

NOVEDADES WEB

IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS DE LA PÉRDIDA DE ACTIVO FIJO

Cindy Magaly Pacheco Anchiraico(*)

Voces: Impuesto a la Renta – Gastos – Gastos deducibles – Impuesto General a las Ventas – Principio de Causalidad – Pérdidas extraordinarias – Propiedades planta y equipo – Activos fijos.

1. Introducción

A continuación presentaré el tratamiento de las pérdidas de activos fijos productores de rentas gravadas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor u ocasionadas por delitos cometidos por los trabajadores o por terceros en perjuicio del contribuyente, a efectos de su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta y sus implicancias en el Impuesto General a las Ventas.

2. Gasto por pérdida extraordinaria de activos fijos

Causalidad

El primer párrafo del artículo 37° del citado TUO dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley, enunciándose una relación de gastos deducibles.

El párrafo final del citado artículo agrega que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como el de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Además, para la obtención de la renta neta de tercera categoría los gastos se deducen en el ejercicio en que se devenguen.

El inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que, a fin de determinar la renta neta de tercera categoría, son deducibles como gasto las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Por lo anterior, para que la pérdida esté considerada bajo el inciso comentado, deberá cumplirse con las siguientes condiciones:

- Que la pérdida extraordinaria en bienes productores de rentas, sea por caso fortuito o fuerza mayor, o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente.
- Que dicha pérdida no se resulte cubierta por indemnizaciones o seguros; y,
- Que se pruebe judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Caso fortuito o fuerza mayor

El artículo 1315° del Código Civil establece que caso fortuito o fuerza mayor es la causa no imputable, consistente en un evento extraordinario, imprevisible e irresistible, que impide la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso.

Por su parte, según el **Oficio N° 343-2003-2B0000**, la Administración Tributaria señaló que las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada son deducibles para la determinación de la renta neta; debiéndose entender como la causa de las referidas pérdidas a todo evento extraordinario, imprevisible e irresistible y no imputable al contribuyente que soporta dicho detrimento en su patrimonio.

Que de otro lado, según la definición señalada en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, caso fortuito es el suceso inopinado que no se puede prever ni resistir, estando ante la ecuación de un incumplimiento en que la culpabilidad personal se desvanece ante lo insuperable de los hechos, pudiendo concretarse diciendo que se quiere pero no se puede cumplir, señalando como circunstancias para admitir el caso fortuito: a) que sea independiente de la voluntad humana el hecho que haya dado lugar al acontecimiento inesperado o imprevisto, b) que fuera imposible prever el suceso que motive el caso fortuito, y que en el caso de poder preverse, no haya habido medio de evitarlo; c) que a consecuencia del mismo, el deudor se encuentre en la imposibilidad de satisfacer sus obligaciones; y d) no tener participación en los hechos, ni en la agravación del daño o perjuicio que haya resultado para el acreedor. De esta manera, la pérdida que ha sido originada por caso fortuito o fuerza mayor significa el acontecimiento de un hecho extraordinario, imprevisible e irresistible que deberá ser determinado en cada caso concreto.

Así, además lo señala la **Resolución del Tribunal Fiscal N° 6972-4-2004** "Que de lo expuesto puede inferirse que el caso fortuito o fuerza mayor, consistiría en un evento inusual, fuera de lo común, e independiente de la voluntad del deudor (proveniente de la naturaleza o terceros), que resulta ajeno a su control o manejo, no existiendo motivos atendibles de que éste vaya a suceder y que imposibilite el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, no obstante configura una ausencia de culpa".

Delitos cometidos en perjuicio del contribuyente

Los delitos cometidos en perjuicio del contribuyente pueden ser cometidos por los dependientes al sujeto o por terceros independientes.

Cabe precisar que, el Código Penal define al delito como las acciones u omisiones dolosas o culposas penadas por la ley. En este caso, el acto delictuoso cometido serían aquellos perjudican económicamente al contribuyente afectando su patrimonio, como es el caso del hurto (a través del cual el sujeto se apodera ilegítimamente de un bien mueble, total o parcialmente ajeno, sustrayéndolo del lugar donde se encuentra) y robo (mediante el cual, un sujeto se apodera ilegítimamente de un bien mueble total o parcialmente ajeno, para aprovecharse de él, sustrayéndolo del lugar en que se encuentra, empleando violencia contra la persona o amenazándola con un peligro inminente para su vida o integridad física).

En este caso, para que la pérdida extraordinaria por robo sea deducible como gasto para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, se requiere acreditar que el hecho delictuoso se ha probado judicialmente o se ha acreditado la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente.

Devengo del gasto por pérdida extraordinaria

En este punto revisaremos el devengo del gasto por pérdidas que no son cubiertas por indemnizaciones.

Como regla general, para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos se rigen por el principio de lo devengado y deben cumplir con la causalidad, para efecto de lo cual se deberá verificar que sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan, entre otros, con el criterio de razonabilidad.

De acuerdo al artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos con el ejercicio gravable sin excepción.

Según el inciso a) de la citada Ley también señala que las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio que, según lo señalado en la resolución analizada, resulta de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Acorde a la **RTF N° 2812-2-2006** el concepto del devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente. Así, el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho de adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

En el caso de la pérdida extraordinaria, **el devengo del gasto surge cuando se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o se ha acreditado la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente.**

En ese sentido, es importante citar el **Informe N° 053-2012-SUNAT/2B0000** en donde se señala que las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros, se deducirán en el ejercicio en que se devenguen, para lo cual se debe tener en cuenta cuándo:

- i) Ocurre el evento de caso fortuito o fuerza mayor;
- ii) Se ha probado judicialmente el hecho delictuoso o se ha acreditado la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente.

Aunque el Informe anteriormente citado no lo señale, es necesario considerar que el momento en que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o se ha acreditado la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente no necesariamente coincide con la ocurrencia del hecho delictuoso.

En este sentido, la **RTF N° 17950-1-2012** señaló que *“Que conforme al dispositivo legal mencionado en el párrafo precedente, a efectos de poder deducir la pérdidas generadas por hechos delictuosos, el contribuyente deberá cumplir con uno de los siguientes requisitos: a) Pruebe judicialmente el hecho delictuoso o b) o acredite que resulte inútil ejercer la acción judicial.*

Que en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 613-4-2000 y 1272-4-2002, este Tribunal ha establecido que ante los casos de robo, no cabe la deducción si el delito no ha sido probado judicialmente, ni la recurrente ha acreditado que sea inútil ejercer la acción judicial.

Asimismo, en la citada Resolución, el Tribunal Fiscal señala respecto a la acreditación de la imposibilidad de ejercer la acción judicial correspondiente: *“Que en este contexto, de conformidad con el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y la jurisprudencia emitida por este Tribunal, corresponderá que la inutilidad del ejercicio de la acción judicial sea acreditada en cada caso, atendiendo a las particularidades del mismo, sin que exista una prueba preestablecida para ello; debiendo meritarse todos los elementos de prueba aportados al procedimiento a fin de generar convicción de certeza en el juzgador.*

Interpretándose de ello, el devengo del gasto tratándose de una pérdida que no haya sido probado judicialmente por su imposibilidad de ejercerlo, ocurrirá cuando se cuente con los hechos, acciones o elementos que determinen que la acción judicial resulta inútil de ser ejercido, por ejemplo cuando no es posible identificar el autor del delito.

Como es el caso analizado en la **RTF N° 1930-5-2010** en donde se señaló que: *“Que en la citada Resolución de Intendencia N° 065015000070/SUNAT, la Administración señala respecto a las pérdidas extraordinarias por consumo clandestino que al amparo de lo establecido en el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (corresponde que éstas sean admitidas como gastos del ejercicio en revisión, pues de las consideraciones expuestas por el recurrente se advierte que resulta inútil ejercitar la acción judicial correspondiente).*

Que cabe indicar que en el caso de autos resulta evidente que la recurrente encuentre las mismas dificultades para detectar las conexiones clandestinas y a los agentes infractores, por lo que resultaría inútil ejercitar la acción judicial.

Que teniendo en cuenta que resulta inútil ejercitar la acción judicial correspondiente, procede que se acepte la deducción de las pérdidas de agua por consumos clandestinos, las cuales representan el 15% del total producido por la recurrente conforme se observa del Informe Técnico emitido por SUNASS (...), por lo que procede dejar sin efecto este extremo de presente reparo”.

En consecuencia, sobre la base de lo anterior, la oportunidad en el que se deduce el gasto por delitos, puede suceder que el hecho delictivo se haya producido en un ejercicio y que la resolución judicial se haya obtenido en un ejercicio posterior, contablemente cuándo se produce la pérdida de un activo, el mismo debe reconocerse inmediatamente como un gasto del ejercicio en que ocurrió tal pérdida.

Sin embargo **para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, la deducción del gasto solo se podrá efectuar en el ejercicio en que se pruebe judicialmente el hecho delictivo o la imposibilidad de ejercerla**, produciéndose una diferencia temporal la cual deberá adicionarse a través de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, pues dicha pérdida solo tendrá efectos tributarios en el ejercicio en que se cuente con la referida resolución.

Sustento del gasto de pérdida

El sustento de las pérdidas extraordinarias que pueden probar judicialmente el hecho delictuoso o de las cuales sea imposible ejercer la acción judicial correspondiente, puede ser:

Las pérdidas que pueden ser probadas judicialmente serán efectivas con la Resolución Judicial que sentencia el acto delictuoso.

Para el caso de las pérdidas que no son posibles de ser probadas judicialmente podrán ser sustentadas con Resolución del Ministerio Público que dispone el archivo provisional de la investigación preliminar por falta de identificación del presunto autor del delito. Cabe precisar que ante falta de probanza, el contribuyente bien podría sustentarlo con otro documento que acredite la inutilidad de ejercer acciones judiciales. En ningún caso la denuncia policial podrá ser prueba suficiente para sustentar la pérdida de un activo fijo, como lo señala la **RTF N° 15749-2-2011**: *“Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 05509-2-2002 y N° 00016-5-2004, entre otras, ha señalado que la copia de la denuncia policial no es prueba suficiente para acreditar la ocurrencia del hecho y de esta manera sustentar la referida deducción, y en la Resolución N° 01272-4-2002 se ha dejado establecido que las pérdidas por robo son deducibles recién en el ejercicio en que se acredite que es inútil el inicio de la acción judicial.*

En este mismo sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado en la **Resolución N° 15749-2-2011**, lo siguiente: *“Que de autos se aprecia que la recurrente adjuntó durante la fiscalización copia de la Denuncia Policial N° 217 de 5 de julio de 2001 emitida por la Comisaría de San Juan de Miraflores, por delito contra el patrimonio asalto y robo de efectivo (S/. 48,589.00),*

asimismo, adjunto copia del Oficio N°7370-SEINCRI-CSJM de 7 de diciembre de 2001, emitido por la policía nacional del Perú – VII Región PNP a través del cual se transcriben las denuncias registradas en la Comisaría de San Juan de Miraflores, entre otros, la correspondiente al robo de S/. 48,589.00 en perjuicio de la recurrente (folios 90 a 98).

Que los mencionados documentos acreditarían la comisión del hecho invocado por la recurrente sólo a nivel policial y no judicial como dispone la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, respecto a la copia del escrito presentado ante el 24° Juzgado Penal de Lima, de folios 283 y 284, a través del cual la recurrente solicita se le incluya como agraviada en el auto apertorio de instrucción, cabe indicar que dicho escrito tampoco acredita de forma alguna que esté probado judicialmente el hecho delictivo invocado, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Respecto a las pérdidas que no son posibles de ser probadas judicialmente, cabe tener presente el criterio del Tribunal en su **Resolución N° 17950-1-2012** en donde cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00016-5-2004, 05509-2-2002, 03786-4-2007 y 01272-4-2002 en donde si bien señaló que la resolución de Ministerio Público o el Parte Policial que dispone el archivo provisional de la investigación preliminar por falta de identificación del presunto autor del delito, acredita que es inútil ejercer la citada acción en forma indefinida; **tales resoluciones no establecieron a tal medio probatorio como el único idóneo a efectos de acreditar la inutilidad de la acción judicial.**

En consecuencia, conforme se aprecia de la jurisprudencia antes citada, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta se requiere que la deducción de la pérdida de activos fijos este sustentada con un proceso penal concluido y no en trámite, o en todo caso, con resolución firme que acredite la inutilidad de ejercitar la acción penal que disponga el archivamiento temporal o definitivo.

Si bien para los casos fortuitos o fuerza mayor no se ha determinado que sustento podría acreditar dichos casos, considero que para el sustento se puede contar con un Acta Notarial en donde se deje constancia del acontecimiento sucedido.

3. Indemnizaciones de activos fijos por siniestros

En este punto revisaremos el devengo del gasto por pérdidas que sí fueran cubiertas por indemnizaciones.

Así, el inciso b) del artículo 3 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que se encuentran gravadas las indemnizaciones destinadas a reponer, total o parcialmente, un bien del activo de la empresa, en la parte en que excedan del costo computable de ese bien, salvo que se cumplan las condiciones para alcanzar la inafectación total de esos importes que disponga el Reglamento.

Al respecto, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en su artículo 1, inciso f), establece que en los casos a que se refiere el inciso b) del artículo 3 de la Ley no se computará como ganancia el monto de la indemnización que, excediendo el costo computable del bien, sea destinado a la reposición total o parcial de dicho bien y siempre que para ese fin la adquisición se contrate dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se perciba el monto.

Asimismo, el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son deducibles *“Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictivo o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.”*

Por parte, el numeral 21.6 del artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que tratándose del caso a que se refiere el inciso b) del artículo 3, el costo computable es el que correspondía al bien repuesto, agregándosele únicamente el importe adicional invertido por

la empresa si es que el costo de reposición excede el monto de la indemnización recibida.

Conforme a las normas citadas, el tratamiento de las indemnizaciones percibidas que estén o no destinadas a reponer un activo siniestrado seguirán las siguientes reglas:

- ✓ Cuando se perciba una indemnización de un bien siniestrado cuyo importe exceda el costo computable del bien, siempre que se encuentre destinado a la reposición del bien, el exceso del importe indemnizado no se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta. Para efectos tributarios, la depreciación del bien siniestrado se suspenderá hasta el momento de la reposición del bien y el costo computable será el que corresponda al bien repuesto, considerando que la empresa no podría considerar como costo computable el exceso del monto indemnizado toda vez que se trata de un ingreso no gravado. Para efectos contables, la depreciación correspondiente al exceso del importe indemnizado que haya sido destinado a la reposición del bien, deberá ser adicionado vía Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, siendo que en este caso, dicha adición constituye una **diferencia permanente**. De existir una inversión adicional al monto indemnizado para la reposición del bien, dicha inversión formará parte del costo computable de referido bien.
- ✓ Cuando se perciba una indemnización de un bien siniestrado cuyo importe exceda el costo computable del bien y no se encuentre destinado a la reposición del bien, el exceso del importe indemnizado sí se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta.
- ✓ Cuando se perciba una indemnización de un bien siniestrado y dicho importe no exceda el costo computable, no habrá ingreso gravado con el Impuesto a la Renta.

Ahora bien, en el caso que la indemnización se otorgue antes que el contribuyente reponga el bien, dicho monto no se entenderá gravado, debiéndose tomar en cuenta el monto indemnizatorio para determinar la parte de la pérdida extraordinaria que resultará siendo deducible como gasto. Bajo este mismo criterio aplica en el caso en que la indemnización es otorgada luego que el contribuyente reponga el bien. Esta posición ha sido adoptada por el Tribunal Fiscal, quien mediante Resolución N° 4689-3-2 recogiendo el criterio de la **Resolución N° 06452-5-2009**, ha señalado lo siguiente:

“Que asimismo, de acuerdo a lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 06452-5-2009, un escenario ideal sería aquél en el que el contribuyente que sufrió el siniestro reciba, en primer lugar, el monto de la indemnización y, posteriormente, adquiera con dicho efectivo otro activo en sustitución del bien que fue siniestrado; sin embargo, ello no necesariamente acontece en la realidad, pues en muchos casos el otorgamiento de una indemnización requiere una previa verificación por parte de la compañía de seguros, lo cual puede tardar un lapso de tiempo y los contribuyentes a fin de no verse perjudicados económicamente durante el tiempo en el que no cuenten con el activo siniestrado, podrían optar por adquirir un nuevo bien antes de recibir la indemnización. Así, podrían disponer de su propio capital, adquirirlo al crédito o solicitar un financiamiento para la adquisición del mismo y, una vez recibida la indemnización, destinarla a reponer el capital invertido o a cancelar los créditos obtenidos. Que se añade en dicha resolución que si la finalidad económica de inafectar la indemnización recibida es que esta sea destinada a reponer un bien del activo, se entiende que dicha finalidad se cumpliría en los casos antes expuestos, pues a pesar de que el importe recibido por concepto de indemnización no ha sido entregado de manera directa al proveedor a contra entrega por la compra del nuevo bien, sí ha sido destinado a las distintas operaciones, comerciales y financieras, que permitieron su adquisición.”

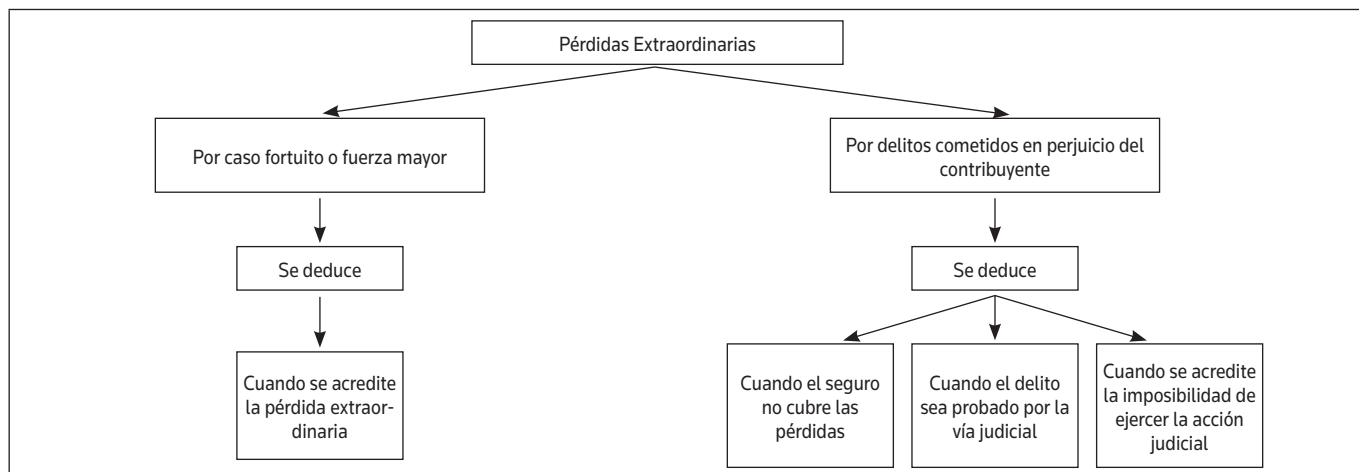
Por otro lado, ocurre en ciertos caso que las empresas mantiene un seguro sobre su patrimonio, sin embargo luego de acaecido el delito la compañía aseguradora solo reconoce e indemniza una parte de las

pérdidas; en ese sentido, el tratamiento de las pérdidas que no son indemnizadas en su integridad por el seguro serán gasto deducible bajo los requisitos analizados en los puntos anteriores.

Así lo ha señalado la Resolución del Tribunal Fiscal N° 13133-3-2009 "No es amparable lo afirmado por el recurrente en el sentido que al no haber sido reconocida la pérdida por la compañía de seguros, dicha circunstancia le permitía reconocer el efecto tributario del siniestro, puesto que en todo caso el

requisito contemplado en la norma del Impuesto a la Renta, debe ser cumplido de manera conjunta con el de la probanza judicial o la inutilidad de su ejercicio.

Valor del Gasto por pérdida: Cabe señalar que, tratándose de bienes depreciables el gasto estará determinado por el valor que aún no se depreció, es decir la porción de la vida útil que aún no fue consumida; sin embargo, tratándose de existencias el gasto será determinado en base a su costo computable.



4. Gasto por pérdida extraordinaria de activos fijos en el impuesto general a las ventas

En cuanto al IGV, no se considerará retiro de bienes gravado aquel que se produce como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes acreditado mediante el informe emitido por la compañía de seguros, de ser el caso y con el respectivo documento policial el cual deberá ser tramitado dentro de los diez días hábiles de producidos los hechos siendo que la baja de bienes, el cual deberá contabilizarse en la fecha en que se produjo la pérdida desaparición o destrucción de los mismos, acorde con el inciso a del artículo 3 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en concordancia con el numeral 4 del artículo 2 de su Reglamento.

Adicionalmente, se excluye del reintegro del crédito fiscal generado por la compra de los bienes que hayan sufrido desaparición, destrucción o pérdida por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros que sean debidamente sustentados, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 22 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

En la **Resolución N° 00417-3-2004**, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria dictada respecto del reintegro del crédito

fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, el Tribunal señaló que:

"La destrucción de tales bienes obedece a un evento extraordinario, previsible e irresistible, siendo que las consecuencias no son imputables a quien sufre este evento, por cuanto resulta una situación totalmente ajena a su control o manejo, motivo por el cual no puede dejar de reconocerse el impacto de su ocurrencia, precisando de otro lado, que contablemente las pérdidas por hecho fortuito o fuerza mayor se registran en la Cuenta 66-Cargas Extraordinarias que según el Plan Contable General se caracterizan por su naturaleza inusual, su ocurrencia infrecuente y su monto significativo, en el punto 88 del Marco Conceptual de las NICS, se incluyen bajo el rubro Gastos a la que resultan de siniestros tales como el fuego o las inundaciones"

NOTAS

(*) Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, con una Diplomatura de Especialización Avanzada en Tributación y un Post Título en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú - PUCP. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).