



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

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

La elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias: Una aproximación a la temporalidad en la elección del sistema de compensación de pérdidas derivado del criterio de la SUNAT versus el criterio del contribuyente

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el Título Profesional de Abogada

AUTOR

Fiorela Yasmin TARAZONA CASTRO

ASESOR

Mg. Daniel Martin 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

Tarazona, F. (2025). *La elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias: Una aproximación a la temporalidad en la elección del sistema de compensación de pérdidas derivado del criterio de la SUNAT versus el criterio del contribuyente*. [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	Fiorela Yasmin Tarazona Castro.
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	77494851
URL de ORCID	https://orcid.org/0009-0009-3070-3982
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Daniel Martin 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	Jorge Guillermo Gutiérrez Tudela
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	06155396
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	José Adalberto Pérez López
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	08162135
Miembro del jurado 2	
Nombres y apellidos	Julio Hernán Figueroa Bustamante
Tipo de documento	DNI

Número de documento de identidad	08248540
Miembro del jurado 3	
Nombres y apellidos	José Alexander Camus Cubas
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	40630580
Datos de investigación	
Línea de investigación	No aplica.
Grupo de investigación	No aplica.
Agencia de financiamiento	Sin financiamiento
Ubicación geográfica de la investigación	País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distritos de Lima Metropolitana Latitud: -12.04318 Longitud: -77.02824
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
ABOGADA CON TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

N°024

Reunido el Jurado Examinador, constituido por los señores profesores:

- 1.-PRESIDENTE: Dr. JORGE GUILLERMO GUTIÉRREZ TUDELA
- 2.- Dr. JOSÉ ALEXANDER CAMUS CUBAS
- 3.- Mg. JULIO HERNÁN FIGUEROA BUSTAMANTE
- 4.- Mg. JORGE ADALBERTO PÉREZ LÓPEZ
- 5.- Mg. DANIEL MARTÍN ARANA YANCES (Docente Supervisor)

La bachiller postulante al Título Profesional de Abogada, doña:

FIGORELA YASMIN TARAZONA CASTRO

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

La elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias: Una aproximación a la temporalidad en la elección del sistema de compensación de pérdidas derivado del criterio de la SUNAT versus el criterio del contribuyente

En la redacción del examen escrito, la graduanda fue aprobada con la nota de:

DIECISEIS (16)

Concluida la prueba oral, se practicó la votación correspondiente, resultando la candidata:

APROBADA POR UNANIMIDAD CON LA NOTA DIECISEIS (16)

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

Presidente del Jurado

Dr. JORGE GUILLERMO GUTIÉRREZ TUDELA

Dr. JOSÉ ALEXANDER CAMUS CUBAS

Mg. JULIO HERNÁN FIGUEROA BUSTAMANTE

Mg. JORGE ADALBERTO PÉREZ LÓPEZ

Mg. DANIEL MARTÍN ARANA YANCES
(Docente Supervisor)

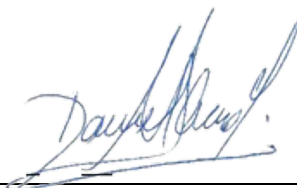
CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo, Daniel Martin Arana Yances, en mi condición de asesor acreditado con la Resolución Directoral No. 000038-2025-EPD-FDCP/UNMSM de fecha 17 de febrero del 2025 del Trabajo de Suficiencia Profesional, cuyo título es “La elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias: Una aproximación a la temporalidad en la elección del sistema de compensación de pérdidas derivado del criterio de la SUNAT versus el criterio del contribuyente”, presentado por la bachiller Fiorela Yasmin Tarazona Castro para optar el Título Profesional de Abogada.

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, 24 de abril de 2025



Mg. Daniel Martin Arana Yances
DNI: 10266562

RESUMEN

El presente trabajo desarrolla el tema de la elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias en el marco del Impuesto a la Renta, con especial atención en la interpretación y aplicación de la norma por parte de la Administración Tributaria y la repercusión de la misma en los contribuyentes. En esa línea, analizaré cómo se ha interpretado el hecho de que los contribuyentes deben elegir el sistema de compensación al presentar su declaración jurada anual y las condiciones que deben cumplirse para cambiar esa elección.

Asimismo, el estudio se centrará en los efectos de la rectificación de la declaración jurada en la elección del sistema de compensación de pérdidas. A partir del análisis del caso elegido, verificaré si la actuación de la SUNAT ha sido estricta en la interpretación de los plazos y las condiciones para modificar el sistema, incluso si el contribuyente realiza la rectificación dentro de los plazos legales establecidos.

Finalmente, el trabajo concluirá con un análisis de las implicancias de la interpretación de la SUNAT en la aplicación de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias, destacando cómo las diferencias entre la norma y las prácticas llevadas a cabo por parte de la SUNAT afectan la certeza jurídica de los contribuyentes.

PALABRAS CLAVE

Compensación de pérdidas tributarias, Impuesto a la renta, SUNAT, declaración jurada, seguridad jurídica.

ABSTRACT

This paper develops the issue of the election of the tax loss offsetting system within the framework of the Income Tax, with special attention to the interpretation and application of the rule by the Tax Administration and the impact of the same on taxpayers. In that line, we will analyze how the fact that taxpayers must choose the compensation system when filing their annual tax return has been interpreted and the conditions that must be met in order to change that choice.

Likewise, the study will focus on the effects of the rectification of the affidavit on the election of the loss offsetting system. Based on the analysis of the case chosen as a model, we will verify whether SUNAT's actions have been strict in the interpretation of the deadlines and the conditions to change the system, even if the taxpayer makes the rectification within the established legal deadlines.

Finally, the paper will conclude with an analysis of the implications of SUNAT's interpretation in the application of the tax loss offset systems, highlighting how the differences between the regulation and the practices carried out by SUNAT affect the legal certainty of taxpayers.

KEYWORDS

Compensation of tax losses, income tax, SUNAT, affidavit, legal certainty.

ACTA DE SUSTENTACIÓN

ESTRUCTURA

I.	Introducción	6
1.	Justificación.....	6
II.	Información del lugar donde se desarrolló la actividad	7
1.	Institución donde se desarrolló la actividad	7
2.	Periodo de duración de la actividad	7
3.	Finalidad y objetivos de la entidad	7
4.	Teléfonos del centro laboral	7
5.	Correo electrónico del centro laboral.....	7
6.	Razón social	7
7.	Dirección postal.....	8
8.	Nombre del responsable de la dependencia a cargo de las actividades del Trabajo de Suficiencia Profesional	8
III.	Descripción de la actividad	9
1.	Organización de la actividad (profesional a cargo).....	9
2.	Fines de la actividad.....	9
3.	Problemática jurídica.....	9
3.1.	Problemática	9
3.2.	Síntesis del caso	10
3.3.	Marco Teórico	12
3.4.	Problemas identificados:	31
3.5.	Objetivos	31
3.6.	Hipótesis	32
IV.	Metodología.....	33
4.1.	Tipo de investigación	33
4.2.	Población y muestra	33
4.3.	Técnicas e instrumentos	37
4.4.	Análisis de resoluciones	37
V.	Resultados.....	40
VI.	Conclusiones	45
VII.	Recomendaciones.....	46
VIII.	Referencias bibliográficas	47

I. Introducción

1. Justificación

El tema de la elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias resulta de especial relevancia, ya que incide directamente en la determinación del Impuesto a la Renta. La norma establece que, en principio, la elección del sistema es irrevocable a menos que se cumplan las condiciones establecidas en la ley. Sin embargo, cuando un contribuyente rectifica su declaración, puede surgir incertidumbre sobre si mantiene su opción inicial o si puede elegir un nuevo sistema, dado que la Administración Tributaria (SUNAT) interpreta de manera estricta las condiciones para modificar dicha elección.

Este tema se torna relevante, en tanto, la SUNAT puede tomar una postura rigurosa en la interpretación de los plazos y condiciones para modificar el sistema de compensación, en particular cuando se presentan declaraciones rectificatorias. En muchos casos, el contribuyente se ve limitado a modificar su elección, incluso si la rectificación se realiza dentro del plazo permitido.

Por último, considero relevante el abordaje de este tema con el objetivo de entender la práctica tributaria en el Perú respecto de la oportunidad en el cambio de sistema de compensación de pérdidas para efectos del Impuesto a la Renta e intentar establecer una interpretación que se alinee con la finalidad de la Ley del Impuesto a la Renta. El análisis de casos prácticos, como el presentado, permite identificar posibles ajustes en la norma o en la interpretación de la misma a efectos de generar una mayor seguridad o predictibilidad en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

II. Información del lugar donde se desarrolló la actividad

1. Institución donde se desarrolló la actividad

Auditora "PwC Perú"

2. Periodo de duración de la actividad

Al respecto, sobre el periodo de duración, se precisa que, en mi condición de asistente, mi persona ha ejercido funciones desde el 04 de diciembre de 2023 hasta la actualidad.

3. Finalidad y objetivos de la entidad

Se brindan los servicios de auditoría, asesoría fiscal y consultoría empresarial, proporcionando soluciones personalizadas que se ajustan a las necesidades específicas de cada cliente de la auditora.

4. Teléfonos del centro laboral

+51 919292001

5. Correo electrónico del centro laboral

fiorela.tarazona@pwc.com
pe_contactopwc@pwc.com

6. Razón social

PricewaterhouseCoopers Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada.

7. Dirección postal

Av. Santo Toribio 143, Piso 8, San Isidro – Lima, Perú.

8. Nombre del responsable de la dependencia a cargo de las actividades del Trabajo de Suficiencia Profesional

En mi calidad de asistente bajo la dirección de la Magíster Lourdes Rocío Chau Quispe y la Abogada Marita Cecilia Pérez Pacheco.

III. Descripción de la actividad

1. Organización de la actividad (profesional a cargo)

El área de litigios administrativos tributarios se encuentra a cargo de la socia líder Lourdes Rocío Chau Quispe, quién se encarga de dirigir y supervisar al staff administrativo, así como establecer reuniones con diversos clientes con la finalidad de brindar los servicios de asesoría y elaboración de proyectos de escritos de respuesta en los procedimientos de fiscalización, así como acompañamiento en los procedimientos contenciosos administrativos y/o procedimientos no contenciosos.

2. Fines de la actividad

La finalidad de la actividad consiste en brindar asistencia en la elaboración de escritos del procedimiento de fiscalización, así como en las distintas etapas de los procedimientos contenciosos administrativos y/o procedimientos no contenciosos, ante la SUNAT o el Tribunal Fiscal.

3. Problemática jurídica

3.1. Problemática

La oportunidad de elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias en nuestro país puede dar lugar a ciertas contingencias, particularmente con relación al tratamiento que tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria (SUNAT) le otorgan. La Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento facultan a los contribuyentes a optar por un sistema de compensación al momento de presentar la declaración jurada anual del Impuesto. No obstante, esta opción puede dar lugar a discrepancias en su interpretación y aplicación, dependiendo de los hechos particulares en los que se encuentren los contribuyentes.

Uno de los problemas que he advertido en la práctica surge cuando un contribuyente modifica su resultado tributario del Impuesto a la Renta mediante una declaración jurada rectificatoria. En tales casos, la elección del sistema de compensación de pérdidas puede ser cuestionada. Por ejemplo, si un contribuyente, al corregir la declaración presentada por un ejercicio anterior, determina que su pérdida tributaria se convierte en una renta neta, la SUNAT podría interpretar que el primer ejercicio en el que se puede arrastrar dicha pérdida es el siguiente. Esta interpretación podría impedir que el contribuyente aplique el sistema de compensación que inicialmente eligió, lo que resulta en una pérdida de oportunidades y genera inseguridad jurídica.

Adicionalmente, se observa una falta de regulación en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento sobre cómo proceder en los casos de las rectificaciones que impacten en la elección del sistema de compensación. Esta ambigüedad genera incertidumbre respecto a la posibilidad de optar por un nuevo sistema al momento de rectificar una declaración. Tal situación puede inducir a los contribuyentes a tomar decisiones erróneas, afectando negativamente su situación tributaria y sus derechos.

La interpretación de la SUNAT acerca de la elección del sistema de compensación a menudo difiere significativamente de la percepción del contribuyente. Esta disparidad crea un ambiente en el que los contribuyentes se sienten desprotegidos frente a un sistema que debería ser equitativo. Las diferencias interpretativas pueden dar lugar a litigios administrativos tributarios que, no solo consumen tiempo y recursos, sino que también afectan la confianza en la Administración Tributaria.

3.2. Síntesis del caso

En el caso analizado, el contribuyente presentó la declaración jurada

original del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2012, en la cual determinó una pérdida tributaria y eligió el “Sistema A” para la compensación de pérdidas. Un año después, el contribuyente rectificó dicha declaración, aumentando la pérdida tributaria, pero sin especificar un nuevo sistema de compensación, por lo que, de acuerdo con el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta (IR), se mantuvo la aplicación del “Sistema A”. De igual manera, en su declaración del ejercicio 2013, no se mencionó el sistema de compensación aplicable, lo que nuevamente permitió la aplicación del “Sistema A”.

Posteriormente, el contribuyente presentó una segunda declaración rectificatoria del ejercicio 2012, en la que modificó el resultado tributario original, determinando una renta neta en lugar de una pérdida. Este cambio en el resultado tributario significa que el primer ejercicio en el que se generaría una pérdida tributaria arrastrable sería el ejercicio 2013. Con base en esta nueva situación, el contribuyente presentó una declaración rectificatoria del ejercicio 2013, mediante la cual escogió el “Sistema B” como el sistema de compensación de pérdidas a aplicar.

El artículo 50 de la Ley del IR y el literal d) del artículo 29 de su Reglamento establecen reglas vinculadas con la opción del sistema de pérdidas, su cambio y la rectificación. Sin embargo, el caso del contribuyente plantea una situación que no está expresamente contemplada en la normativa, dado que la elección del sistema de compensación de pérdidas se activa al momento en que se produce el cambio en el resultado tributario del primer ejercicio en que se reportó una pérdida. Esto sugiere que, al modificarse la situación tributaria del ejercicio 2012, el contribuyente debería poder elegir un nuevo sistema de compensación en su declaración rectificatoria correspondiente.

No obstante, esta interpretación no es aceptada por la Administración Tributaria, quien sostiene que la elección de un sistema de compensación

está limitada por las disposiciones existentes, sin contemplar los cambios en la situación tributaria que pueden ocurrir en ejercicios posteriores.

3.3. Marco Teórico

3.3.1. Medios de extinción de la obligación tributaria

Conforme lo señalado en el artículo 27 del Código Tributario, la extinción de la obligación tributaria puede ocurrir a través de mecanismos como el pago, la compensación, la condonación, la consolidación, o mediante resoluciones administrativas que determinen la incobrabilidad de ciertas deudas. Asimismo, se prevé la posibilidad de que leyes especiales introduzcan medios adicionales para este fin.

Robles Moreno ha precisado que “el concepto de deuda tributaria pretende establecer en forma explícita los conceptos exigibles a los sujetos pasivos” (Tueros, P., 2017, p. 8). Esta definición resalta la dimensión técnica y jurídica de las obligaciones fiscales, que incluyen tributos, multas e intereses. De esta manera, se busca delimitar con precisión el alcance de los derechos del acreedor tributario y las obligaciones del deudor, otorgando claridad al proceso de extinción de dichas obligaciones.

El pago, como medio de extinción de la obligación tributaria, constituye una de las formas más directas y universales para saldar las deudas fiscales. Según Robles Moreno, “el pago en materia tributaria consiste en que el sujeto pasivo (deudor) ponga a disposición del acreedor tributario una cierta cantidad de dinero, que en estricto debería corresponder al total del tributo adeudado” (2006, p. 149). Sin embargo, en el ámbito tributario, se admite que el cumplimiento pueda ser parcial, configurándose como pago incluso

cuando no se cubre la totalidad de la deuda.

En el ámbito tributario, la deuda comprende no solo el tributo principal, sino también los intereses y las multas que puedan haberse generado por incumplimientos previos. Así, el pago no solo satisface una obligación económica, sino que también opera como un mecanismo de ajuste frente a las consecuencias de la mora. Como señala Robles Moreno, este instituto presupone la existencia de un crédito a favor del Estado, el cual ya ha sido determinado y liquidado (2006, p. 149).

La compensación constituye un medio alternativo de extinción de las obligaciones tributarias que opera bajo el principio de reciprocidad entre derechos y obligaciones correlativas. De acuerdo con el artículo 40 del Código Tributario, la deuda tributaria puede compensarse total o parcialmente con créditos por tributos, sanciones, intereses u otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, siempre que estos correspondan a periodos no prescritos, sean administrados por el mismo órgano y su recaudación constituya ingreso de la misma entidad. Este mecanismo permite equilibrar las relaciones entre el fisco y el contribuyente, asegurando una gestión eficiente de las obligaciones recíprocas.

Por otro lado, la compensación constituye un medio alternativo de extinción de las obligaciones tributarias, diseñado para equilibrar los derechos y deberes entre el fisco y el contribuyente. Este mecanismo, regulado en el artículo 40 del Código Tributario, permite extinguir total o parcialmente la deuda tributaria mediante créditos por tributos, sanciones, intereses u otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, siempre que cumplan con requisitos específicos.

Hernández (1993) añade que para que proceda la compensación, los créditos tributarios no deben estar prescritos y deben ser administrados por el mismo órgano tributario. Este requisito garantiza una conexión lógica y administrativa entre las deudas y los créditos compensables. Asimismo, la compensación requiere que los créditos estén previamente liquidados y reconocidos por el órgano administrador, lo que asegura su existencia y validez.

Nuestro Código Tributario contempla tres modalidades de compensación: automática, de oficio y a solicitud de parte. La compensación automática se limita a los casos previstos expresamente por la ley. En cuanto a la compensación de oficio, la Administración Tributaria puede aplicarla cuando detecta deudas pendientes y créditos disponibles, ya sea durante una verificación o fiscalización, o mediante los sistemas de información tributaria. Por último, la compensación a solicitud de parte permite al deudor tributario solicitar su aplicación, siempre que cumpla con los requisitos formales y materiales establecidos. Hernández (1993) aclara que esta modalidad sólo es aplicable si la deuda y los créditos están vinculados a tributos administrados por el mismo órgano y si todos sus componentes son compensables previa solicitud.

Un aspecto relevante señalado por Hernández es que la solicitud de compensación debe limitarse a los créditos tributarios previamente reconocidos por la Administración. Además, la norma contempla que los créditos generados por pagos en exceso o indebidos se imputen primero a los intereses generados y luego al monto principal de la deuda.

Este mecanismo asegura que las obligaciones tributarias sean manejadas de manera eficiente, garantizando que tanto el fisco

como los contribuyentes puedan saldar sus deudas recíprocas sin la necesidad de procesos judiciales costosos o dilatados. No obstante, como señala el propio Hernández, la aplicación de la compensación se restringe a créditos y deudas administrados por el mismo órgano, lo que podría limitar su efectividad en ciertos contextos.

3.3.2. Declaraciones Juradas determinativas de impuestos en el Perú

Las Declaraciones Juradas Determinativas en el Perú constituyen un pilar para el cumplimiento tributario, se encuentran reguladas en el artículo 88 del Código Tributario. Estas representan una manifestación formal de hechos relevantes comunicados por el contribuyente a la Administración Tributaria, que sirven como base para la determinación de las obligaciones tributarias. En este marco, toda declaración presentada tiene la naturaleza de declaración jurada, y puede ser calificada como original, sustitutoria o rectificatoria, dependiendo del momento y propósito de su presentación.

La Declaración Jurada Original corresponde a la primera manifestación a ser comunicada por el contribuyente a la Administración Tributaria dentro del plazo legal establecido. Es el punto de partida del cumplimiento tributario y refleja los datos iniciales que el contribuyente considera relevantes para determinar su obligación fiscal. En caso de detectar errores o inconsistencias antes del vencimiento del plazo, el contribuyente puede presentar una Declaración Jurada Sustitutoria, la cual reemplaza íntegramente a la original y tiene efecto sin necesidad de pronunciamiento adicional de la Administración Tributaria. Es importante destacar que, bajo esta modalidad, se pueden presentar múltiples declaraciones sustitutorias sin que ello implique la imposición de

sanciones, siendo válida únicamente la última presentada antes de la fecha límite.

Por otro lado, una Declaración Jurada Rectificatoria es aquella presentada luego de vencido el plazo para presentar la declaración original. Su propósito principal es corregir errores o completar información omitida en la declaración inicial. Los efectos de esta presentación dependen de la naturaleza del ajuste realizado. Si la rectificación resulta en una obligación tributaria igual o mayor a la establecida originalmente, surtirá efecto con su simple presentación. No obstante, si la modificación implica una menor obligación tributaria, la validez de esta rectificación está condicionada al pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria, quien cuenta con un plazo de 45 días hábiles, para evaluar la veracidad y exactitud de los datos rectificados.

Es necesario subrayar que las declaraciones rectificatorias no tendrán efecto en aquellos tributos y períodos que ya hayan prescrito o hayan sido objeto de fiscalización parcial o definitiva, salvo que, en este último supuesto, determinen una mayor obligación tributaria. En este caso, su presentación será válida y se considerará para el ajuste correspondiente.

3.3.3. Impuesto a la Renta

Si bien el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo No. 179-2004-EF) no regula un concepto normativo del Impuesto a la Renta, su artículo 1 indica que este impuesto grava los siguientes conceptos:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como

tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

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

Ahora bien, el concepto de renta en relación con la base imponible del Impuesto a la Renta ha dado lugar a la teoría renta-producto, la teoría de flujo de riqueza y la teoría de consumo más incremento patrimonial, los cuales, se desarrollarán a continuación.

En primer lugar, según García Mullin, la teoría de renta-producto sostiene que la renta se define como el producto periódico generado por una fuente durable que se encuentra en explotación. En consecuencia, únicamente se consideran rentas aquellos ingresos que cumplan con los siguientes requisitos: a) ser un producto; b) originarse en una fuente durable; c) tener carácter periódico; y d) que la fuente haya sido habilitada o puesta en explotación (García Mullin, 1978, p. 13).

En este contexto, según esta teoría, no se puede equiparar la ganancia con la renta, ya que un individuo podría obtener un beneficio considerable y, aun así, no estar sujeto al pago del tributo. Un ejemplo de ello sería alguien que recibe una herencia o un legado, lo cual incrementa su patrimonio. Sin embargo, este aumento en su fortuna no se considera renta, ya que carece de carácter periódico y no proviene de una fuente estable o inmutable (Medrano, 2018, p. 18).

En segundo lugar, se tiene a la teoría de flujo de riqueza, que define

la renta como el total de los enriquecimientos que los terceros transfieren al contribuyente en un periodo determinado. Aunque incluye las rentas calificadas como renta producto, amplía el alcance al no requerir que provengan de una fuente durable ni que tengan periodicidad, abarcando así una gama más amplia de ingresos (García Mullín, 1978, p. 17). En ese sentido, de acuerdo con este criterio también podrían ser rentas gravables los ingresos generados por actividades accidentales, así como los ingresos a título gratuito provenientes de donaciones o legados.

Por último, de acuerdo con Medrano, la teoría de consumo más incremento patrimonial establece que cualquier ganancia es gravable, incluso si no proviene de una fuente capaz de generar ingresos periódicos. Bajo este enfoque, lo relevante es la variación en el patrimonio entre el inicio y el cierre del periodo fiscal, sin considerar el origen de dicho incremento (2018, p. 23).

Como resultado de lo anterior, se observa que la legislación peruana ha adoptado las tres teorías que definen a la renta, ello en cuanto a que por un lado, la Ley del Impuesto a la Renta grava las rentas provenientes de fuente durable y susceptibles de generar ingresos periódicos conforme a la teoría de renta-producto; en segundo lugar, también se gravan las rentas provenientes de terceros sin importar si proviene de fuente durable ni periódica conforme al criterio de flujo de riqueza y por último, se gravan las ganancias de capital conforme al criterio de consumo más incremento patrimonial.

3.3.4. Pérdida Tributaria

Al respecto, la determinación de la deuda tributaria en el Perú se realiza considerando el resultado del ejercicio fiscal, el cual puede ser una utilidad o una pérdida tributaria. Este resultado se obtiene

tras aplicar las adiciones y deducciones permitidas por la Ley del Impuesto a la Renta sobre la utilidad contable (resultado contable antes de impuestos) registrada en los estados financieros. En términos simples, se parte del resultado contable ajustado bajo los criterios tributarios, tales como la inclusión de ingresos gravables y/o la exclusión de gastos deducibles. Este proceso permite establecer la base imponible sobre la que se calcula el Impuesto a la Renta a pagar o, en su defecto, se registra una pérdida tributaria que puede ser arrastrada a ejercicios futuros.

Es así que, las pérdidas tributarias surgen cuando, al aplicar los ajustes establecidos por las normas tributarias, el saldo final del ejercicio resulta negativo, permitiendo al contribuyente compensarlas en ejercicios posteriores. Esta compensación se regula a través de dos sistemas principales: el sistema A y el sistema B, cada uno diseñado para abordar diferentes necesidades empresariales y financieras (Matteucci, M. y García, J. 2021, p. 11).

El sistema A se caracteriza por permitir la compensación de la pérdida neta total en un plazo de cuatro años consecutivos, contados desde el ejercicio siguiente al que se generó la pérdida. Este sistema prioriza la celeridad en la compensación, exigiendo que las pérdidas más antiguas se compensen primero, lo que puede resultar beneficioso para empresas con ingresos estables. No obstante, si las pérdidas no se compensan dentro del plazo establecido, el saldo restante se pierde, limitando su efectividad en escenarios de ingresos irregulares. Por otro lado, el sistema B permite la compensación sin límite temporal, pero restringe el monto compensable al 50% de las rentas netas de cada ejercicio. Este enfoque es útil para empresas cuyos ingresos fluctúan significativamente, ya que le proporciona mayor flexibilidad a largo plazo. Sin embargo, críticos como Grellaud argumentan que este

sistema puede contradecir el principio de capacidad contributiva, ya que obliga a tributar sobre rentas aún no consolidadas (Grellaud, 2006, p. 113).

En términos más amplios, la compensación de pérdidas tributarias desempeña un papel económico relevante. Al permitir que las empresas mitiguen el impacto de pérdidas pasadas en sus obligaciones fiscales futuras, se fomenta la inversión y la recuperación financiera. Sin embargo, este sistema también plantea desafíos para la administración tributaria, que debe equilibrar la promoción del crecimiento empresarial con la sostenibilidad de la recaudación fiscal (Porto, 2011).

Las pérdidas tributarias no solo afectan el cumplimiento fiscal, sino también la valoración patrimonial de las empresas, ya que su adecuada gestión puede influir en decisiones estratégicas como reinversiones o nuevas expansiones. En este sentido, su regulación y manejo adquieren especial relevancia para el crecimiento sostenible y la estabilidad del sistema tributario peruano.

3.3.5. Sistemas de compensación de las pérdidas tributarias en el Impuesto a la Renta empresarial

El sistema de compensación en la Ley del Impuesto a la Renta peruana constituye un mecanismo que permite a los contribuyentes reducir el importe de su obligación tributaria, ya sea mediante la aplicación de créditos tributarios, saldos a favor y/o pérdidas. Este sistema está diseñado bajo parámetros establecidos tanto en el Código Tributario como en la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de garantizar que los contribuyentes tributen efectivamente en base a la utilidad que generen en cada ejercicio gravable y asegurar una razonable y eficiente recaudación fiscal.

Un crédito tributario representa un monto que puede ser deducido del impuesto a pagar. En los casos en que, en el Impuesto a la Renta, los créditos consignados en la declaración jurada anual superen al Impuesto a la Renta determinado, se genera un saldo a favor, el cual constituirá un nuevo crédito aplicable a futuros períodos; pudiendo ser aplicado contra los pagos a cuenta del mismo Impuesto, así como contra otras deudas tributarias administradas por SUNAT. Además, la normativa exige que estas compensaciones se realicen únicamente entre obligaciones administradas por la misma entidad y relacionadas con períodos no prescritos, lo que refuerza el control fiscal (Gallardo Quiroz, 2021, p. 132).

En cuanto a las pérdidas tributarias generadas en un ejercicio, la Ley del Impuesto a la Renta contempla dos sistemas de compensación: (i) El Sistema A permite que las pérdidas de un ejercicio gravable se compensen contra las rentas netas de los cuatro ejercicios inmediatos posteriores, pero cualquier saldo no utilizado en ese período se pierde definitivamente; y, (ii) el Sistema B permite la compensación de manera indefinida, aunque limita el monto compensable al 50% de la renta neta anual. Este último busca un equilibrio entre la recuperación de pérdidas y la capacidad del contribuyente para contribuir al sistema fiscal (Cáceres Mori, 2019, p. 96). La elección del sistema debe realizarse al presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, y una vez seleccionada, no puede cambiarse, salvo que se agoten las pérdidas acumuladas.

El sistema de compensación está sujeto a requisitos específicos. Las obligaciones deben ser recíprocas, líquidas, exigibles y referirse a períodos no prescritos, ya que la acción para solicitar la compensación prescribe a los cuatro años desde el 1° de enero del

año siguiente al pago indebido (Hernández Berenguel, 1993, p. 97). Asimismo, en casos de compensación a solicitud de parte, la SUNAT tiene un plazo máximo de 45 días hábiles para evaluar y resolver la solicitud presentada por el contribuyente (Gallardo Quiroz, 2021, p. 133).

La opción y abstención respecto de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias está regulada en el marco del artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento. Esta normativa establece que, el contribuyente puede elegir el sistema de compensación de pérdidas tributarias en el ejercicio en que éstas se generen mediante la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, es decir, no se podrá ejercer dicha opción en un ejercicio en el que no se originen las pérdidas, lo que sucede cuando, además de las pérdidas del ejercicio, se determinan pérdidas de ejercicios anteriores.

Siendo ello así, el contribuyente no se encuentra habilitado a elegir el sistema de compensación de pérdidas tributarias en los ejercicios en los que únicamente se arrastra la pérdida originada en un ejercicio previo, o, en el caso de un ejercicio en el que simplemente no existan pérdidas tributarias. En ese sentido, si un contribuyente tiene pérdida del mismo ejercicio, pero a la vez pérdida compensable de un ejercicio anterior, NO es posible elegir un sistema porque éste ya está definido con ocasión del ejercicio anterior en que se generó la pérdida compensable. Lo anterior ha sido reconocido expresamente en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo No. 134-2004-EF, en la que se señala que la opción se ejerce en el ejercicio en el que se genera la pérdida, y, por el contrario, ésta NO se ejerce en un simple ejercicio de arrastre.

Por otro lado, en caso de que el contribuyente no ejerza la opción del sistema de compensación de pérdidas tributarias, la Administración Tributaria aplicará el sistema designado como predeterminado en la normativa (Sistema A). Una vez que se elige un sistema, no es posible modificarlo, salvo que las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores hayan sido completamente agotadas, ya sea porque se compensaron en su totalidad o porque venció el plazo máximo establecido para su compensación.

La rectificación del sistema únicamente puede realizarse mediante una declaración rectificatoria, la cual debe presentarse antes de la fecha límite para la presentación de la Declaración Jurada Anual del ejercicio siguiente o de la fecha de vencimiento para su presentación. Si el contribuyente ha utilizado el sistema originalmente declarado en el cálculo de los pagos a cuenta del impuesto, no se permite la rectificación.

Así, para que el contribuyente se encuentre bajo el supuesto de una rectificación del sistema de compensación de pérdidas tributarias es necesario que previamente haya elegido un sistema de compensación de pérdidas (o abstenido de hacerlo) mediante la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta en el ejercicio en que se determinen pérdidas tributarias.

Lo anterior va en línea con lo establecido en el Informe No. 069-2010-SUNAT/2B0000, en el que la SUNAT señala que la rectificación del sistema de compensación de pérdidas tributarias se realiza respecto de una declaración jurada anual en la que originalmente el contribuyente consignó el sistema que desea cambiar (sistema de arrastre inicialmente elegido).

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04854-4-2019 de fecha 24 de mayo de 2019, dicha entidad señaló que la oportunidad en la que se ejerce la opción del sistema de compensación de pérdidas es con la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en que se genera la pérdida, la misma que puede ser una Declaración Jurada Rectificatoria en la que se determina dicha pérdida por primera vez. Así, el Tribunal Fiscal no aplica el límite temporal dispuesto para el caso de la rectificación del sistema al supuesto del ejercicio de la opción:

“Que de lo actuado se tiene que en el ejercicio 2008 la recurrente no tuvo pérdidas tributarias, de acuerdo con la declaración jurada rectificatoria que presentó, la cual surtió efecto con su presentación de conformidad con el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, siendo que aquella ha sido considerada por la Administración en la resolución de determinación impugnada para efecto de la determinación de la pérdida tributaria de ejercicios anteriores. Asimismo, se aprecia que recién en el ejercicio 2009 la recurrente declaró pérdidas tributarias, por el importe de S/ 31 963 947,00, conforme con la declaración jurada rectificatoria presentada por tal tributo y período, la que igualmente surtió efecto con su presentación, de acuerdo con la norma en mención, lo que ha sido reconocido por la Administración al considerar dicha declaración en la determinación de pérdidas de ejercicios anteriores.

(...)

Que de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta antes citadas, se tiene que la opción del sistema de compensación de pérdidas aplicable debía ejercerse en la oportunidad de la

presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se genera dicha pérdida, siendo que de acuerdo con lo expuesto, en el caso de autos ello recién ocurrió en el ejercicio 2009, en el que la recurrente eligió el sistema de compensación de pérdidas previsto en el inciso b) del artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que debe dejarse sin efecto la observación formulada por la Administración en sentido contrario, y revocar la resolución apelada en este extremo.”

El criterio anterior también se aprecia en la Resolución No. 06462-4-2019 de fecha 15 de julio de 2019.

Adicionalmente, en la Resolución No. 05293-4-2020 de fecha 29 de septiembre de 2020 el Tribunal Fiscal acoge como criterio que es posible optar por el sistema de arrastre de pérdidas mediante la rectificación de la declaración originalmente presentada, cuando no se ha ejercido la opción en ésta.

Por último, en la Resolución No. 09293-4-2019, de fecha 15 de octubre de 2019, el Tribunal Fiscal considera que la opción del sistema de compensación de pérdidas debe ejercerse en la oportunidad de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se genera dicha pérdida.

Adicionalmente, mediante el Informe No. 000050-2024-SUNAT/7T0000, emitido por la propia Administración Tributaria, se ratifica que el contribuyente tiene derecho a elegir el sistema de compensación de pérdidas tributarias mediante la presentación de la declaración jurada original del Impuesto a la Renta o a través de una rectificatoria en el ejercicio en donde se determine, por primera vez,

la existencia de pérdidas tributarias.

En comparación con otros países, el régimen peruano muestra características más restrictivas. En España, por ejemplo, las pérdidas tributarias podían compensarse sin límite temporal antes de 2014, mientras que en Francia el plazo máximo para dicha compensación es de diez años (Cáceres Mori, 2019, p. 99). En contraste, el modelo peruano refleja una tendencia legislativa orientada a maximizar la recaudación, lo que, según Hernández Berenguel (1993), podría sacrificar en algunos casos el equilibrio entre los derechos del fisco y de los contribuyentes.

3.3.6. Regulación del procedimiento de fiscalización seguido por la Administración Tributaria

El procedimiento de fiscalización llevado a cabo por la Administración Tributaria verifica la correcta determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Regulada por el Código Tributario, esta facultad permite a entidades como la SUNAT realizar inspecciones, investigaciones y controles, con el fin de garantizar el correcto cumplimiento de las normas fiscales. De acuerdo con el artículo 62 del Código Tributario, la Administración ejerce esta facultad de manera discrecional, sin necesidad de justificar las razones detrás de su ejercicio o la duración del procedimiento, siempre que se respeten los límites legales y los derechos del contribuyente.

La discrecionalidad administrativa en la fiscalización implica que la autoridad decide qué tributos, periodos y aspectos analizar. No obstante, dicha discrecionalidad está limitada por la legalidad y por los derechos de los contribuyentes. En este sentido, los requerimientos emitidos durante la fiscalización deben especificar

claramente los periodos y las obligaciones sujetas a revisión, siendo inválido solicitar información adicional no consignada en dichos requerimientos.

El procedimiento distingue entre fiscalización parcial y definitiva. La fiscalización parcial, se limita a revisar ciertos aspectos de las obligaciones tributarias en un plazo de seis meses, que puede ser ampliada a otros aspectos que no fueron incluidos en la notificación inicial, sin alterar dicho plazo, a menos que se decida cambiar a una fiscalización definitiva. Por el contrario, este último procedimiento abarca una revisión integral y tiene un plazo de un año, que puede extenderse en casos de complejidad o indicios de evasión fiscal. Este plazo se computa desde que el contribuyente entrega toda la información solicitada en el primer requerimiento (artículo 62-A del Código Tributario).

El inicio del procedimiento de fiscalización se configura con la notificación de dos documentos: la Carta que designa al agente fiscalizador y el primer Requerimiento que detalla las obligaciones a fiscalizar. En caso de notificación en fechas distintas, el inicio formal del procedimiento se considera a partir de la última notificación. Estos documentos deben contener información específica, como la identidad del sujeto fiscalizado, su domicilio fiscal y los datos del agente fiscalizador, garantizando así la transparencia del proceso.

Durante la fiscalización, la Administración Tributaria puede exigir la presentación de libros contables, registros y documentación sustentatoria, tanto física como digital. Además, está facultada para solicitar información técnica o peritajes a terceros, requerir informes bancarios y realizar inspecciones en las instalaciones del contribuyente. Cabe destacar que el requerimiento de información debe respetar plazos mínimos, como el otorgamiento de dos días

hábiles para exhibir documentación, salvo casos debidamente justificados.

En el marco del procedimiento de fiscalización, se aplican diversos principios establecidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley No. 27444) y el Código Tributario, cuyo propósito es garantizar la legalidad, equidad, transparencia y efectividad de dicho procedimiento, protegiendo los derechos de los contribuyentes y promoviendo el correcto actuar de la Administración Tributaria.

El principio de legalidad, consagrado en el artículo IV, numeral 1.1 de la Ley No. 27444 y en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, exige que todas las actuaciones de la Administración Tributaria se ajusten estrictamente al marco normativo, evitando cualquier arbitrariedad o acto que desnaturalice las disposiciones legales aplicables. Este principio asegura que los contribuyentes sean tratados conforme a un marco previsible y transparente.

Asimismo, el principio de verdad material, contenido en el artículo IV, numeral 1.11 de la Ley No. 27444, establece que las actuaciones fiscales deben fundamentarse en los hechos efectivamente acontecidos, priorizando la búsqueda de la realidad objetiva por encima de formalismos que puedan desviar la finalidad del procedimiento. Este principio garantiza decisiones justas y sustentadas en la evidencia presentada.

En concordancia con lo anterior, el principio del debido procedimiento, regulado en el artículo IV, numeral 1.2 de la Ley No. 27444, asegura que el procedimiento administrativo respete los derechos de los contribuyentes, otorgándoles la posibilidad de ejercer su defensa y garantizando una actuación administrativa transparente y justa. Este principio se complementa con el principio

del impulso de oficio, recogido en el artículo IV, numeral 1.3 de la misma norma, que obliga a la Administración a desarrollar las actuaciones necesarias para alcanzar los fines del procedimiento sin depender exclusivamente de la iniciativa de los contribuyentes.

El procedimiento de fiscalización también se rige por el principio de buena fe, establecido en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley No. 27444, que exige que tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes actúen con honestidad y transparencia, fomentando relaciones de confianza y cooperación. A ello se suma el principio de razonabilidad, contemplado en el artículo IV, numeral 1.4 de la Ley No. 27444, que impone la obligación de que las actuaciones fiscales, incluidos los requerimientos de información, sean proporcionales y eviten imponer cargas innecesarias o excesivas a los contribuyentes.

Por otro lado, el procedimiento fiscal respeta el derecho a la prueba, regulado en el artículo IV, numeral 1.2 de la Ley No. 27444 y en el artículo 125 del Código Tributario, que garantiza a los contribuyentes la posibilidad de presentar medios probatorios en su defensa. Este derecho incluye la adecuada valoración de dichos medios, asegurando que sean evaluados de manera objetiva y debidamente motivada.

La confidencialidad, implícita en las actuaciones de la Administración Tributaria, protege la privacidad de los contribuyentes al garantizar que la información proporcionada sea tratada con reserva. Este principio refuerza la confianza en el sistema tributario y asegura un manejo adecuado de los datos proporcionados durante el procedimiento.

Adicionalmente, el principio de transparencia y publicidad, establecido en el artículo IV, numeral 1.15 de la Ley No. 27444, exige

que la Administración Tributaria proporcione información clara, accesible y oportuna a los contribuyentes, promoviendo una comunicación efectiva que permita aclarar dudas o resolver observaciones durante el procedimiento. Este principio también contribuye al cumplimiento del principio de celeridad, previsto en el artículo IV, numeral 1.9 de la misma norma, que busca evitar dilaciones indebidas y garantizar que los procedimientos se desarrollen dentro de los plazos establecidos.

Finalmente, al concluir el procedimiento, la Administración Tributaria emite Resoluciones de Determinación y/o Multa que reflejan las observaciones y los reparos identificados durante la fiscalización. De este modo, en caso el contribuyente no esté conforme con las Resoluciones emitidas, tiene derecho de interponer el recurso de reclamación, dando inicio al procedimiento contencioso tributario.

3.4. Problemas identificados:

a. Problema general:

¿Cómo se relaciona la oportunidad de la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias con la temporalidad en la elección de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias en la determinación del Impuesto a la Renta peruano?

b. Problemas específicos:

- i. ¿Cómo viene interpretando la Administración Tributaria la oportunidad de aplicación del sistema de compensación de pérdidas tributarias de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta?
- ii. ¿En qué casos surge la excepción del cambio de sistema de compensación de pérdidas tributarias?

3.5. Objetivos:

a. Objetivo General:

Analizar la relación entre la oportunidad de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias con la elección de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias en la determinación del Impuesto a la Renta en Perú.

b. Objetivos específicos:

- i. Evaluar cómo la Administración Tributaria interpreta la oportunidad de elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias

según el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- ii. Identificar las circunstancias bajo las cuales se permite el cambio de sistema de compensación de pérdidas tributarias y su impacto en el contribuyente.

3.6. Hipótesis

a. Hipótesis general:

La correcta interpretación sobre la presentación de declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto a la Renta en la efectividad de la elección de sistemas de compensación de pérdidas tributarias en el Impuesto a la Renta.

b. Hipótesis específicas

- i. La interpretación de la Administración Tributaria sobre la oportunidad de aplicación del sistema de compensación puede generar incertidumbre entre los contribuyentes.
- ii. El cambio de sistema de compensación de pérdidas tributarias es admitido bajo condiciones específicas, pero su falta de claridad puede resultar en decisiones erróneas que afectan la planificación tributaria de los contribuyentes.

IV. Metodología

4.1. Tipo de investigación

Analítica – Descriptiva

4.2. Población y muestra

A efectos de sustentar los problemas planteados hemos visto conveniente escoger algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal:

No. de Resolución	Sumilla
04854-4-2019	El Tribunal Fiscal concluyó que “de lo actuado se tiene que en el ejercicio 2008 la recurrente no tuvo pérdidas tributarias, de acuerdo con la declaración jurada rectificatoria que presentó, la cual surtió efecto con su presentación de conformidad con el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, siendo que aquella ha sido considerada por la Administración en la resolución de determinación impugnada para efecto de la determinación de la pérdida tributaria de ejercicios anteriores. Asimismo, se aprecia que recién en el ejercicio 2009 la recurrente declaró pérdidas tributarias, por el importe de S/ 31 963 947,00, conforme con la declaración jurada rectificatoria presentada por tal tributo y período, la que igualmente surtió efecto con su presentación, de acuerdo con la norma en mención, lo que ha sido reconocido por la Administración al considerar dicha declaración en la determinación de pérdidas de ejercicios anteriores.

	(...). Que de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta antes citadas, se tiene que la opción del sistema de compensación de pérdidas aplicable debía ejercerse en la oportunidad de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se genera dicha pérdida, siendo que de acuerdo con lo expuesto, en el caso de autos ello recién ocurrió en el ejercicio 2009, en el que la recurrente eligió el sistema de compensación de pérdidas previsto en el inciso b) del artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que debe dejarse sin efecto la observación formulada por la Administración en sentido contrario, y revocar la resolución apelada en este extremo.”
06462-4-2019	La Administración indicó que “si bien la declaración rectificatoria del ejercicio 2009 surtió efectos con su presentación, ello resulta aplicable solo en cuanto a los importes declarados, mas no respecto a la elección del sistema B, debido a que aquella fue presentada con posterioridad a la fecha límite prevista en el inciso d) del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y que en relación a los ejercicios 2010 al 2014, la recurrente no eligió el tipo de sistema de compensación de pérdidas en sus respectivas declaraciones juradas, por lo que le corresponde aplicar el sistema a) del artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta.” El Tribunal Fiscal concluyó que “el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta únicamente prevé requisitos a

	efecto de la modificación de la opción referida anteriormente y no como pretende la Administración, que esta deba hacerse explícita en cada uno de los ejercicios posteriores, y que de no ejercerse esta resulte de aplicación el sistema previsto en el inciso a) de dicho artículo. (...) Que la recurrente únicamente ha generado pérdidas según se advierte de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2010 a 2014, esto es, aún no había iniciado incluso la aplicación de las pérdidas obtenidas desde el ejercicio gravable 2009 ya hubiera ejercido la opción (...).”
05293-4-2020	El Tribunal Fiscal determinó que “la recurrente no ejerció la opción del sistema de pérdidas a aplicar conforme con las normas del Impuesto a la Renta antes citada, por lo que correspondía aplicar el establecido inciso a) del artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, que prevé la imputación de las pérdidas año a año, hasta agotar su importe, a la totalidad de las rentas netas de tercera categoría que se obtuvieran en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada. (...) conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04854-4-2019, es posible optar por el sistema de arrastre pérdidas mediante la rectificación de la declaración originalmente presentada, cuando no se ha ejercido la opción en esta;

	luego de lo cual, no se requiere expresar anualmente que se mantiene la opción elegida, de acuerdo con lo establecido en la Resolución No. 09293-4-2019, sin embargo en el presente caso, la recurrente no ha acreditado haber manifestado en la oportunidad correspondiente, de forma alguna la adopción de alguno de los sistemas de arrastre de pérdidas.”
09293-4-2019	El Tribunal Fiscal precisó que “el citado artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, únicamente prevé requisitos a efecto de la modificación de la opción referido anteriormente y no como pretende la Administración, que esta deba hacerse explícita en cada uno de los ejercicios posteriores, y que de no ejercerse esta resulte de aplicación el sistema previsto en el inciso a) de dicho artículo. Que la recurrente únicamente ha generado pérdidas según se advierte de las declaraciones juradas del impuesto a la renta de los ejercicios 2011 a 2016, esto es, aún no había iniciado incluso la aplicación de las pérdidas obtenidas desde el ejercicio gravable 2011, lo que no enerva que en la declaración del referido ejercicio gravable (2011) ya hubiera ejercido la opción, según lo expuesto precedentemente. Que, en tal sentido, contrariamente a lo sostenido por la Administración, no correspondía que se aplicara el sistema de pérdida previsto en el inciso a) del artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que dicha observación no se encuentra arreglada a ley y, en ese sentido, esta debe dejarse sin efecto y revocarse la

	resolución apelada.”
--	----------------------

4.3. Técnicas e instrumentos

Resoluciones del Tribunal Fiscal.

4.4. Análisis de resoluciones

A partir de las resoluciones citadas en el punto anterior, hemos podido constatar que el Tribunal Fiscal ha sostenido una línea uniforme respecto a la oportunidad de aplicación del sistema de compensación de pérdidas tributarias en los casos en que se presentan declaraciones juradas rectificatorias.

Conforme hemos desarrollado a lo largo del presente informe, el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la elección del sistema de compensación de pérdidas debe realizarse en el marco de la declaración jurada anual correspondiente al ejercicio en el que se origina la pérdida. Es importante señalar que dicha elección puede llevarse a cabo no solo en la declaración inicial, sino también en una posterior declaración jurada rectificatoria que, en su oportunidad, determine la existencia de la pérdida tributaria correspondiente.

Dicho criterio es compartido por el Tribunal Fiscal, dado que no limita la opción de elegir el sistema de compensación correspondiente al plazo de presentación de la declaración jurada, validando así que la elección del sistema sea con la presentación de la declaración jurada rectificatoria, la cual puede llegar a ocurrir años después.

En este contexto, el Tribunal Fiscal, en la RTF No. 04854-4-2019 concluyó que la opción por el sistema de compensación de pérdidas debe ejercerse al momento de presentar la declaración jurada anual correspondiente al

ejercicio en que se origina la pérdida tributaria. De acuerdo con esta resolución, incluso cuando se trate de una declaración jurada rectificatoria, la opción sobre el sistema de compensación puede manifestarse en este acto, siempre que se determine, por primera vez, la existencia de pérdidas tributarias.

Dicho criterio es compartido por el Tribunal Fiscal mediante la RTF No. 05293-4-2020, a través del cual un contribuyente puede elegir la opción del sistema de compensación de pérdidas, mediante la rectificación de la declaración jurada originalmente presentada, en el supuesto que no se encontraba habilitado de ejercer dicha opción.

En línea similar, mediante la RTF No. 06462-4-2019, el Tribunal Fiscal consideró que la opción del sistema debe ejercerse en la oportunidad de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se genera dicha pérdida, negando el supuesto que la Administración Tributaria planteaba sobre una explícita elección en cada uno de los ejercicios posteriores, ya que no hacerlo no puede ser entendido como una omisión de elección que haga aplicable por defecto el sistema a).

Por otro lado, mediante las Resoluciones Nos. 05293-4-2020, 06462-4-2019 y 09293-4-2019 se esclarecieron que, en principio, no existe la necesidad de reiterar anualmente la opción por un sistema específico de compensación de pérdidas, una vez que haya sido expresamente elegida en un ejercicio determinado. Este entendimiento es de gran importancia, ya que evita que la Administración Tributaria interprete que debe elegirse un sistema de compensación en cada ejercicio subsecuente, lo cual sería innecesario si la opción ha sido debidamente ejercida en el ejercicio en que se generó la pérdida. Así, el Tribunal precisó que, si la opción por el sistema de arrastre de pérdidas fue ejercida correctamente en el ejercicio en que la pérdida se generó, no sería necesario hacer una nueva

manifestación en los ejercicios posteriores. Esta interpretación favorece la seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que les permite aplicar el sistema elegido de forma continua, sin necesidad de realizar declaraciones adicionales que validen esa opción en cada periodo.

A partir de lo desarrollado, podemos concluir que la oportunidad para ejercitar la opción por el sistema de compensación de pérdidas tributarias no está limitada solo a la declaración original, sino que también puede realizarse a través de una declaración jurada rectificatoria, siempre que se determinen, por primera vez, pérdidas tributarias.

V. Resultados

¿Cómo se relaciona la oportunidad de la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias con la temporalidad en la elección de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias en la determinación del Impuesto a la Renta peruano?

Según el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que registren por primera vez una pérdida neta total de tercera categoría pueden elegir entre dos sistemas de compensación. En primera instancia, este derecho de elección debe ejercerse en la oportunidad de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que se genera la pérdida. Sin embargo, en caso de que el contribuyente desee rectificar su elección, puede hacerlo mediante la presentación de una declaración rectificatoria antes de la presentación de la declaración correspondiente al ejercicio siguiente o antes del vencimiento de la misma.

La rectificación de la declaración jurada es una herramienta que puede utilizar el contribuyente para modificar su elección del sistema de compensación. Sin embargo, debe realizarse dentro del plazo de prescripción establecido en el Código Tributario. Ya que, de no ser así, se pierde la posibilidad de modificar la elección del sistema.

Además, es importante tener en cuenta que, cuando se elige el sistema de compensación de pérdidas mediante la presentación de una declaración rectificatoria, debe considerarse que esta rectificación tiene los mismos efectos que una declaración original que determine por primera vez la pérdida. Así, el contribuyente puede ejercer su derecho a elegir el sistema de compensación en la rectificación, ya que esta es considerada válida.

Ahora bien, en el caso analizado, tras modificar el resultado tributario del ejercicio 2012 mediante una declaración rectificatoria, se determinó una renta

neta en lugar de una pérdida. De forma posterior, el contribuyente presentó una nueva declaración rectificatoria para el ejercicio 2013, eligiendo el “Sistema B” para la compensación de pérdidas. Esta modificación refleja un cambio en la situación tributaria, y según el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente debería tener la posibilidad de elegir un nuevo sistema de compensación.

No obstante, la Administración Tributaria no acepta esta interpretación, al considerar que la elección del sistema de compensación debió realizarse en el primer ejercicio en que se registró la pérdida neta, y que el cambio de sistema correspondiente al ejercicio 2013 fue realizado fuera del plazo máximo señalado en el inciso d) del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Siendo así, la modificación de dicho sistema sólo pudo efectuarse dentro del plazo de vencimiento de la declaración jurada del 2014.

Como se puede apreciar, en el caso analizado, el contribuyente no se encuentra bajo el supuesto de rectificación del sistema de compensación de pérdidas tributarias, que como se ha señalado previamente, está sujeto a un límite temporal, en realidad, al presentar su declaración jurada rectificatoria en el ejercicio 2013 y determinar por primera vez pérdidas tributarias, se encuentra habilitado de elegir el sistema de compensación de pérdidas tributarias, conforme lo establecido en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Lo anterior encuentra respaldo en el formulario virtual habilitado en la plataforma de la SUNAT, debido a que cuando se presenta la declaración jurada con pérdida tributaria en el ejercicio y sin pérdidas en ejercicios anteriores, es posible seleccionar una opción del sistema de pérdidas a aplicar, en cambio, si el contribuyente consigna pérdidas en un ejercicio y también del ejercicio anterior, el sistema operativo del PDT (Programa de Declaración Telemática) considera automáticamente el sistema elegido en el ejercicio anterior, bloqueando la opción de elegir otro sistema.

¿Cómo viene interpretando la Administración Tributaria la oportunidad de aplicación del sistema de compensación de pérdidas tributarias de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta?

Mediante el Informe No. 000050-2024-SUNAT/7T0000, la SUNAT ha concluido que, si el contribuyente al corregir la declaración jurada de un ejercicio anterior determina que tiene renta neta en lugar de pérdida tributaria, el ejercicio siguiente resulta ser el primer ejercicio en el que declaren pérdidas tributarias; y, por ende, el contribuyente se encuentra habilitado a elegir el sistema de compensación de pérdidas.

Así, en el supuesto establecido mediante dicho Informe, se desprende que la presentación de una declaración jurada rectificatoria no necesariamente te sitúa en el supuesto de la rectificación del sistema de compensación de pérdidas tributarias, la cual se encuentra sujeta al límite temporal, sino habilita al contribuyente a elegir su sistema de compensación de pérdidas tributarias, siempre y cuando estas se originen en el primer ejercicio.

Este enfoque de la SUNAT coincide con el criterio expresado por el Tribunal Fiscal en varias resoluciones, entre ellas, la Resolución No. 04854-4-2019, en la que se explicó que la opción por el sistema de compensación de pérdidas debe realizarse en la declaración jurada anual correspondiente al ejercicio en que se genera la pérdida o en el ejercicio en el que se determinó pérdida vía declaración jurada rectificatoria.

¿En qué casos surge la excepción del cambio de sistema de compensación de pérdidas tributarias?

Los contribuyentes tienen derecho a elegir un sistema de compensación de pérdidas en el momento en que presentan su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta y determinan, por primera vez, una pérdida neta total de tercera categoría.

Sin embargo, existe una excepción, según la cual, sí podrá realizarse dicho cambio cumpliendo con una condición, que es que se hayan agotado todas las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores ya sea mediante su compensación total o que haya vencido el plazo máximo para su compensación.

Por otro lado, la rectificación del sistema de compensación de pérdidas procede si se verifica, como presupuesto necesario, que previamente se haya presentado una declaración jurada anual del Impuesto a la Renta en la que se haya elegido un sistema de pérdidas (o abstenido de hacerlo). A su vez, para poder haber efectuado dicha elección (o abstención), es necesario que se trate de un ejercicio en el que se originan las pérdidas tributarias, y que las mismas hayan sido determinadas en la declaración jurada anual que se pretende rectificar.

En ese sentido, no se está ante un supuesto de rectificación del sistema, en los casos en los que no se haya elegido un sistema de arrastre a través de una declaración jurada anual del ejercicio en el que se originan las pérdidas.

Ahora bien, el legislador ha establecido un límite temporal a la rectificatoria del sistema de arrastre de pérdidas, que es el día anterior a la fecha de presentación de la declaración jurada anual del ejercicio siguiente o a la fecha de vencimiento para su presentación, lo que ocurra primero. Sin embargo, para que se aplique el límite temporal a la rectificatoria del sistema de arrastre de pérdidas, debe existir previamente un sistema elegido que es el que se

cambiará. Esa elección previa se ha de haber realizado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en el que se ha liquidado una pérdida original.

Así, en el caso analizado, el contribuyente al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del 2013 no se encontraba habilitado para realizar la elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias dado que dicha elección ocurrió en el ejercicio previo. En ese sentido, luego de presentar la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y cambiar su resultado tributario, el primer ejercicio de determinación de pérdida tributaria fue el 2013, por lo que, en dicho momento recién se encontraba habilitado para realizar la elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias.

VI. Conclusiones

- La SUNAT y el Tribunal Fiscal coinciden en que la opción por el sistema de compensación de pérdidas tributarias debe ejercerse al momento de la declaración jurada anual correspondiente al ejercicio en el que se genera la pérdida o mediante una declaración jurada rectificatoria en los casos en donde no se efectuó previamente la elección de un sistema de compensación de pérdidas tributarias.
- La rectificación del sistema de compensación de pérdidas no es ilimitada. Si el contribuyente presenta una declaración jurada rectificatoria fuera de los plazos establecidos, la opción de cambiar el sistema de compensación se pierde. No obstante, dicho límite temporal es aplicable siempre y cuando exista previamente una elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias.
- El cambio de sistema de compensación resulta ser una excepción debido a que debe cumplirse con la condición de que todas las pérdidas tributarias de ejercicios anteriores se hayan agotado.
- La interpretación del Tribunal Fiscal asegura que, una vez ejercida la opción de un sistema de compensación de pérdidas tributarias en un ejercicio determinado, el contribuyente no está obligado a reiterar anualmente la opción por un sistema específico de compensación de pérdidas.
- En el caso analizado, se concluye que el contribuyente se encuentra habilitado para elegir su sistema de compensación de pérdidas tributarias mediante la presentación de una declaración rectificatoria del ejercicio 2013 debido a que se trata del primer ejercicio en que se determinan pérdidas tributarias.

VII. Recomendaciones

- Es recomendable que los contribuyentes lleven un registro detallado de las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores para poder elegir y ajustar correctamente el sistema de compensación de pérdidas en cada ejercicio, así como para asegurarse de que se cumpla con los requisitos y plazos establecidos para modificar dicha elección.
- Se recomienda que las empresas implementen un sistema interno de control y seguimiento sobre las fechas límite de presentación de declaraciones y rectificatorias.
- Es esencial que los contribuyentes presenten cualquier declaración rectificatoria dentro de los plazos establecidos por la ley, ya que, de no hacerlo, perderían la oportunidad de modificar el sistema de compensación de pérdidas, lo cual podría resultar en una mayor carga tributaria.
- Los contribuyentes deben evaluar cuidadosamente las modificaciones a su base imponible y los resultados tributarios antes de presentar una rectificatoria, ya que un cambio significativo puede afectar la opción por el sistema de compensación de pérdidas.

VIII. Referencias bibliográficas

1. Alva Mattecucci, M. y García Quispe, J. (2021). *Pérdidas Tributarias: Aspectos Tributarios y Contables*. Instituto Pacífico.
2. Cáceres Mori, D. H. (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 para optar el grado académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal]. Repositorio Institucional de la Universidad de Lima. <https://hdl.handle.net/20.500.12724/11354>
3. Gallardo Quiroz, M. (2021). *El saldo a favor del impuesto a la renta y la compensación – límites*. *Advocatus*, (040), 129-133. <https://doi.org/10.26439/advocatus2021.n040.5288>
4. García Mullin R. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*.
5. Grellaud, G. (2006). *La ganancia empresarial y el Impuesto a la Renta en el Perú en Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller: Temas de Derecho Tributario y Derecho Público*. (1a ed.). Palestra Editores.
6. Hernández Berenguel, L. (1993). *La Compensación en el Código Tributario Peruano Vigente*. *THEMIS Revista De Derecho*, (26), 95-101. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11098>
7. Medrano Cornejo, H. (2018). *Derecho Tributario: Impuesto a la Renta: Aspectos significativo*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial. <https://doi.org/10.188800/9786123173425>
8. Ministerio de Economía y Finanzas. (2004). Exposición de motivos del Decreto Supremo No. 134-2004-EF. <https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2004/Octubre/05/EXP-DS-134-2004-EF.pdf>
9. Robles Moreno, C. del P. (2006). *El pago de la deuda tributaria como medio de extinción de la obligación tributaria*. *Foro Jurídico*, (06), 149-156. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18438>

10. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2024). Informe No. 050-2024-SUNAT/7T0000. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2024/informe-oficios/i000050-2024-7T0000.pdf>
11. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2010). Informe No. 069-2010-SUNAT/2B0000. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2010/informe-oficios/i069-2010.pdf>
12. Tribunal Fiscal del Perú. (2019). Resolución No. 04854-4-2019. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/4/2019_4_04854.pdf
13. Tribunal Fiscal del Perú. (2019). Resolución No. 06462-4-2019. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/4/2019_4_06462.pdf
14. Tribunal Fiscal del Perú. (2020). Resolución No. 05293-4-2020. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_05293.pdf
15. Tribunal Fiscal del Perú. (2019). Resolución No. 09293-4-2019. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/4/2019_4_09293.pdf
16. Tueros Romaldo, P. (2017). *Métodos de Extinción de una Obligación Tributaria*. Revista Lidera, (12), 8-11. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/revistalidera/article/view/23592>
17. Porto Urrutia, 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, 21(43), 272-290. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12065>

MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO: LA ELECCIÓN DEL SISTEMA DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS TRIBUTARIAS: UNA APROXIMACIÓN A LA TEMPORALIDAD EN LA ELECCIÓN DEL SISTEMA DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS DERIVADO DEL CRITERIO DE LA SUNAT VERSUS EL CRITERIO DEL CONTRIBUYENTE

NOMBRE Y APELLIDOS: FIORELA YASMIN TARAZONA CASTRO

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	METODOLOGÍA
Problema general	Objetivo General	Hipótesis General	Tipo
¿Cómo se relaciona la oportunidad de la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias con la temporalidad en la elección de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias en la determinación del Impuesto a la Renta peruano?	Analizar la relación entre la oportunidad de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias con la elección de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias en la determinación del Impuesto a la Renta en Perú.	La correcta interpretación sobre la presentación de declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto a la Renta en la efectividad de la elección de sistemas de compensación de pérdidas tributarias en el Impuesto a la Renta.	Analítica - Descriptiva
Problema Específico 1	Objetivo Específico 1	Hipótesis Específica 1	
¿Cómo viene interpretando la Administración Tributaria la oportunidad de aplicación del sistema de compensación de pérdidas tributarias de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta?	Evaluar cómo la Administración Tributaria interpreta la oportunidad de elección del sistema de compensación de pérdidas tributarias según el artículo 50 de la Ley del Impuesto a la Renta.	La interpretación de la Administración Tributaria sobre la oportunidad de aplicación del sistema de compensación puede generar incertidumbre entre los contribuyentes.	

Problema Específico 2	Objetivo Específico 2	Hipótesis Específica 2	
¿En qué casos surge la excepción del cambio de sistema de compensación de pérdidas tributarias?	Identificar las circunstancias bajo las cuales se permite el cambio de sistema de compensación de pérdidas tributarias y su impacto en el contribuyente.	El cambio de sistema de compensación de pérdidas tributarias es admitido bajo condiciones específicas, pero su falta de claridad puede resultar en decisiones erróneas que afectan la planificación tributaria de los contribuyentes.	Población y muestra