



Tribunal Fiscal

Nº 10811-8-2023

Que conforme con lo expuesto, durante el procedimiento de fiscalización la Administración meritó la documentación presentada por la recurrente, en este extremo, por lo que, no resulta amparable la nulidad alegada por aquella mediante escrito de 2 de enero de 2023 (fojas 65956 a 65973) respecto a los resultados de los requerimientos, así como carecen de sustento los argumentos conexos a ello, siendo del caso indicar que cuestión distinta es que no esté de acuerdo con el análisis efectuado por la Administración en este extremo respecto de los citados medios probatorios, lo que no es causal de nulidad.

2.1.2. Gastos de activos fijos cargados en la Cuenta sin acreditar la causalidad

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene, entre otros, que ha presentado documentación que acredita que los bienes adquiridos han sido repuestos de maquinarias que califican como gasto del ejercicio, tal como el Dictamen Pericial Técnico del Colegio de Ingenieros del Perú en el cual se determina que la adquisición de partes de maquinarias realizados durante el año 2006 corresponde a repuestos cuya utilización sirvió única y exclusivamente para mantener el nivel operativo estándar de las maquinarias, sin que ello influya en el incremento de la productividad ni alargue la vida útil de la misma.

Que agrega que el hecho que los bienes adquiridos superen $\frac{1}{4}$ de la UIT no implica necesariamente que se está ante una mejora, pues para que un bien califique como una mejora que se debe activar, debe tratarse de una erogación que incrementa el rendimiento estándar originalmente proyectado del activo fijo al que es incorporado, en cambio, si el desembolso repone o mantiene el rendimiento original del activo fijo, se estará ante un gasto del ejercicio, conforme con los criterios contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01217-5-2002 y 03104-4-2010.

Que explica los motivos por los cuales los bienes adquiridos son considerados como gastos, muchos de ellos referidos a piezas y partes de una máquina extrusora o de una máquina Shiller, que se desgastan en menos de un período y que su cambio o reemplazo es para que estas máquinas continúen rindiendo con el mismo nivel o recuperen su nivel inicial de producción, así como la instalación mecánica y eléctrica temporales de una de dichas máquinas dura menos de un período, por lo que no califica como activo fijo.

Que indica que en la apelada se reconoce que *"no es correcto que la Administración haya determinado que los importes observados correspondan a mejoras, toda vez que no tiene el conocimiento técnico de las maquinarias usadas"*, por lo que, esa falta de conocimiento, no le da autoridad para efectuar reparos sobre los bienes adquiridos; además, la Administración insiste que en que adquirió bienes que califican como mejoras del activo fijo preexistente, sin analizar si es que tales adquisiciones han incrementado el rendimiento estándar originalmente proyectado de las maquinarias, por lo que corresponde levantar el reparo, conforme con los criterios contenidos en las Resoluciones N° 00987-2-2009, 00657-1-2007 y 03941-5-2010.

Que mediante escrito ampliatorio (fojas 65832 y 65833) alega que la Administración ha cuestionado que los repuestos adquiridos en realidad han sido mejoras permanentes que han acreditado el rendimiento estándar de los activos fijos a los que han sido incorporados, pero no ha ofrecido ningún medio probatorio que acredite ello. Cita la Resolución N° 20289-1-2011, según la cual, no se puede concluir que las adquisiciones observadas supongan la realización de mejoras de carácter permanente, máxime cuando la Administración no ha acreditado que los gastos materia de reparo incrementan la vida útil o su rendimiento estándar. Así como las Resoluciones N° 05402-4-2010 y 21908-4-2011.

Que mediante escrito ampliatorio (fojas 65934 a 65937) menciona que en ninguna parte la Administración ha fundamentado los motivos por los cuales los diversos repuestos adquiridos configuran mejoras que deben incrementar el rendimiento estándar el costo de los activos fijos, y no gastos de mantenimiento; es decir, no ha justificado que los bienes adquiridos incrementan el rendimiento estándar de los activos fijos o están destinados a repercutir en beneficios empresariales por más de un período, por lo que no corresponde recalificar los gastos como activos fijos. Cita las Resoluciones N° 05110-3-2020 y 10580-4-2016. Además, ha alcanzado la documentación que respalda el hecho de que los bienes acotados son repuestos que no incrementan la vida útil ni el rendimiento estándar de las máquinas productivas. Agrega que el reparo es similar al que fue materia de análisis en la Resolución N° 01701-1-2021 en la cual se alcanzó un informe técnico pericial que acredita que los bienes adquiridos no aumentan la capacidad esperada de un activo



Tribunal Fiscal

Nº 10811-8-2023

fijo, mientras que la Administración no alcanzó ninguna pericia o informe que acredite que en realidad se trata de mejoras.

Que mediante escrito ampliatorio de 15 de marzo de 2023 (fojas 66037 a 66047) manifiesta entre otros, que si bien los contribuyentes deben demostrar la realidad de sus operaciones mediante la presentación de la documentación sustentatoria, la Administración está obligada, en virtud de los principios de verdad material, impulso de oficio y debido procedimiento, a merituar las pruebas presentadas. Agrega que ha presentado documentación que acredita que los bienes adquiridos han sido repuestos de maquinarias que califican como gasto del ejercicio, como el referido dictamen pericial técnico.

Argumentos de la Administración

Que la Administración señala que reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de activos fijos cargados en la Cuenta sin acreditar la causalidad, toda vez que la recurrente no demostró que los gastos observados hubiesen sido necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, pues no sustentó documentariamente la necesidad del gasto, habiéndose limitado a indicar un párrafo de la NIC 16 y un cálculo de la vida útil en meses sin el sustento correspondiente.

Que agrega que el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente, y que conforme con el artículo 23 del Reglamento de dicha ley, la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de $\frac{1}{4}$ de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio que se efectúe, lo cual no será de aplicación cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que el importe observado corresponde a la compra de repuestos para reemplazar a los utilizados y/o consumidos por sus maquinarias, señala que no ha presentado documentación que acredite que dichos bienes correspondan efectivamente a repuestos de sus maquinarias y gastos de mantenimiento, así como las facturas acreditan adquisiciones de bienes por montos superiores a $\frac{1}{4}$ de la UIT, por lo que no podrían ser deducibles como gasto.

Que indica que si bien no es correcto que haya determinado que los importes observados correspondan a mejoras, toda vez que no tiene conocimiento técnico de las maquinarias usadas por la recurrente, al no haber proporcionado documentación técnica que acredite que dichos importes correspondan a gastos por repuestos y mantenimiento, resulta procedente el reparo por no haber acreditado la causalidad.

Análisis

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 20210), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por gastos de activos fijos cargados en la Cuenta sin acreditar la causalidad por S/ 691 109,00, sustentándose en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N°

Que debe tenerse en cuenta el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado.

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

Que por su parte, el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosada, establece que 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 b) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que constituirán parte del costo computable o se incrementan a él, entre otros, los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables o las mejoras incorporadas con carácter permanente, según corresponde.



Tribunal Fiscal

Nº 10811-8-2023

Que el artículo 23 del citado reglamento establece que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no sobrepase de $\frac{1}{4}$ de la UIT²⁶, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo de aplicación lo señalado cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16²⁷, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período, añadiéndose que estos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que asimismo, la citada norma indica que los desembolsos posteriores sobre inmuebles, maquinaria y equipo sólo se reconocen como activo cuando mejoran la condición del activo más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado, 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 y 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.

Que en el mismo sentido, el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyendo dentro de la clase 3 a la Cuenta 33 "Inmuebles, Maquinaria y Equipo", conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que utilizados en la producción u otros servicios de la empresa, tienen una vida relativamente larga.

Que de otro lado, ROMERO LÓPEZ define a los activos como *"todos aquellos recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias"*²⁸.

Que respecto de los gastos de mantenimiento, MEIGS, BETTNER y WHITTINGTON²⁹ indican que el cargo a una cuenta de gasto se basa en el supuesto de que los beneficios del gasto serán utilizados en el periodo corriente y, por consiguiente, el costo debe ser deducido del ingreso del periodo al determinar la utilidad neta. Por su parte, HENDRIKSEN³⁰, señala que muchas mejoras pueden tener como resultado un aumento en la calidad del servicio prestado por el activo en más de un ejercicio, y a título ilustrativo indica que la instalación de un sistema de alumbrado más eficiente en el edificio de una fábrica mejora los servicios prestados por el edificio.

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 preexistente 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

²⁶ Unidad Impositiva Tributaria.

²⁷ Oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005.

²⁸ ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier (2002), *Principios de contabilidad*, segunda edición. México: McGraw-Hill. Página 152.

²⁹ MEIGS, Robert, et al. En *Contabilidad: La base para decisiones gerenciales*. McGraw - Hill Interamericana S.A. Colombia. 1999. Décima Edición. pág. 531.

³⁰ HENDRIKSEN, Eldon. En *Teoría de la Contabilidad*. Unión Tipográfica Editorial Hispano - Americana. México. 1974. Primera Edición. pág. 433.



Tribunal Fiscal

Nº 10811-8-2023

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 las Resoluciones Nº 11792-2-2008 y 5596-3-2017, entre otras, se ha establecido que cuando se trate de determinar la existencia de mejoras, la carga de la prueba corresponde a la Administración.

Que de lo expuesto, se aprecia que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación, o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el efecto del beneficio que se obtiene en el activo fijo preexistente, siendo que deberá reconocerse como gasto en tanto sea consumido en el periodo corriente, y por el contrario, se reconocerá como activo cuando beneficie a más de un ejercicio, esto es, genere beneficios económicos en el futuro a través de su uso.

Que mediante el numeral 1.2 del punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 20074 y 20075), la Administración, al amparo del inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, solicitó a la recurrente que acreditara que los cargos realizados en la Cuenta Servicios Prestados por Terceros por la suma de S/ 691 109,00 (Conformada por la Cuenta Servicios de Reparación y maq. por S/ 10 746,07 y Cuenta Mantenimiento de Equipos Var. por S/ 680 362,64) y que se encuentran detallados en el Anexo Nº 02 adjunto al requerimiento (fojas 20048), se tratan de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, por escrito con la base legal respectiva y diversa documentación³¹; asimismo, debía presentar y/o explicar por escrito los documentos que acreditaran fehacientemente que los gastos corresponden a bienes del activo fijo o mejoras de carácter permanente.

Que en respuesta, mediante escrito que obra a fojas 18621 a 18627, la recurrente manifestó que adjuntaba el detalle de las facturas señaladas en el mencionado Anexo Nº 02, así como los documentos que respaldaban dichas compras, los vouchers sobre su cancelación y los estados de cuenta.

Que respecto a las facturas y/o invoices emitidos por concepto de codificadores de tinta y equipos de dominio, troqueladora, pirómetros, barriles, tornillos y resistencias especiales, sensor de capa extrusora, bombas tipo paleta, así como por concepto de suministro de instalación de tablero y cableado para máquina china, traslado de conexiones de extrusoras pequeñas, expuso diversos argumentos destinados a manifestar que la vida útil de los bienes antes mencionados es inferior a un año, así como la instalación mecánica y eléctrica dura como máximo entre 7 a 10 meses, no califican como activo fijo, por lo que procede su deducción como gasto, conforme con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que conforme con el párrafo 6 de la NIC 16 los activos fijos se esperan utilizar durante más de un periodo, que no es su caso.

Que en el numeral 1.2 del punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº (fojas 20029 a 20035), la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos en el citado escrito; e indicó que la recurrente no adjuntó ninguna documentación que determinara que efectivamente se trata de activos fijos y que tienen un vida útil menor a un periodo, es decir, no exhibió un boletín técnico del fabricante, lineamientos del fabricante, un plan básico de mantenimiento, manual de instrucciones y/o funcionamiento, recomendaciones del fabricante, la vida útil determinada por el fabricante, ficha técnica, especificaciones técnicas, cualquier documento que determine las características técnicas de los activos, algún documento que contenga la descripción de actividades que deben seguir en la realización de las funciones de los activos y tampoco indicó la metodología que utilizó para determinar que todos los activos tienen una vida útil menor a un periodo.

Que por tanto, concluyó que la recurrente no demostró que los gastos observados hubiesen sido necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, pues no sustentó documentariamente la necesidad del gasto, habiéndose limitado a indicar un párrafo de la NIC 16 y un cálculo de la vida útil en meses sin el sustento correspondiente, por lo que no se encuentra acreditada la causalidad del gasto.

³¹ Relativa a contratos, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta, trabajos realizados, proyectos, actas u otros.



Tribunal Fiscal

Nº 10811-8-2023

Que con posterioridad al citado resultado, mediante escritos de 28 y 29 de diciembre de 2010 (fojas 23248 a 23253 y 23271 a 23281), la recurrente manifestó que la metodología en la cual se basó para determinar que los bienes adquiridos no tienen una vida útil mayor a 1 año, reiterando para ello algunos de los argumentos expuestos en el escrito anteriormente presentado. Agregó que no existe ninguna disposición legal que supedite la deducción del gasto a un bien que no califica como activo fijo por su naturaleza al hecho que se cuente con algún boletín técnico, lineamientos o recomendaciones del fabricante, entre otros; que por su experiencia conoce el funcionamiento y vida útil de todos los bienes que adquiere, sustentando la metodología empleada.

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 20185 a 20202 y 20210), se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por activos fijos cargados en la Cuenta sin acreditar la causalidad por S/ 691 109,00; así como dejó constancia de los argumentos expuestos en los anotados escritos, reiterando que aquella no adjuntó ninguna documentación que determinara que efectivamente se trata de activos fijos y que tienen un vida útil menor a un período, concluyendo que no demostró que los gastos observados hubiesen sido necesarios para la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, pues no sustentó documentariamente la necesidad del gasto.

Que agregó que la recurrente de alguna manera debe sustentar que se trata de un gasto y no de un activo fijo, y que el encargo de determinar el funcionamiento y la vida útil de los activos fijos es el fabricante de los mismos, no habiendo adjuntado documentación del fabricante que permita identificar la metodología para determinar la vida útil de los activos fijos ni su funcionamiento.

Que al respecto, cabe indicar que, en cuanto a las erogaciones observadas no se aprecia que la Administración al efectuar tal observación haya especificado si los bienes adquiridos funcionaban independientemente o si formaban parte de otro activo fijo, y/o haya analizado sobre qué activos se efectuaron dichas adquisiciones y en qué forma estas o los trabajos elevaron el rendimiento o incrementaron la vida útil del activo, más allá de un estándar original, por lo que no es posible concluir que las anotadas adquisiciones califiquen como activos fijos, de conformidad con la jurisprudencia de este Tribunal antes citada, habiéndose limitado la Administración a señalar que, como no sustentó que la vida útil haya sido menor a un año, no se había acreditado la causalidad de los gastos, incluso la misma Administración en la apelada reconoce que no es correcto que haya determinado que los importes observados correspondan a mejoras.

Que en tal sentido, si la Administración como resultado de su evaluación estableció que dichos gastos no tienen dicha naturaleza, correspondía a esta última acreditar su afirmación, lo que en el caso de autos no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantar el reparo³².

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás cuestionamientos planteados por la recurrente.

2.1.3. Gastos de participación sin sustentar la cancelación antes de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente sostiene que no solo cuenta con el memorándum interno de 4 de abril de 2007 como medio probatorio del pago de las participaciones en utilidades de los trabajadores, sino también los vouchers de caja chica firmados por los trabajadores, con los cuales estos reconocen que se les ha cancelado en efectivo dicha participación, por lo que, no era necesaria una señal de recepción de estos en el aludido memorándum. Precisa que dicho importe individual no superaba el importe de la Ley de Bancarización.

Que agrega que el pago fue efectuado antes del vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, en aplicación del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que resulta procedente la deducción del gasto por tales participaciones.

³² Similar criterio se ha seguido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03490-4-2017.