

001

INFORME N.º -2010-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se consulta si es posible compensar en el ejercicio 2008 el saldo de pérdidas tributarias generadas hasta el ejercicio 2003 que no han sido compensadas íntegramente en los ejercicios en los que el contribuyente obtuvo utilidad, teniendo en cuenta que:

- La renta neta se obtuvo a partir del ejercicio 2005.
- La compensación de las pérdidas, en virtud de un convenio de estabilidad jurídica suscrito al amparo de los Decretos Legislativos N.º 662 y N.º 757, se regía por el artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N.º 945.
- El referido convenio de estabilidad jurídica estuvo vigente hasta el ejercicio 2007.

BASE LEGAL:

- Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 774, publicado el 31.12.1993.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Decreto Supremo N.º 134-2004-EF, que modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 5.10.2004.
- Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.
- Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada, aprobado por el Decreto Supremo N.º 162-92-EF, publicado el 12.10.1992.

ANÁLISIS:

Para efecto del presente análisis se parte de la premisa que el convenio de estabilidad jurídica a que se refiere la consulta estabilizó el artículo 50º del Decreto Legislativo N.º 774. En tal sentido, se tiene que:

1. En principio, es del caso mencionar que el supuesto materia de la consulta considera la existencia de un convenio de estabilidad jurídica suscrito al amparo de los Decretos Legislativos N.ºs 662 y 757, el cual permite que, respecto del contribuyente que lo ha suscrito, de modo excepcional y en mérito a la garantía de estabilidad acordada, se continúe aplicando las normas vigentes al momento de la suscripción del convenio y por el plazo



otorgado al mismo, aún cuando, posteriormente, dichas normas hubieran sido derogadas o modificadas.

En efecto, el artículo 24° del Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada dispone que por medio de los convenios de estabilidad jurídica se otorga excepcionalmente ultractividad al régimen legal que regía al momento de suscribirse el convenio y en tanto se encuentre vigente el mismo, en las materias sobre las cuales se otorga la estabilidad.

Agrega la norma citada que dicha ultractividad implica que a quienes se encuentren amparados por convenios de estabilidad jurídica se les seguirá aplicando la misma legislación que regía al momento de la suscripción del convenio, sin que les afecten las modificaciones que se introduzcan a la misma sobre las materias y por el plazo previstos en dicho convenio, incluida la derogatoria de las normas legales, así se trate de disposiciones que resulten menos o más favorables.

Ahora bien, terminados los efectos del convenio de estabilidad jurídica sólo es posible la aplicación de las normas vigentes que rigen las relaciones tributarias de los contribuyentes en ese momento. Una interpretación distinta supondría un trato no previsto en las normas tributarias, es decir, un tratamiento que no cuenta con un marco legal que los respalde, pues no existe disposición alguna que permita seguir aplicando el régimen estabilizado más allá de la vigencia del convenio, sin importar si el cambio de régimen normativo resulta más o menos favorable para el contribuyente⁽¹⁾.

La afirmación antes señalada se basa en el principio de aplicación inmediata de las normas recogido por nuestra legislación⁽²⁾, según el cual las normas legales regulan los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tienen vigencia, es decir, entre el momento en que entran en vigor y aquél en que son derogadas o modificadas⁽³⁾.

2. Habiéndose establecido los efectos de la culminación de la vigencia del convenio de estabilidad jurídica, cabe hacer referencia a la legislación aplicable a la compensación de pérdidas.

Así, el artículo 50° del Decreto Legislativo N.° 774 estableció que los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la pérdida neta

¹ Tal como lo establece el artículo 24° del Reglamento de los Regímenes de Garantía a la Inversión Privada, la ultractividad otorgada por los convenios de estabilidad jurídica está referida a las materias y por el plazo previsto en dichos convenios.

² El artículo III del Título Preliminar del Código Civil establece que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

³ RUBIO CORREA, Marcial. Retroactividad, irretroactividad y ultractividad. En: Para leer el Código Civil, Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial 1985. p. 25.

total de tercera categoría de fuente peruana que registrasen en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtuvieran en los 4 ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtuvieran utilidades. El saldo que no hubiera resultado compensado una vez transcurrido ese lapso, no podía computarse en los ejercicios siguientes.

Posteriormente, el artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual recoge las modificaciones introducidas por los Decretos Legislativos N.° 945⁽⁴⁾ y N.° 970⁽⁵⁾, dispuso que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

- a) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes.
 - b) Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores.
3. De otro lado, la Cuadragésimo Primera Disposición Transitoria y Final del citado TUO –introducida con el Decreto Legislativo N.° 945– señala que las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 se regirán por lo siguiente:

1. Aquellas pérdidas cuyo plazo de 4 (cuatro) ejercicios hubieran empezado a computarse, terminarán el cómputo de dicho plazo.
2. Aquellas pérdidas que no hubieran empezado a computar el plazo de 4 (cuatro) ejercicios, podrán compensarse según la elección de alguno de los sistemas previstos en el artículo 50° de la Ley y bajo las condiciones que dicho artículo establece. De optar por la alternativa establecida en el inciso a) del mencionado artículo, el plazo de los 4 (cuatro) ejercicios previstos en dicho inciso, empezarán a computarse desde el ejercicio 2004, inclusive.

Agrega que las pérdidas generadas a partir del ejercicio 2004 se regirán por lo dispuesto en el artículo 50° del TUO en comentario y bajo las condiciones que dicho artículo establece.

⁴ Publicado el 23.12.2003.

⁵ Publicado el 24.12.2006.

En igual sentido, la Sexta Disposición Transitoria del Decreto Supremo N.º 134-2004-EF dispone que las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003, inclusive, cuyo plazo de cuatro (4) ejercicios hubiera empezado a computarse, se registrarán por las normas bajo las cuales surgieron, compensándose sobre el 100% de las rentas netas futuras que se generen desde el 2004, hasta que las mismas se extingan completamente o venza el plazo máximo para su compensación, lo que ocurra primero.

Respecto a las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 cuyo plazo de cuatro (4) ejercicios no empezó a computarse, se indica que podrán compensarse de acuerdo a alguno de los sistemas previstos en el artículo 50º de la Ley, a partir del agotamiento de las pérdidas que hubieran empezado a computarse conforme al párrafo anterior.

4. Como puede apreciarse de las normas glosadas en los párrafos anteriores, la modificación del artículo 50º introducida por el Decreto Legislativo N.º 945 es de aplicación a las pérdidas generadas a partir del ejercicio 2004 en adelante. La modificación también se aplica a las pérdidas anteriores, es decir, a las acumuladas hasta el ejercicio 2003 inclusive, siempre que para el ejercicio 2004 no hubiera empezado a computarse el plazo de 4 ejercicios a que se refería el artículo 50º antes de su modificación.

Sin embargo, en el caso de las pérdidas acumuladas hasta el ejercicio 2003 inclusive, cuyo plazo de 4 ejercicios venía computándose a la fecha de la modificación, culminaría su compensación con las normas bajo las cuales se generaron. De este modo, como una excepción al principio de aplicación inmediata de las normas, se permitió que la compensación de dichas pérdidas siguiera rigiéndose por el régimen legal derogado.

5. Ahora bien, respecto del supuesto materia de consulta, éste se encuentra referido a pérdidas acumuladas al ejercicio 2003 inclusive, a las cuales les es de aplicación el régimen dispuesto en el artículo 50º del Decreto Legislativo N.º 774 como consecuencia de un convenio de estabilidad jurídica suscrito por el contribuyente⁽⁶⁾. El contribuyente recién obtiene renta neta en el ejercicio 2005, a partir del cual puede aplicar las pérdidas acumuladas por el plazo de 4 ejercicios. Sin embargo, dicho convenio tiene vigencia hasta el ejercicio 2007, resultando el último de los 4 ejercicios, fuera del alcance del convenio de estabilidad jurídica.

Según se aprecia, las normas transitorias citadas en los párrafos anteriores no han contemplado el supuesto de pérdidas acumuladas al ejercicio 2003 inclusive, respecto de las cuales, como consecuencia de un convenio de estabilidad jurídica, el plazo de 4 ejercicios inmediatos posteriores a la obtención de renta neta hubiera empezado a computarse después del ejercicio 2004 (por ejemplo, a partir del ejercicio 2005).

⁶ Al amparo de los dispuesto en los Decretos Legislativos N.º 662 y N.º 757.

En tal sentido, considerando que el supuesto materia de consulta no se encuentra dentro del alcance de las normas transitorias anteriormente glosadas, culminada la vigencia del convenio de estabilidad jurídica, a partir del ejercicio 2008 corresponde la aplicación del artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta vigente.

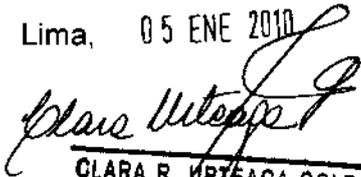
En efecto, tal como se ha señalado, culminado el plazo del convenio, es de aplicación al contribuyente la normatividad vigente a esa fecha⁽⁷⁾.

6. En este orden de ideas, tratándose de pérdidas acumuladas al ejercicio 2003 inclusive, cuya compensación empezó a efectuarse a partir del ejercicio 2005 al amparo del régimen dispuesto en el artículo 50° del Decreto Legislativo N.° 774, como consecuencia de un convenio de estabilidad jurídica suscrito por el contribuyente, cuando el indicado convenio hubiera culminado, luego del ejercicio 2007, las pérdidas que no hubieran sido compensadas en su integridad deben regirse por el artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta vigente. En tal sentido, a partir del ejercicio 2008, el contribuyente debe optar por alguna de las alternativas dispuestas por dicho artículo; toda vez que no puede continuar aplicando el régimen legal derogado al haber culminado la vigencia del convenio de estabilidad jurídica que le garantizaba la aplicación de dicho régimen.

CONCLUSIÓN:

Tratándose de pérdidas acumuladas al ejercicio 2003 inclusive, cuya compensación empezó a efectuarse a partir del ejercicio 2005 al amparo del régimen dispuesto en el artículo 50° del Decreto Legislativo N.° 774, como consecuencia de un convenio de estabilidad jurídica suscrito por el contribuyente, cuando el indicado convenio hubiera culminado, luego del ejercicio 2007, las pérdidas que no hubieran sido compensadas en su integridad deben regirse por el artículo 50° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta vigente. En tal sentido, a partir del ejercicio 2008, el contribuyente debe optar por alguna de las alternativas dispuestas por dicho artículo.

Lima, 05 ENE 2010



CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

gsm
A0868.1-D9

IMPUESTO A LA RENTA - COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS A PARTIR DEL EJERCICIO 2004 DE ACUERDO CON EL DECRETO LEGISLATIVO N.° 774 POR APLICACIÓN DE UN CONVENIO DE ESTABILIDAD JURIDICA



⁷ Criterio similar se encuentra en la Carta N.° 010-2007-SUNAT/200000, la cual puede consultarse en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

En dicho documento se señala que, culminada la vigencia de un convenio de estabilidad jurídica, el cambio de legislación aplicable es automático.