



# Tribunal Fiscal

N° 04654-9-2019

EXPEDIENTE N° : 9017-2012  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 21 de mayo de 2019

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 27 de abril de 2012 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, y la Resolución de Multa N° girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los gastos observados son correctivos de la deficiencia de las instalaciones para evitar caídas de tensión, toda vez que están destinados a mantener el rendimiento estándar y los beneficios económicos proyectados para la operación de la planta 2 San Juan y no constituyen una ampliación de la misma. Asimismo, señala que la Administración observa el valor de la obra civil y no la funcionalidad de la aludida planta, ya que la instalación de tubos y cableado eléctrico no mejora su condición, por lo que dichos egresos no constituyen mejoras, sino gastos de mantenimiento y reparación.

Que agrega que el artículo 57 de la Ley del Impuesto la Renta faculta deducir gastos en un ejercicio posterior a su devengo, en aquellos casos que por razones ajenas a la recurrente no hubieran sido posible conocer el egreso, que esté provisionado, se reciba el comprobante de pago y el pago se efectúe en el mismo ejercicio. Por ello, refiere que si bien en su caso los gastos devengaron en el 2008, sin embargo, recién en el 2009 se conocieron con exactitud, mediante la emisión de las facturas y su cancelación en este último año, y que la emisión tardía de las facturas no se debió a causas imputable a ella, sino a la demora del proveedor en su liquidación y facturación. Asimismo, señala que de conformidad con el inciso j) del artículo 44 de la mencionada ley, los gastos no pudieron ser deducidos en el ejercicio 2008, toda vez que no contaba con las respectivas facturas, por lo que el reparo por gastos devengados en ejercicios anteriores carece de sustento.

Que la Administración señala que como resultado de un procedimiento de fiscalización a la recurrente, efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por mejoras de activo fijo y por gastos devengados en ejercicios anteriores. Asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al modificarse la renta imponible declarada por los siguientes reparos: (i) mejora de activo fijo considerada como gasto y (ii) gastos devengados en ejercicios anteriores (folios 1502 a 1519).

## Mejora de activo fijo considerada como gasto

Que del Anexo N° 2 y del Punto 1 del Anexo N° 4 del valor girado, se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 32 140,00, al considerar que los desembolsos por la instalación del sistema eléctrico, tendido de ductos, cableado subterráneo y otros de la planta 2 San Juan constituían mejoras de carácter permanente, consignando como base legal, entre otros, el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto





# Tribunal Fiscal

N° 04654-9-2019

a la Renta y como sustento el Resultado del Requerimiento N° 1517).

(folios 1511 a 1515 y

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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.

Que conforme con el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Que el inciso e) del artículo 44 de la citada ley, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 1112, señalaba que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, establece que los desembolsos posteriores relacionados con una partida de inmuebles, maquinaria y equipo que ya ha sido previamente reconocida deben ser agregados al valor en libros del activo cuando sea probable que la empresa recibirá futuros beneficios económicos superiores del rendimiento estándar originalmente evaluado para el activo existente, como por ejemplo, la extensión de su vida útil, el mejoramiento sustancial en la calidad de la producción obtenida o la reducción de los costos de producción, mientras que los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son aquellos que se efectúan para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo, siendo generalmente reconocidos como gastos cuando se incurre en ellos.

Que conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 7723-1-2014, 05884-10-2014, 3595-4-2003 y 147-2-2001, el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo pre-existente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio.

Que del mismo modo, en las Resoluciones N° 9259-5-2001 y 1217-5-2002 se ha indicado que los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible son necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento sino más bien provocan que la recupere después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, no tienen repercusión futura y deben considerarse como gasto del periodo, en tanto que los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, son los necesarios para que el bien opere correctamente pero sin añadir valor alguno al mismo, constituyen desembolsos que serán cargados al gasto del periodo en que se llevan a cabo.

Que de otro lado, en Resoluciones tales como las N° 11792-2-2008 y 5596-3-2017, entre otras, se estableció que cuando se trate de determinarse la existencia de mejoras, la carga de la prueba corresponde a la Administración.





# Tribunal Fiscal

N° 04654-9-2019

Que mediante el Punto 1 del anexo al Requerimiento N° (folio 1160), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el cual contabilizó como gastos, entre otros, los servicios de reparación y mantenimiento eléctrico, debiéndose haber contabilizado como activo fijo por S/ 32 140,01 respecto de las operaciones detalladas en el Anexo 01 del aludido requerimiento (folio 1158).

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de diciembre de 2011 (folios 1135 a 1137), en el cual indicó que la instalación de tubos para proteger los cables y corregir la caída de tensión en las oficinas administrativas no mejoran la condición de activo más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado, por lo que no constituye una mejora sino un gasto de mantenimiento y reparación para el funcionamiento y rendimiento estándar previsto. Asimismo, señaló que no se obtuvo un incremento de su capacidad sino solo la recuperación de la misma. Finalmente, refirió que adjunta la propuesta técnica – económica de su proveedor, con el detalle de los trabajos realizados.

Que en el Punto 1 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 1148 a 1153), la Administración dejó constancia que de la evaluación de la documentación proporcionada y los argumentos expuestos por la recurrente, se observó el importe de S/ 32 140,01, toda vez que los trabajos realizados por corresponden a nuevas instalaciones eléctricas que van a permitir que la planta trabaje en forma continua, evitando caída de tensión, y que van a repercutir en una producción más continua; agregando que forman parte del costo de la planta y buscan la operatividad de la misma, ya que se está efectuando mejoras de carácter permanente para lograr los estándares de producción deseado y no un mantenimiento, concluyendo que no constituye gastos deducibles para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 los egresos por concepto de reparación y mantenimiento eléctrico.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración reparó los desembolsos efectuados por los servicios de reparación y mantenimiento eléctrico prestados por que fueron registrados como gastos y se sustentan en las Facturas N° detallados en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 1158) y el Punto 1 de la Resolución de Determinación N° (folios 1511 a 1515), al considerar que tales servicios consistieron en nuevas instalaciones eléctricas que permiten lograr beneficios económicos superiores al rendimiento estándar previsto.

Que al respecto, de acuerdo con los citados criterios se tiene que los desembolsos por reparaciones de un activo fijo tangible son necesarios para que el bien vuelva a estar en perfectas condiciones de funcionamiento, mediante trabajos que no incrementan su capacidad de funcionamiento sino más bien provocan que la recupere después de haberse detectado algún desperfecto o fallo de funcionamiento; por lo tanto, no tienen repercusión futura y deben considerarse como gasto del periodo, en tanto que los desembolsos por conservación o mantenimiento de un activo fijo, son los necesarios para que el bien opere correctamente pero sin añadir valor alguno al mismo, constituyen desembolsos que serán cargados al gasto del periodo en que se llevan a cabo.

Que asimismo, el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo pre-existente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio; y la carga de la prueba para determinar la existencia de mejoras corresponde a la Administración.

Que de la revisión de las Facturas N° emitidas por observadas por la Administración (folios 1114 y 1117), se aprecia que fueron emitidas por los servicios de mantenimiento, reparación del sistema eléctrico – comunicación, tendido de ducto, cableado subterráneo de las oficinas de la planta San Juan.

3



# Tribunal Fiscal

N° 04654-9-2019

Que si bien la Administración ha calificado como mejoras de carácter permanente los servicios de reparaciones y mantenimiento, sin embargo, de las mencionadas facturas se observa que los servicios prestados por el proveedor, corresponden a servicios de reparación y mantenimiento de la planta San Juan, asimismo, de acuerdo a las normas y criterios antes citados no se advierte de autos que la Administración haya analizado la forma en que los servicios destinados a la reparación, mantenimiento eléctrico, tendido de ducto, cableado subterráneo en la mencionada planta, afectaron el rendimiento estándar originalmente proyectado de los activos, es decir, si aumentaron su vida útil o si fueron utilizados con el fin de repararlos; por lo que al no estar debidamente sustentado, corresponde levantar el reparo.

## **Gastos devengados en ejercicios anteriores**

Que del Anexo N° 2 y Punto 2 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 235 750,00, señalando como sustento que no se admite como gasto deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009: *"los gastos por concepto de servicio de asesoría técnica extraordinaria y servicio de alimentación contabilizados en la cuenta contable 66951 y 65931 respectivamente, los cuales se encuentran detallados en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° (...) por corresponder a gastos devengados en el ejercicio 2008"*, consignando como base legal, entre otros, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, y como sustento el Resultado del Requerimiento N° (folios 1502 a 1511 y 1517).

Que asimismo en el valor girado se precisa que no es aplicable la excepción prevista en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto la recurrente no cumplió con efectuar la provisión en el ejercicio 2009, pues la misma se reversó en el mismo mes, por lo que no corresponde su deducción en dicho ejercicio.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29306, aplicable al periodo acotado, las rentas de tercera categoría se consideraban producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen, lo que también resultaba de aplicación para la imputación de los gastos.

Que el último párrafo del citado artículo 57, señala que excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre

Que mediante el Punto 2 del anexo al Requerimiento N° (folio 1160), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el cual los gastos de ejercicios anteriores, contabilizados con cargo a las Cuentas N° 66951 – Otros gastos diversos y 94111 – Gastos de alimentación de obreros, que devengaron en el ejercicio 2008 y cancelados en el ejercicio 2009, que corresponde a operaciones realizadas con los proveedores y son detalladas en el Anexo 02 del aludido requerimiento, por S/. 235 749,65 (folio 1157), fueron deducidos para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de diciembre de 2011 (folios 1133 a 1135), en el cual indicó que señaló que los gastos por las operaciones realizadas con los proveedores devengaron en el ejercicio 2008 y recién se conocieron con exactitud en el año 2009, tal como se acredita mediante la emisión de las facturas y su cancelación en este último año, y que en aplicación del inciso j) del artículo 44 de la Ley del

4



# Tribunal Fiscal

N° 04654-9-2019

Impuesto a la Renta no dedujo los gastos observados en el ejercicio en que se devengaron, debido a que no contaba con las respectivas facturas; por ello en el ejercicio 2009 mediante Asientos Contables N°

reversó los gastos del ejercicio 2008 no facturados y adicionalmente en el año 2009 registró la provisión del gasto, y que adjuntaba copia de los asientos contables, copia de las facturas y copia de los cheques que sustentan su pago.

Que en el Punto 2 del anexo al Resultado del Requerimiento N° (folios 1139 a 1148), la Administración dejó constancia que de la evaluación de la documentación proporcionada y argumentos expuestos por esta, observó el importe de S/ 235 749,65, por concepto de servicio de asesoría técnica extraordinaria y servicio de alimentación, toda vez que dichos gastos se devengaron en el ejercicio 2008, por lo que no eran deducibles para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009. Asimismo, sostuvo que no cumplió con la provisión en el ejercicio 2009, debido que si bien la recurrente provisionó mediante un cargo a las cuentas de gastos 65931 y 66951, sin embargo, estos fueron reversados en el mismo mes, por lo que dichos gastos no son deducibles al amparo del último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de autos se tiene que mediante el Formulario PDT 664 N° la recurrente presentó la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (folios 1282 a 1287), del cual se advierte que considerando la utilidad contable y efectuando adiciones y deducciones establece una renta neta imponible de S/ 40 974 708,00 (folio 1284), renta imponible que fue modificada por los reparos contenidos en el valor impugnado (folio 1517), entre ellos, el reparo por gastos devengados en ejercicios anteriores por S/ 235 750,00, incrementando la renta neta imponible.

Que sobre el particular este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 06263-2-2005 que los reparos al gasto o costo se efectuarán respecto de lo consignado en la declaración anual del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 08561-3-2014 y 07961-1-2015, entre otras, ha indicado que los Libros Diario y Mayor son los que permiten conocer si una determinada operación fue reconocida como gasto o costo, activo, pasivo o patrimonio y, en este sentido, si tuvo incidencia en la determinación de la renta neta imponible.

Que además en la Resolución N° 6973-5-2003 se ha precisado que de no acreditarse que las operaciones contabilizadas en el Libro Diario y que fueron reparadas por la Administración, afectaron los resultados en un ejercicio y por tanto influyeran en la determinación de la renta neta de dicho periodo, corresponde se deje sin efecto tales reparos, manteniéndose únicamente aquéllos que sí afectaron los resultados del ejercicio.

Que en ese sentido, dado que para efectos de la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, se deduce de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener la fuente, tomando como base el principio del devengado, de conformidad con los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta necesario, atendiendo a la forma de determinación de dicho impuesto, que en una acotación se determine y precise cuáles son las operaciones contabilizadas como gastos que afectaron la utilidad contable y por ende la renta imponible, o la operación que vía deducción en la declaración jurada se consideró como gasto para establecer la renta imponible.

Que en el presente caso, la Administración reparó los gastos por concepto de servicio de asesoría técnica extraordinaria y servicio de alimentación que fueron contabilizados en la cuentas contables 65931 y 66951 por un total de S/ 235 749,65 por corresponder a gastos devengados en el ejercicio 2008.

Que del Voucher Contable de 31 de enero de 2009 (folio 1065), se advierte que la recurrente provisionó un gasto, mediante el cargo a la Cuenta N° 66951, lo cual fue abonado a la Cuenta N° haciendo referencia a servicios recibidos no facturados del proveedor

5



# Tribunal Fiscal

N° 04654-9-2019

sin embargo, dicha provisión fue revertida en la misma fecha a través del Voucher 2009-01 65-0247 (folio 1064), por el mismo importe que fuera provisionado.

Que asimismo, del Voucher de 31 de enero de 2009 (folio 1061), se observa que la recurrente provisionó un gasto, mediante un cargo a la Cuenta N° lo cual fue abonada a la Cuenta N° haciendo referencia a servicios recibidos no facturados del proveedor sin embargo, dicha provisión fue revertida en la misma fecha a través del Voucher 2009-01 65-0253 (folio 1060), por el mismo importe.

Que la recurrente ha indicado durante la fiscalización, que el registro contable de dichos gastos fueron revertidos mediante los Vouchers (folios 1134 y 1135), hecho que reconoce la Administración en el Resultado del Requerimiento N° y la resolución apelada (folios 1140, 1142, 1535/vuelta y 1536/vuelta), señalando incluso que no es aplicable la excepción prevista en el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto la recurrente no cumplió con efectuar la provisión en el ejercicio 2009, pues la misma se reversó, es decir no reconoce la provisión de un gasto en el ejercicio 2009.

Que de lo actuado se advierte, que si bien en el ejercicio 2009 contabilizó operaciones por concepto de servicio de asesoría técnica extraordinaria y servicio de alimentación en la cuentas contables 65931 y 66951 por un total de S/ 235 749,65 también se verifica que las mismas fueron revertidas mediante otros asientos contables, por lo que su registro no afecta la utilidad contable del ejercicio 2009.

Que si bien en el valor girado se hace referencia a que se observó operaciones contabilizadas en las cuentas contables de gastos, 66951 y 65931, por corresponder a gastos devengados en el ejercicio 2008, no se acreditó que las operaciones contabilizadas en el Libro Diario en el mes de enero de 2009 y que fueron reparadas por la Administración, afectaron los resultados del ejercicio 2009, y por tanto influyeran en la determinación de la renta neta de dicho periodo, toda vez que también se indica en el valor que las provisiones fueron revertidas; en tal sentido el reparo efectuado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado, por lo corresponde levantarlo.

Que habiéndose levantado los reparos por mejora de activo fijo considerada como gasto y por gastos devengados en ejercicios anteriores, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

## Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (folios 1520 y 1521) fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la sanción de multa en mención tiene su sustento en los reparos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenidos en la Resolución de Determinación N° los cuales han sido





# Tribunal Fiscal

Nº 04654-9-2019

levantados en la presente instancia, procede resolver en igual sentido respecto a la referida multa, en consecuencia corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto dicha resolución de multa.

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº de 27 de abril de 2012, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación Nº y la Resolución de Multa Nº

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL PRESIDENTE

SARMIENTO DÍAZ  
VOCAL

VILLANUEVA ARIAS  
VOCAL

Guera Llanos  
Secretario Relator  
QD/HLL/CC/impe.