Contenido

INFORME ESPECIAL	La pérdida de bienes producto de las protestas ¿es deducible como gasto?	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Gastos deducibles y no deducibles: a propósito del próximo cierre del ejercicio 2022	I-7
	Intereses deducibles: aplicación práctica del Ebitda	I-11
	Crédito del exterior: utilización del impuesto pagado en otro Estado por la renta de fuente extranjera	I-15
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Rentas de personas naturales: casos prácticos	I-19
MODIFICACIONES TRIBUTARIAS	Últimas modificaciones tributarias 2022-2023	I-21
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Asignaciones que constituyen provisiones para beneficios sociales: condiciones para su deducibilidad	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

Informe Especial

La pérdida de bienes producto de las protestas ¿es deducible como gasto?

Mario Alva Matteucci(*)
Pontificia Universidad Católica del Perú

Sumario

1. Introducción - 2. La deducción de gasto por pérdidas extraordinarias sufridas por fuerza mayor al igual que hurto o robo - 3. ¿Las protestas califican como caso fortuito o fuerza mayor? - 4. ¿Qué sucede si los bienes que se perdieron están cubiertos por el seguro? - 5. ¿Qué sucede si los bienes que se perdieron no están cubiertos por el seguro? - 6. ¿Se debe presentar una denuncia ante la autoridad policial? - 7. ¿Se debe presentar una denuncia ante el Ministerio Público? - 8. ¿Qué sucede si es posible identificar a los autores del hecho delictivo? - 9. ¿Qué sucede si no es posible identificar a los autores del hecho delictivo? - 10. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal

RESUMEN

En los últimos días hemos sido testigos que el bloqueo de las carreteras producto de las protestas políticas ha generado más de un problema, no solo por la interrupción del libre tránsito de las personas y de la carga dentro de todo el país, sino que además ha generado pérdidas en las empresas, debido al traslado de bienes que terminaron por deteriorarse. Aparte de ello, también han existido daños en locales comerciales y plantas industriales, los cuales primero fueron saqueadas y posteriormente incendiadas. Lo antes mencionado determina una pérdida extraordinaria de bienes, frente a los cuales existen reglas en el impuesto a la renta que permiten considerarlas como gasto en la determinación de la renta neta de tercera categoría.

Palabras clave: caso fortuito / fuerza mayor / pérdida de bienes / bloqueo de carreteras / saqueo / robo

Recibido: 20-12-2022
Aprobado: 21-12-2022
Publicado en línea: 03-01-2023

ABSTRACT

In recent days we have witnessed that the blockade of highways as a result of political protests has generated more than one problem, not only due to the interruption of the free movement of people and cargo throughout the country, but also It has generated losses in companies, due to the transfer of goods that ended up deteriorating. Apart from this, there has also been damage to commercial premises and industrial plants, which were first looted and later set on fire. The aforementioned determines an extraordinary loss of assets, against which there are income tax rules that allow them to be considered as an expense in determining third-category net income.

Keywords: *act of God / force majeure / loss of property / road block / looting / theft*

Title: *Is the loss of assets resulting from the protests deductible as an expense?*

1. Introducción

A raíz de las protestas políticas que se han estado produciendo en distintas partes del país en los últimos días, se ha interrumpido el libre tránsito de las personas al igual que la carga que se traslada por las carreteras. Incluso, a la fecha de la elaboración del presente trabajo existen zonas que aún permanecen cerradas.

Lo antes mencionado ha generado pérdidas económicas en las empresas que trasladaban bienes, sobre todo porque no se cumplen los plazos de entrega, la mercadería que se traslada está constituida por bienes de naturaleza perecible que se deterioran conforme pasa el tiempo, o también que han sufrido hurto o robo de mercadería por parte de turbas de personas que impiden el libre tránsito.

De igual modo, existen casos en los cuales se han presentado daños en locales comerciales al igual que plantas industriales o fundos agroindustriales, los cuales primero fueron saqueados

(*) *Abogado y contador público colegiado. Magister en Tributación. Doctor en Ciencias Contables y Financieras. Ex vocal del Tribunal Fiscal. Especialista en temas tributarios.*

y posteriormente incendiados, con la consiguiente pérdida de bienes materiales.

En este orden de ideas, las pérdidas extraordinarias que se han producido en los bienes por motivos de fuerza mayor o por delitos cometidos por terceras personas contra las empresas, establecen la posibilidad de poder deducir dicha pérdida como gasto tributario en el proceso de la determinación de la renta neta de tercera categoría[1], en la parte que dicha pérdida no fuera cubierta por las compañías de seguros.

El motivo del presente informe es analizar la legislación del impuesto a la renta, en la parte pertinente que considere la deducción de gastos por la pérdida extraordinaria de bienes producto de situaciones de fuerza mayor o por delitos cometidos por terceros.

2. La deducción de gasto por pérdidas extraordinarias sufridas por fuerza mayor al igual que hurto o robo

Conforme a lo señalado por el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se permite la deducción del gasto en la determinación de la renta de tercera categoría por 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.

Es interesante apreciar una precisión efectuada por Romero Rodríguez y Pérez Izquierdo al indicar lo siguiente: "Cuando la norma habla de bienes productores de renta, debemos asociarlo al concepto de fuente productora durable y susceptible de generar ingresos periódicos puesto que solo se podría hablar de producción cuando haya una fuente, la cual puede ser corporal o incorporal, que genera un producto. Asimismo, no se exige que esa fuente esté en constante producción, sino que tenga la posibilidad de crear la renta"[2].

El enunciado antes mencionado señala algunas condiciones que deben cumplirse para poder realizar la deducción del gasto, en este informe nos centraremos en realizar el análisis de las condiciones relacionadas con los daños sufridos por situaciones de fuerza mayor, al igual que en los delitos cometidos en contra del contribuyente por hurto o robo.

3. ¿Las protestas califican como caso fortuito o fuerza mayor?

Antes de dar respuesta a la consulta formulada en el título de este punto, resulta de interés revisar los conceptos de caso fortuito y de fuerza mayor.

3.1. El caso fortuito

Es un hecho o evento imprevisible que ocurre y acontece de manera inesperada y no se pudo evitar.

Al revisar al maestro Cabanellas, apreciamos que define al caso fortuito como aquel "suceso inopinado, que no se pudo prever ni resistir"[3]. También se le conoce en la doctrina como los "hechos de Dios o de la naturaleza".

Es importante tener en cuenta que los elementos del caso fortuito son los siguientes:

- **Hecho inimputable:** ello implica que este hecho es ajeno a la culpa[4] o dolo[5] o de quienes responden.
- **Imprevisto:** en este tema, es importante revisar que, para una persona promedio, resulta difícil o improbable que, en sus cálculos ordinarios, no sea esperable su ocurrencia.
- **Irresistible:** que impida a la persona obligada su cumplimiento, bajo todo aspecto o circunstancia, no basta únicamente que lo haga más oneroso o difícil.

De acuerdo con Osterling Parodi y Castillo Freyre, se precisa que "El caso fortuito era un acontecimiento al que la voluntad del deudor quedaba completamente extraña, y por tanto no era imputable"[6].

3.2. La fuerza mayor

El maestro Cabanellas menciona a la fuerza mayor como aquel "acontecimiento que no ha podido preverse o que, previsto, no ha podido resistirse"[7].

Un punto que diferencia la fuerza mayor del caso fortuito es que en el primero de los nombrados existe la presencia de la mano del hombre, razón por la cual en la doctrina se les conoce como "hechos del hombre o también hechos del príncipe".

Como se puede apreciar, son situaciones en las cuales el contribuyente no ha podido prever que los hechos sucedan, ya que estos se producen al margen de la voluntad del mismo.

Ejemplos de situaciones en las cuales ocurre fuerza mayor podría ser una huelga, la toma de una carretera que impide la movilización de mercaderías, las disposiciones del gobierno para suspender una determinada actividad, entre otros hechos.

Tengamos en cuenta que "solo un acto de autoridad competente, mediante ley, reglamento, o disposición administrativa correspondiente, podría constituir un supuesto de fuerza mayor, considerando que en él se tomen ciertas medidas que directa o indirectamente restrinjan inevitablemente la capacidad del deudor para cumplir sus obligaciones contractuales"[8].

3.3. El caso fortuito o fuerza mayor en el Código Civil

Dentro del Derecho Civil, las figuras del caso fortuito y la fuerza mayor se encuentran recogidas en normas como el Código Civil.

En el Perú, específicamente se encuentran reguladas en el artículo 1315 del Código Civil, el cual determina lo siguiente:

> ***Artículo 1315.- Caso fortuito o fuerza mayor***
>
> *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.*

Sobre este tema, en la doctrina encontramos la opinión de Osterling Parodi y Castillo Freyre, quienes indican lo siguiente:

> *Ciertamente es posible enumerar múltiples hechos que aisladamente pueden configurar caso fortuito o de fuerza mayor, como los terremotos, las heladas, las tempestades, el rayo, las lluvias, los maremotos, los*

1 *Ello solo sería de aplicación en el proceso de determinación de la renta neta imponible, en el caso de contribuyentes que se encuentren acogidos al Régimen Mype Tributario como también al Régimen General.*

2 *Romero Rodríguez, María Elizabeth y Juan Virgilio Pérez Izquierdo. Tratamiento tributario en el impuesto a la renta de las pérdidas extraordinarias, por caso fortuito o fuerza mayor, indemnizadas. Trabajo de investigación para optar el grado académico de maestro en Tributación y Política Fiscal, Lima: Universidad de Lima, octubre del 2020, p. 79. https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/12070/Romero-Rodr%c3%adguez_Perez-Izquierdo.pdf?sequence=1&isAllowed=y*

3 *Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario jurídico elemental, Buenos Aires: Editorial Heliasta SRL, 1982, p. 47.*

4 *La culpa alude a la falta de intención de una persona en provocar las consecuencias de un acto que realizó.*

5 *El dolo alude a la intencionalidad de una persona en realizar un acto, el cual es contrario a norma.*

6 *Osterling Parodi, Felipe y Mario Castillo Freyre. Tratado de las obligaciones, vol. XVI, t. XI, Biblioteca para leer el Código Civil, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2003, p. 576.*

7 *Cabanellas de Torres. Diccionario jurídico elemental, ob. cit. 138.*

8 *EY México. "Aplicación de los conceptos de caso fortuito y fuerza mayor, como consecuencia de COVID-19, en el marco contractual. Breves consideraciones sobre contratos petroleros", 20-03-2020. https://www.ey.com/es_mx/energy-reimagined/energy-alert/caso-fortuito-y-fuerza-mayor-covid-19*

sunamis, el granizo, las inundaciones, las crecidas, los huracanes, los tornados, los ciclones, el incendio (causado por transmisión), los meteoritos, las sequías, las olas de calor. También las leyes emanadas de la autoridad, la expropiación, la requisa, las prohibiciones. La enfermedad del deudor. El hecho determinante de un tercero que impida al deudor cumplir. Los paros armados, las huelgas, el cierre de vías de acceso. La guerra. Los accidentes que bloqueen el camino. Los ejemplos pueden ser múltiples, pero solo configurarán caso fortuito o de fuerza mayor si revisten las características de imprevisibilidad, extraordinariedad e irresistibilidad; si constituyen el nexo causal adecuado y absoluto para el incumplimiento; si son actuales; si son sobrevinientes a la constitución de la obligación; y si son ajenos a la voluntad del deudor. Siempre, pues, dependerá del caso concreto analizado, y tomando como referencia y punto de partida el contrato[9].

De lo antes expuesto podemos indicar que en los sucesos que se han presentado en las últimas semanas en el país, como la toma de carreteras, el saqueo de bienes en fábricas o la destrucción de bienes que forman parte de proceso productivo y destinados a la generación de operaciones gravadas con el impuesto a la renta, califican como un acto de fuerza mayor, toda vez que era imprevisible que estos sucesos se generaran, además de ser extraordinarios y también irresistibles.

Insistimos que, de acuerdo a las características señaladas en el párrafo anterior, nos llevan a calificar a las protestas ocurridas en las últimas semanas como un caso de fuerza mayor, aparte de los hechos delictivos cometidos en contra de los contribuyentes como el hurto o robo de bienes, los cuales son figuras de índole penal en perjuicio de los ante mencionado.

La figura del **hurto** se encuentra consignada en los artículos 185 al 187 del Código Penal y las penas de cárcel (pena privativa de libertad) varían entre uno (1) y seis (6) años, ello dependerá si se trata de un hurto simple o agravado.

La figura del **robo** se encuentra consignada en los artículos 188 al 189 del Código Penal y las penas (pena privativa de libertad) varían entre tres (3) y veinte (20) años, dependiendo de los agravantes.

Aun cuando en materia penal es posible realizar distinciones de ambos ilícitos penales, tomando como referencia el uso de la violencia, en materia tributaria (tanto para el impuesto a la renta como en el IGV) los efectos son los mismos cuando se producen robos o hurtos.

Es interesante revisar la sumilla del **Oficio N.° 343-2003-2B0000**, de fecha 30-12-2003 emitido por la SUNAT y que indica lo siguiente:

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.

Toda vez que la calificación de extraordinario, imprevisible e irresistible respecto de un evento solo puede efectuarse en cada caso concreto; en la medida que la norma que dispone la transferencia gratuita de los bienes de un sujeto gravado con el Impuesto a la Renta de tercera categoría a un tercero, pueda ser calificada como un hecho que además de irresistible sea extraordinario e imprevisible, el costo computable de los bienes transferidos en virtud de dicho mandato legal constituirá un gasto deducible para efecto de la determinación de la renta imponible[10].

Consideramos necesario citar la **RTF N.° 06972-4-2004**, de 15 de setiembre del 2004, según la cual se indica cuándo no existe posibilidad de calificar como evento extraordinario de caso fortuito o fuerza mayor la pérdida de bienes. Allí se indica lo siguiente:

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 este vaya a suceder y que imposibilite el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, no obstante, configura una ausencia de culpa. En tal sentido, la pérdida de la mercadería sufrida por el recurrente (envases de gaseosas y cerveza y sus contenidos) como producto de su caída precipitada del almacén, no constituye un caso fortuito, toda vez que tal situación resultaba previsible por el recurrente, dado lo inapropiado del local donde se encontraba la misma y la inexperiencia de aquel en el apilamiento de cajas y el desnivel de terreno, como lo reconoce el propio contribuyente.

4. ¿Qué sucede si los bienes que se perdieron están cubiertos por el seguro?

Sobre la naturaleza de un seguro, es pertinente revisar lo expresado por Marquez al indicar que "El seguro es un tipo de producto financiero que te ayuda a protegerte contra las pérdidas económicas. Suele comprarse a entidades financieras como las compañías de seguros, que toman el dinero de las personas que quieren asegurarse y lo utilizan para pagar las reclamaciones de otras personas cuyos bienes o salud han sido dañados por sucesos como incendios o accidentes"[11].

Existe siempre una frase que es mencionada por los vendedores de seguros a sus posibles clientes, la cual precisa lo siguiente: "Es mejor tener un seguro y no necesitarlo que necesitarlo y no tenerlo".

Bajo esta prerrogativa, nos percatamos que muchos empresarios son previsores de situaciones en las cuales pueden presentarse pérdidas de bienes o situaciones de calamidad producto de eventos externos imprevisibles, extraordinarios e irresistibles, frente a los cuales el seguro contratado les permite resarcir en parte o de manera total dicha pérdida, ya sea recibiendo una indemnización en dinero que cubra dicha pérdida o en otros casos la reposición de los bienes que sufrieron alguna pérdida o daño.

En cierto modo, los seguros nos otorgan un cierto grado de protección al igual que respaldo económico frente a cualquier situación o circunstancia que se presente de manera inesperada.

En este orden de ideas, coincidimos con la opinión de Cáceres Hidalgo, quien indica lo siguiente:

La necesidad de protección debe ser la primera de las razones para contratar un seguro. Los seguros son herramientas para proteger el patrimonio de empresas y personas, es una garantía económica ante cualquier evento que pueda ocurrir[12].

De este modo, si frente a un hecho imprevisible, extraordinario e irresistible, como lo fueron las protestas que originaron el cierre de las carreteras y que sufrieron la pérdida de los bienes productores de actividades gravadas, ya sea en la propia carretera por tratarse de mercadería que se deterioró, como es el caso de los productos perecibles como frutas o leche, al igual que productos congelados como el pescado o medicinas que debieron tener un límite de cuidado con la temperatura, el propietario de la mercadería hubiera contratado un seguro.

Bajo estos alcances y en aplicación de lo indicado por el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, la pérdida extraordinaria sufrida por el contribuyente respecto de los bienes productores de renta, sobre los cuales existió un seguro que cubrió dicha pérdida extraordinaria de los mismos, no determinaría

9 Osterling y Castillo. Tratado de las obligaciones, ob. cit., p. 647.

10 Si se desea revisar el contenido completo de este oficio, se debe ingresar a la siguiente dirección web: https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/o3432003.htm

11 Marquez, Diego. "¿Por qué debo contratar una póliza de seguros?", en Consejo de Educación al Consumidor de Norte América, 19-06-2022. https://www.cecna.mx/por-que-debo-contratar-una-poliza-de-seguros/

12 Cáceres Hidalgo, Jojjan. "Es mejor tenerlo y no necesitarlo, que necesitarlo y no tenerlo", en Cámara de Comercio de la Romana, República Dominicana, 07-11-2019. https://www.camaralaromana.do/2019/11/07/es-mejor-tenerlo-y-no-necesitarlo-que-necesitarlo-y-no-tenerlo/

que el valor de estos bienes se considere como gasto deducible, toda vez que ya fueron cubiertos por el seguro.

Recordemos que la consideración aplicable de acuerdo con el literal d) antes indicado es que los bienes que se perdieron no fueran cubiertos por el seguro, toda vez que en ese caso allí sí se podría considerar como gasto.

Y en el caso de la contratación de la prima de seguro por parte de la compañía, debemos precisar que sí es un gasto deducible, al existir el cumplimiento del principio de causalidad señalado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ello lo podemos apreciar en lo dispuesto por el primer párrafo del literal c) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Allí se indica que constituye un gasto deducible las primas de seguro que cubran riesgos sobre operaciones, servicios y bienes productores de rentas gravadas, así como las de accidentes de trabajo de su personal y lucro cesante.

Y si se trata de un proveedor de servicios de seguros no domiciliado, resulta de aplicación lo señalado por el literal a) del artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual precisa que si se trata de una empresa no domiciliada que genere los ingresos por la actividad de seguros, implica que nos estaríamos refiriendo al asegurador, toda vez que será esta empresa la que obtenga la contraprestación económica ligada por las actividades de seguro.

Conforme lo precisa el literal a) del artículo 48, se debe considerar como renta de fuente peruana el 7 % sobre las primas y sobre dicho monto es que se debe realizar la retención del 30 % en aplicación de lo señalado por el literal j) del artículo 56 de la misma ley.

Debemos tener en cuenta lo dispuesto por el literal a) del artículo 27 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala que para efecto de lo previsto en el inciso a), en las actividades de seguros las rentas netas de fuente peruana serán igual al siete por ciento (7 %) sobre las primas netas, deducidas las comisiones pagadas en el país, que por cualquier concepto le cedan a empresas constituidas y domiciliadas en el Perú y sobre los ingresos netos de comisiones por operaciones de reaseguros que cubran riesgos en la república o se refieran a personas que residan en ella al celebrarse el contrato, o a bienes radicados en el país.

Si se debe efectuar una retención del 30 % sobre el 7 % de las primas de seguro, ello implica que se debe realizar una retención efectiva del 2.1 % sobre el monto total facturado que se vaya a pagar al no domiciliado[13].

5. ¿Qué sucede si los bienes que se perdieron no están cubiertos por el seguro?

En este supuesto se presenta el caso en el cual el empresario no ha efectuado la contratación de un seguro que cubra las pérdidas extraordinarias de los bienes, ya sea por caso fortuito o fuerza mayor, al igual que en el caso de la pérdida de bienes por hurto o robo de los mismos por parte de sus trabajadores o de terceras personas.

La consecuencia inmediata es que, al no existir un seguro, la pérdida de los bienes podrá ser considerada como gasto deducible para efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría en el impuesto a la renta, en aplicación de lo dispuesto por el literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese caso será necesario que se efectúe la denuncia ante la autoridad policial y posteriormente a la Fiscalía de la Nación, conforme lo mencionamos en las líneas siguientes.

13 Si se desea revisar un informe más detallado, donde se analiza el cálculo de la renta neta por actividades internacionales considerando las presunciones del artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta, se debe ingresar a la siguiente dirección web: http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2013/01/02/conoce-usted-como-calcular-la-renta-neta-por-actividades-internacionales-las-presunciones-del-articulo-48-de-la-ley-del-impuesto-a-la-renta/

6. ¿Se debe presentar una denuncia ante la autoridad policial?

Tengamos presente que "La denuncia es el acto por el que se comunica a la autoridad competente que existe un hecho que el denunciante considera infracción a las leyes"[14].

En el caso del Perú, la denuncia siempre se formula en primer lugar ante la delegación policial cercana al lugar donde ocurrió el hecho sobre el cual se interpone la misma. Por ejemplo, en el caso del hurto de bienes, se debe acudir a la comisaría donde esta tenga jurisdicción.

De acuerdo con lo indicado por el Glosario de Términos del INEI[15] correspondiente al I Censo Nacional de Comisarías 2012, se define a las comisarías de la siguiente forma: "Dependencia policial encargada de mantener el orden público, con funciones preventivas y de investigación en una determinada jurisdicción a nivel nacional"[16].

Sobre este punto es importante revisar lo señalado por el Tribunal Fiscal en la RTF N.° 5509-2-2002, al precisar 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".

En el caso de la **RTF N.° 13378-3-2014**, el Tribunal Fiscal indicó lo siguiente: "Se mantiene el gasto por pérdidas extraordinarias no acreditadas, toda vez que no se encontraba probado judicialmente el delito o, alternativamente, la inutilidad de ejercitar la acción judicial, no siendo suficiente la denuncia policial presentada".

Considerando que la pérdida extraordinaria de bienes se ha realizado en una carretera o en un sitio cercana a ella, pueden presentarse las siguientes situaciones:

- Pérdida de bienes o existencias que se encontraban siendo trasladadas en unidades vehiculares que se encuentran detenidas en la carretera.
- Incendio de la unidad vehicular ocasionando la pérdida total del vehículo.
- Saqueo de bienes por una turba de personas que destruyó las instalaciones de la empresa y robó bienes[17].

7. ¿Se debe presentar una denuncia ante el Ministerio Público?

La denuncia penal es la puesta en conocimiento de un hecho que reviste los caracteres de un delito ante la autoridad competente.

Una vez que se ha formulado la denuncia ante la comisaría del sector, corresponde formularla ante el Ministerio Público, ello en aplicación de lo señalado en el numeral 1 del artículo 326 del Código Procesal Penal[18], el cual indica lo siguiente:

> ***Artículo 326.- Facultad y obligación de denunciar***
>
> *1. Cualquier persona tiene la facultad de denunciar los hechos delictuosos ante la autoridad respectiva, siempre y cuando el ejercicio de la acción penal para perseguirlos sea público.*

Siguiendo este orden de ideas, apreciamos la explicación formulada por Valderrama Macera, quien indica que "La denuncia penal es la declaración sobre el conocimiento de un hecho que reviste los caracteres de un delito, cuyo conocimiento se transmite a la Fiscalía o a la Policía Nacional del Perú, instituciones legitimadas para su recepción y posterior actuación sobre la causa penal"[19].

14 Conceptos Jurídicos. "Denuncia". https://www.conceptosjuridicos.com/pe/denuncia/

15 INEI son las siglas del Instituto Nacional de Estadística e Informática.

16 INEI. I Censo Nacional de Comisarías 2012. Resultados definitivos. https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/censos/cenacomResultadosDefinitivos/glosario.pdf

17 Aquí se pueden mencionar los casos de saqueo y destrucción de la planta lechera de Gloria en Arequipa al igual que la planta lechera de Laive, en la misma jurisdicción. Asimismo, se produjo el saqueo de la empresa Coca-Cola y el incendio de la empresa agroexportadora Dunper.

18 Si se desea revisar con mayor detalle el texto del Código Procesal Penal, se debe ingresar a la siguiente dirección web: https://lpderecho.pe/nuevo-codigo-procesal-penal-peruano-actualizado/

19 Valderrama Macera, Diego. "¿Qué es la denuncia penal y cómo se realiza? Bien explicado", en LP, 10-08-2021. https://lpderecho.pe/denuncia-penal-como-denunciar/

El mismo autor Valderrama Macera indicó que "Así, podemos enumerar que la denuncia escrita o verbal deberá contener i) narración del hecho delictivo con expresión de lugar, tiempo y modo; ii) como fue perpetrado, iii) nombres de los autores y cómplices cuando fuese posible, iv) nombre de personas que presenciaron el hecho, v) nombre de personas que pudieron tener conocimiento de su perpetración"[20].

Como se aprecia, a través de la interposición de la denuncia ante el Ministerio Público, corresponderá que este último inicie las investigaciones de los detalles y circunstancias en que ocurrió la pérdida extraordinaria de bienes, ya sea por fuerza mayor o por delitos cometidos por terceras personas.

Se recabarán las pruebas pertinentes y se procederá con la investigación hasta poder determinar la comisión de delitos, al igual que los responsables que los han cometido.

Aquí pueden presentarse los siguientes dos casos:

- Sí es posible identificar a los autores del hecho delictivo.
- No es posible identificar a los autores del hecho delictivo.

En las siguientes líneas desarrollaremos ambos supuestos e indicaremos las implicancias tributarias que se pueden presentar en cada caso, sobre todo revisar las implicancias que se pueden presentar en el impuesto a la renta, como también en el IGV.

8. ¿Qué sucede si es posible identificar a los autores del hecho delictivo?

Cuando el texto del literal d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, hace mención a pérdida de bienes por delitos, se está refiriendo tanto al hurto como al robo, bajo sus distintas modalidades.

También hace referencia a la pérdida de bienes de manera extraordinaria que se haya producido por caso fortuito o fuerza mayor.

En las últimas semanas hemos sido testigos de la toma de carreteras y la consiguiente paralización del transporte de personas al igual que el transporte de carga. Estas protestas han derivado en algunos casos en actos delictivos que han determinado la quema de locales, fábricas, al igual que la pérdida de bienes o activos a manos de personas que han procedido luego a realizar el saqueo de mercadería.

En estos casos, en algunas situaciones y con ayuda de la tecnología de las cámaras de seguridad o los videos propalados en las noticias o en las redes sociales ha sido posible el reconocimiento facial de las personas que han cometido el delito de hurto o robo de los bienes, al igual que su detención preliminar, ya sea en flagrancia o en días posteriores.

De este modo, se debe seguir todo el proceso de la investigación por parte de la Fiscalía, además de seguir todo el proceso penal correspondiente hasta llegar a la emisión de la sentencia condenatoria donde se indiquen como culpables del delito de hurto o robo de bienes.

Este proceso no es inmediato, sino que debe tomarse el tiempo que sea necesario por parte de la fiscalía, para llegar a la acusación y la emisión de sentencia.

En una interesante tesis elaborada por Chavez Cobeña y Crisoles Siesquén, se indica con respecto a la acreditación de la pérdida extraordinaria lo siguiente:

> *Cabe señalar que si bien la norma no exige documentación específica que acredite la pérdida extraordinaria, la empresa debe contar con las pruebas suficientes que demuestren la ocurrencia del hecho actuando, para tal efecto, con los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándose en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N.° 27444 y el artículo 197 del Código Procesal Civil[21].*

Como parte de las pruebas que se deben presentar en el caso de producirse la pérdida extraordinaria de bienes por fuerza mayor, "se deben de sustentar el hecho con imágenes, videos o informaciones publicadas del incidente para ser deducibles"[22].

Aquí la identificación puede resultar más sencilla, sobre todo si la empresa que ha sufrido la pérdida extraordinaria de bienes cuenta con mecanismos de seguridad, como son:

- las cámaras de videovigilancia;
- rastreadores de calor;
- láser de identificación;
- programas de identificación facial;
- alarmas de movimiento;
- contrato con compañías de seguridad que brindan vigilancia remota; y
- la presencia de testigos que los pueden incriminar a los autores de los hechos delictivos.

Por ejemplo, si el hecho delictivo se produjo en diciembre del 2022, pero todo el proceso de investigación realizado por la Fiscalía y el Poder Judicial acumulan hasta el momento las pruebas necesarias que puedan identificar a los autores del hecho y la sentencia condenatoria se realiza en junio del 2024, ello determina que se producirá un gasto diferido hasta dicha fecha.

De este modo, el valor de los bienes que fueron materia de pérdida extraordinaria en el año 2022, no podrán ser deducidos en los años 2022 y 2023, sino solo en el ejercicio gravable 2024, al existir la sentencia condenatoria dictada por el Poder Judicial en dicha fecha.

Ello determina que el valor de los bienes que fueron materia de pérdida extraordinaria y que no se estuvieron asegurados, podrán ser materia de deducción como gasto tributario en el proceso de determinación de la renta neta de tercera categoría en el ejercicio gravable 2024.

9. ¿Qué sucede si no es posible identificar a los autores del hecho delictivo?

La otra posibilidad que se puede presentar en el caso de los contribuyentes que han sufrido la pérdida extraordinaria de bienes, es que no sea posible la identificación de los autores del hecho delictivo, ya sea en el hurto o robo de bienes en los casos en los cuales se produjo el saqueo de bienes, como también en el caso de la destrucción de las plantas industriales o de producción.

En este caso, al no ser posible la identificación, la fiscalía no podrá individualizar a los autores del hecho y será imposible ejercer la acción penal correspondiente, lo que imposibilita también iniciar el proceso penal ante el Poder Judicial.

En caso que no sea posible identificar a los autores del hecho es aplicable la figura del sobreseimiento, la cual según Gómez Colomer señala que "el sobreseimiento es la resolución judicial que pone fin al proceso, una vez concluido el procedimiento preliminar, y antes de abrirse el juicio oral, con efectos de cosa juzgada por no ser posible una acusación fundada, bien por inexistencia del

20 Valderrama. "¿Qué es la denuncia penal y cómo se realiza? Bien explicado", ob. cit.

21 Chavez Cobeña, Leydi Rocio y Mario Jonathan Crisoles Siesquén. Las pérdidas tributarias por caso fortuito y fuerza mayor en la determinación del impuesto a la renta aplicable a las empresas comercializadoras de motorepuestos de la provincia de Tumbes 2016, Tesis para optar el grado académico de contador público, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tumbes. http://repositorio.untumbes.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12874/332/TESIS%20-%20CHAVEZ%20Y%20CRISOLES.pdf?sequence=1&isAllowed=y

22 INEDI Posgrados. "¿Qué son las pérdidas extraordinarias y cómo las acredito?", 04-01-2020. https://inedi.edu.pe/que-son-las-perdidas-extraordinarias-y-como-las-acredito/#:~:text=Las%20perdidas%20extraordinarias%20son%20hechos,del%20impuesto%20a%20la%20Renta

hecho, bien por no ser el hecho punible, bien finalmente, por no ser responsable criminalmente quien hasta ese momento aparecía como presunto autor, en cualquiera de sus grados"[23].

En este punto, apreciamos que Sánchez Velarde señala que "el auto de sobreseimiento constituye la resolución que da por culminado un proceso penal de manera definitiva, cuyo efecto inmediato es el archivo del proceso y la cesación de las medidas de coerción impuestas por la autoridad jurisdiccional. Dicha resolución es dictada por el Juez de la Investigación Preparatoria y contiene una serie de requisitos: datos del imputado, exposición del hecho objeto de la investigación; fundamentos de hecho y de derecho; la indicación expresa de los efectos de la resolución"[24].

La figura jurídica del **sobreseimiento es regulada en el artículo 344 del Nuevo Código Procesal Penal[25]**, el cual sistematiza la Decisión del Ministerio Público. Allí se dispone lo siguiente:

1. Dispuesta la conclusión de la Investigación Preparatoria, de conformidad con el numeral 1 del artículo 343, el fiscal decidirá en el plazo de quince días si formula acusación, siempre que exista base suficiente para ello, o si requiere el sobreseimiento de la causa.
2. El sobreseimiento procede cuando:
   a) el hecho objeto de la causa no se realizó o no puede atribuírsele al imputado;
   b) el hecho imputado no es típico o concurre una causa de justificación, de inculpabilidad o de no punibilidad;
   c) la acción penal se ha extinguido; y
   d) no existe razonablemente la posibilidad de incorporar nuevos datos a la investigación y no haya elementos de convicción suficientes para solicitar fundadamente el enjuiciamiento del imputado.

¿Cómo se declara el sobreseimiento?

Conforme al artículo 345 del Nuevo Código Procesal Penal, se regula el control del requerimiento de sobreseimiento y audiencia de control del sobreseimiento. El procedimiento determina los siguientes pasos:

1. El fiscal enviará al juez de la Investigación Preparatoria el requerimiento de sobreseimiento, acompañando el expediente fiscal. El juez correrá traslado del pedido de la solicitud a los demás sujetos procesales por el plazo de diez días.
2. Los sujetos procesales podrán formular oposición a la solicitud de archivo dentro del plazo establecido. La oposición, bajo sanción de inadmisibilidad, será fundamentada y podrá solicitar la realización de actos de investigación adicionales, indicando su objeto y los medios de investigación que considere procedentes.
3. Vencido el plazo del traslado, el juez citará al Ministerio Público y a los demás sujetos procesales para una audiencia preliminar para debatir los fundamentos del requerimiento de sobreseimiento. La audiencia se instalará con los asistentes, a quienes escuchará por su orden para debatir los fundamentos del requerimiento fiscal. La resolución se emitirá en el plazo de tres días.

10. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal

Observemos lo que determinó el Tribunal Fiscal en la **RTF N.° 06543-9-2020**. Allí se indicó con respecto a la pérdida extraordinaria de bienes lo siguiente:

> *La pérdida extraordinaria ocurrida por caso fortuito o fuerza mayor cubierta por una indemnización o un seguro contratado para tal fin, no es deducible en la determinación del Impuesto a la Renta, toda vez que la esfera patrimonial del contribuyente no sufre merma o disminución alguna al haberse percibido tal indemnización.*
>
> *Sin embargo, el importe de la pérdida extraordinaria cuya existencia ha sido acreditada y no fue cubierta por el seguro es deducible de conformidad con el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo aplicable los requisitos y exigencias previstas en el inciso f) del citado artículo el cual refiere al reconocimiento de gastos por naturaleza misma de los bienes o por el proceso productivo, esto es, depreciaciones u obsolescencia, mermas y desmedros de existencias[26].*

En el caso de la **RTF N.° 00427-3-2004**, el Tribunal Fiscal analizó el caso del reintegro del IGV en situaciones de destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor. Esta RTF es un precedente de observancia obligatoria, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 154 del Código Tributario y el criterio contenido en la misma es el siguiente:

> *De acuerdo a los artículos 18 y 22 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N.° 821, no debe reintegrarse el crédito fiscal por la destrucción de bienes por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente acreditados, aún cuando no se haya contemplado expresamente dentro de las excepciones que señalaba el Reglamento aprobado por los Decretos Supremos N.os 029-94-EF y 136-96-EF[27].*

En el caso de la **RTF N.° 06498-1-2011**, el Tribunal Fiscal indicó lo siguiente:

> *El caso fortuito o fuerza mayor consiste en un evento inusual (extraordinario), no esperado al no existir elementos para considerar que pueda ocurrir (imprevisible), e independiente de la voluntad del deudor, proveniente de la naturaleza o de terceros, ajeno a su control o manejo (irresistible), que imposibilita la ejecución de la obligación o determina su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso.*

En la **RTF N.° 5509-2-2002,** de 20 de setiembre del 2002, el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

> *La resolución del Ministerio Público 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, mientras no se produzca dicha identificación [...].*

En el caso de la **RTF N.° 17950-1-201**2, el Tribunal Fiscal indicó lo siguiente:

> *[…] dada la particularidad del servicio de distribución de energía eléctrica existe gran dificultad para detectar las conexiones clandestinas y otros actos de hurto, así como a los presuntos autores del ilícito y la cantidad de energía sustraída en cada caso en particular; encontrándose acreditada la inutilidad de la acción; no se encuentra acreditado en autos que la totalidad de la pérdida no técnica o comercial de energía, corresponda a pérdidas por hurtos de energía y que, en la totalidad de los casos, el autor y lugar del ilícito, así como el importe exacto del hurto, no fueran identificables, y por tanto inútil el ejercicio de la acción judicial.*

En el caso de la **RTF N.° 05643-5-2006**, el Tribunal Fiscal consideró lo siguiente:

> *En el caso de las empresas de saneamiento, las pérdidas generadas por el actuar de terceros, califican como pérdidas no técnicas, que no participan de la naturaleza de mermas sino de pérdidas extraordinarias, debiendo cumplir con los requisitos del inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de ser deducibles.*

23 *Enciclopedia jurídica Omeba, t. 6, letra D, grupo 08, Buenos Aires: Editorial Driskull, 1998-2004, p. 99.*

24 *Sánchez Velarde, Pablo. El nuevo proceso penal, Lima: Editorial Idemsa, 2009, p. 172.*

25 *Si se desea consultar el texto completo del Nuevo Código Procesal Penal, se debe ingresar a la siguiente dirección web: https://lpderecho.pe/nuevo-codigo-procesal-penal-peruano-actualizado/*

26 *Esta información puede consultarse también en la siguiente dirección web: https://impuesto.pe/deduccion-de-gasto-por-perdidas-extraordinarias-ocurridas-por-caso-fortuito-o-fuerza-mayor-no-coberturadas-por-indemnizacion-del-seguro/*

27 *Si se desea revisar el contenido completo de la RTF N.° 00417-3-2004, se debe ingresar a la siguiente dirección web: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2003/resolucion/2004_3_00417.pdf*