



# Tribunal Fiscal

Nº 01687-1-2005

**EXPEDIENTE N°** : 1999-2003  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y otros  
**PROCEDENCIA** : Cajamarca  
**FECHA** : Lima, 15 de marzo de 2005

Vista la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Oficina Zonal N° 165-4-00876/SUNAT del 18 de marzo de 2003 expedida por la Oficina Zonal Cajamarca de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s. 162-03-0000483 a 162-03-0000489 y las Resoluciones de Multa N°s. 162-02-0000930 y 162-02-0000931, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de marzo, abril, junio y julio de 2002, pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, Impuesto General a las Ventas de abril y octubre de 2001 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, así como contra la Resolución de Oficina Zonal N° 162-4-00056 que dispuso que el pago en exceso del Impuesto a la Renta sea compensado con la deuda tributaria referida en los mencionados valores;

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente alega que de acuerdo con lo establecido por las Leyes N°s. 27394 y 27397 y por el Decreto Supremo N° 205-2001-EF el beneficio de la rebaja de 10 puntos porcentuales en la tasa del Impuesto a la Renta se aplica sobre el monto de la renta neta y no sobre la utilidad contable como sostiene la Administración, precisando que el cálculo de la reinversión debe realizarse sobre la renta neta;

Que asimismo indica que los comprobantes de pagos que sustentan sus gastos sí cumplen con los presupuestos de ley para ser considerados como deducibles, al ser necesarios para producir su renta y mantener la fuente productora de la misma;

Que agrega que las resoluciones de multa impugnadas han sido expedidas en forma ilegal y arbitraria, pues no ha declarado cifras o datos falsos, ni ha omitido circunstancias que influyeran en la determinación del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas;

Que la apelada señala que las observaciones al Impuesto a la Renta del 2001 se refieren al beneficio por reinversión de utilidades establecido por la Ley N° 27394 y a gastos no vinculados al giro de la empresa, que incidieron en la determinación de los pagos a cuenta del citado impuesto correspondiente a los meses marzo, abril, junio y julio del 2002, y el último de los mencionados en la determinación del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos de abril y octubre de 2001;

Que sostiene que la recurrente efectúa una interpretación meramente literal y aislada de la Ley N° 27397 que interpreta la Ley N° 27394, precisando que el concepto materia de reinversión es la utilidad que arroje el contribuyente a partir del ejercicio 2001, porque la renta neta no es un concepto que permita una reinversión total, agregando que para poder aplicarse la tasa del 20%, la utilidad disponible debe ser mayor o igual a la renta neta del ejercicio;

Que señala que la recurrente no contaba con los fondos propios generados durante el ejercicio 2001 como para efectuar una reinversión ascendente al monto de su renta neta, dado que de las declaraciones juradas presentadas durante los ejercicios anteriores se aprecia que la diferencia de la suma reinvertida procedería del monto declarado en el ejercicio 2000, por lo que tampoco se cumpliría con lo establecido en la Ley N° 27394, añadiendo que la recurrente podía reinvertir sólo la cantidad correspondiente a la utilidad contable del ejercicio 2001;

Que manifiesta que los gastos reparados adolecen de suficiente justificación y soporte documentario, precisando que algunos comprobantes de pago que respaldan las adquisiciones de bienes y prestación



# Tribunal Fiscal

Nº 01687-1-2005

de servicios contienen anotaciones en su reverso que no constituyen prueba suficiente de la causalidad o el destino del gasto realizado;

Que el artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, según la modificación introducida por el artículo 3° de la Ley N° 27394, vigente entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2001, señaló que el impuesto que gravaba las rentas de tercera categoría a cargo de los contribuyentes domiciliados en el país se determinaría aplicando la tasa del veinte por ciento (20%) sobre su renta neta;

Que sin embargo, la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394, estableció que los contribuyentes y generadores de rentas de tercera categoría estarían sujetos a una tasa de 30% (treinta por ciento) sobre el monto de las utilidades que se generasen a partir del ejercicio 2001, agregando que esos mismos contribuyentes podían gozar de una reducción de 10 (diez) puntos porcentuales siempre que ese monto deducido fuese invertido en el país en cualquier sector de la actividad económica;

Que el artículo único de la Ley N° 27397, publicada el 12 de enero de 2001, interpretó que lo dispuesto en la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394, sólo era de aplicación a la renta neta de tercera categoría que los contribuyentes domiciliados en el país generasen en el ejercicio 2001, precisando que en dicho ejercicio, los citados contribuyentes aplicarían el Impuesto a la Renta con la tasa de 30% (treinta por ciento), pudiendo reducir la misma en 10 (diez) puntos porcentuales, en cuyo caso la tasa de 20% (veinte por ciento) se calcularía sobre la renta neta reinvertida, cualquiera sea la actividad económica en que reinvirtiesen, añadiendo que el monto de la renta neta no reinvertida estaría sujeta a la tasa de 30% (treinta por ciento);

Que el inciso d) del artículo 1° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF, que estableció las disposiciones para el goce del beneficio de reducción de puntos porcentuales de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2001, definió como reversión a toda acción que implique el empleo de parte de la renta neta del ejercicio 2001 para la adquisición o construcción de activos fijos nuevos, destinados a sus propias actividades, por parte de un contribuyente generador de rentas de tercera categoría, domiciliado en el país;

Que asimismo, el artículo 2° del referido decreto dispuso que el beneficio se aplicaría sobre el monto equivalente de la renta neta que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría reinvirtiesen en sus propias actividades, precisándose en el artículo 3° que únicamente daban derecho a gozar del beneficio las inversiones que se destinasen a la adquisición o construcción de activos fijos nuevos vinculados directamente con la realización de actividades generadoras de rentas gravadas de tercera categoría y que la reversión materia del beneficio debía ser efectuada con fondos propios;

Que el artículo 7° del citado decreto señaló que el monto de la renta neta reinvertida debía contabilizarse en una cuenta especial del patrimonio que se denominaría "Utilidades reinvertidas - Ley N° 27394", añadiendo que las sociedades y las empresas individuales de responsabilidad limitada debían capitalizar dichas utilidades hasta el 30 de junio de 2002, y tratándose de las personas jurídicas a que se refiere el literal h) del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, el monto reinvertido debía formar parte del capital asignado dentro del mismo plazo;

Que de las normas glosadas se advierte que transitoriamente por el ejercicio gravable 2001 la tasa del Impuesto a la Renta aplicable a los perceptores de rentas de tercera categoría se fijó en 30%, y que los contribuyentes domiciliados en el país, gozaban en dicho ejercicio de una reducción de diez puntos porcentuales respecto al impuesto correspondiente a sus utilidades, siempre que éstas (utilidades del ejercicio 2001) fueran invertidas en el país para la adquisición o construcción de activos fijos nuevos vinculados directamente con la realización de actividades generadoras de rentas de tercera categoría;

Que de lo expuesto se puede establecer que las utilidades que estaban sujetas al beneficio son aquellas generadas en el ejercicio 2001, siempre que además éstas se destinasen a la inversiones referidas en el párrafo precedente, de modo que dicha reversión para efectos de aplicar el beneficio no podía



# Tribunal Fiscal

Nº 01687-1-2005

realizarse con utilidades acumuladas de ejercicios anteriores, pese a que éstas también corresponden a fondos propios de la empresa, según se desprende de la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley Nº 27394 y del artículo único de la Ley Nº 27397;

Que estando a lo expuesto y dado que la Ley Nº 27397, que interpreta la Segunda Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley Nº 27394, así como el Decreto Supremo Nº 205-2001-EF, establecen que el beneficio materia de análisis se calcularía sobre la "renta neta del ejercicio" que sea reinvertida, surge en consecuencia la controversia en torno a si el parámetro sobre el cual debía calcularse el monto a reinvertirse para gozar de la reducción de los diez puntos porcentuales de la tasa del Impuesto a la Renta, es la utilidad contable o la renta neta, siendo necesario establecer la diferencia entre uno y otro concepto;

Que mientras la utilidad contable se determina en función de un estado de Ganancias y Pérdidas elaborado a partir de los principios contables generalmente aceptados y constituye el resultado de las actividades ordinarias y extraordinarias de una empresa en un ejercicio dado, la utilidad tributaria o renta neta gravable se determina según las reglas establecidas por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, pudiéndose determinar diferencias que hagan que no necesariamente coincidan el resultado contable con el tributario, conforme lo prevé el artículo 33º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, el que establece que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta, agregándose que las citadas diferencias obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada;

Que a lo anteriormente expuesto hay que agregar lo establecido por el artículo 40º de la Ley General de Sociedades, según el cual la distribución de utilidades - que es por esencia el concepto opuesto a la reinversión - sólo puede hacerse en mérito de los estados financieros preparados al cierre de un período determinado o la fecha de corte en circunstancias especiales que acuerde el directorio, las sumas que se repartan no pueden exceder del monto de las utilidades que se obtengan, así como el artículo 223º de la misma ley, en virtud del cual los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país;

Que en tal sentido existe un resultado económico real de la empresa, dado por la utilidad contable contenida en los estados financieros (estado de ganancias y pérdidas) y un resultado tributario (renta neta o utilidad tributaria) compuesto por el resultado económico de la empresa (utilidad contable) más las adiciones y deducciones que se realizan y que sirve para determinar el impuesto del ejercicio, que se encuentra contenido en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta;

Que en ese orden de ideas, cuando los dispositivos bajo comentario aluden al cálculo de la reinversión sobre la "renta neta del ejercicio", debe entenderse que se refieren a aquella parte de dicho concepto tributario compuesto por la utilidad contable del ejercicio (si es que la hubiere), ya que es esta utilidad la que permitirá efectivizar la inversión exigida como condición para el goce de la reducción de la tasa del impuesto, mediante la adquisición o construcción de activos fijos nuevos con fondos propios provenientes de las utilidades generadas a partir del ejercicio 2001;

Que en consecuencia una interpretación sistemática de las normas anteriormente glosadas permite concluir que el monto a reinvertirse debía calcularse sobre la renta neta del ejercicio 2001, no pudiendo ser superior a la utilidad de libre disposición que tuviese el contribuyente por el mencionado ejercicio y que conforma la referida renta neta;

Que lo expuesto resulta coherente con lo dispuesto en el artículo 7º del Decreto Supremo Nº 205-2001-EF, en el sentido que el monto reinvertido debía contabilizarse en una cuenta especial del patrimonio que se denominaría "Utilidades reinvertidas - Ley Nº 27394" y las sociedades y las empresas individuales de responsabilidad limitada debían capitalizar las utilidades reinvertidas, ya que tal supuesto sólo podía



# Tribunal Fiscal

Nº 01687-1-2005

cumplirse respecto del importe de la renta neta (resultado tributario) que no excediese del resultado o utilidad contable;

Que en atención a lo señalado corresponde confirmar la apelada en el extremo que mantiene el reparo por la diferencia de tasa aplicada a la renta neta que excedía a la utilidad contable del ejercicio 2001;

Que respecto a los reparos vinculados con la deducción de gastos ajenos al giro del negocio y la utilización del crédito fiscal, es preciso indicar que de conformidad con el artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, el crédito fiscal está constituido por el impuesto consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, siempre que sean permitidos como gastos o costos para efectos del Impuesto a la Renta y que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto;

Que en consecuencia, la utilización como crédito fiscal del impuesto pagado en tales adquisiciones requiere que éstas sean aceptadas como gasto o costo para efecto del Impuesto a la Renta, es decir, que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que le otorga el carácter de necesario al gasto incurrido, criterio recogido por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Nºs. 2607-5-2003, 2094-5-2003 y 299-4-2002;

Que por su parte el primer párrafo del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que son deducibles de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto su deducción no esté expresamente prohibida por la citada ley;

Que la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente;

Que consta de autos que la Administración repara como gastos ajenos al giro del negocio una relación de comprobantes de pago contenida en el anexo Nº 03 al Requerimiento Nº 00082579 (fs. 440) por concepto de consumos, así como por la adquisición de abarrotes y licores, los que según la recurrente fueron utilizados para la atención de los miembros del directorio, alimentación del personal que realiza trabajos de emergencia y agasajos a trabajadores, señalando que para acreditar tales gastos ha procedido a detallar en el reverso de cada factura los nombres y/o actividad en que fueron utilizados, agregando que los mismos fueron autorizados previamente por la gerencia general;

Que respecto a los gastos por atención a los miembros del directorio, la recurrente únicamente exhibió los comprobantes de pago en cuyo reverso se indica que se han realizado por consumo en las reuniones de tal órgano, no habiendo acreditado la necesidad de tales gastos ni su vinculación con la generación de rentas gravadas, a pesar de haber sido solicitada la respectiva sustentación, por lo que corresponde confirmar tales reparos;

Que en cuanto a los gastos de refrigerio de los trabajadores, la recurrente se limita a señalar que se efectuaron con ocasión de los trabajos de reparaciones de las redes de agua potable y alcantarillado en la ciudad de Cajamarca y por las reuniones de trabajo entre las gerencias y los jefes de división, habiéndose anotado en el reverso de los comprobantes de pago que los sustentan que se otorgaron por la ejecución de conexiones domiciliarias, limpieza y rehabilitación del servicio de agua, mantenimiento y desatoro de los colectores de la ciudad de Cajamarca y por almuerzos efectuados entre funcionarios y consultores de la recurrente o por diversas reuniones del personal, sin embargo no ha presentado medio probatorio alguno que acredite que dichos gastos hayan sido previamente autorizados, ni ha demostrado su necesidad por la naturaleza de las labores ejecutadas, en consecuencia, deben confirmarse los mismos;

Que sobre los gastos por agasajos al personal vinculados con aniversarios, el día de la secretaria, el día del trabajo, el día de la madre, así como con festividades religiosas y navideñas, cabe indicar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones Nºs. 701-4-2000 y 2230-2-2003, los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta también incluyen las



# Tribunal Fiscal

Nº 01687-1-2005

erogaciones realizadas por la empresa con la finalidad de subvencionar los eventos organizados con ocasión de fiestas navideñas o conmemorativas, ya que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal, asimismo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 109-3-2000 se ha señalado que dichos gastos deben estar debidamente sustentados, no sólo con los comprobantes de pago sino también de toda aquella otra documentación que acredite la realización de los referidos eventos, supuesto que no se cumple en el caso de autos en el que la recurrente sólo ha exhibido los comprobantes de pago por el gasto incurrido, a pesar que se le requirió que acreditasen dichos desembolsos, por lo que corresponde confirmar los mencionados reparos;

Que con relación a los gastos por alimentos otorgados a terceros y las adquisiciones de camarotes, colchones, frazadas y sábanas, la recurrente sólo señala que se trata de gastos vinculados a la actividad gravada, sin dar mayores precisiones sobre el particular, ni presentar documentación que permita acreditar la necesidad de los mismos respecto del giro del negocio llevado a cabo por aquélla, en tal sentido, deben confirmarse tales reparos;

Que atendiendo lo expuesto en los párrafos precedentes procede que mantengan las resoluciones de multa giradas como consecuencia de las omisiones detectadas en el Impuesto a la Renta de 2001 e Impuesto General a las Ventas de octubre de 2001, así como la Resolución de Oficina Zonal Nº 162-4-00056 que dispuso que el pago en exceso del Impuesto a la Renta fuera compensado con la deuda tributaria contenida en los valores de la referencia;

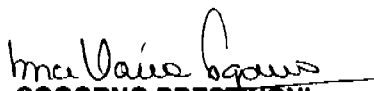
Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 12 de agosto de 2004 con la asistencia de ambas partes, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral Nº 0624-2004-EF/TF que obra en autos;

Con los vocales Casalino Mannarelli, Lozano Byrne, e interviniendo como ponente la vocal Cogorno Prestinoni;

## RESUELVE:

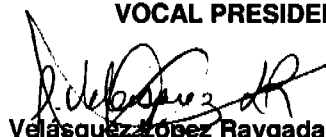
**CONFIRMAR** la Resolución de Oficina Zonal Nº 165-4-00876/SUNAT del 18 de marzo de 2003.

**REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE** a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
**COGORNO PRESTINONI**  
VOCAL PRESIDENTA

  
**CASALINO MANNARELLI**  
VOCAL

  
**LOZANO BYRNE**  
VOCAL

  
**Velásquez López Raygada**  
Secretario Relator  
CP/MC/144/rmh