



CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA
SEXTA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CON
SUB ESPECIALIDAD EN TEMAS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS

EXPEDIENTE : 6099-2019
DEMANDANTE : GRAÑA Y MONTERO SAA
DEMANDADO : TRIBUNAL FISCAL Y SUNAT
MATERIA : NULIDAD DE RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

RESOLUCION NÚMERO VEINTITRÉS

Lima, veintiuno de diciembre
de dos mil veintitrés.-

***SUMILLA:** En el caso en autos, la empresa recurrente no acreditó que las pérdidas por reducción de acciones califiquen como pérdidas extraordinarias sufridas por un caso fortuito o fuerza mayor recogidas en el inciso d) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, al no acreditarse que las mismas sean irreparables o irreversibles a efectos que la empresa deje de calificar como una en marcha; por ende, corresponde confirmar la resolución apelada.*

VISTOS: Con la constancia de vista de la causa que antecede; interviniendo como ponente la magistrada **Sancarranco Cáceda**. Es materia de grado, la Resolución Número Trece, conteniendo la sentencia de fecha 07 de noviembre de 2022, que declara infundada la demanda en todos sus extremos.

EXPRESIÓN DE AGRAVIOS.- Del contenido del escrito de apelación interpuesto por la demandante GRAÑA Y MONTERO SAA se desprende que:

1. Respecto del reparo a la deducción de pérdida vinculada a la reducción de capital de la empresa GME SAC, señala que las reducciones de capital fueron efectuadas en los ejercicios 2007 y 2008 de conformidad con lo establecido en el inciso 4 del Artículo 216° y el Artículo 220° de la Ley General de Sociedades, períodos en los cuales las pérdidas disminuyeron el capital en más del 50%, motivo por el cual se encontraba obligada a reducir su capital social; siendo así, este acontecimiento o la fuerza mayor que generó la pérdida de su inversión en GME, fue el hecho de encontrarse obligada por la aludida Ley, y por ser una fuerza mayor atribuible al cumplimiento de una disposición legal, se encuentra calificado en lo dispuesto en el inciso d) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Precisa, que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal no pueden exigir la disolución y liquidación de una empresa o que deje ser una empresa en marcha para aceptar la deducción de la pérdida de inversión, al no estar previsto en la Ley del Impuesto a la Renta y no ser requisito o característica propia de la fuerza mayor. Además, conforme el Informe Técnico emitido por Antut Advisors, las pérdidas de su inversión en la empresa GME no se recuperaron.

I CONSIDERANDO:

PRIMERO.- PETITORIO

Del contenido del petitorio, se desprende que la **pretensión principal** tiene por objeto se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01339-9-2019 de fecha 12 de febrero del 2019 que confirmó las Resoluciones de Intendencia Nos 0150140010524 y 0150140010554, las mismas que declararon infundados los recursos de reclamación interpuestos contra las Resoluciones de Determinación Nos. 0120030031763 y 0120030031768 giradas por concepto del Impuesto a la Renta de los años 2007 y 2008 y las Resoluciones de Multa Nos. 0120020020030 y 0120020020031 giradas por la supuesta infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario; teniendo como **primera pretensión accesoria a la pretensión principal**, se declare como un pago indebido y/o en exceso el cobro efectuado mediante procedimiento de cobranza coactiva por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria de las Resoluciones de Determinación Nos. 0120030031763 y 0120030031768 y Resoluciones de Multa Nos. 0120020020030 y 0120020020031; como **segunda pretensión accesoria a la pretensión principal**, se restituya el importe pagado como consecuencia del inicio del procedimiento de cobranza coactiva iniciado en contra de la demandante.

SEGUNDO. - ANTECEDENTES

Del contenido del expediente administrativo, se aprecian los siguientes hechos:

1. Como consecuencia de la fiscalización practicada a la accionante iniciada con Orden de Fiscalización N° 120011372620-01, Carta N° 120011372610-01, Requerimientos Nos. 0122120001081 y 0122120001080, la Administración Tributaria inició procedimientos de fiscalización a la demandante respecto al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, relacionados al reparo por deducción de pérdida vinculada a reducción de capital de la empresa GME SAC

originando la emisión de las Resoluciones de Determinación Nos. 0120030031763 y 0120030031768; así como las Resoluciones de Multa Nos. 0120020020030 y 0120020020031, giradas estas últimas por la comisión de la infracción establecida en el numeral 1 del Artículo 178° del Código Tributario.

2. Contra los citados valores, la empresa fiscalizada interpuso Recurso de Reclamación, que fue declarado infundado mediante Resoluciones de Intendencia Nos. 0150140010524 y 0150140010554 de fechas 31 de octubre y 30 de noviembre de 2012, respectivamente; la que apelada, dio lugar al pronunciamiento del Tribunal Fiscal a través de la **Resolución N° 01339-9-2019 de fecha 12 de febrero del 2019** que confirmó las citadas resoluciones; la misma que es objeto de nulidad en el presente proceso.

TERCERO. - MATERIA DE CONTROVERSIA

A mérito de los fundamentos de la demanda y su contradictorio, argumentos de la sentencia apelada y los agravios que sustentan la apelación interpuesta, se puede colegir que el pronunciamiento de fondo en esta instancia, radica en determinar si las pérdidas vinculadas a una reducción de capital se circunscriben a lo establecido en el primer párrafo e inciso d) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

CUARTO.- REPARO POR DEDUCCIÓN NO SUSTENTADA POR PÉRDIDAS VINCULADAS A UNA REDUCCIÓN DE CAPITAL

El Artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala 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 esta ley, (...).

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 razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo; entre otros”.

La norma citada recoge el principio de causalidad, en virtud del cual, toda empresa que deduzca un gasto para efectos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, debe estar

en condiciones de demostrar que éste es razonablemente necesario y que está destinado a contribuir con la generación de las rentas gravadas de dicha empresa y con el mantenimiento de su fuente.

En este contexto, el inciso d) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que califican como gasto deducible para efecto de la determinación del impuesto a la renta:

“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.”

Sobre el particular, la deducción de este tipo de pérdidas extraordinarias corresponde a sucesos que estén fuera del control razonable de quien invoca tal causal pues, a pesar de todos los esfuerzos para prevenir o mitigar sus efectos, no es posible evitar la configuración de los mismos; así, en concordancia con lo previsto en el Artículo 1315° del Código Civil, aplicado supletoriamente, se define el caso fortuito o fuerza mayor como 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. En cuanto a sus características, la doctrina indica que *"acontecimiento extraordinario es todo aquel que sale de lo común, que no es usual"*, precisando que lo *"imprevisible"* se encuentra referido a que los contratantes no tienen motivos atendibles para presumir que el acontecimiento vaya a suceder y se aprecia tomando en consideración todas las circunstancias de la obligación, la rareza, el carácter anormal del evento y las remotas posibilidades de realización, mientras que la *"irresistibilidad"* supone la imposibilidad de cumplimiento.

De esta manera, el caso fortuito o de fuerza mayor debe entenderse como ***“el suceso que no ha podido preverse o que, previsto, no ha podido evitarse”***¹; y, si bien tienen similares características, teóricamente se considera que el caso fortuito alude a los accidentes naturales, mientras que la fuerza mayor involucra tanto los actos de terceros

¹ Ossorio, Manuel. “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales”. 1° Edición Electrónica, Guatemala, 2004.

como los atribuibles a la autoridad, siendo que ambos consisten en acontecimientos extraordinarios, imprevisibles e irresistibles para el deudor; y, desde luego, independientes de su voluntad, pues hay necesariamente ausencia de culpa, dado que definitivamente configuran causas no imputables².

En consecuencia, lo previsto bajo el inciso d) del Artículo 37° de la aludida Ley, se configura cuando con independencia de la voluntad de quien sufre estas pérdidas extraordinarias, logra acreditar que las mismas no fueron consecuencia de su accionar o conducta sino, por una causa ajena bien sea por un supuesto de caso fortuito, o de fuerza mayor, o del hecho determinante de un tercero, a efectos que puedan ser deducidos para el Impuesto a la Renta.

QUINTO.- ANÁLISIS DEL CASO

De acuerdo al Anexo N° 06 conteniendo las Resoluciones de Determinación Nos. 0120030031763 y 0120030031768 giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, se formuló el reparo por deducción de pérdida vinculada a una reducción de capital de la empresa GME SAC, señalando como base legal el primer párrafo e inciso d) del Artículo 37° y el inciso a) del Artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Dentro de este contexto, del contenido de los Cuadros de Deducciones al cálculo del Impuesto a la Renta - Ejercicios gravables 2007 y 2008, se aprecia que la demandante para determinar la renta neta imponible en tales períodos, dedujo bajo el concepto de “pérdida tributaria vinculada a la reducción de capital de GME SAC”, los montos ascendentes a S/. 46 938 150.00 y S/. 59 557 221.00, respectivamente; dado que según lo manifestado por GRAÑA Y MONTERO SAA en su escrito de respuesta a los Requerimientos Nos. 0122120001081 y 0122120001080, la reducción de capital de GME SAC, compañía en la cual era accionista, originó una pérdida, lo cual determinó que sus accionistas deban reconocer y deducir tales pérdidas en el ejercicio en que se produjo esta reducción.

Además, con escritos de fecha 27 de junio de 2012 reiteró que al ser accionista de GME SAC, absorbió estas pérdidas generadas desde el año 2000, mediante la reducción de capital vía amortización de sus acciones; de este modo, cuando se produce una

² Castillo Freyre, M. (2008). Libro homenaje a Felipe Osterling Parodi. Lima, Perú: Palestra Editores, pág. 139.



reducción de capital nominal, sin reembolso, los socios absorben la referida pérdida, verificándose la extinción o eliminación de parte de las acciones que representan su inversión, resultando una pérdida real y efectiva.

En este contexto, no es discutible por la Administración y el Tribunal Fiscal que la subsidiaria de la empresa recurrente, esto es GME SAC, tenía pérdidas que reducían considerablemente el monto de su capital pagado, desde los ejercicios 2002 a 2007, las mismas que disminuyeron el capital en más del 50%, obligándose a reducir su capital en seguimiento a lo establecido en el Artículo 220° de la Ley General de Sociedades-Ley 26887, esto es *“la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido el capital en más del cincuenta por ciento y hubiese transcurrido un ejercicio sin haber sido superado, salvo cuando se cuente con reservas legales o de libre disposición, se realicen nuevos aportes o los accionistas asuman la pérdida, en cuantía que compense el desmedro”*; conforme se desprende del Testimonio de la Escritura Pública de Aumento de Capital, Reducción de Capital y Modificación Parcial del Estatuto GME SAC de fecha 09 de enero del 2007, Testimonio de la Escritura Pública de Reducción de Capital, Modificación de denominación social y Modificación Parcial del Estatuto de GME SAC del 16 de noviembre de 2007, y el Testimonio de la Escritura Pública de Aumento de Capital, Reducción de Capital y Modificación parcial del Estatuto de GME SAC de fecha 15 de agosto de 2008.

SEXTO.- A fin de analizar lo reparado en autos, el Tribunal Fiscal afirmó que *“se puede deducir la pérdida por disminución del número de acciones como consecuencia de su amortización al producirse la reducción de capital para cubrir las pérdidas en los casos de irreversibilidad e irrecuperabilidad”*, siempre y cuando *“la empresa deje de calificar como una empresa en marcha”*.

Lo antes indicado se condice con lo analizado en el considerando cuarto de la presente resolución, para aquellas pérdidas extraordinarias sufridas por un caso fortuito o fuerza mayor en tanto corresponda a un *“suceso que no ha podido preverse o que, previsto, no ha podido evitarse”*, enmarcadas en el inciso d) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; de esta manera, la empresa que adoptó la opción de reducir su capital no pudo *evitar o resistir* que estas pérdidas puedan ser recuperadas o revertidas a un futuro, por derivarse finalmente a una reducción total de su capital social o su liquidación, esto es, que la empresa *“deje de calificar como una en marcha”*,



cumpléndose con ello el evento extraordinario, imprevisible e irresistible referido en el Artículo 1315° del Código Civil.

Bajo tal esquema, el supuesto normativo no sucede en el caso en concreto pues, en un principio, es de recordar que las decisiones empresariales pueden generar utilidades o pérdidas, y si bien por disposición legal del Artículo 220° de la Ley General de Sociedades se establece una reducción del capital con carácter obligatorio, por sí misma no puede calificar como una situación de caso fortuito o fuerza mayor en los términos antes expuestos, por cuanto la empresa aún tiene la posibilidad de evitar que estas pérdidas derivadas de tal reducción puedan ser recuperables, siempre y cuando la empresa aun siga en marcha.

Contrario a esta situación, del Cuadro denominado Declaraciones Anuales de Renta de Tercera Categoría comparativo de GME SAC, se desprende que la recurrente obtuvo ventas netas hasta el ejercicio 2007, inclusive contando con fondos, cuentas por cobrar comerciales, préstamos al personal, inversiones en valores y otras cuentas por cobrar, utilidades y patrimonio en positivo al 31 de diciembre del 2008 ascendente a S/. 5 202 584, 00, siendo tal circunstancia un demostrativo a considerar que no presentaba una pérdida irrecuperable e irreversible para que la empresa deje de calificar como una en marcha, y por ende se determine una pérdida extraordinaria en los términos del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

SÉPTIMO.- De acuerdo a lo expuesto, las pérdidas empresariales, materia de reparo, no califican bajo el supuesto de pérdidas extraordinarias en los supuestos de caso fortuito y fuerza mayor recogidas en el inciso d) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; por ende, la generación de la pérdida en autos, no constituye por sí misma un supuesto de fuerza mayor, en los términos recogidos en el primer agravio de apelación propuesto por la recurrente; siendo así, corresponde confirmar la resolución apelada.

Aunado a la revisión de la documentación presentada por la empresa, en especial del Informe Técnico emitido por Antut Advisors, no se acredita la existencia de un supuesto de caso fortuito, o de fuerza mayor en arreglo a lo pretendido en el inciso d) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en seguimiento a lo analizado en la presente resolución.



OCTAVO.- De los considerandos expuestos, se desprende que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01339-9-2019 de fecha 12 de febrero del 2019, fue emitida con sujeción al marco normativo que regula la materia y, consiguientemente, no se encuentra afectada por la causal de nulidad prevista en el numeral 1) del Artículo 10° de la Ley de Procedimientos Administrativos General, Ley N° 27444, no procediendo amparar los agravios propuestos por la empresa actora.

Por estos fundamentos, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima:

CONFIRMAN la Resolución Número Trece, conteniendo la sentencia de fecha 07 de noviembre de 2022, que declara infundada la demanda en todos sus extremos. En los seguidos por GRAÑA Y MONTERO S.A.A contra el Tribunal Fiscal y Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria-SUNAT sobre nulidad de resolución administrativa. **Notificándose.** –

ODRÍA ODRÍA

SANCARRANCO CÁCEDA

MEDINA BONETT