

## EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD Y LA COMPENSACION DE PERDIDAS EN EL IMPUESTO A LA RENTA

HUMBERTO MEDRANO CORNEJO

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

El legislador al estructurar un tributo tiene que tomar en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos que resulten obligados; es decir, su aptitud económica para soportar el tributo. Sería inconcebible, y jurídicamente cuestionable, que el impuesto establecido al aplicarse una ley sea de monto tal que el contribuyente esté económicamente imposibilitado de pagarlo, o que al hacerlo se empobrezca al extremo de no poder reconstituir su patrimonio.

Las cargas tributarias son necesarias para que el Estado pueda hacer frente a las obligaciones que contrae a fin de cumplir con su objetivo central: el bien común. El Estado tiene derecho a crearlas y los particulares están obligados a cumplir con ellas, siempre que se respeten los principios constitucionales sobre la materia. Tales cargas tienen que ser distribuidas en forma equitativa, lo cual significa que el sacrificio debe ser parejo, no en el sentido de igualdad matemática, sino desde la óptica de proporcionalidad, de tal manera que cada quien soporte las obligaciones tributarias en función de su respectiva capacidad contributiva.

La distinta presión del Fisco solo puede explicarse en razón de esa diversa capacidad, ya que sería constitucionalmente inaceptable que la distinción se basara en razones de origen, raza, sexo, religión, condición social o de cualquier otra índole. Desde ese punto de vista, un acrónico traslape histórico permite afirmar que el tributo que gravaba a los indios en la época colonial resultaría hoy claramente contrario al marco jurídico de un estado democrático, pues se trataba de un tributo cuya "hipótesis de incidencia" era ser indio. En ese ejemplo el carácter discriminatorio -opuesto a igualdad- fluye con nitidez.

La Constitución (artículo 2º) señala que toda persona tiene derecho "a la igualdad ante la ley". En términos tributarios ello significa que a la misma capacidad contributiva debe corresponder igual exigencia impositiva. Es a esta igualdad en el sacrificio económico a la que se refiere el artículo 74º de la Constitución cuando precisa:

*"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..."*

De tal manera que si bien el Estado tiene derecho a crear tributos, no puede hacerlo de cualquier forma, pues los ciudadanos han establecido los parámetros dentro del cual tiene que ejercer esa facultad. Modernamente ya no estamos frente al príncipe que podía exigir las prestaciones que le dictaba su propio arbitrio. En el estado democrático tiene que respetarse el principio de legalidad y las demás garantías constitucionales. Así, la obligación de tributar en ningún caso podría implicar que el contribuyente deba entregar la totalidad o parte significativa de su patrimonio al Estado, porque ello significaría violentar la garantía a la propiedad prevista en el artículo 2º, inciso 16) de la Constitución que, de manera más específica, recoge el propio artículo 74º de la Carta cuando señala:

*"Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio";*

Tal precisión es sumamente importante, pues con ella se advierte que aun cuando se cumplan todas las formalidades requeridas para la dación de la norma, el contenido de esta no puede conducir a una prestación excesiva, pues de lo contrario el tributo constituiría simplemente un ropaje externo para encubrir el propósito de tomar, sin pago, el patrimonio del contribuyente.

Desde luego, resulta imposible establecer constitucional o legalmente los límites dentro de los cuales se considera que un tributo no es confiscatorio. La doctrina señala que tal carácter se presenta cuando el tributo obliga al contribuyente a entregar al Fisco una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Obviamente tampoco es posible definir lo que puede considerarse como parte significativa, excesiva o sustancial. Este carácter tiene que analizarse respecto de cada caso específico.

Es necesario tener presente esas consideraciones cuando se analiza el régimen de la compensación de pérdidas previsto por nuestra Ley del Impuesto a la Renta (LIR), cuya estructura en algunos casos podría otorgarle "*efectos confiscatorios*", lo que resultaría violatorio de la garantía consagrada en la Carta.

Veamos. La empresa tiene una dinámica constante, su actividad le genera beneficios o le produce pérdidas de manera recurrente. Sus resultados fluyen sin cesar, de manera que desde un punto de vista exclusivamente teórico, solo cuando ella se liquide puede conocerse si, en definitiva, obtuvo ganancias o sufrió perjuicios. Es decir, solo al ser apreciada en conjunto, observando la totalidad de su actuación de principio a fin, podemos saber si la empresa tuvo éxito o fracasó.

Sin embargo, como es evidente, ni el Fisco ni los accionistas pueden esperar a que se produzca la liquidación de una sociedad para recién en ese momento estar en aptitud de exigir el pago del Impuesto a la Renta o la distribución de dividendos (o, en su caso, reconocer las pérdidas), según corresponda. Es por ello que en forma meramente convencional, la actividad de las empresas se ha fraccionado en ejercicios generalmente anuales que dan lugar a balances para determinar los resultados de cada específico periodo. Técnicamente no existiría inconveniente para que el periodo tributario se fijara en dos, cuatro o más años, cosa que el legislador ordinario podría hacer sin violentar ninguna garantía constitucional. Lo mismo podría ocurrir en sentido inverso y señalar que los ejercicios económicos son semestrales, trimestrales, etc., de modo que al establecerse el periodo tributario en un año estamos simplemente frente a una convención. Ese lapso no es inamovible, ni se basa en algún principio científico.

Modernamente, en casi todas partes el periodo fiscal es de doce meses y si bien en el caso específico del Perú la ley vigente ordena que el ejercicio económico coincida con el año calendario, ello no siempre ha sido así entre nosotros ni necesariamente ocurre de esa misma manera en otros países. Hasta hace algunos años, las empresas podían pedir una fecha especial para el cierre de sus respectivos periodos fiscales, invocando para ello razones que justificaban la variación.

Así, la sucursal de una empresa extranjera podía sostener que como quiera que su casa matriz cerraba su ejercicio en fecha distinta al 31 de diciembre, era necesario que se le autorizara para hacer lo mismo en el Perú a fin de que pudieran consolidar sus balances.

También podría ocurrir que por la naturaleza de la actividad de la empresa (por ejemplo la agricultura), se considerara que resultaba más conveniente para la empresa que el ejercicio económico concluyera en una fecha distinta a la ordinaria.

Sin embargo, todas estas posibilidades quedaron sin efecto cuando se modificó la LIR (Ley del Impuesto a la Renta), cuyo artículo 57° señala:

*“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 consecuencia de esta regulación, los ejercicios resultan verdaderos compartimentos estancos. Es por ello que los resultados se establecen solo en función de lo acontecido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de un año determinado, produciéndose el hecho imponible al cierre de cada ejercicio, de tal manera que -en un ejemplo extremo- si la empresa ha generado utilidades muy significativas al cierre del ejercicio (1) pero, sin embargo, sufre pérdidas que acaban con su patrimonio los primeros días del año (2) ella, jurídicamente, tendrá que cumplir con pagar el impuesto correspondiente a las utilidades generadas en (1), a pesar que apreciando su situación en conjunto sin duda tiene pérdidas. En otros ordenamientos legales esta hipótesis puede paliarse, como señalamos más adelante.

Por razones obvias la obligatoriedad del inicio y cierre de los periodos fiscales (1 de enero - 31 de diciembre) no abarca, necesariamente, el primer y último ejercicio, ya que la empresa no está obligada a constituirse el primer día del mes de enero ni a liquidarse el último día del mes de diciembre.

Hasta hace algunos años, el carácter de compartimento estanco atribuible a cada periodo estaba confirmado por la aplicación estricta del criterio de “lo devengado”. Como se sabe, de acuerdo con dicho criterio el contribuyente tiene la obligación de considerar como ingresos, para fines fiscales, importes que en realidad aún no ha percibido. Simétricamente, lo mismo ocurre con los egresos que deben afectar las utilidades del ejercicio en que se hubieran generado, aun cuando materialmente todavía no se hayan olvidado.

Sin embargo, desde hace algunos años, la LIR flexibilizó este régimen al señalar que *“para la determinación de los rentas de la tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores en aquel en que se efectúa el pago”*. (artículo 57°, inciso a) tercer párrafo).

Adviértase que esta regulación perfora el sentido “hermético” de cada ejercicio fiscal, ya que, en su forma ortodoxa, los resultados de un ejercicio deben obtenerse considerando exclusivamente los gastos e ingresos “devengados” en ese periodo, de tal manera que si el gasto surgido en un ejercicio no era afectado al mismo (si no se pagaba debía provisionarse), su importe ya no podía incidir en los ejercicios futuros, ni siquiera en aquel en que se efectuaba el pago.

En cambio, la regulación transcrita permite que los gastos generados en un ejercicio puedan deducirse en otro posterior en que se cancele la obligación, con lo cual los resultados de cada uno de ellos no reflejarán, en sentido estricto, la renta devengada en tales periodos.

Ahora bien, el carácter autónomo de cada ejercicio no solo se atenúa por la razón indicada, sino también cuando se admite que el déficit de un determinado año altere la renta imponible de un ejercicio futuro. El legislador estima que el carácter de compartimento estanco que se le atribuye a cada periodo fiscal (con la variante ya indicada) no puede llevarse al extremo de desconocer la realidad del impacto que las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores tienen en los resultados del año que se analiza. Es evidente que para ello se prescinde de la abstracción que significa establecer la renta en periodos anuales y se introduce un aspecto de la realidad económica, como fluye de lo dispuesto en el artículo 50° de la LIR, conforme al cual:

*“Los contribuyentes domiciliados en el país deberán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtengan dicha renta neta. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso no podrá computarse en los ejercicios siguientes...”*

Como puede apreciarse, las pérdidas sufridas en un ejercicio son “arrastrables” por cuatro periodos, a partir de aquel en que se obtenga renta. Ahora bien, frente a tal regulación cabe preguntarse, ¿por qué las pérdidas solo pueden “arrastrarse” por determinado plazo? ¿se trata de un término arbitrario o existe alguna razón para ello? Debe recordarse que, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta que rigió hasta 1968, la compensación se permitía solo por dos ejercicios (computados de inmediato), lapso que se incrementó a cuatro con el D.S. N° 287-68-HC calculados de la misma forma. Después de diversos cambios en los años 2000 y 2001 se ha llegado al texto transcrito.

Sin embargo, 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 puede tener frente a la situación específica de un contribuyente determinado.

En efecto, si una empresa ha sufrido pérdidas (S/. 10 000,000) en un ejercicio (1) y empieza a compensarlas en, por ejemplo, el ejercicio (3), ello significa que el plazo legal para el “arrastre” concluirá en el ejercicio (6). Ahora bien, si en ese lapso sólo se hubiera recuperado pérdidas por un total de S/. 1 000,000 y si en el ejercicio (7) tal empresa obtiene utilidades de S/. 4 000,000 tendrá que pagar Impuesto a la Renta sobre esta supuesta ganancia, a pesar de que —en rigor— está sufriendo una pérdida de S/. 5 000,000, si se aprecia su situación real analizando el conjunto de sus resultados; es decir, prescindiendo de la arbitraria división en ejercicios y de la limitación temporal del *arrastre*.

La clasificación en periodos estancos no puede llevar al extremo de desconocer la realidad económica para que luego de transcurrido el plazo de caducidad del “arrastre”, presumir que hay renta neta donde solo existe pérdida, como ocurre con la empresa del ejemplo que, evidentemente, no está en aptitud económica de satisfacer el tributo.

Si el impuesto se calcula sobre una renta inexistente, atribuyéndole ganancias a quien solo tiene pérdidas acumuladas, es claro que se está afectando su patrimonio. Si de acuerdo con su naturaleza el tributo debe gravar la renta, no debería aplicarse a quien carece de ella porque en ese caso el Fisco no está participando de la ganancia

(inexistente) del contribuyente, sino obligando a la entrega de recursos que afectan su capital, configurándose por esta vía la violación del derecho de propiedad con los efectos confiscatorios que prohíbe el artículo 74° de la Constitución.

Por tales consideraciones nosotros estimamos que la LIR no debería contener un plazo predeterminado para proceder a la compensación de las pérdidas, sino que la empresa debe tener el derecho a "arrastrarlas" por todo el tiempo que se requiera para ello, en función de su realidad económica.

Obligar al pago del Impuesto a la Renta a quien, en realidad, no tiene utilidades, implicaría un enriquecimiento indebido del Estado, de modo que el mecanismo legal vigente podría conducir, en un caso extremo, a que el sujeto pasivo vea desaparecer su patrimonio para poder cumplir con una prestación que, en sentido estricto, no adeuda.

Obsérvese, sin embargo, que en el supuesto de que la ley positiva estableciera —como proponemos— que no exista un plazo máximo para la compensación de las pérdidas sino que estas puedan "arrastrarse" hasta su total recuperación, tendría que modificarse el Código Tributario en la parte relativa a la prescripción. En efecto, como se sabe, tratándose de tributos que exigen la presentación de declaración anual (como es el caso del Impuesto a la Renta), el plazo de prescripción es de cuatro años que se computa desde el 1 de enero del año siguiente al que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.

De acuerdo con el planteamiento que esbozamos, el contribuyente podría "arrastrar" las pérdidas sufridas en un año por todos los ejercicios que sean necesarios para alcanzar la compensación total. Como es obvio, este mecanismo podría prolongarse por un lapso superior al término prescriptorio previsto en el Código Tributario, de modo que si no se introduce una precisión sobre este extremo, la regulación podría ser inequitativa respecto del Fisco, pues el contribuyente podría seguir aplicando en el futuro las pérdidas generadas en un ejercicio que la Administración ya no puede revisar.

En consecuencia, en la hipótesis que se admitiera que las pérdidas pueden compensarse hasta que ellas se recuperen y un contribuyente determinado, en efecto, las "arrastra" por un lapso superior a los cuatro años, tendría que entenderse que ha renunciado al plazo de prescripción establecido en el Código, lo que constituiría razón habilitante para que el Fisco pueda revisar el ejercicio en que se originaron las pérdidas.

Nosotros consideramos que aun cuando no se hubiera introducido la modificación legislativa que planteamos, una empresa que se encuentre en la situación descrita podría recurrir al juez solicitando se declare inaplicable a ella el artículo 50° de la LIR. En efecto, el límite de cuatro años para la compensación de pérdidas la obligaría a pagar el Impuesto a la Renta por las inexistentes "utilidades" del quinto ejercicio, con lo cual el tributo devendría en confiscatorio, con la consiguiente violación de las normas constitucionales que hemos citado.

Debe recordarse que conforme a la Ley General de Sociedades, una empresa no puede distribuir dividendos si es que no ha recuperado las pérdidas sufridas. Para esta ley no es suficiente que simplemente haya transcurrido un determinado lapso para habilitar la distribución de dividendos, sino que la recuperación debe ser real. Es claro que el propósito del legislador ha sido evitar que por este medio la

sociedad pudiera descapitalizarse al distribuir utilidades inexistentes y conducir a una defraudación de los acreedores.

No hay ninguna razón para una regulación distinta respecto del Impuesto a la Renta, pues ello equivale a decir que allí donde los accionistas no pueden distribuirse utilidades porque los beneficios no existen, el Fisco puede —sin embargo— exigir el pago de un tributo que se calcula sobre una "ganancia" que en realidad no se ha producido.

Si todavía no somos capaces de introducir una modificación como la sugerida, parece claro que aún no estamos en aptitud de establecer una regla —como la que existe en otros países— en cuya virtud si en un ejercicio (1) la empresa ha obtenido utilidad y pagado el impuesto, éste debe devolverse si en el ejercicio siguiente (2) la misma empresa sufre pérdidas. Creemos que con el propósito de hacer más justa nuestra legislación podría empezarse por eliminar el plazo de caducidad para la compensación de pérdidas, con el paralelo ajuste de las normas del Código Tributario sobre prescripción.