



**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL**

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2014-01

TEMA : DETERMINAR SI LA CUARTA DISPOSICIÓN FINAL DEL DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF TRANSGREDE LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 2º Y 8º DE LA LEY N° 27513, QUE MODIFICÓ LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, AL "PRECISAR" QUE LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR EL ARTÍCULO 2º DE LA CITADA LEY AL ARTÍCULO 50º DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, REFERIDO AL ARRASTRE DE PÉRDIDAS, ERA DE APLICACIÓN A LAS QUE SE ORIGINEN A PARTIR DEL EJERCICIO 2002 Y QUE EL ARRASTRE DE AQUÉLLAS ORIGINADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES SE CALCULARÍA CONFORME CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 8º Y LA PRIMERA DISPOSICIÓN FINAL DE LA LEY N° 27356.

FECHA : 2 de enero de 2014
HORA : 12:00 m.
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258, Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES	: Licette Zúñiga D. Marina Zelaya V. Raúl Queuña D. Caridad Guarniz C. Marco Huamán S. Doris Muñoz G. Renée Espinoza B. Luis Cayo Q. Zoraida Olano S.	: Sergio Ezeta C. Víctor Castañeda A. Miguel De Pomar S. Gabriela Márquez P. Elizabeth Winstanley P. Patricia Meléndez K. Jorge Sarmiento D. Juana Pinto de A.	: Luis Ramírez M. Mariella Casalino M. Ada Flores T. Pedro Velásquez L. José Martel S. Cristina Huertas L. Carlos Moreano V. Rosa Barrantes T.
NO ASISTENTES	: Gary Falconí S. Lily Villanueva A. Roxana Ruiz A. Jesús Fuentes B. Carmen Terry R. Lorena Amico D. Rossana Izaguirre LI.	Vacaciones: fecha de votación Vacaciones: fecha de votación Vacaciones: fecha de votación Vacaciones: fecha de suscripción Vacaciones: fecha de suscripción Vacaciones: fecha de suscripción Vacaciones: fecha de suscripción	

I. ANTECEDENTES:

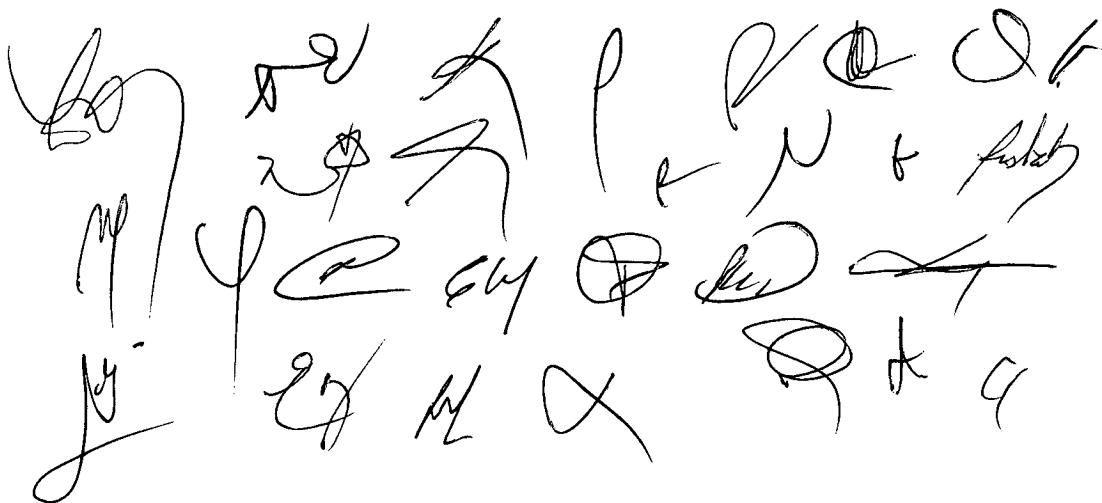
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

"La Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF transgrede lo dispuesto por los artículos 2º y 8º de la Ley N° 27513, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta, al "precisar" que la modificación introducida por el artículo 2º de la citada ley al artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al arrastre de pérdidas, era de aplicación a las que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de aquéllas originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto por el artículo 8º y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano".



TEMA:

DETERMINAR SI LA CUARTA DISPOSICIÓN FINAL DEL DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF TRANSGREDE LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 2° Y 8° DE LA LEY N° 27513, QUE MODIFICÓ LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, AL "PRECISAR" QUE LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR EL ARTÍCULO 2° DE LA CITADA LEY AL ARTÍCULO 50° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, REFERIDO AL ARRASTRE DE PÉRDIDAS, ERA DE APLICACIÓN A LAS QUE SE ORIGINEN A PARTIR DEL EJERCICIO 2002 Y QUE EL ARRASTRE DE AQUÉLLAS ORIGINADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES SE CALCULARÍA CONFORME CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 8° Y LA PRIMERA DISPOSICIÓN FINAL DE LA LEY N° 27356.

PROPUESTA UNICA

La Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF transgrede lo dispuesto por los artículos 2° y 8° de la Ley N° 27513, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta, al "precisar" que la modificación introducida por el artículo 2° de la citada ley al artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al arrastre de pérdidas, era de aplicación a las que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de aquéllas originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto por el artículo 8° y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356.

Fundamento: Ver propuesta Única del Informe.

	SI	NO
Dra. Olano	X	
Dra. Zúñiga	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Ramírez	X	
Dra. Zelaya	X	
Dr. Castañeda	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. De Pomar	X	
Dra. Flores	X	
Dra. Guarniz	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Márquez	X	
Dra. Terry	X	
Dr. Velásquez	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Meléndez	X	
Dra. Amico	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Falconí	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Izaguirre	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. Villanueva	VACACIONES	VACACIONES
Dr. Sarmiento	X	
Dr. Moreano	X	
Dr. Cayo	X	
Dra. Pinto	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Ruiz	VACACIONES	VACACIONES
TOTAL	29	

TEMA:

DETERMINAR SI LA CUARTA DISPOSICIÓN FINAL DEL DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF TRANSGREDE LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 2° Y 8° DE LA LEY N° 27513, QUE MODIFICÓ LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, AL "PRECISAR" QUE LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR EL ARTÍCULO 2° DE LA CITADA LEY AL ARTÍCULO 50° DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, REFERIDO AL ARRASTRE DE PÉRDIDAS, ERA DE APLICACIÓN A LAS QUE SE ORIGINEN A PARTIR DEL EJERCICIO 2002 Y QUE EL ARRASTRE DE AQUÉLLAS ORIGINADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES SE CALCULARÍA CONFORME CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 8° Y LA PRIMERA DISPOSICIÓN FINAL DE LA LEY N° 27356.

PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO

	PROPIUESTA 1	PROPIUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154º del Código Tributario.
Dra. Olano	X	
Dra. Zúñiga	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Ramírez	X	
Dra. Zelaya	X	
Dr. Castañeda	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. De Pomar	X	
Dra. Flores	X	
Dra. Guarniz	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Márquez	X	
Dr. Terry	X	
Dr. Velásquez	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Meléndez	X	
Dra. Amico	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Falconí	VACACIONES	VACACIONES
Dra. Izaguirre	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. Villanueva	VACACIONES	VACACIONES
Dr. Sarmiento	X	
Dr. Moreano	X	
Dr. Cayo	X	
Dra. Pinto	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Ruiz	VACACIONES	VACACIONES
TOTAL	29	

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.



Licette Zúñiga Dulanto



Sergio Ezeta Carpio



Luis Ramírez Mio



Víctor Castañeda Altamirano



Raúl Queuña Díaz



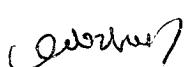
Marina Zelaya Vidal



Mariella Casalino Mannarelli



Miguel de Pomar Shiota



Ada Flores Talavera



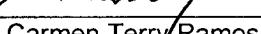
Caridad Guarniz Cabell



Jesús Fuentes Borda
Fecha 6/11/2014

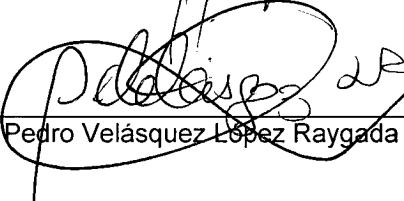


Gabriela Márquez Pacheco



Carmen Terry Ramos

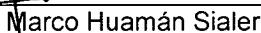
Fecha 13/11/2014



Pedro Velásquez López Raygada



Elizabeth Winstanley Patio



Marco Huamán Sialer



Doris Muñoz García



Patricia Meléndez Kohatsu



Lorena Amico de las Casas

Fecha 06/10/2014

Cristina Huertas Lizarzaburu

Cristina Huertas Lizarzaburu

Renée Espinoza Bassino

Renée Espinoza Bassino

Carlos Molleano Valdivia

Carlos Molleano Valdivia
Hora: 3 PM

Juana Pinto de Aliaga

Juana Pinto de Aliaga

Zoraida Olano Silva

Zoraida Olano Silva

Rossana Izaguirre Llampa

Rossana Izaguirre Llampa

Fecha 06/01/14

Jorge Sarmiento Díaz

Jorge Sarmiento Díaz

Luis Cayo Quispe

Luis Cayo Quispe

Rosa Barrantes Takata

Rosa Barrantes Takata

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2014-01

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI LA CUARTA DISPOSICIÓN FINAL DEL DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF TRANSGREDE LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 2º Y 8º DE LA LEY N° 27513, QUE MODIFICÓ LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, AL “PRECISAR” QUE LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR EL ARTÍCULO 2º DE LA CITADA LEY AL ARTÍCULO 50º DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, REFERIDO AL ARRASTRE DE PÉRDIDAS, ERA DE APLICACIÓN A LAS QUE SE ORIGINEN A PARTIR DEL EJERCICIO 2002 Y QUE EL ARRASTRE DE AQUÉLLAS ORIGINADAS EN EJERCICIOS ANTERIORES SE CALCULARÍA CONFORME CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 8º Y LA PRIMERA DISPOSICIÓN FINAL DE LA LEY N° 27356.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Antes de la modificación introducida por la Ley N° 27356, el primer párrafo del artículo 50º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta¹ establecía que los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la pérdida neta 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 obtuviesen en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtengan utilidades y que el saldo que no resultara compensado una vez transcurrido ese lapso, no podía computarse en los ejercicios siguientes.

De otro lado, el artículo 8º de la Ley N° 27356² modificó el citado artículo 50º y estableció que los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la pérdida neta 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 cuatro ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio de su generación y que el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podría computarse en los ejercicios siguientes.

Sobre el particular, la Primera Disposición Final de la citada Ley N° 27356 refirió que el arrastre de las pérdidas generadas hasta el ejercicio 2000 se regirá por lo siguiente:

1. Aquellas pérdidas que no hubieran empezado a computar el plazo hasta el ejercicio 2000, se les aplicará 4 (cuatro) años contados a partir del ejercicio 2001, inclusive.
2. Aquellas pérdidas cuyo plazo de 4 (cuatro) ejercicios hubiera empezado a computarse, terminarán el cómputo de dicho plazo.

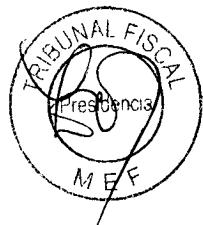
Posteriormente, la Ley N° 27513³, vigente desde el 1 de enero de 2002⁴, modificó el anotado artículo 50º, disponiendo que los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la

¹ Aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

² Publicada el 18 de octubre de 2000 y vigente a partir del 1 de enero de 2001.

³ Publicada el 28 de agosto de 2001.

⁴ Según lo previsto por su artículo 8º (salvo en lo que respecta al artículo 6º de dicha ley).



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 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtenga dicha renta neta y que el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

Sin embargo, la Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, que adecuó el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a las modificaciones dispuestas por las Leyes N° 27513, 27615 y 27804, dispuso a título de precisión que la modificación introducida al citado artículo 50° por la Ley N° 27513, referida al arrastre de pérdidas, era de aplicación a las que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de las originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto por el artículo 8° y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356.

Al respecto, corresponde determinar si al hacer la referida "precisión", la aludida norma reglamentaria transgrede lo dispuesto por los artículos 2° y 8° de la Ley N° 27513.

Amerita llevar el presente tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en virtud de lo dispuesto por el artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el cual establece que al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía y que en dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo con lo establecido por el artículo 154° del citado código.

II. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

III. PROPUESTA

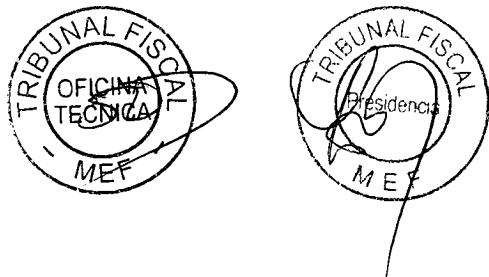
3.1 PROPUESTA ÚNICA

La Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF transgrede lo dispuesto por los artículos 2° y 8° de la Ley N° 27513, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta, al "precisar" que la modificación introducida por el artículo 2° de la citada ley al artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al arrastre de pérdidas, era de aplicación a las que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de aquéllas originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto por el artículo 8° y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356.

FUNDAMENTO

Antes de la modificación introducida por la Ley N° 27356, el primer párrafo del artículo 50° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta⁵ establecía que los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la pérdida neta 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 obtuviesen en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtengan utilidades y que el saldo que no

⁵ Aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.



resultara compensado una vez transcurrido ese lapso, no podía computarse en los ejercicios siguientes.

De otro lado, el artículo 8º de la Ley N° 27356⁶ modificó el citado artículo 50º y se estableció que los contribuyentes domiciliados en el país debían compensar la pérdida neta 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 cuatro ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio de su generación y que el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podría computarse en los ejercicios siguientes.

Sobre el particular, la Primera Disposición Final de la citada Ley N° 27356 refirió que el arrastre de las pérdidas generadas hasta el ejercicio 2000 se regirá por lo siguiente:

1. Aquellas pérdidas que no hubieran empezado a computar el plazo hasta el ejercicio 2000, se les aplicará 4 (cuatro) años contados a partir del ejercicio 2001, inclusive.
2. Aquellas pérdidas cuyo plazo de 4 (cuatro) ejercicios hubiera empezado a computarse, terminarán el cómputo de dicho plazo.

Posteriormente, la Ley N° 27513⁷ modificó el anotado artículo 50º, disponiendo que los contribuyentes domiciliados en el país debían 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 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtenga dicha renta neta y que el saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso no podrá computarse en los ejercicios siguientes.

Asimismo, según lo indicado por el artículo 8º de la ley en mención, lo previsto por dicha norma entraría en vigencia a partir del 1 de enero de 2002, excepto por lo previsto en el artículo 6º⁸ que entraría en vigencia al día siguiente de su publicación.

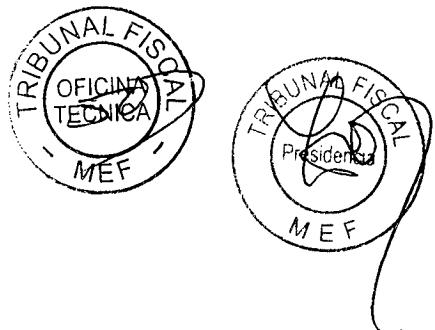
Sin embargo, la Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF⁹, que adecuó el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta a las modificaciones realizadas a dicha norma mediante las Leyes N° 27513, 27615 y 27804, dispuso a título de precisión que la modificación introducida al citado artículo 50º por la Ley N° 27513, referida al arrastre de pérdidas, era de aplicación a las que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de pérdidas originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto por el artículo 8º y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356.

⁶ Publicada el 18 de octubre de 2000 y vigente a partir del 1 de enero de 2001, de acuerdo con lo establecido por su artículo 13º.

⁷ Publicada el 28 de agosto de 2001 y vigente a partir del 1 de enero de 2002.

⁸ Dicho artículo modificó el artículo 56º de la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto a la tasa aplicable sobre intereses, dividendos y utilidades disponibles para el titular del exterior producidas por sucursales, agencias y establecimientos permanentes de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

⁹ Publicado el 13 de febrero de 2003 y vigente desde el día siguiente de su publicación.



Al respecto, corresponde determinar si al hacer la referida "precisión", la aludida norma reglamentaria transgrede lo dispuesto por los artículos 2º y 8º de la Ley Nº 27513, norma que modificó el artículo 50º de la Ley del Impuesto a la Renta.

A tal efecto, debe considerarse que de acuerdo con el principio de jerarquía normativa previsto por el artículo 51º de la Constitución Política de 1993, ésta prevalece sobre toda norma legal, que la ley lo hace sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente.

Asimismo, el numeral 8 del artículo 118º de la citada Constitución prevé que corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas y dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado que los reglamentos de ejecución o *secundum legem* están llamados a complementar y desarrollar a la ley que los justifica ya que es frecuente que ésta se limite a demarcar las reglas, principios y conceptos básicos dejando a la Administración la facultad de delimitar en concreto los alcances del marco previsto por la ley. Sin embargo, agrega, tal como establece la Constitución, no debe perderse de vista que en ningún caso el reglamento puede transgredir ni desnaturalizar la ley¹⁰.

En efecto, una característica esencial de la norma reglamentaria consiste en ser subordinada y de colaboración, por lo que no puede contradecir la ley que desarrolla¹¹.

Por otro lado, de conformidad con el artículo 103º de la citada norma constitucional¹² la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.

Asimismo, según el artículo 109º de la aludida norma, la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

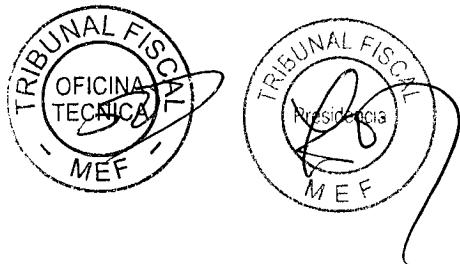
Las normas constitucionales antes descritas han sido recogidas por el artículo III del Título Preliminar del Código Civil¹³, el cual señala que la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución Política del Perú.

¹⁰ En la sentencia de 4 de julio de 2003, recaída en el Expediente Nº 0001/0003-AI/TC, el Tribunal Constitucional explica que el reglamento es la norma que: "subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos *secundum legem*, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben. En efecto, es frecuente que la ley se circunscriba a las reglas, principios y conceptos básicos de la materia que se quiere regular, dejando a la Administración la facultad de delimitar concretamente los alcances del marco general establecido en ella. Los segundos son los denominados reglamentos *extra legem*, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley".

¹¹ En este sentido, véase: PARADA, Ramón, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Marcial Pons, 2004, Madrid, p.62.

¹² Modificado por la Ley Nº 28389.

¹³ Aprobado por Decreto Legislativo Nº 295.



Por su parte, la Norma X del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, prescribe que las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Al respecto, debe indicarse que de acuerdo con el criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones N° 14906-9-2011 y N° 14306-4-2008, entre otras, conforme con lo establecido por los artículos 103° y 109° de la Constitución Política de 1993, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, las normas rigen a partir del momento en que empieza su vigencia y carecen de efectos retroactivos (antes de dicho momento) y ultractivos (después de su derogación), adoptándose así el criterio de aplicación inmediata de la norma, según el cual, ésta es aplicable a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia.

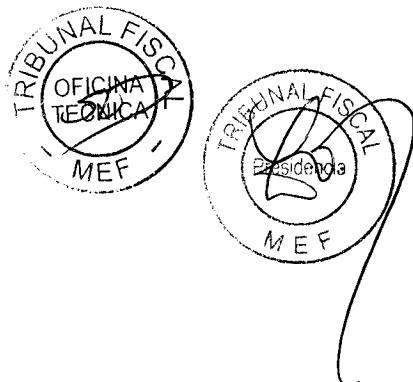
Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha mencionado que “(...) *nuestro ordenamiento adopta la teoría de los hechos cumplidos (excepto en materia penal cuando favorece al reo), de modo que la norma se aplica a las consecuencias y situaciones jurídicas existentes*”. Por tanto, para aplicar una norma tributaria en el tiempo debe considerarse la teoría de los hechos cumplidos y, consecuentemente, el principio de aplicación inmediata de las normas, puesto que “*una nueva norma no sólo se aplica a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas futuras, sino también a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma anterior, pero que aún se encuentran en proceso de desarrollo (i.e. no consumadas) al entrar en vigencia esta nueva norma*”¹⁴.

Por consiguiente, según el principio de aplicación inmediata de las normas, éstas se aplican a los hechos, relaciones o situaciones jurídicas que ocurran mientras aquéllas se encuentran vigentes, debiéndose considerar además que también son aplicables a las consecuencias de los hechos, relaciones o situaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma anterior pero que aún se encuentran en proceso de desarrollo al momento de la entrada en vigencia la nueva norma y siempre que no se encuentren consumados.

En ese sentido, si bien el arrastre de las pérdidas tributarias generadas en el ejercicio 2001 debía efectuarse en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores, debe considerarse que cuando entró en vigencia el artículo 2° de la Ley N° 27513, dicho arrastre se encontraba aún en proceso y que en tal sentido, la citada ley es aplicable a las consecuencias de los hechos, relaciones o situaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma anterior. Por consiguiente, si bien las pérdidas generadas en el ejercicio 2001 se originaron mientras estaba vigente la modificación introducida al artículo 50° por la Ley N° 27356, sus consecuencias no consumadas, esto es, su arrastre, se encontraba en proceso cuando entró en vigencia la modificación establecida por la Ley N° 27513, la cual, según indicación expresa de su artículo 8°, entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2002.

Por tanto, el arrastre de las pérdidas generadas en el ejercicio 2001 debe regirse por el procedimiento previsto por el artículo 2° de la Ley N° 27513, la que, como se ha mencionado, modificó el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta disponiéndose que los contribuyentes domiciliados en el país debían 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 obtuvieran en los 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtuvieran dicha renta neta.

¹⁴ Al respecto, véase la STC 0606-2004-AA/TC, recaída en el Expediente N° 00002-2006-PI/TC.



De lo expuesto, se aprecia que lo establecido por la Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF, que adecuó el reglamento a las modificaciones realizadas a la Ley del Impuesto a la Renta mediante Leyes N° 27513, 27615 y 27804, transgrede lo dispuesto por los artículos 2º y 8º de la Ley N° 27513, al señalar que la modificación introducida por ésta última era de aplicación a las pérdidas que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de pérdidas originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto por el artículo 8º y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356, dado que la Ley N° 27513 señaló de manera expresa que entraría en vigencia a partir del 1 de enero de 2002, siendo aplicable, tal como se ha establecido anteriormente, al arrastre de las pérdidas generadas en el ejercicio 2001, por lo que la “precisión” efectuada mediante la anotada disposición reglamentaria carece de los elementos esenciales de subordinación y colaboración que dicho tipo de normas deben tener, ya que contraviene lo indicado por la aludida ley en cuanto a su entrada en vigencia y efectos así como a la Constitución Política respecto al principio de aplicación inmediata de las normas.

En efecto, la referida disposición reglamentaria provocaría la ultrat�vidad del artículo 8º y de la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356, las que serían aplicables a las consecuencias no consumadas de las pérdidas generadas durante su vigencia y que se encontraban en proceso de desarrollo cuando entró en vigencia la Ley N° 27513, como es el caso de las generadas en el ejercicio 2001, cuyo arrastre debía regirse por lo dispuesto por esta última ley, conforme con lo señalado precedentemente.

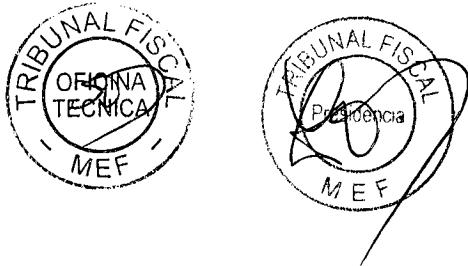
En esa misma línea, el Tribunal Constitucional considera que si bien el legislador está facultado para establecer mediante disposiciones transitorias, un tratamiento específico a las relaciones o situaciones jurídicas iniciadas con la normatividad anterior cuyas consecuencias estaban en proceso de desarrollo, ello resulta pertinente a través de la misma norma y no posteriormente¹⁵.

En tal sentido, aplicando el citado criterio al supuesto analizado y considerando la función que deben cumplir las normas reglamentarias, se concluye que el tratamiento específico a las relaciones o situaciones jurídicas iniciadas con la normativa anterior debió ser prevista en la misma ley y no posteriormente, siendo que tampoco era pertinente regularlo a través de la norma reglamentaria, menos aún si la ley no delegó a aquélla la regulación de dicha materia.

De otro lado, cabe agregar que en el Tribunal Constitucional también ha señalado los requisitos que deben ser cumplidos para que una norma sea considerada interpretativa¹⁶. Sobre el particular, se indicó que la norma interpretativa debe referirse expresamente a una norma legal anterior. Asimismo, debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a

¹⁵ Sobre el particular, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 00002-2006-PI/TC, en la cual el Tribunal Constitucional indicó lo siguiente: “(...) si bien el Legislador está facultado para establecer, mediante disposiciones transitorias, un tratamiento específico a las relaciones o situaciones jurídicas iniciadas con la normatividad anterior, cuyas consecuencias estaban en proceso de desarrollo (no consumadas) al momento de entrar en vigencia la modificatoria del Decreto Legislativo N° (...), ello era pertinente dentro del mismo Decreto Legislativo, y no posteriormente”.

¹⁶ Sobre el propósito y vigencia de las normas interpretativas, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00002-2006-PI/TC se señaló que las normas interpretativas son aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y que se reconocen porque, al promulgarlas el legislador, generalmente, utiliza palabras como “interpretarse”, “aclárese” o “precisese”. A ello se agrega que el objetivo de ésta es eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico. Así, ambas normas –la interpretada y la interpretativa– están referidas a la misma regulación. Por consiguiente, la interpretativa regirá desde la entrada en vigencia de la norma interpretada.



ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior. Finalmente, la norma interpretativa no debe agregar a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.

Como se aprecia, la citada Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF no cumple los requisitos previstos por el Tribunal Constitucional para ser considerada una norma interpretativa, pues no satisface los dos últimos mencionados. En efecto, el referido decreto supremo no interpreta un aspecto ambiguo de la Ley N° 27513, siendo que en virtud de la aplicación inmediata de la norma, ésta es aplicable a las consecuencias de los hechos, relaciones o situaciones jurídicas aún vigentes a pesar de haber nacido con la normatividad anterior, siempre y cuando no se encontraran consumadas. En tal sentido, no existía oscuridad que aclarar ni justificación para la emisión de la supuesta norma interpretativa y por consiguiente, se transgrede de ese modo lo previsto por el artículo 2° de la Ley N° 27153 que introdujo una modificación en el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, la que se vería desnaturalizada.

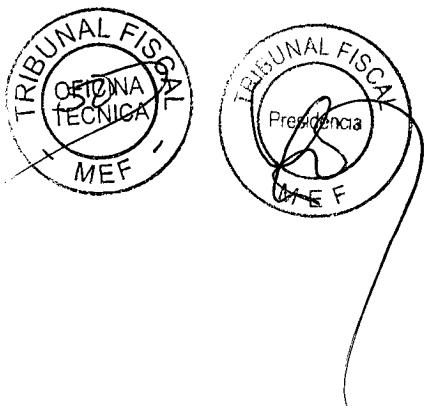
Asimismo, en cuanto al último requisito establecido por el Tribunal Constitucional, se observa que dicha norma reglamentaria, más que tener carácter declarativo, añade un aspecto temporal transitorio que la Ley N° 27153 no había regulado de manera expresa y que además de ello, pretende modificar el ámbito de aplicación temporal de la referida ley, contraviniendo directamente lo señalado por su artículo 8° respecto a su entrada en vigencia. En consecuencia, la norma bajo análisis no ostenta la calidad de norma interpretativa.

Por consiguiente, se advierte que la Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF transgrede lo dispuesto por los artículos 2° y 8° de la Ley N° 27513, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta, al "precisar" que la modificación introducida por el artículo 2° de la citada ley al artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al arrastre de pérdidas, era de aplicación a las que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de aquéllas originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto por el artículo 8° y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356.

IV. CRITERIO A VOTAR

PROPUESTA ÚNICA

La Cuarta Disposición Final del Decreto Supremo N° 017-2003-EF transgrede lo dispuesto por los artículos 2° y 8° de la Ley N° 27513, que modificó la Ley del Impuesto a la Renta, al "precisar" que la modificación introducida por el artículo 2° de la citada ley al artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al arrastre de pérdidas, era de aplicación a las que se originen a partir del ejercicio 2002 y que el arrastre de aquéllas originadas en ejercicios anteriores se calcularía conforme con lo dispuesto por el artículo 8° y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356.



ANEXO I

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1993

Artículo 51º.- "La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente".

Artículo 103º.- "Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo".

Artículo 109º.- "La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte".

Artículo 118º.- "Corresponde al Presidente de la República: (...)

8. Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones".

CÓDIGO CIVIL, APROBADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 295

Aplicación de la ley en el tiempo

Artículo III.- "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".

TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA, APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF

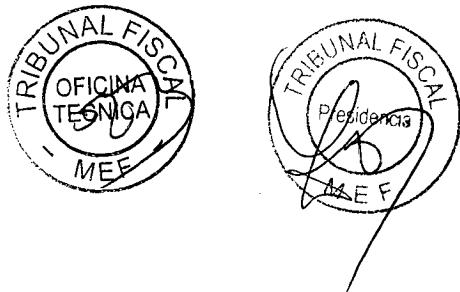
Artículo 50º.- "Los contribuyentes domiciliados en el país deberán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtengan utilidades. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes".

LEY N° 27356, LEY QUE MODIFICA EL TEXTO ÚNICO ORDENADO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF

Artículo 8º.- Arrastre de pérdidas

"Sustitúyese el Artículo 50 de la Ley, por el siguiente texto:

Artículo 50.- 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 4



(cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes”.

Artículo 13º.- Vigencia de las modificaciones

“Lo dispuesto en la presente Ley entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2001”.

Primera Disposición Final.- Arrastre de pérdidas

“El arrastre de las pérdidas generadas hasta el ejercicio 2000 se regirá por lo siguiente:

1. Aquellas pérdidas que no hubieran empezado a computar el plazo hasta el ejercicio 2000, se les aplicará 4 (cuatro) años contados a partir del ejercicio 2001, inclusive.
2. Aquellas pérdidas cuyo plazo de 4 (cuatro) ejercicios hubiera empezado a computarse, terminarán el cómputo de dicho plazo”.

LEY N° 27513, LEY QUE MODIFICA LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA CUYO TEXTO FUE APROBADO MEDIANTE DECRETO SUPREMO N° 054-99-EF

Artículo 2º.- Arrastre de pérdidas

“Modifícase el texto del Artículo 50 de la Ley, por el siguiente:

“Artículo 50.- 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 4 (cuatro) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio en que obtenga dicha renta neta. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso no podrá computarse en los ejercicios siguientes”.

Artículo 8º.- Vigencia de las modificaciones

“Lo dispuesto en la presente Ley entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2002, excepto por lo previsto en el Artículo 6 de esta Ley que entrará en vigencia al día siguiente de su publicación”.

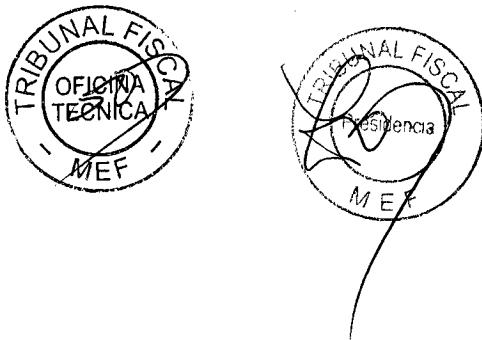
DECRETO SUPREMO N° 017-2003-EF, QUE ADECUA REGLAMENTO A MODIFICACIONES REALIZADAS AL TÚO DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

Cuarta Disposición Final.- “Precísase que la modificación introducida por el Artículo 2 de la Ley N° 27513 al Artículo 50 de la Ley, referido al arrastre de pérdidas, es de aplicación a las pérdidas que se originen a partir del ejercicio 2002. El arrastre de pérdidas originadas en ejercicios anteriores se calculará conforme a lo dispuesto en el Artículo 8 y la Primera Disposición Final de la Ley N° 27356”.

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF

NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

“Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”.



ANEXO II
ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RTF N° 14306-4-2008 (30-12-2008)

"Que de otro lado, cabe "precisar" que en nuestro sistema jurídico, conforme con lo establecido por los artículos 103° y 109° de la Constitución Política de 1993, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, las normas rigen a partir del momento en que empieza su vigencia y carecen de efectos tanto retroactivos como ultractivos, adoptándose así el criterio de aplicación inmediata de la norma, es decir, ésta es aplicable a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia (...)"

Que bajo tal marco normativo y de conformidad con el artículo 11° de la Ley N° 28424, el Impuesto Temporal a los Activos Netos se aplica respecto de los hechos imponibles realizados a partir de la entrada en vigencia del referido impuesto, es decir, desde el 1 de enero de 2005, no así respecto de hechos anteriores a dicha fecha, por lo que no corresponde amparar en este extremo la apelación presentada".

RTF N° 07657-11-2010 (20-7-2010)

"Que en nuestro sistema jurídico, conforme con lo establecido por los artículos 103° y 109° de la Constitución Política de 1993, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, las normas rigen a partir del momento en que empieza su vigencia y carecen de efectos tanto retroactivos como ultractivos, adoptándose así el criterio de aplicación inmediata de la norma, es decir, es aplicable a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia.

Que de las normas citadas, se tiene que el artículo 1° de la Ley N° 27616, modificadorio del artículo 30° de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo N° 776, que dispuso que están gravados con el Impuesto al Patrimonio Vehicular la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, station wagons, camiones, buses y omnibuses, con una antigüedad no mayor de tres (3) años, computados a partir de la primera inscripción en el Registro de Propiedad Vehicular, entró en vigencia el 1 de enero de 2002, como lo establece su tercera disposición transitoria y final, siendo que ello únicamente constituye una aplicación inmediata de la norma".

RTF N° 14906-9-2011 (6-9-2011)

"Al respecto, debe indicarse que de acuerdo con el criterio recogido por este Tribunal en Resoluciones tales como las N° 09050-5-2004 y 14306-4-2008, conforme con lo establecido por los artículos 103° y 109° de la Constitución Política de 1993, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, las normas rigen a partir del momento en que empieza su vigencia y carecen de efectos tanto retroactivos (antes de dicho momento) como ultractivos (con posterioridad a su derogación), adoptándose así el criterio de aplicación inmediata de la norma, es decir, ésta es aplicable a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia (...)"



Así se tiene que, tal como se establece en nuestro ordenamiento jurídico y en doctrina, de acuerdo con el principio de aplicación inmediata de las normas, los requisitos establecidos por el artículo 74º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto modificado mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, a efectos de la imputación de las pérdidas tributarias provenientes de un proceso de reorganización de sociedades o empresas, deben aplicarse a los hechos ocurridos, así como a las consecuencias de hechos anteriores que se produzcan a partir de la vigencia de la referida norma, esto es, desde el 1 de enero de 2000. Siendo así, los referidos requisitos resultan aplicables a la imputación del saldo de las pérdidas transferidas para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000”.

