



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América
Facultad de Derecho y Ciencia Política
Escuela Profesional de Derecho

**Análisis de la compensación de pérdidas de fuente
extranjera de ejercicios anteriores en el contexto
peruano**

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el Título Profesional de Abogado

AUTOR

Carlos Lorenzo JAVE LUYO

ASESOR

Mg. Daniel Martín ARANA YANCES

Lima, Perú

2025



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Jave, C. (2025). *Análisis de la compensación de pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores en el contexto peruano*. [Trabajo de suficiencia profesional de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Derecho y Ciencia Política, Escuela Profesional de Derecho]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

Metadatos complementarios

Datos de autor	
Nombres y apellidos	Carlos Lorenzo Jave Luyo
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	70372081
URL de ORCID	https://orcid.org/0009-0008-6790-6786
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Daniel Martín Arana Yances
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	10266562
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0002-5849-1899
Datos del jurado	
Presidente del jurado	
Nombres y apellidos	Clotilde Cristina Vigil Curo de Quiroz
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	16644992
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	Pedro Enrique Bernui Ore
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	08204622
Miembro del jurado 2	
Nombres y apellidos	Alessandro Vergel Pérez Palma
Tipo de documento	DNI

Número de documento de identidad	70316646
Datos de investigación	
Línea de investigación	No aplica
Grupo de investigación	No aplica
Agencia de financiamiento	Sin financiamiento
Ubicación geográfica de la investigación	Universidad Nacional Mayor de San Marcos País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distrito: Lima Dirección: Avenida Carlos Germán Amezaga 375 - Ciudad Universitaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos Latitud: -12.0564232 Longitud: -77.0843327
Año o rango de años en que se realizó la investigación	2024-2025
URL de disciplinas OCDE	https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.05.01



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
(Universidad del Perú, DECANA DE AMÉRICA)
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA.

ACTA DE EXAMEN ORAL PRESENCIAL PARA EL OTORGAMIENTO DEL TÍTULO PROFESIONAL DE
ABOGADO CON TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

N°053

Reunido el Jurado Examinador, constituido por los señores profesores:

- 1.-PRESIDENTA: Abg. CLOTILDE CRISTINA VIGIL CURO DE QUIROZ
- 2.- Abg. PEDRO ENRIQUE BERNUI ORE
- 3.- Mg. ALESSANDRO VERGEL PÉREZ PALMA
- 4.- Mg. DANIEL MARTÍN ARANA YANCES (Docente Supervisor)

El bachiller postulante al Título Profesional de Abogado, don:

CARLOS LORENZO JAVE LUYO

Procedió la sustentación de su Trabajo de Suficiencia Profesional, Titulado:

Análisis de la compensación de pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores en el contexto peruano

En la redacción del examen escrito, el graduando fue aprobado con la nota de:

DIECIOCHO (18)

Concluida la prueba oral, se practicó la votación correspondiente, resultando el candidato:

Ha sido aprobado por unanimidad con la nota de 17 (Diecisiete)

Y para constancia se le extiende la presente acta, en Lima a los VEINTE días del mes de OCTUBRE del año 2025

Presidenta del Jurado

Abg. CLOTILDE CRISTINA VIGIL CURO DE QUIROZ

Abg. PEDRO ENRIQUE BERNUI ORE

Mg. ALESSANDRO VERGEL PÉREZ PALMA

Mg. DANIEL MARTÍN ARANA YANCES

(Docente Supervisor)



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE

SAN MARCOS

Universidad del Perú, Decana de América

CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo, Daniel Martin Arana Yances, en mi condición de asesor acreditado con Dictamen No. 000019-2025-EPD-FDCP/UNMSM de fecha 10 de febrero del 2025 del Trabajo de Suficiencia Profesional, cuyo título es Análisis de la compensación de pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores en el contexto peruano, presentado por el bachiller Carlos Lorenzo Jave Luyo para optar el Título Profesional de Abogado.

CERTIFICO que se ha cumplido con lo establecido en la Directiva de Originalidad y de Similitud de Trabajos Académicos, de Investigación y Producción Intelectual. Según la revisión, análisis y evaluación mediante la plataforma PIDS, el documento evaluado cuenta con el 19% de similitud, nivel **PERMITIDO** para continuar con los trámites correspondientes y para su **publicación en el repositorio institucional**.

Se emite el presente certificado en cumplimiento de lo establecido en las normas vigentes, como uno de los requisitos para la obtención del Título correspondiente.

Lima, 01 de agosto de 2025

Mg. Daniel Martin Arana Yances

DNI: 10266562

Código Docente 0A4095

Resumen

El presente artículo analiza la posibilidad de compensar, bajo la normativa peruana, las pérdidas de fuente extranjera incurridas por personas jurídicas contra las rentas que se generen en ejercicios posteriores.

Palabras Clave: Pérdidas de fuente extranjera, arrastre de pérdidas de fuente extranjera, compensación de pérdidas de fuente extranjera, principio de capacidad económica.

Abstract: This article analyzes the possibility of offsetting, under Peruvian law, foreign source losses incurred by legal entities against income generated in subsequent years

Keywords: Foreign source losses, foreign source loss carryforwards, foreign source loss offset, economic capacity principle.

DEDICATORIA: Dedicado a mi mamá, Ana Luyo, quien; a su vez, dedicó su vida a formar la persona que soy actualmente.

AGRADECIMIENTO: Quiero agradecer al profesor Daniel Arana Yances, a mi madre, padre, hermanos y demás familiares y seres queridos que, de algún modo u otro, permitieron que pueda llevar a cabo el presente trabajo.

ESTRUCTURA DE TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

I. Introducción.....	7
1. Justificación	7
II. Información del lugar donde se desarrolló la actividad.....	9
1. Institución donde se desarrolló la actividad	9
2. Periodo de duración de la actividad	9
3. Finalidad y objetivos de la entidad	9
4. Teléfonos del centro laboral	9
5. Correo electrónico del centro laboral.....	9
6. Razón social.....	9
7. Dirección postal.....	9
8. Nombre del responsable de la dependencia a cargo de las actividades de suficiencia profesional del bachiller.....	10
III.Descripción de la actividad	11
1. Organización de la actividad	11
2. Fines de la actividad.....	11
3. Problemática jurídica	11
3.1. Realidad problemática	11
3.2. Síntesis del caso	13
3.4. Problemas identificados:	34
3.5. Objetivos	35
IV.....	Metodología
37	
1. Tipo de investigación.....	37
2. Población y muestra.....	37
3. Técnicas e instrumentos	37

4.	Análisis de las resoluciones.....	40
V.	Resultados	43
VI.	Conclusiones	
	50	
VII.	Recomendaciones.....	52
VIII.	Referencias bibliográficas.....	53

I. Introducción

1. Justificación

El presente trabajo de investigación se encuentra vinculado a establecer la naturaleza de la figura de compensación de pérdidas contra las rentas de ejercicios futuros en materia tributaria; específicamente, respecto de las pérdidas de fuente extranjera.

Asimismo, este trabajo tiene como objeto identificar si es posible que las personas jurídicas domiciliadas en el país arrastren las pérdidas tributarias de fuente extranjera originadas en un determinado ejercicio a periodos posteriores, considerando la falta de regulación expresa para dichos efectos.

Esto resulta de gran relevancia actualmente, considerando que cada vez más personas jurídicas constituidas en el país optan por iniciar actividades en el exterior, por lo que la falta de regulación expresa del tratamiento de las pérdidas que se puedan obtener por actividades en el extranjero puede resultar en que dichas entidades se vean impedidas de aplicar dichas pérdidas en ejercicios futuros.

En esa línea, las entidades peruanas podrían verse desalentadas de efectuar inversiones en el extranjero en caso de que no sea posible arrastrar dichas pérdidas, dado que se presentaría una carga fiscal mayor a la que se generaría en caso de ser posible efectuar dicho arrastre.

Asimismo, es preciso anotar que esta situación podría originar supuestos de doble imposición, dado que en un determinado ejercicio las rentas obtenidas en el extranjero podrían eventualmente encontrarse sujetas a tributación tanto en un país del exterior como en el Perú, en tanto no sería posible arrastrar las pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores.

Siendo ello así, en el presente trabajo se buscará determinar si, ante la falta de regulación expresa sobre este asunto, resulta posible interpretar que las pérdidas de fuente

extranjera pueden ser aplicadas contra futuras rentas y proponer alguna medida de solución de ser el caso, considerando que para las pérdidas de fuente peruana se han establecido explícitamente un tratamiento en el Artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Para dichos efectos, se analizan las características del Impuesto a la Renta en el Perú, el régimen de pérdidas de fuente peruana para generadores de renta de tercera categoría expresamente regulado en la Ley del Impuesto a la Renta, algunas disposiciones establecidas para la determinación de la renta o pérdida extranjera, los alcances del principio de no confiscatoriedad y ciertas disposiciones actualmente vigentes en la Ley del Impuesto a la Renta respecto a la periodicidad del impuesto y la aplicación de pérdidas.

II. Información del lugar donde se desarrolló la actividad

1. Institución donde se desarrolló la actividad

ERNST & YOUNG CONSULTORES S. CIVIL DE R.L con RUC No. 20604778191 y dirección en Av. Víctor Andrés Belaunde No. 171, San Isidro.

2. Periodo de duración de la actividad

En condición de Senior del Área de Business Tax Advisory, mi persona ha ejercido funciones desde 01 de octubre de 2023 hasta el 13 de enero de 2025.

3. Finalidad y objetivos de la entidad

La finalidad de EY es construir un mejor mundo de negocios. Se enfoca en brindar asesoramiento en áreas como impuestos, auditoría, transacciones y consultoría especializada, con el objetivo de crear valor a largo plazo para sus clientes y empleados.

4. Teléfonos del centro laboral

(01) 4114444

5. Correo electrónico del centro laboral

Gabriela.Mestanza@pe.ey.com

6. Razón social

ERNST & YOUNG CONSULTORES S. CIVIL DE R.L

7. Dirección postal

15073

8. Nombre del responsable de la dependencia a cargo de las actividades de suficiencia profesional del bachiller.

Humberto Astete

III.Descripción de la Actividad

1. Organización de la actividad

El Área de Business Tax Advisory (BTA) de EY tiene como objetivo brindar asesoría y consultoría en materia tributaria a nivel empresarial, así como prestar apoyo en procedimientos de fiscalización iniciados por la Administración Tributaria a personas jurídicas respecto del Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, principalmente.

2. Fines de la actividad

En línea con la finalidad de EY, los fines de la actividad consisten en construir un mejor mundo de negocios, para lo cual se brindan servicios de alto nivel de excelencia en consultoría tributaria a los clientes a fin de que puedan tomar decisiones de negocio informadas desde la perspectiva tributaria.

3. Problemática jurídica

3.1. Realidad problemática

La posibilidad de la compensación de pérdidas de rentas de fuente extranjera con rentas de fuente extranjera de ejercicios posteriores ha sido objeto de controversia debido a la ausencia de regulación expresa en la Ley del Impuesto a la Renta. Perú. Al respecto, la normativa vigente no contempla de manera expresa la posibilidad de compensar las pérdidas generadas por actividades en el extranjero con las rentas obtenidas fuera del país en ejercicios fiscales posteriores. Este vacío en la legislación ha ocasionado un panorama complicado para los contribuyentes, especialmente para aquellos que realizan operaciones en el extranjero directamente de manera habitual.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal han optado por una interpretación restrictiva respecto al tratamiento de

las pérdidas de fuente extranjera. De acuerdo con los pronunciamientos emitidos por estos órganos, no es posible compensar las pérdidas provenientes de rentas obtenidas fuera de Perú con las rentas netas de fuente extranjera generadas en ejercicios posteriores.

La problemática se ve acentuada por el hecho de que, debido a la ausencia de disposiciones claras, las empresas domiciliadas en Perú que tienen operaciones internacionales se ven obligadas a recurrir a interpretaciones variadas y a la aplicación conservadora de las posiciones expresadas por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. Esto dificulta la planificación fiscal y afecta la competitividad de las empresas peruanas en el ámbito internacional, ya que se impide que puedan optimizar sus recursos fiscales en función de los resultados obtenidos en ejercicios anteriores.

Asimismo, tiene como consecuencia que, pese al aumento de personas jurídicas domiciliadas en el país que empiezan a llevar a cabo actividades empresariales en el extranjero, algunos de dichos contribuyentes opten por no realizar dichas actividades, o, en su defecto, constituir una empresa en el extranjero, en un país con un régimen fiscal más beneficioso que el peruano.

Por lo anterior, resulta evidente que la falta de una solución legislativa definitiva a esta problemática, en conjunto con la interpretación restrictiva por parte de las autoridades fiscales, deja a los contribuyentes en una situación de vulnerabilidad jurídica y fiscal.

3.2. Síntesis del caso

3.2.1. Contenido de la consulta efectuada

La consulta plantea el tratamiento fiscal en Perú de una empresa domiciliada en el país con operaciones en el extranjero, específicamente con dos sucursales ubicadas en países con los cuales Perú no ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición.

A mayor detalle, la consulta se centra en la posibilidad de compensar las pérdidas de fuente extranjera generadas en ejercicios anteriores mediante dichas sucursales con futuras rentas netas de fuente extranjera que sean generadas por las mencionadas sucursales.

El contribuyente busca esclarecer cómo debe manejarse esta situación conforme a la normativa tributaria vigente en Perú, a fin de determinar si dichas pérdidas podrán ser utilizadas en un futuro considerando que se proyecta obtener ingresos en los siguientes ejercicios.

3.2.2. Respuesta a la consulta

En respuesta a la consulta, se precisó que, conforme a la normativa peruana, no es posible compensar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores con futuras rentas de fuente extranjera.

Esto se debe a que la legislación no contempla la posibilidad de efectuar dicha compensación expresamente, a excepción de lo previsto para las pérdidas de fuente peruana de contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría, para quienes se ha previsto dos sistemas de compensación de pérdidas, de acuerdo con lo previsto en el Artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.3. Marco Teórico

3.3.1. Naturaleza del Impuesto a la Renta

Con relación a la naturaleza del Impuesto a la Renta (IR), es importa advertir que este es un tributo fundamental dentro del sistema fiscal de cualquier país que grava los ingresos obtenidos por personas naturales y jurídicas en función de su capacidad económica. Su importancia radica en su doble propósito: generar recursos para el Estado y contribuir a la redistribución del ingreso. Para comprender de una mejor manera su funcionamiento, es necesario considerar sus principales características (Alva, 2012):

a) No trasladable. Una de las principales características del Impuesto a la Renta es que no puede ser trasladado a terceros, ya que afecta de manera directa y definitiva a quien la ley señala como contribuyente. A diferencia de los impuestos indirectos, como el Impuesto General a las Ventas (IGV), cuya carga es soportada por el consumidor final, el Impuesto a la Renta debe ser asumido íntegramente por la persona o empresa que genera la renta. Este rasgo refuerza su naturaleza como tributo directo y su vinculación con el principio de capacidad contributiva.

b) Basado en la capacidad contributiva y equidad. El Impuesto a la Renta se fundamenta en el **principio de equidad** (García,1978), que se manifiesta en dos dimensiones:

- 1. Equidad horizontal.** Quienes tienen igual capacidad económica deben tributar el mismo monto.
- 2. Equidad vertical.** Aquellos con mayores ingresos deben pagar una tasa más alta, en proporción a su renta.

Conforme se puede observar, existe una relación estrecha entre el

principio de equidad en materia tributaria y la capacidad económica de los contribuyentes, puesto que aquellos que cuenten con la misma capacidad económica deberán tributar en igual cuantía (equidad horizontal), mientras que aquellos que cuenten con un mayor o menor nivel de capacidad económica, deberán tributar en mayor o menor cuantía, respectivamente.

Por otro lado, para determinar la capacidad contributiva de un individuo o empresa, se consideran tres elementos clave:

- La renta generada en un período.
- El capital o patrimonio que posee el contribuyente.
- El nivel de gasto o consumo realizado.

A nivel del Impuesto a la Renta en el Perú, el criterio para definir la obligación tributaria es la **renta obtenida (renta neta)**, ya que representa de manera más precisa la capacidad de pago de cada sujeto.

Este principio ha sido respaldado por el **Tribunal Constitucional del Perú**, que lo ha vinculado con la prohibición de confiscatoriedad y el principio de igualdad en materia tributaria en las STC No. 2727-2002-AA/TC y STC No. 53-2004-AI/TC.

En ese sentido, queda claro que la renta neta es un elemento fundamental en la determinación del Impuesto a la Renta, de forma que si la cuantía del tributo no se determina en función de dicha variable (la renta), dicha determinación transgredirá los principios de no confiscatoriedad y el principio de igualdad en materia tributaria.

En cuanto al principio de capacidad contributiva, como lo ha mencionado Novoa (2006), tiene como una de sus características principales limitar la potestad tributaria y obliga a que el tributo se estructure de forma tal que

grave a uno según su capacidad.

Nótese que estos límites no solo se presentan al momento de estructurar el tributo (esto es, dotándole de una legislación expresa), sino también al momento de determinarlo y cobrarlo en cada caso concreto.

c) Progresivo y regulador de la economía. El Impuesto a la Renta es un impuesto de **naturaleza progresiva**, lo que significa que en algunos casos su tasa impositiva aumenta a medida que se incrementa la renta del contribuyente. Este esquema busca asegurar que quienes tienen mayores ingresos aporten más al financiamiento estatal.

Además, este impuesto tiene una naturaleza **anticíclica** en la economía. En períodos de crecimiento y baja inflación, capta una mayor cantidad de recursos, reduciendo el exceso de dinero en circulación y evitando el sobrecalentamiento de la economía. En contraste, en tiempos de recesión, su impacto -en principio- disminuye, lo que permite que los contribuyentes con menores ingresos dispongan de más recursos para el consumo e inversión, lo que contribuye a la recuperación económica a nivel social.

Así, se desprende que el Impuesto a la Renta será mayor o menor en función de la renta obtenida por el contribuyente (naturaleza progresiva) y buscará recaudar más en periodos de alto crecimiento económico, para disminuir la carga en periodo de recesión (naturaleza anticíclica).

d) Temporalidad en su aplicación. El Impuesto a la Renta se basa en la evaluación de rentas obtenidas en un período determinado, generalmente un año fiscal. Así, el primer párrafo del Artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta indica que *“A los efectos de esta Ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable,*

sin excepción”.

Como se desprende de la normativa citada, nuestra legislación interna ha establecido que a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta se tendrán en cuenta los hechos (relevantes para la determinación del impuesto) acaecidos desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año¹.

La importancia de la temporalidad radica en la naturaleza misma de los impuestos. En efecto, dado que estos están destinados a financiar al Estado a fin de que pueda solventar gastos de índole pública, estos deben ser trasladados a las arcas públicas periódicamente, caso contrario no sería posible afrontar dichos gastos corrientes.

En ese sentido, la norma establece un periodo (ejercicio gravable), durante el cual se registran una serie de hechos económicos que, al finalizar el ejercicio, permiten verificar si se generado la obligación de pagar el Impuesto a la Renta, así como la cuantía del tributo en relación con las operaciones realizadas en el ejercicio concreto. Esta característica distingue al Impuesto a la Renta de otros tributos que pueden aplicarse sobre hechos económicos aislados.

La temporalidad del Impuesto a la Renta, con respecto a otro tipo de tributos, es una característica importante para que se pueda distinguir de aquellos impuestos que pueden aplicarse sobre situaciones económicas aisladas. Entonces, los tributos se aplican en el momento determinado donde ocurre el hecho imponible. No obstante, el Impuesto a la Renta toma

¹ Ello, como se desarrollará más adelante, puede llevar a situaciones en las cuales un determinado contribuyente haya tenido resultados económicos negativos al final de toda la actividad que desarrolla, sin embargo, se haya encontrado obligado a pagar Impuesto a la Renta en algunos ejercicios.

en cuenta todo el ejercicio fiscal, donde el contribuyente deberá acumular sus rentas y gastos durante el periodo para poder fijar la base imponible.

Dicho proceso conlleva a que las rentas que se obtienen en el transcurso del año se registren y sumen, de manera que el impuesto se calcule de manera anual, al culminar el ejercicio, para lo cual se tendrá en cuenta también los gastos y costos deducibles en ese mismo ejercicio.

Así, los hechos económicos, tales como las ventas, inversiones, gastos u otros, son los que se tomarán en cuenta para que se pueda determinar si se ha generado una renta sujeta al Impuesto a la Renta y si corresponde efectuar el pago de dicho tributo.

Además, la temporalidad en la aplicación del Impuesto a la Renta tiene un impacto directo en la planificación financiera de las empresas y personas naturales, ya que les permite organizar y gestionar sus ingresos y egresos con antelación, para maximizar sus deducciones y optimizar el pago de impuestos dentro del periodo establecido.

e) Sistema de Imposición: global, cedular o mixto. Existen distintos enfoques para la aplicación del Impuesto a la Renta en función de la manera en que se grava la renta:

- ***Impuesto Global.*** Se toma en cuenta la totalidad de los ingresos de un contribuyente, sin importar su origen, permitiendo una visión integral de su capacidad contributiva.
- ***Impuesto Cedular.*** Se grava cada tipo de ingreso de manera independiente, aplicando tasas y normativas específicas según la fuente de la renta (trabajo, capital, etc.).

- **Impuesto Dual o Mixto.** Combina elementos de ambos sistemas, aplicando un esquema global para ciertos ingresos y un régimen cedular para otros. En el Perú, el sistema actual tiene un enfoque mixto, donde los ingresos laborales y de capital son tratados con reglas diferenciadas.

En el Perú, la Ley del Impuesto a la Renta adopta un criterio amplio, dado que si bien, por ejemplo, en el caso de las personas jurídicas estas se encuentran gravadas con una tasa del 29.5% por cualquiera de sus rentas de fuente peruana, en el caso de las personas naturales la tasa aplicable variará del tipo de renta obtenida (esto es, si se trata de una renta de primera, segunda, tercera, cuarta o quinta categoría).

f) Finalidad y función del Impuesto a la Renta. El Impuesto a la Renta cumple; entre otras, dos funciones esenciales²:

- **Recaudadora.** Constituye una fuente principal de financiamiento para el Estado, permitiendo la ejecución de políticas públicas.
- **Redistributiva.** A través de su estructura progresiva, busca reducir las desigualdades económicas entre los contribuyentes.

De esta manera, el Impuesto a la Renta se consolida como un pilar fundamental del sistema tributario peruano, garantizando la sostenibilidad fiscal y la equidad en la contribución ciudadana.

3.3.2. Sistemas de arrastre de pérdidas tributarias en la normativa peruana

El sistema de compensación de pérdidas permite a los contribuyentes reducir

² Nótese que, si bien estas funciones no se encuentran específicamente señaladas en alguna normativa, estas se desprenden de las propias características del impuesto.

la base imponible del Impuesto a la Renta de un determinado ejercicio imputando a dicho ejercicio la pérdida generada en otro ejercicio (puede ser la pérdida generada en un ejercicio anterior, sistema conocido como “carryforward”; o, en un ejercicio posterior, sistema llamado “carryback”).

En el Perú, los sistemas de compensación de pérdidas de fuente peruana se encuentran contemplados en el Artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta y son un mecanismo clave que permite a los contribuyentes domiciliados en el país generadores de renta de tercera categoría reducir su carga tributaria a través de la imputación de las pérdidas a ejercicios posteriores.

A mayor detalle, en el mencionado Artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta se prevé expresamente dos modalidades que pueden ser elegidas por los contribuyentes para compensar o arrastrar las pérdidas tributarias de tercera categoría de fuente peruana:

El Sistema “A” permite que las pérdidas de un ejercicio sean compensadas con las rentas netas de los cuatro años siguientes; sin embargo, cualquier saldo que no se utilice en ese plazo se pierde de manera definitiva.

Por otro lado, el Sistema “B” otorga la posibilidad de compensación sin límite de tiempo, aunque con la restricción de que solo puede aplicarse hasta el 50% de la renta neta anual. Este último modelo busca equilibrar la recuperación de pérdidas con la contribución fiscal del contribuyente (Cáceres Mori, 2019, p. 96).

La elección entre ambos sistemas debe realizarse al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, y una vez seleccionada, no puede

modificarse, salvo en caso de que las pérdidas acumuladas se agoten³.

Si se compara con otros países, el sistema peruano presenta mayores restricciones. En España, por ejemplo, hasta 2014 las pérdidas tributarias podían compensarse sin límite de tiempo, mientras que en Francia el período máximo de compensación es de diez años (Cáceres Mori, 2019, p. 99). En contraste, el esquema tributario peruano prioriza la maximización de la recaudación fiscal, lo que, según Hernández Berenguel (1993), podría afectar el equilibrio entre los derechos del Estado y los de los contribuyentes.

A partir de lo desarrollado, es viable señalar que los sistemas de compensación de pérdidas regulados en la Ley del Impuesto a la Renta del Perú constituyen una herramienta fundamental para los contribuyentes, ya que les permite optimizar la carga tributaria mediante la aplicación de tales pérdidas.

Ahora bien, por otro lado, la normativa no se ha pronunciado específicamente respecto de la posibilidad de compensar contra futuras rentas de fuente extranjera las pérdidas que sean generadas en ejercicios posteriores por contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría, por lo que no existe un tratamiento claro respecto de dichas pérdidas.

Inclusive, el Artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que *“Los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente*

³ Como se puede observar, nuestros legisladores han regulados sistemas de compensación de pérdidas “carryforward”, toda vez que tanto el Sistema “A” como el Sistema “B” implican que las pérdidas sean arrastradas a ejercicios futuros.

peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49 y 50 de esta Ley. En ningún caso se computará la pérdida neta total de fuente extranjera, la que no es compensable a fin de determinar el impuesto”.

A partir de ello, se tiene que la normativa regula la obligación de sumar y compensar los resultados de las fuentes productoras de renta/pérdida de fuente extranjera y solo existe una limitación para computar la pérdida neta de fuente extranjera contra la renta neta de fuente peruana, mas no para arrastrar la referida pérdida contra rentas de fuente extranjera que se generen en ejercicios posteriores.

Esta falta de regulación expresa para dicho tipo de compensación es la que origina el presente trabajo y es una problemática identificada en la doctrina, como por ejemplo lo hace Núñez (2010, p.393)⁴.

3.3.3. Criterios de vinculación del Impuesto a la Renta en el Perú

Respecto a los criterios de vinculación, debe señalarse que, para que un ingreso calificado como "renta" por una determinada legislación esté sujeto al impuesto correspondiente, no es suficiente con que cumpla la descripción establecida en la norma. Además, es imprescindible que exista algún tipo de relación o conexión con el país, lo que justifique que el Estado ejerza su potestad tributaria sobre dicho ingreso. Los elementos que establecen esta vinculación entre un hecho económico y la potestad tributaria de un país se conocen como "puntos de conexión" o "criterios de vinculación" (García, R. 1978, p. 35).

En el Perú, los criterios de vinculación para efectos del Impuesto a la Renta

⁴ Incluso, la posibilidad del arrastre de las pérdidas extranjeras ha sido materia de un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria y otro por parte del Tribunal Fiscal, como será desarrollado más adelante.

se encuentran contemplados en la ley que regula dicho impuesto. Estos criterios determinan cuándo una persona natural o jurídica u otra entidad está obligada a tributar en el país. En ese sentido, el Artículo 6 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, las personas domiciliadas en el Perú deben tributar en el país por sus rentas generadas tanto en territorio peruano como en el extranjero, mientras que los contribuyentes no domiciliados tributarán en el Perú por sus rentas de fuente peruana.

De esa forma, la norma determinada que, las rentas generadas dentro del territorio peruano están sujetas a tributación, sin importar si el beneficiario es domiciliado o no. Esto aplica, por ejemplo, a ingresos por actividades económicas desarrolladas en el Perú, intereses, regalías, arrendamientos, servicios digitales, asistencia técnica, entre otros.

Ahora bien, respecto a los criterios de vinculación, de acuerdo con Medrano (2018) son tres: nacionalidad, domicilio y fuente de la renta. En cuanto al criterio de nacionalidad, este establece que los ciudadanos deben cumplir con el pago del impuesto independientemente de su lugar de residencia y del sitio donde obtengan sus ingresos. Es decir, la obligación tributaria persiste incluso si tanto la fuente de la renta como el contribuyente se encuentran fuera del país que impone el tributo (p. 44).

Por otro lado, en relación con el criterio del domicilio, la persona domiciliada en un país debe tributar en dicho país debido a su condición de domiciliado, independientemente del lugar donde genere sus ingresos. Esto significa que, si una persona o empresa es considerada residente en un determinado país según su legislación tributaria, estará obligada a pagar impuestos sobre su renta mundial, es decir, tanto sobre los ingresos obtenidos dentro como fuera de dicho país. Siendo que, en el Perú se aplica dicho criterio de vinculación, por lo cual, los sujetos domiciliados en nuestro país deben tributar por su renta de fuente mundial (Medrano, 2018, pp. 45-46).

Por último, el criterio de fuente de la renta requiere que se establezca la ubicación de la fuente generadora de la renta, lo que tiene gran importancia para los sujetos no domiciliados, toda vez que, en nuestro país, ellos solo están obligados a pagar el impuesto respecto de sus rentas de fuente nacional (Medrano, 2018, p. 47). En ese sentido, el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta regulada y especifica en sus artículos 9 y 10 las rentas que deben ser consideradas de fuente peruana.

Como resultado de lo desarrollado en los párrafos precedentes, se observa que nuestro país ha adoptado el criterio de vinculación de domicilio, en ese sentido, todos los domiciliados en el Perú deben pagar impuesto a la renta por sus ingresos de fuente mundial, ya sean ingresos de fuente peruana o extranjera. Mientras que, en el caso de los no domiciliados, se ha adoptado el criterio de fuente de la renta, debido a que estos deberán tributar en el Perú solo respecto de sus rentas de fuente peruana conforme a la norma, no teniendo la obligación de tributar respecto de otras rentas⁵.

Bajo dicho marco, en el caso específico de los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría que realicen actividades en el exterior que les permitan obtener rentas, dichas ganancias se encontrarán sujetas a gravamen en Perú, sin perjuicio de que dichas rentas también puedan encontrarse gravadas en otra jurisdicción, fenómeno que es denominado comúnmente “doble imposición tributaria”.

3.3.4. Doble Imposición

La doble imposición se produce cuando dos o más jurisdicciones fiscales

⁵ En el caso de los contribuyentes no domiciliados en el país, estos tributan a través de retención efectuada por el domiciliado que realiza el pago.

gravan el mismo ingreso, generando una carga tributaria excesiva para el contribuyente.

Este problema suele surgir en contextos de transacciones internacionales, donde una persona o empresa obtiene ingresos en un país diferente al de su residencia fiscal y ambos Estados reclaman el derecho a tributar sobre la misma renta (Riquelme, 2023). Para mitigar este efecto, se han desarrollado mecanismos como los convenios para evitar la doble imposición (CDI), que establecen reglas sobre qué país tiene prioridad para gravar determinados ingresos, garantizando así la seguridad jurídica y evitando la desincentivación de la inversión y el comercio.

Existen dos tipos principales de doble imposición: jurídica y económica. La doble imposición jurídica ocurre cuando un mismo contribuyente es gravado en distintos países por la misma renta o patrimonio, lo que puede afectar su competitividad y rentabilidad (OECD, 2021). Por otro lado, la doble imposición económica se produce cuando distintos sujetos tributan por un mismo ingreso, como ocurre con los dividendos, donde la empresa paga impuestos sobre sus utilidades y, posteriormente, los accionistas tributan sobre los dividendos recibidos (González, 1997). Para mitigar estos efectos, los países han implementado mecanismos como la exención fiscal, el crédito por impuestos pagados en el extranjero y regulaciones específicas para la tributación de rentas transfronterizas (Riquelme, 2023).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha promovido directrices internacionales para eliminar la doble imposición y mejorar la cooperación fiscal entre Estados. Entre las soluciones más utilizadas se encuentran la exención de impuestos en el país de residencia del contribuyente y la deducción de los tributos pagados en el extranjero, con el objetivo de evitar la erosión de la base imponible y distribuir equitativamente los derechos tributarios entre países. Sin embargo, en un

contexto de creciente digitalización económica, se han generado nuevos desafíos en la determinación de la fuente de ingresos y el nexo fiscal de las empresas multinacionales, lo que ha llevado a un debate global sobre cómo evitar la doble imposición sin facilitar la evasión fiscal.

Lo anterior, resulta importante puesto que también se puede presentar el fenómeno de la doble no imposición, en la cual ningún país puede ejercer su potestad tributaria para gravar una renta determinada.

3.3.5. Convenios de Doble Imposición

Como consecuencia de la globalización, las actividades económicas traspasan las fronteras locales, lo cual ocasiona diversas consecuencias, entre estas, las relativas al ámbito tributario repercuten en la manera en que se debe gravar las ganancias producidas. Conforme se advierte previamente, los criterios de vinculación justifican que el Estado ejerza su potestad tributaria sobre un determinado ingreso. Sin embargo, cuando el negocio es efectuado en un país diferente puede que el sujeto no solo sea obligado por el Estado del país en el que está produciendo la riqueza sino por el país en el que se constituyó o por el que tiene su nacionalidad. Lo anterior puede generar una doble imposición, que, evidentemente causaría un perjuicio económico al obligado.

En línea con lo anterior, se ha previsto un mecanismo que tiene por objetivo paliar este tipo de situaciones, los denominados convenios de doble imposición son una herramienta útil en este tipo de supuestos.

El principio fundamental detrás de estos convenios es que, cuando una persona o empresa realiza actividades en dos o más países, el impuesto sobre los ingresos que generen esos países no debe ser duplicado. Para lograrlo, los Estados signatarios renuncian al derecho de imponer impuestos

sobre ciertas rentas o ingresos y acuerdan repartir la carga tributaria de manera equitativa.

Nuestro país ha firmado nueve (9) convenios para evitar la doble imposición, como a continuación se detalla:

- Convenio con Chile, aplicable desde el primero de enero de 2004.
- Convenio con Canadá en español, aplicable desde el primero de enero de 2004.
- Convenio con la Comunidad Andina, aplicable desde el primero de enero de 2005
- Convenio con Brasil, aplicable desde el primero de enero de 2010.
- Convenio con los Estados Unidos Mexicanos, aplicable desde el primero de enero de 2015.
- Convenio con la República de Corea, aplicable desde el primero de enero de 2015.
- Convenio con la Confederación Suiza, aplicable desde el primero de enero de 2015.
- Convenio con la República de Portugal, aplicable desde el primero de enero de 2015.
- Convenio con Reino Unido (pendiente de ratificación por el Congreso de la República).

Los convenios mencionados incluyen cláusulas relativas a diversos aspectos fiscales, tales como los rendimientos provenientes de propiedades inmobiliarias, beneficios de empresas, transporte aéreo y marítimo, empresas asociadas, y distribución de dividendos, entre otros temas. Estos acuerdos tienen como objetivo regular la tributación en situaciones internacionales y evitar la doble imposición sobre los ingresos generados en múltiples países.

Debe destacarse que los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional no cuentan con disposiciones respecto a la determinación de las pérdidas generadas por un sujeto residente en el otro Estado contratante ni tampoco con un régimen de compensación de pérdidas, ni señalan en qué Estado se pueden compensar dichas pérdidas, por lo que tal situación solo es regulada de manera interna por cada jurisdicción en particular.

Asimismo, es importante señalar que de acuerdo con el informe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), titulado “Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes”, estos tratados no solo resuelven cuestiones fiscales entre los países firmantes, sino que también fortalecen las relaciones políticas y económicas entre ellos. A pesar de su relevancia, Perú es uno de los países con menos convenios de doble tributación en la región, mientras que Chile lidera con 36 convenios, seguido de Argentina con 23 y Colombia con 13.

3.3.6. Principio constitucional tributario de no confiscatoriedad

Los principios constitucionales en materia tributaria se encuentran recogidos en el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú (1993).

A mayor abundamiento, dicha norma señala expresamente 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”*

Como se puede observar, la norma constitucional establece explícitamente una serie de principios de índole tributaria que limitan la potestad tributaria que tiene el Estado para crear o modificar un determinado tributo. Así, Sotelo E. (2005) indica que *“Como poder jurídico, el poder tributario del Estado se encuentra sometido a límites que son consagrados en el propio texto constitucional, para garantía de los derechos de los ciudadanos sometidos a tal poder”*.

Ello, en el marco de un Estado de Derecho en el cual se busca que en la Constitución se protejan los derechos de las personas y tutelarlos ante un eventual abuso por parte del Estado.

Ahora, dentro de dichos principios se encuentra el principio de no confiscatoriedad, el cual, si bien no es definido por el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú, cuenta con un contenido que ha sido desarrollado a nivel doctrinario y jurisprudencial.

En esa línea, el Tribunal Constitucional ha señalado en el Expediente No. 2727-2002-AA/TC que *“(...) el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. (...) Como tal, tiene la estructura propia de lo que se denomina un “concepto jurídico indeterminado”*.

De esa forma, el principio de no confiscatoriedad, si bien no ha sido definido en alguna norma (de rango constitucional o legal), limita la potestad del

Estado para regular el elemento cuantitativo del tributo.

Cabe señalar que el citado Tribunal Constitucional ha establecido una relación íntima entre el principio de no confiscatoriedad y el derecho de propiedad en diferente jurisprudencia.

A manera de ejemplo, en la Sentencia emitida respecto del Expediente No. 2727-2002-AA/TC señaló que el principio de no confiscatoriedad *“supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad”*

Resulta también importante recalcar la diferenciación realizada por el Tribunal Constitucional en las Sentencias recaídas sobre los Expedientes Nos. 0041-2004-AI/TC y 00053-2004-AI/TC, en las que dicho Tribunal ha manifestado que este principio puede ser analizado desde 2 vertientes:

- (i) Cuantitativa: Cuando la cuantía del tributo resulta tan excesiva que afecta el derecho desmesuradamente el derecho de propiedad del contribuyente e; inclusive, puede afectar la propia fuente productora de la renta gravada.
- (ii) Cualitativa: Cuando un determinado tributo es exigido con prescindencia del respeto a otros principios constitucionales tributarios.

Así, el Tribunal Constitucional indicó en el Expediente No. 0041-2004-AI/TC lo siguiente:

“(… la confiscatoriedad puede evaluarse no solo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios

tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente)”.

Como se puede observar, el principio de no confiscatoriedad se verá vulnerado en la medida en que un tributo tenga como resultado una afectación a la propiedad del contribuyente sea por cuantía o porque dicho tributo no encuentra un asidero legal.

En virtud de lo expuesto, se tiene que la potestad tributaria -facultad del Estado para; entre otros, crear, regular y modificar tributos- encuentra un límite en los principios constitucionales tributarios reconocidos como lo sostiene Sevillano S. (2019, p.68).

Siendo ello así, ningún tributo puede vulnerar; entre otros, el principio de no confiscatoriedad, el cual se puede ver transgredido de 2 formas distintas: (i) cuantitativamente, si el monto a pagar por concepto del tributo resulta tan excesivo que afecta el derecho de propiedad del contribuyente; o, (ii) cualitativamente, si se trata de un tributo que ha sido creado, regulado o modificado de tal forma que transgrede otros principios constitucionales tributarios, como el principio de igualdad o de respecto a los derechos fundamentales.

3.3.7. Naturaleza del Amparo Judicial

De acuerdo con el numeral 2 del Artículo 200 de la Constitución Política del Perú (1993), la Acción de Amparo “*procede contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los demás derechos reconocidos por la Constitución, con excepción de los señalados en el inciso siguiente*”.

Asimismo, la norma agrega que la acción amparo no procede contra normas

legales ni contra Resoluciones Judiciales emanadas de procedimiento regular.

Nótese que el numeral 3 del referido Artículo 200 de la Constitución Política regula la Acción de Hábeas Data, la cual *“procede contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los derechos a que se refiere el artículo 2, incisos 5 y 6 de la Constitución”*,

Bajo dicho marco normativo, vía acción de amparo, será posible tutelar cualquier derecho diferente al que es protegido por el hábeas data y hábeas corpus, tal y como lo indica Viera Arévalo (2014) al señalar que *“toda vez que el proceso de habeas corpus protege la libertad personal y los derechos conexos y que el proceso de habeas data protege los derechos contenidos en los incisos 5 y 6 del artículo 2 de la Constitución, el proceso de amparo protege todos los demás derechos constitucionales que no protegen los dos procesos antes indicados”*.

De esa forma, queda claro que si bien para proteger el derecho de libertad (en sus diferentes manifestaciones) se han establecido mecanismos específicos, el amparo tiene un rol subsidiario al encargarse de tutelar cualquier otro derecho distinto al anteriormente mencionado.

Ahora bien, numeral 1 del Artículo 5 del Código Procesal Constitucional regula como causal de improcedencia que los hechos y el petitorio de la demanda no estén referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado.

En esa línea, Artículo 38 de la referida norma procesal establece que no es procedente el amparo para la defensa de un derecho que no tiene asidero constitucional directo o que no está referido a los aspectos

constitucionalmente protegidos del mismo.

Con relación a ello, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída sobre el Expediente No. 3227-2007-PA/TC el alcance de lo dispuesto por el Artículo 5.1, del Código Procesal Constitucional, indicando lo siguiente:

Que sobre el particular cabe precisar que este Colegiado en reiterada jurisprudencia ha sostenido que el artículo 5°, inciso 1), del Código Procesal Constitucional constituye un presupuesto procesal de observancia obligatoria cuando se trata de identificar la materia que puede ser de conocimiento en procesos constitucionales como el amparo. En efecto procesos como el amparo, por la propia naturaleza del objeto a proteger, sólo tutelan pretensiones que están relacionadas con el ámbito constitucional de un derecho fundamental susceptible de protección en un proceso constitucional”.

De esta manera, se confirma que el amparo permite tutelar solo aquellos derechos reconocidos constitucional y no aquellas prerrogativas que puedan haber sido otorgados a través de normas de menor jerarquía.

Por otra parte, el numeral 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional regula que no procederá el amparo de existir “*vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de hábeas corpus*”.

Sobre esta disposición normativa, el Tribunal Constitucional ha manifestado en la Resolución recaída sobre el Expediente No. 0206-2005-PA/TC, que “*solo en los casos en que tales vías ordinarias no sean idóneas, satisfactorias o eficaces para la cautela del derecho, o por la necesidad de protección urgente, o en situaciones especiales que han de ser analizadas, caso por*

caso, por los jueces, será posible acudir a la vía extraordinaria del amparo, correspondiendo al demandante la carga de la prueba para demostrar que el proceso de amparo es la vía idónea y eficaz para restablecer el ejercicio de su derecho constitucional vulnerado, y no el proceso judicial ordinario de que se trate“.

De esa forma se realza la necesidad de que solo en caso las vías ordinarias no sean idóneas para tutelar el derecho o que este necesite tutela urgente, se podrá preferir el proceso de amparo y no el ordinario.

A partir de lo expuesto, la acción de amparo será declarada improcedente cuando: (i) Existe una vía procedimental específica para el caso concreto y (ii) La vía procedimental específica es igual de satisfactoria⁶.

Finalmente, resulta importante lo resaltado en la Resolución recaída sobre el Expediente No. 00206-2005-AA, en la que el Tribunal Constitucional ha resaltado que aun si existen otras vías igualmente satisfactorias, debe analizarse en cada caso si las circunstancias concretas ameritan una tutela urgente.

3.4. Problemas Identificados

a. Problema General:

¿La compensación de pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores constituye un derecho de los contribuyentes o un beneficio otorgado por norma jurídica?

⁶ Debe precisarse que, en la práctica el amparo suele ser presentado específicamente ante pronunciamientos desfavorables en sentencias de la Corte Suprema (Casaciones). No obstante, no debe descartarse la procedencia del amparo en instancias inferiores cuando, se cumpla con los requisitos dispuestos para tal efecto.

b. Problemas Específicos:

1. ¿La ausencia de regulación específica respecto a las pérdidas de fuente extranjera debe interpretarse a favor del contribuyente?
2. ¿En los casos en los que los contribuyentes no estén de acuerdo con la decisión arribada por los órganos judiciales competentes, respecto a los supuestos que involucren pérdidas de fuente extranjera, el amparo puede resultar una vía idónea?

3.5. Objetivos

a. Objetivo General:

Analizar si la compensación de pérdidas de rentas de fuente extranjera de ejercicios anteriores constituye un derecho de los contribuyentes o un beneficio otorgado por norma jurídica y cómo debe interpretarse la normativa en ausencia de regulación específica.

b. Objetivos específicos:

1. Determinar si la falta de regulación específica sobre las pérdidas de fuente extranjera debe interpretarse en favor del contribuyente.
2. Evaluar si el amparo judicial es una vía efectiva para los contribuyentes que no están de acuerdo con la decisión de los órganos judiciales competentes en relación con las pérdidas de fuente extranjera

a. Hipótesis general.

La compensación de pérdidas de rentas de fuente extranjera de ejercicios anteriores constituye un derecho a favor de los contribuyentes.

b. Hipótesis específicas.

1. La ausencia de una regulación específica sobre las pérdidas de fuente extranjera puede interpretarse como un vacío normativo que no favorece al contribuyente.
2. El amparo judicial puede ser una vía idónea para los contribuyentes en desacuerdo con la decisión de los órganos judiciales competentes.

IV. Metodología

1. Tipo de investigación

Analítica – Descriptiva

2. Población y muestra

Informe de SUNAT y resoluciones del Tribunal Fiscal.

3. Técnicas e instrumentos

4.3.1. Informe No. 074-2016-SUNAT/5D0000. En el informe se plantea una consulta sobre la posibilidad de que una empresa domiciliada en Perú, con sucursales en dos países sin convenio de doble imposición (CDI) con Perú, pueda arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores para compensarlas con futuras rentas netas de fuente extranjera.

La Administración Tributaria precisó que la normativa del Impuesto a la Renta solo contempla una excepción para las pérdidas netas totales de tercera categoría provenientes de fuente peruana, no aplicándose tal disposición para las pérdidas de fuente extranjera.

Asimismo, indicó que el Artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los contribuyentes domiciliados en Perú podrán sumar y compensar entre sí los resultados de las fuentes de renta empresarial extranjera, pero exclusivamente dentro del mismo ejercicio gravable y solo si los resultados son rentas netas, por lo que no existe una disposición que faculte al contribuyente a arrastrar las pérdidas generadas en el extranjero contra futuras rentas de la misma fuente.

En consecuencia, concluye que no es posible arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores para compensarlas contra futuras rentas de fuente extranjera.

4.3.2. Resolución del Tribunal Fiscal No. 09855-2-2007. Conforme a lo desarrollado por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 09855-2-2007, la posibilidad de arrastrar pérdidas y compensarlas en ejercicios posteriores constituye un derecho del contribuyente.

Así, el mencionado órgano colegiado indicó que *“el hecho jurídico regulado en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta es el derecho de los contribuyentes domiciliados en el país perceptores de rentas de tercera categoría de compensar en un ejercicio gravable determinado y en los siguientes, las pérdidas tributarias generadas en ejercicios gravables pasados, imputándolas a la renta neta de tales ejercicios gravables posteriores a la generación de las pérdidas”* (el subrayado es nuestro).

Como se puede observar, el propio Tribunal Fiscal ha manifestado que la facultad de los contribuyentes de arrastrar las pérdidas de un determinado ejercicio y compensarlas contra rentas de ejercicios futuros constituye un derecho.

De lo anterior, es posible señalar que la potestad de compensar las pérdidas de un determinado periodo contra rentas generadas en ejercicios futuros es un derecho de los contribuyentes y no un beneficio otorgado vía norma.

Nótese que, aún cuando el pronunciamiento del Tribunal Fiscal se refiere a las pérdidas de tercera categoría, dicho fundamento resulta aplicable a las pérdidas de fuente extranjera, en tanto si bien tienen un origen distinto, en esencia son fenómenos idénticos.

En efecto, tanto la pérdida de fuente peruana de tercera categoría como la pérdida de fuente extranjera constituyen resultados tributarios (y posiblemente económicos) negativos al cierre de un determinado periodo, siendo la única diferencia el origen de esta.

Por lo cual, resulta razonable pensar que la compensación de pérdidas no es un beneficio otorgado por el legislador, sino que corresponde a un derecho de los contribuyentes.

Esta línea de pensamiento es seguida por diversos autores. Así, por ejemplo, Porto (2011) indica que *“Con confianza podemos concluir que el arrastre de pérdidas es un derecho que subyace a la estructura de la imposición a la renta y no es un beneficio otorgado al contribuyente por medio de la gracia legislativa”*, mientras Casana (2015) señala que *“(…) la compensación de pérdidas se configura como un derecho que tiene el obligado tributario (…)”*.

De esa forma debe dejarse en claro que, si bien la aplicación de las pérdidas reduce la carga impositiva de los contribuyentes, esto no constituye un beneficio tributario en tanto estos últimos se otorgan con fines extrafiscales, lo que no sucede en el caso de la compensación de pérdidas (Llaque, 2006 p.7-8).

Queda entonces sentado que, la figura de la compensación o arrastre de pérdidas no puede ser catalogada como un beneficio tributario, sino más bien como un derecho de los contribuyentes del Impuesto a la Renta.

Adicionalmente, si bien el Tribunal Fiscal, no hace mención expresa a ello, es pertinente señalar que el hecho de que los contribuyentes puedan tributar sobre las bases de las pérdidas incurridas en ejercicios posteriores constituye un derecho íntimamente ligado al principio de capacidad contributiva, puesto que una tributación sin considerar las pérdidas iría contra la propia esencia del IR, el cual es un tributo pretende gravar una manifestación de riqueza concreta (renta), para lo cual se debe tener en cuenta también los resultados negativos (pérdidas) obtenidas por los contribuyentes.

Una posición similar ha sido expresada a través de la doctrina (Aparicio, 2015), la cual ha admitido que entre los diversos objetivos que son perseguidos mediante la figura de la compensación se encuentra la de seguir razones de justicia y equidad, considerando principios constitucionales como el de capacidad económica e igualdad; entre otros.

4.3.3. Resolución del Tribunal Fiscal No. 00859-2-2018. Conforme a lo desarrollado por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 00859-2-2018, para

las rentas de fuente nacional, la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores está expresamente reconocida en el Artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual no ocurre con las rentas de fuente extranjera, ya que la ley y su reglamento no contemplan una disposición que permita compensar las pérdidas de ejercicios anteriores de fuente extranjera.

Así, el Tribunal Fiscal aclaró que, por excepción, el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta otorga el derecho de compensación de la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana generada en ejercicios anteriores, pero esta excepción no debe extenderse a otros casos o sujetos no comprendidos en ella, como las rentas de fuente extranjera, tal como ocurrió en el caso analizado.

En esa línea, el Tribunal Fiscal indica que, no resulta pertinente el argumento respecto a que no existe norma que prohíba el arrastre o compensación de las pérdidas de fuente extranjera generadas en un ejercicio con las rentas netas de fuente extranjera de ejercicios posteriores.

En ese sentido, conforme lo desarrollado por el Tribunal Fiscal, dicha compensación no está permitida para las rentas de fuente extranjera, ya que no existe una disposición legal al respecto que habilite al contribuyente a realizar dicha compensación.

4.4. Análisis de las resoluciones

El análisis del informe y las resoluciones citadas reflejan una coincidencia en los criterios establecidos tanto por la Administración Tributaria (SUNAT) como por el Tribunal Fiscal, con relación al tratamiento de las pérdidas de fuente extranjera y su compensación. En términos generales, ambos coinciden en la interpretación de que no es posible arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores para compensarlas con las rentas netas de fuente extranjera de ejercicios posteriores.

A mayor detalle, el Informe No. 074-2016-SUNAT/5D0000 señala de manera

clara que la normativa del Impuesto a la Renta solo contempla una excepción para las pérdidas de fuente peruana, y no se encuentra ninguna disposición que permita la compensación de las pérdidas de fuente extranjera entre ejercicios distintos. Según la SUNAT, el artículo 51 de la Ley del Impuesto a la Renta solo autoriza la compensación de las rentas de fuente extranjera dentro de un mismo ejercicio fiscal, siempre y cuando se genere una renta neta.

En este sentido, la Administración Tributaria concluye que no es posible arrastrar las pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores a ejercicios futuros.

Por su parte, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00859-2-2018 ratifica este enfoque, subrayando que la compensación de pérdidas solo se aplica a las pérdidas de fuente peruana, conforme a lo estipulado por el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En dicho pronunciamiento, el Tribunal recalca que no existe una disposición que permita compensar las pérdidas de fuente extranjera, y que esta compensación no puede ser aplicada en esos casos.

Ahora bien, se debe advertir que en ninguno de estos pronunciamientos (de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal) se tiene en cuenta la posición desarrollada en la Resolución No. 09855-2-2007, que recalca que la compensación de pérdidas no es un beneficio otorgado por el legislador, sino que es un derecho a favor de los contribuyentes.

A partir de lo desarrollado, tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal coinciden en que no es posible el arrastre de pérdidas de fuente extranjera. Ambos fundamentan dicha posición en la ausencia de una norma específica que habilite al contribuyente a efectuar dicha compensación.

Sin embargo, en ninguno de esos pronunciamientos se vuelve a hacer énfasis en que la compensación de pérdidas es un derecho que tienen los

contribuyentes, conforme lo señala acertadamente el Tribunal Fiscal en otra resolución, en específico, la Resolución No. 09855-2-2007.

V. Resultados

¿La compensación de pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores constituye un derecho de los contribuyentes o un beneficio otorgado por norma jurídica?

Conforme al ordenamiento tributario peruano y la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, la compensación de pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores constituye un derecho de los contribuyentes y no un beneficio otorgado por la normativa fiscal.

Lo anterior, en especial si se tiene en cuenta la naturaleza y características del Impuesto a la Renta. En efecto, como se ha mencionado previamente, el Impuesto a la Renta es un tributo no vinculado⁷ que grava una manifestación de riqueza concreta, en específico, las ganancias (rentas).

Ahora bien, para la determinación de dichas ganancias, es necesario que los contribuyentes deduzcan los costos y gastos asociados, así como los resultados negativos que se puedan obtener en un determinado ejercicio (pérdidas tributarias), puesto que son todos estos elementos los que permiten determinar con exactitud la renta obtenida por un determinado contribuyente, más aún cuando un elemento del Impuesto a la Renta es que se encuentra basado en la capacidad contributiva de cada contribuyente.

Una interpretación en contrario no solo vulneraría la propia esencia del Impuesto a la Renta, sino que también transgrediría el principio de no confiscatoriedad, el cual sido respaldado por el Tribunal Constitucional del Perú en diversos pronunciamientos (por ejemplo, las STC Nos. 2727-2002-AA/TC y 53-2004-AI/TC).

⁷ Dado que su pago no se origina o tiene como consecuencia una prestación por parte del Estado a favor de quien realiza dicho pago.

En esa línea, Medrano (2003) al referirse al arrastre de pérdidas de fuente peruana señala que *“sea cual fuere el mecanismo específico al que apele el Legislador, lo cierto es que siempre que se contemple alguna limitación temporal la norma será cuestionable por los efectos confiscatorios que ella pueda tener (...)”*

Lo manifestado anteriormente encuentra asidero en que, según lo mencionado previamente, el Impuesto a la Renta debe ser calculado teniendo en consideración la renta neta obtenida, por lo que de existir resultados negativos en algunos ejercicios, estos deben ser tomados en cuenta en la determinación del impuesto de otros ejercicios, dado que la temporalidad del impuesto busca la recaudación para fines prácticos (de sostenimiento del gasto público) y en ningún caso permitir generar supuestos en los que se afecten los principios constitucionales tributarios.

Por otro lado, dado que la imposibilidad de imputar las pérdidas de un ejercicio a las rentas de ejercicios posteriores originaría que en tales ejercicios los contribuyentes determinen un impuesto por pagar, si en dichos mismos ejercicios bajo la normativa de la jurisdicción de la fuente también se determina un impuesto a favor del fisco, se originaría un supuesto de doble tributación o imposición internacional, para el cual no se ha previsto ninguna solución bilateral o multilateral (esto es, a nivel de Convenio Para Evitar la Doble Imposición o de la Decisión 578).

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el propio Tribunal Fiscal ha reconocido en la Resolución No. 09855-2-2007 que la compensación de pérdidas constituye un derecho a favor de los contribuyentes⁸.

Nótese que si bien, en dicho caso concreto se hizo referencia a las pérdidas de fuente peruana, este pronunciamiento también resulta aplicable a las pérdidas de

⁸ Si bien ese análisis se realizó respecto del arrastre de pérdidas de fuente peruana, esto claramente resulta aplicable a la compensación de pérdidas de fuente extranjera.

fuelle extranjera, en tanto ambas tienen una misma naturaleza: constituyen un resultado negativo conseguido por un determinado contribuyente en un ejercicio específico.

En resumen, la compensación de pérdidas de fuente extranjera es un derecho de los contribuyentes del Impuesto a la Renta, considerando la naturaleza del mencionado impuesto y los principios constitucionales tributarios reconocidos en el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú, entre ellos, el principio de no confiscatoriedad, lo cual ha sido reconocido por el propio Tribunal Fiscal.

¿La ausencia de regulación específica respecto a las pérdidas de fuente extranjera debe interpretarse a favor del contribuyente?

Si bien conforme se ha indicado previamente la compensación de pérdidas (incluyendo la compensación de pérdidas de fuente extranjera) es un derecho de los contribuyentes del Impuesto a la Renta, atendiendo a las características del impuesto y los principios constitucionales tributarios expuestos, es razonable indicar que este derecho no puede ser aplicado automáticamente y sin limitaciones, considerando que el ejercicio de dicho derecho podría entrar en colisión con otras normas o características del Impuesto a la Renta.

A mayor detalle, otra de las características del Impuesto a la Renta es que este grava las rentas generadas en un determinado periodo (ejercicio), siendo que el primer párrafo del Artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta regula que el ejercicio gravable empieza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, por lo que esta norma delimita la forma en la que deben tributar los contribuyentes de este impuesto (esto es, considerando todas las operaciones vinculadas a la determinación de la obligación tributaria en un determinado año).

Lo anterior, dado que la recaudación de los tributos (incluido el Impuesto a la Renta) tiene como una de sus finalidades solventar los gastos públicos, de manera que se debe establecer cierta periodicidad para la determinación y pago de estos (periodicidad que en el caso del Impuesto a la Renta suele ser anual).

En ese sentido, la falta de regulación expresa sobre la posibilidad de compensar pérdidas de fuente extranjera con rentas de futuros ejercicios no faculta al contribuyente a realizar dicha compensación, toda vez que bajo dicha interpretación se estaría contraviniendo lo dispuesto en el Artículo 57 y otros que estructuran del impuesto de forma tal que se tributa anualmente.

En contrapartida, para las pérdidas de fuente peruana sí se ha establecido que estas pérdidas pueden ser compensadas con arreglo a cualquiera de los sistemas previstos en el Artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta. En este caso, se podría decir que existe un régimen (que no colisiona con lo dispuesto en el Artículo 57 de la referida norma) que permite trasladar los resultados tributarios negativos a otros ejercicios distintos a aquel en el que se genera.

Una interpretación contraria, por ejemplo, que las disposiciones del Artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta son aplicables a las pérdidas de fuente extranjera, vulneraría lo dispuesto en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que señala que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho; sin embargo, en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

En consecuencia, aun cuando no existe una norma que permita la compensación de las pérdidas de fuente extranjera y esta figura sea un derecho de los contribuyentes, no es posible ejercer este derecho bajo la normativa vigente en la actualidad, puesto que atentaría contra otra característica del impuesto (periodicidad) que sí ha sido delimitada expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta en el Artículo 57. Asimismo, pretender aplicar la normativa prevista para las pérdidas de fuente peruana a las pérdidas de fuente extranjera contravendría lo regulado en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, dado que se estaría extendiendo una disposición tributaria aplicable a pérdidas en el Perú de contribuyentes generadores de renta de tercera categoría a las pérdidas obtenidas por dichos contribuyentes en el extranjero.

¿En los casos en los que los contribuyentes no estén de acuerdo con la decisión arribada por los órganos judiciales competentes, respecto a los supuestos que involucren pérdidas de fuente extranjera, el amparo puede resultar una vía idónea?

El amparo es una herramienta la cual permite que los ciudadanos puedan acudir a instancias del Tribunal Constitucional cuando consideren que decisiones adoptadas por autoridades están vulnerando ciertos derechos constitucionales.

En ese sentido, aunque en el marco normativo establecido actualmente no se permite compensar las pérdidas de fuente extranjera de manera explícita, los contribuyentes tienen el derecho a poder cuestionar las interpretaciones restrictivas de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal que son reafirmadas a nivel judicial, en la medida que afectan un derecho constitucionalmente protegido.

Al respecto, conforme lo ha indicado el Tribunal Constitucional en diversa jurisprudencia, el principio de no confiscatoriedad se encuentra estrechamente ligado con el derecho de propiedad, dado que un tributo calificado como confiscatorio en definitiva menoscabará la propiedad del contribuyente, sea a través del cobro de un tributo excesivo o en mérito a la existencia de un tributo que vulnera cualquiera de los otros principios constitucionales tributarios, tales como el principio de igualdad o de respeto a los derechos fundamentales, entre otros.

Ahora bien, dado que, en el desarrollo de la presente investigación, se dejó en evidencia que la interpretación tomada por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal menoscaba el derecho de propiedad de los contribuyentes, afectándolos de manera negativa, queda claro que la acción de amparo es un recurso idóneo para tutelar el derecho comprometido.

En síntesis, el recurso de amparo puede ser una vía idónea para que se pueda cuestionar las resoluciones judiciales que limitan la compensación de las pérdidas de fuentes extranjeras. Si la interpretación resulta injusta, es más que razonable acudir a otras instancias para que los afectados puedan defender sus derechos.

No obstante, debe precisarse que los alcances de la acción de amparo únicamente se circunscriben al caso en concreto. Así, el procedimiento de amparo podría ser adecuado en situaciones en las que el contribuyente considere que la falta de claridad en las disposiciones fiscales o la interpretación restrictiva de las autoridades transgrede el derecho de propiedad, dado que tiene como consecuencia que el tributo se vuelva confiscatorio.

De ser así, el amparo judicial permitiría revisar la constitucionalidad de la decisión judicial, ya sea para que se permita la compensación de las pérdidas de fuente extranjera o, al menos, para que se reinterprete la norma de manera que favorezca a los contribuyentes sin que se vulneren sus derechos fundamentales.

Para terminar, el amparo judicial, si bien no es la solución definitiva, puede ser una vía idónea para los contribuyentes en desacuerdo con las decisiones de los órganos judiciales competentes. Este recurso ofrece la oportunidad de cuestionar las decisiones administrativas que han sido judicializadas ante la vía correspondiente, permitiendo que se revisen posibles vulneraciones a los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Sin perjuicio de ello, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional también ha indicado que no será procedente la acción de amparo si: (i) Existe una vía procedimental específica para el caso concreto y (ii) La vía procedimental específica es igual de satisfactoria.

Asimismo, el referido órgano jurisdiccional ha señalado en diversa jurisprudencia que procederá la acción de amparo en la medida que el derecho a tutelar se encuentre ante un riesgo de vulnerabilidad urgente.

Sobre dicha base, la procedencia de una eventual acción de amparo deberá evaluarse en cada caso en concreto, atendiendo a la posibilidad e inmediatez en la afectación al derecho de propiedad.

VI. Conclusiones

- La compensación de pérdidas de rentas obtenidas en el extranjero durante ejercicios anteriores constituye un derecho a favor de los contribuyentes, al ser un elemento indispensable para la determinación de un Impuesto a la Renta que debe atender al principio de no confiscatoriedad, recogido en el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú.
- La condición de “derecho” de la compensación de pérdidas ha sido ratificada por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 09855-2-2007, en la cual se refirió a la compensación de pérdidas de fuente peruana regulada en el Artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- La falta de una regulación clara acerca de la compensación de pérdidas de fuente extranjera no puede ser interpretada como un vacío normativo que favorece al contribuyente debido a que la normativa del Impuesto a la Renta ha recogido expresamente otra característica para este tributo: la temporalidad, debido a la cual se tendrán en cuenta todas las operaciones vinculadas a la determinación de la renta acaecidas en un determinado ejercicio.
- Sin perjuicio de ello, resulta evidente que la falta de una regulación específica sobre las pérdidas de fuente extranjera puede generar incertidumbre entre los contribuyentes que realicen actividades en el extranjero, más aún cuando sí existe una norma que permite la compensación de pérdidas de tercera categoría, lo que podría llevar a pensar que las disposiciones aplicables a esta última figura pueden ser utilizadas sobre las pérdidas de fuente extranjera.
- Asimismo, si bien tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal, dan una interpretación de manera restrictiva acerca de la compensación de dichas

pérdidas, es pertinente recalcar que la falta de posibilidad de compensar las referidas pérdidas implica una contravención al principio de no confiscatoriedad.

- Dado que es evidente que existe un vacío normativo, es necesario que se regule de manera expresa sobre la compensación de pérdidas de fuente extranjera, sea en el sentido de permitir dicha compensación considerando ciertos límites o prohibiendo expresamente su arrastre.

VII. Recomendaciones

- Se recomienda que la legislación tributaria peruana del Impuesto a la Renta contenga una regulación clara y específica sobre la compensación de pérdidas de fuente extranjera en el caso de personas jurídicas domiciliadas en el País. Teniendo en cuenta que la falta de una regulación expresa genera incertidumbre, es necesario que el marco normativo peruano incluya el supuesto de la compensación de pérdidas de fuente extranjera.
- Para dichos efectos, el legislador debe tener en cuenta que las políticas fiscales deben responder a la realidad de los contribuyentes. En ese contexto, la falta de posibilidad de arrastrar pérdidas de fuente extranjera de un determinado ejercicio a ejercicios posteriores influye negativamente en un panorama en el cual los contribuyentes generadores de renta de tercera categoría buscan expandirse o incursionar en mercados extranjeros, dado que actúa como un elemento desincentivador de las inversiones en el extranjero.
- Se insta a que la legislación fiscal favorezca la equidad de tal manera que se permita que los contribuyentes con pérdidas de fuente extranjera puedan utilizarlas en ejercicios futuros. De esta manera, se garantizaría que no haya un trato desigual entre las pérdidas generadas dentro del país y las obtenidas en el extranjero, considerando que ambas pérdidas tienen la misma naturaleza (representan resultados tributarios negativos).
- Adicionalmente, si la legislación peruana permitiese que los contribuyentes con pérdidas de fuente extranjera puedan utilizarlas en ejercicios futuros, se estaría respetando el principio de no confiscatoriedad reconocido en el Artículo 74 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como evitando eventuales supuestos de doble imposición, en los casos en que una renta

proveniente del extranjero sea sometida en otro país y en el Perú producto de la imposibilidad del arrastre de pérdidas.

VIII. Referencias bibliográficas

Alva, M. (2012), *El Impuesto a la Renta y las teorías que determinan su afectación*. Actualidad Empresarial.

Aparicio, A. (2015) *Compensación de bases imponibles negativas*. Encuentro de derecho financiero y tributario, Instituto de Estudios Fiscales.

Cáceres, D. (2019) *El régimen de compensación de pérdidas establecido en la ley del impuesto a la renta y el principio de capacidad contributiva*. (Trabajo de Investigación, Universidad de Lima).

Casana, F. (2015) *La evolución normativa y la jurisprudencia y doctrina administrativa aplicables a la compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades*. Encuentro de derecho financiero y tributario, Instituto de Estudios Fiscales.

García, R. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*, Buenos Aires, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET).

Hernández, L. (1993). *La Compensación en el Código Tributario Peruano Vigente*. THEMIS Revista De Derecho
Recuperado a partir de
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11098>

Llaque, F. (2006). *El tratamiento de las pérdidas empresariales en el impuesto a la renta peruano*. Universitat de Barcelona.

Medrano, H. (2003). *El principio de no confiscatoriedad y la compensación de pérdidas en el Impuesto a la Renta*, *Advocatus*, 9, 203-208.

Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario Impuesto a la Renta: Aspectos significativos*, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

Novoa, G. (2006). *El principio de la capacidad contributiva. Derecho y Sociedad*, 27, 101-106.

Núñez, F. (2010). *Compensación de Pérdidas de Fuente Extranjera, análisis teórico del criterio de “renta de fuente mundial” y de la legislación tributaria internacional como modelos para desarrollar una propuesta para el Perú*. Asociación Fiscal Internacional (IFA).

Porto, J. (2011). *Beneficio tributario o una restricción al derecho de los contribuyentes. Una revisión al régimen de arrastre de pérdidas aplicable en la legislación nacional a propósito de lo dispuesto por la legislación norteamericana*. *Ius et Veritas*, 43, 272–290.

Sánchez, A. (2021). *Análisis Jurídico de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 00859-2-2018 – Arrastre de pérdidas de fuente extranjera* (Trabajo de Suficiencia Profesional, Pontificia Universidad Católica del Perú).

Sevillano, S. (2019). *Lecciones de Derecho Tributario, Principios Generales y Código Tributario*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.

Sotelo, E. (2005). *Potestad tributaria y tributo de la especie tasa*. *Themis*, 50, 119-136

Sunat. Informe No. 074-2016-SUNAT/5D0000. Lima: 14 de abril de 2016.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/incumplimiento_impuesto_renta.pdf

Tribunal Constitucional. Sentencia recaída sobre el Expediente No. 2727-2002-AA/TC Lima: 19 de diciembre de 2003.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

Tribunal Constitucional. Sentencia recaída sobre el Expediente No. 53-2004-AI/TC Lima: 16 de mayo de 2005.
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>

Tribunal Constitucional. Sentencia recaída sobre el Expediente No. 0041-2004-AI/TC Lima: 11 de noviembre de 2004.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.pdf>

Tribunal Constitucional. Sentencia recaída sobre el Expediente No. 00206-2005-AA Lima: 28 de noviembre de 2005.
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00206-2005-AA.pdf>

González, D. (1997). *Estudio Comparado del Impuesto sobre la Renta de los Países Miembros del CIAT*. Secretaría Ejecutiva.

OECD (2021). *Desafíos fiscales que surgen de la digitalización de la economía - Reglas del modelo global contra la erosión de la base (pilar dos)*. OCDE Publishing.

Riquelme, C. (2023). *Tratamiento de pérdidas tributarias en derecho comparado*. Revista de Estudios Tributarios N°30.

MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO: Análisis de la compensación de pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores en el contexto peruano.

NOMBRE Y APELLIDO: Carlos Lorenzo Jave Luyo

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	METODOLOGÍA
Problema general	Objetivo General	Hipótesis General	Tipo
¿La compensación de pérdidas de fuente extranjera de ejercicios anteriores constituye un derecho de los contribuyentes o un beneficio otorgado por norma jurídica?	Analizar si la compensación de pérdidas de rentas de fuente extranjera de ejercicios anteriores constituye un derecho de los contribuyentes o un beneficio otorgado por norma jurídica y cómo debe interpretarse la normativa en ausencia de regulación específica.	La compensación de pérdidas de rentas de fuente extranjera de ejercicios anteriores constituye un derecho a favor de los contribuyentes.	Analítica – Descriptiva.
Problema Específico 1	Objetivo Específico 1	Hipótesis Específica 1	
¿La ausencia de regulación específica respecto a las pérdidas de fuente extranjera debe interpretarse a favor del contribuyente?	Determinar si la falta de regulación específica sobre las pérdidas de fuente extranjera debe interpretarse en favor del contribuyente.	La ausencia de una regulación específica sobre las pérdidas de fuente extranjera no puede interpretarse como un vacío normativo que favorece al contribuyente.	
Problema Específico 2	Objetivo Específico 2	Hipótesis Específica 2	Población y muestra

¿En los casos en los que los contribuyentes no estén de acuerdo con la decisión arribada por los órganos judiciales competentes, respecto a los supuestos que involucren pérdidas de fuente extranjera, el amparo puede resultar una vía idónea?	Evaluar si el amparo judicial es una vía efectiva para los contribuyentes que no están de acuerdo con la decisión de los órganos judiciales competentes en relación con las pérdidas de fuente extranjera.	El amparo judicial puede ser una vía idónea para los contribuyentes en desacuerdo con la decisión de los órganos judiciales competentes.	Informe del SUNAT y resoluciones del Tribunal Fiscal.
--	--	--	---