



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente
por CHARCA HUASCUPE
Walter Tito FAU
20131370645 soft
Fecha: 20/12/2021
08:01:08 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

EXPEDIENTE N° : 5628-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 10 de diciembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de febrero de 2011, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ SUNAT y Requerimiento N° _____ notificados el 21 de julio de 2009, de fojas 4834, 4835 y 5137, la Administración inició un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, como consecuencia del cual emitió, los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° _____ emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, de fojas 5682 a 5719, por los siguientes reparos e importes:
 - Gastos por concepto de muestras médicas y contramuestras que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 79 544,57)
 - Gastos que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 661 259,00)
 - Destrucción de productos (S/ 398 793,73)
 - Desarrollo de productos - O/piloto (S/ 129 671,54)
 - Muestras médicas (S/ 7 367,19¹)
 - Faltante de inventario (S/ 98 161,69)
 - Regularización de inventario, ajuste tienda 24 y redondeo (S/ 27 265,10)
 - Gastos que no cumplen con el principio de causalidad (Cta. 63 y Cta. 65) (S/ 681 503,00)
 - Honorarios, comisiones y corretajes (S/ 79 782,60)
 - Rotación de productos, rebate, plan comercial, servicio de marketing (S/ 267 336,81)
 - Cursos de capacitación, congresos, campañas médicas y otros (S/ 127 380,63)
 - Publicidad y relaciones públicas (S/ 23 205,60)
 - Otros servicios, productos no conformes (S/ 127 999,00²)

¹ Cabe indicar que si bien del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ se aprecia que el reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, vinculado con muestras médicas, ascendía a S/ 33 916,43, en la resolución apelada, de fojas 5838 a 5840 vuelta, se aprecia que se rectificó el mencionado reparo, a la suma de S/ 7 367,19, al verificar que el importe de S/ 26 549,24 se encontraba sustentado.

² Cabe precisar que si bien del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ se aprecia que el reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, vinculado con otros servicios - productos no conformes, ascendía a S/ 169 279,18, en la resolución apelada, de fojas 5815 vuelta, se rectificó el mencionado reparo, a la suma de S/ 127 999,00.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES TALAVERA Ada
María Tarcilia FAU
20131370645 soft
Fecha: 16/12/2021 13:10:48
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU 20131370645
soft
Fecha: 16/12/2021 13:59:20
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 16/12/2021 15:02:22 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

- Gastos de viaje (S/ 14 557,84³)
- Cuentas 63 y 65 sin detalle en glosa (S/ 41 240,79)
- Resolución de Multa N° de fojas 5720 y 5721, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que en ese sentido, es materia de controversia en el caso de autos establecer si los valores antes mencionados fueron emitidos con arreglo a ley, no obstante, previamente corresponde determinar si la documentación proporcionada mediante escrito de fojas 7673 a 7713, corresponde que sea merituada por esta instancia.

MEDIOS PROBATORIOS

Que la recurrente señala, en su escrito de 31 de mayo de 2011, que presentó diversa documentación vinculada con los reparos efectuados como consecuencia del procedimiento de fiscalización antes mencionado, que obran a fojas 6032 a 7675; respecto de la cual señaló que fue entregada durante el procedimiento de fiscalización y en instancia de reclamación. Añade, en relación con aquella documentación por la cual la Administración sostiene, en la resolución apelada, que no fue presentada durante el procedimiento de fiscalización y en atención a ello concluye que no procede su evaluación, que tales medios probatorios no fueron expresamente solicitados en ningún de los requerimientos cursados, los cuales fueron de carácter genérico.

Que al respecto, el numeral 1 del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que no se admitiría como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario probara que la omisión no se generó por su causa o acreditara la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presentara carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 6 meses o 9 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421⁴, no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto actualizado, siendo que lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que mediante el Requerimiento N° de foja 4821 a 4826, se advierte que la Administración solicitó a la recurrente que presentara diversa documentación, a efecto que sustentara diversas observaciones vinculadas a los conceptos y operaciones detallados en los Anexos N° 2 a 6, que obran a

³ Cabe anotar que si bien del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° se aprecia que el reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, vinculado con gastos de viaje, ascendía a S/ 14 939,63, en la resolución apelada, de fojas 5814 a 5817 vuelta, se aprecia que se rectificó el mencionado reparo, a la suma de S/ 14 557,84.

⁴ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 setiembre 2018.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

fojas 4747 a 4820; habiendo la recurrente, el 25 de noviembre de 2009, presentado el escrito de fojas 4648 a 4676, así como diversa documentación que obra a fojas 1 a 4646⁵.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° de fojas 4726 a 4744, se aprecia que la Administración dio cuenta del escrito antes mencionado, así como de la documentación proporcionada por la recurrente, y formuló las acotaciones que le sirvieron de sustento para emitir la Resolución de Determinación N° 012-003-0020509 y la Resolución de Multa N° materia del presente procedimiento, debiéndose precisar que la mencionada resolución de determinación fue girada con monto a pagar.

Que posteriormente, el 10 de febrero de 2010, la recurrente formuló recurso de reclamación contra los mencionados valores, el mismo que obra a fojas 5608 a 5675, y presentó diversa documentación, a fojas 5214 a 5607.

Que mediante la Resolución de Intendencia N° de 28 de febrero de 2011, de fojas 5812 a 5866, se aprecia que la Administración indicó que la documentación que fue presentada por la recurrente con su recurso de reclamación y que no fue proporcionada durante el procedimiento de fiscalización, no procedía merituarla, toda vez que aquella no había demostrado que esta no fue presentada ni exhibida por causas no imputables a ella, ni acreditó la cancelación o el afianzamiento del monto reclamado, de conformidad con lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario.

Que posteriormente, el 15 de abril de 2011, la recurrente formuló recurso de apelación contra la mencionada Resolución de Intendencia N° materia de autos; y mediante el escrito ampliatorio de 31 de mayo de 2011, de fojas 7677 a 7713, presentó diversa documentación vinculada con los conceptos reparados e impugnados, que obran a fojas 6032 a 7676.

Que al respecto, es del caso indicar que la recurrente presentó, en instancia de reclamación, diversos medios probatorios relacionados con los reparos materia de autos, los que, en algunos casos, corresponden a la misma documentación proporcionada durante el procedimiento de fiscalización, la misma que será merituada al analizar los reparos impugnados; no obstante, también proporcionó documentación que no fue presentada en fiscalización, respecto de la cual no acreditó estar incurso en la excepción que señala el citado artículo 141 del Código Tributario, esto es, que la omisión no se generó por su causa o acreditara la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas; por lo que la Administración actuó conforme a ley al no admitir los mencionados medios probatorios; en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no correspondía que se merituaran en dicha instancia ni igualmente en esta por este Tribunal.

Que con relación a la documentación presentada mediante el escrito ampliatorio a su recurso de apelación que obra a fojas 6032 a 7676, es del caso indicar que proporcionó documentación que no fue presentada en instancia de fiscalización ni en reclamación, respecto de la cual no acreditó alguno de los supuestos previstos por el artículo 148 del Código Tributario, a efecto que se admitan como medios probatorios, por lo que no corresponde que sean merituidas en esta instancia.

Que si bien la recurrente aduce que los medios probatorios presentados en instancias de reclamación y apelación no fueron requeridos expresamente por la Administración, de lo actuado se advierte que en el procedimiento de fiscalización que dio origen a los valores impugnados, a través del Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente expresamente que presentara la documentación sustentatoria de los conceptos y operaciones detallados en los Anexos N° 2 a 6 del anotado requerimiento, que obran a fojas 4747 a 4820, indicando que para ello debía presentar documentación referente a las entregas de diversos productos, identificación de los clientes y otros documentos que sustentaran los gastos correspondientes, no limitándose a la recurrente a la presentación de la documentación enunciada en dicho requerimiento, pudiendo ella haber presentado aquella que le permitiera sustentar los conceptos u

⁵ En el mencionado escrito, a foja 4648, se aprecia que la recurrente señaló que proporcionaba 12 archivadores debidamente numerados y foliados del 1 hasta el 4641, con diversa documentación.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

operaciones observados, careciendo de sustento su alegato en el sentido que el requerimiento de la Administración fue de carácter genérico.

Que asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02264-2-2003, invocada por la recurrente, no resulta aplicable, toda vez que en dicho caso, en la etapa de fiscalización, la Administración no requirió expresamente las pruebas presentadas, a diferencia del caso de autos, en el que, como se ha indicado precedentemente, el requerimiento se realizó de manera expresa, no siendo genérico ni ambiguo.

I. Resolución de Determinación N°

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° de foja 5717, la Administración efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por: (i) Gastos por concepto de muestras médicas y contramuestras que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 79 544,57), (ii) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 661 259,00), y (iii) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad (Cta.) (S/ 681 503,00)⁶.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé 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 dicha ley.

Que como se advierte de las normas glosadas y de conformidad con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 6915-3-2010 y 2791-5-2010, entre otras, para que un gasto sea deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que asimismo, en la Resolución N° 05582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla. Adicionalmente, en la Resolución N° 6072-5-2003 se ha señalado que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que por lo tanto, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal, a fin que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente, tal como se ha señalado en la Resolución N° 10224-8-2014.

Que a su vez, mediante Resolución N° 04831-9-2012, se ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que del Comprobante de Información Registrada de la recurrente, así como del Informe General, de fojas 5087 y 5161, se advierte que su actividad principal es la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos.

i. Gastos por concepto de muestras médicas y contramuestras que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 79 544,57)

Que en el recurso de apelación, la recurrente sostiene que el reparo efectuado carece de sustento pues se basa en una apreciación errónea y tergiversada de la real naturaleza y utilidad de las "muestras" y

⁶ Importes según modificación efectuada en instancia de reclamación, de ser el caso.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

“contramuestras” objeto de reparo, las mismas que bajo ningún punto de vista corresponden a un tipo “promocional”, sino, por el contrario, tales conceptos responden a una necesidad de control de calidad y seguridad farmacológica, impuesta expresamente por ley, cuya fiscalización es efectuada por la Autoridad Nacional de Salud (DIGEMID). Al respecto, refiere que los laboratorios deben cumplir obligatoriamente los mandatos legales relativos a la salud pública, siendo que una de las obligaciones se encuentra referida a la necesidad de velar constantemente por la calidad de los productos producidos por los laboratorios; en esa medida el Manual de Buenas Prácticas de Manufactura de Productos Farmacéuticos, aprobado mediante Decreto Supremo N° 055-99-SA/DM, impone a los laboratorios la obligación de cumplir con estrictas normas de control que comprenden la realización de diversas acciones, entre ellas, la toma de muestras por parte de los propios laboratorios respecto a sus productos terminados para la realización de exámenes de verificación de la calidad.

Que señala que además de las muestras que son retiradas de un lote específico para efectos de realizar análisis de control de calidad, también se encuentran aquellas porciones de un lote que son separadas a fin de permanecer almacenadas durante todo el plazo de vigencia del lote respectivo con la única finalidad de servir como prueba de descarte ante una eventual dirimencia, como producto de un informe de análisis negativo. Añade que en caso se emita un informe negativo respecto de un lote del laboratorio, sobre la base del análisis de las muestras entregadas, el laboratorio afectado puede recurrir a estas porciones o cuotas del lote principal cuya muestra se analizó a efectos de solicitar una prueba de dirimencia, en virtud de la cual se confirme dicho análisis o se rectifique el dictamen emitido; siendo que dichas porciones son denominadas “contramuestras” y su finalidad es mantenerse almacenadas e inalterables durante toda la vida útil del lote de medicamentos a efecto de servir de prueba de dirimencia. Agrega que el hecho que no se utilicen como dirimencia no desnaturaliza su finalidad ni causalidad, pues funcionan como un seguro, el cual aun cuando no se utilice siempre va a ser considerado necesario para las operaciones de la empresa.

Que sostiene que tanto las muestras como las contramuestras pueden ser objeto de análisis, siendo que estos los puede realizar el propio laboratorio (salvo en caso de dirimencias) de manera voluntaria o en virtud de algún tipo de acuerdo, como ocurre con frecuencia en los procesos de licitaciones públicas de suministro de medicamentos, en donde normalmente se establece en las bases la obligación de los postores de, una vez otorgada la buena pro, realizar análisis periódicos de calidad de sus productos, estableciendo para ello un laboratorio de la Red de Laboratorios Oficiales, encargado de llevar a cabo dicho análisis. Agrega que estos análisis también son realizados por la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas (DIGEMID), que sobre la base de sus facultades de fiscalización y control en materia de salud, efectúa inspecciones inopinadas y sorpresivas a los laboratorios a efectos de verificar la calidad de sus productos almacenados, para lo cual exige el retiro de dichas muestras a efectos de analizarlas en un laboratorio de la Red de Laboratorios de Control de Calidad, cuyo procedimiento se encuentra regulado en detalle en la Directiva de Pesquisas de Productos Farmacéuticos y Afines, aprobada mediante Resolución Ministerial N° 437-98-SA/DM.

Que alega que de acuerdo con los artículos 119, 120 y 122 del Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de Productos Farmacéuticos y Afines, las acciones de control y vigilancia de los productos regulados por dicho reglamento corresponden exclusivamente a la DIGEMID, siendo que dicha supervisión se realiza a través de inspecciones a las instalaciones de los laboratorios y pesquisas de productos registrados en laboratorios de producción, importadoras, droguerías y establecimientos dispensadores, a fin de verificar su calidad a través de análisis de laboratorio; para ello, los inspectores están facultados para tomar muestras de los productos para su análisis y el fabricante está obligado, cuando se le requiera, a entregar las muestras correspondientes; en ese sentido, tiene la obligación de mantener y retirar muestras de medicamentos para su control de calidad en un laboratorio durante la vigencia de los lotes respectivos, así como para entregarlas a la Autoridad Nacional de Salud en determinados casos para efectos de su análisis y evaluación, obligación que nace expresamente de la ley y por ello es de ineludible cumplimiento.

Que reitera que, en su caso, las muestras y contramuestras reparadas califican como una obligación legal impuesta a los laboratorios para efectos de llevar a cabo estrictamente procedimientos de control de calidad, por lo que es un error que la Administración considere que su finalidad era de tipo promocional y que por ende las mismas debieron ser entregadas a terceros para su difusión. Agrega que, en efecto, al no calificar



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

como un producto promocional, no tenían como finalidad su entrega a terceros, por lo que esta resultaba imposible acreditar; en consecuencia, la necesidad y causalidad de los gastos reparados no se materializa en la supuesta finalidad promocional de los bienes en cuestión, sino en que los mismos resultan imprescindibles para efectos de cumplir con las obligaciones legales de control de calidad impuestas por el Estado en virtud de su deber de protección y salvaguardia de la salud pública, lo que responde al principio de causalidad que sustenta la deducción de gastos. Añade que ha quedado demostrado, en etapa de fiscalización, que los bienes reparados únicamente fueron retirados con motivo de la realización de pesquisas, las cuales han quedado plenamente acreditadas en los diferentes documentos presentados, los cuales obran en el expediente y no fueron observados por la Administración, pese a que presentó todas las facturas y guías que acreditaban el retiro de los medicamentos hacia el _____, el mismo que pertenece a la Red de Laboratorios Oficiales de Control de Calidad.

Que menciona que los desembolsos derivados del cumplimiento de obligaciones legales o contractuales, al resultar exigibles, son plenamente deducibles en el entendido que su incumplimiento perjudicaría las operaciones del contribuyente, y cita a fin de sustentar su posición al Informe N° _____ SUNAT

Que mediante escritos ampliatorios, reitera los argumentos expuestos e indica que no se encuentra de acuerdo con lo señalado por la Administración en la resolución apelada, en cuanto a que no probó que las muestras médicas hayan sido materia de pesquisas, toda vez que, no ha tomado en consideración ni evaluado de manera adecuada la documentación presentada durante la fiscalización y reclamación, tales como copias de guías de remisión, actas de muestreo y facturas emitidas por _____ bases integradas de la Licitación Pública N° _____ INEM convocada por el Instituto Nacional de Enfermedades Neoplásicas para la Adquisición de Medicamentos, Licitación Pública por Subasta Inversa según relación de Ítems N° 0799IL0091 (LP.9-2007/ESSALUD-GCL), cartas, entre otros.

Que añade que los documentos proporcionados en instancia de reclamación califican como documentos oficiales que son emitidos por DIGEMID, que acreditan que la entrega de sus productos no tenía fin promocional, sino que se realizó para que estos fueran debidamente analizados por _____

en virtud de la obligación de realización de pesquisas, lo que se puede corroborar con las bases de los concursos de licitación abiertos por Essalud y el INEN, en las cuales se puede observar que se ha establecido como una obligación que los medicamentos objeto de licitación deben pasar por un control de calidad, el cual sería llevado a cabo por el laboratorio antes señalado. Agrega que la información relacionada con las mencionadas licitaciones es de acceso público, por lo que lo señalado por la Administración en el sentido que no proporcionó copia de la L. P. N° _____-2006-MINSA carece de sustento, sin perjuicio de ello, cumple con presentar las referidas bases de licitación así como el Contrato MINSA, suscrito en virtud de dichas bases, también de acceso público en el portal del Organismo Supervisión de las Contrataciones con el Estado (OSCE).

Que manifiesta, en relación con aquella documentación por la cual la Administración sostiene, en la resolución apelada, que no fueron presentados durante el procedimiento de fiscalización y en atención a ello concluye que no procede su evaluación, que tales medios probatorios no fueron expresamente solicitados en ningún de los requerimientos cursados, los cuales fueron de carácter genérico, no siendo posible, por lo tanto, prever cuáles serían los documentos que satisfacerían los requerimientos de la Administración. Añade que, según lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02264-2-2003, un requerimiento no puede ser ambiguo ni genérico, debiéndose indicar de forma expresa y exacta los documentos que se solicitan para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de manera adecuada.

Que refiere que si bien de acuerdo con la Directiva de Pesquisas de Productos Farmacéuticos y Afines se presentan y emiten diversos documentos con motivo de la realización de las pesquisas, este procedimiento es regulado estrictamente para fines sanitarios y no tributarios; razón por la cual no resulta pertinente considerar que la acreditación de la causalidad del gasto por este concepto deba estar condicionada a la presentación de todos esos documentos, en tanto la Ley del Impuesto a la Renta no dispone tal obligación, siendo únicamente necesario para acreditar dicha causalidad cualquier documentación que permita determinar la efectiva entrega de los bienes y la obligatoriedad de la misma, situación que está sustentada



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

con las actas de muestreo, facturas y los contratos presentados. En ese sentido, solicita que se levante el reparo y se deje sin efecto la observación acotada.

Que arguye que la Administración confunde los conceptos denominados “muestras médicas” de las “muestras y contramuestras”, siendo que en el Requerimiento N° solo analiza el concepto de muestras médicas y concluye que no se acreditó su efectiva entrega a los profesionales de salud ni la identificación de estos últimos; sin embargo, no se pronuncia sobre las contramuestras, hecho que por sí solo acarrearía la nulidad del reparo; además en el Anexo N° 2 al citado requerimiento se alude al detalle de “muestras y contramuestras”, que nada tiene que ver con las “muestras médicas”, y más bien el punto referido a las muestras médicas propiamente dichas está incluido en el extremo de la resolución de determinación referido a gastos que no cumplen con el principio de causalidad. En consecuencia, el sustento de la resolución de determinación que replica el mencionado requerimiento es nulo porque se refiere a muestras médicas que son absolutamente diferentes a las muestras y contramuestras.

Que por su parte, la Administración refiere que en la etapa de fiscalización, la recurrente, a fin de sustentar el reparo materia de análisis, solo presentó copias de documentos notariales de presencia, constatación y destrucción de existencias, guías de remisión y actas de muestreo que por sí solas no demuestran que las referidas muestras fueron entregadas con fines promocionales a los profesionales de la salud y/o a inspectores designados por la Dirección General de Medicamentos Insumos y Drogas (DIGEMID) para efectos de las pesquisas, por tanto, no existe certeza que las referidas muestras hubiesen sido destinadas a promocionar los productos que comercializa la recurrente ni a pesquisas; toda vez que no sustentó el destino de las mismas, ni se acreditó con documentación sustentatoria fehaciente su entrega.

Que a través de escrito de alegatos, reitera sus argumentos y sostiene que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización no acreditó con documentación sustentatoria la entrega de muestras médicas para fines promocionales, ni identificó a los profesionales de la salud que las recibieron; por otro lado, si bien la recurrente alega que se trataría de pesquisas, no sustentó la realización de las referidas pesquisas, siendo necesario señalar que respecto de ellas, la normativa que las regula dispone la presentación de una serie de documentos como son la carta de presentación suscrita por el Director Ejecutivo de Pesquisas e Inspecciones, el acta de pesquisas y el oficio a través del cual se comunica el resultado de las pesquisas, los que debieron ser presentados como documentación sustentatoria con el fin de acreditar su dicho respecto a que dichas muestras eran pesquisas, sin embargo, ello no ocurrió.

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 5711 a 5715 y 5717, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por gastos por concepto de muestras médicas y contramuestras que no cumplen con el principio de causalidad, por S/ 79 544,57, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta

Que mediante el punto 1 del Anexo 01 al Requerimiento N° de foja 4826, la Administración señaló que de la revisión y análisis del Kardex de almacén de productos terminados, observó la salida de algunos productos, con los motivos “muestras” y “contramuestras”, según el detalle del Anexo N° 2 al citado requerimiento, que obra a fojas 4817 a 4820; conceptos respecto de los cuales, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con la base legal respectiva y documentación fehaciente, su efectiva entrega; para tal efecto, debía exhibir y/o presentar información y/o documentación referente a su entrega, identificación de los clientes beneficiados, detalle de las campañas de mercadeo, entre otros. Asimismo, le requirió que acreditara que dichos importes eran necesarios para la producción de rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente productora, de conformidad con lo establecido por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Anexo N° 2 al mencionado requerimiento, de fojas 4817 a 4820, se advierte que la Administración solicitó a la recurrente que sustente, la salida del almacén de productos terminados que fueron registrados bajo los conceptos 99-CM (contramuestra) y 99-M (muestra).

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 25 de noviembre de 2009, de fojas 4671 a 4676, la recurrente señaló que la comercialización y promoción de los productos farmacéuticos tiene



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

características muy particulares, siendo una práctica usual en el mercado la entrega de muestras a profesionales médicos, en su mayoría, quienes recomiendan sus productos a pacientes y colegas, lo que genera un impacto directo en el incremento de las ventas, siendo que la Ley N° 26842 dispone que solo los médicos pueden prescribir los medicamentos.

Que refirió que la DIGEMID, en uso de sus facultades de fiscalización, solicita a los laboratorios farmacéuticos muestras para efectuar análisis, a fin de comprobar la eficacia y calidad del producto, asimismo, el artículo 20 del Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de Productos Farmacéuticos y Afines, aprobado por Decreto Supremo N° 010-97-SA, establece que el período de eficacia que se le atribuye a los productos deberá ser sustentado en los estudios de estabilidad correspondientes; en ese sentido, señaló que en su caso, los conceptos utilizados para el análisis por cuenta de DIGEMID son denominados muestras, los mismos que son llevados a la para el análisis respectivo, siendo que a fin de sustentar dicha afirmación presentaba, entre otros, copia de la guía con la que se retiraba los productos.

Que asimismo, sostuvo que las salidas de productos bajo la denominación de “contramuestras” son aquellos conceptos utilizados para los análisis internos de estabilidad descritos anteriormente, siendo que la directiva técnica de estabilidad de medicamentos es emitida por DIGEMID, cuyo fin principal es garantizar que los productos que circulan en el mercado reúnan las condiciones de calidad, seguridad y eficacia durante el período de vida útil. Agregó que a fin de demostrar lo antes señalado adjuntaba el detalle de las muestras enviadas a control de calidad sustentando las salidas con el parte de salida respectivo. Añadió que estos conceptos son registrados como gasto bajo el concepto de análisis y gastos de estabilidad.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4742 a 4744, la Administración dio cuenta de lo señalado así como de la documentación proporcionada por la recurrente, e indicó que los gastos por muestras médicas son considerados como gastos deducibles en tanto cumplan con el principio de causalidad, y que se encuentra facultada a exigir la debida sustentación de dichos gastos a fin de verificar si efectivamente fueron destinados a promocionar los productos que comercializaba; en este sentido, de la revisión y análisis a la documentación e información exhibida y presentada por la recurrente, concluyó que no había acreditado que las entregas de las muestras médicas fueron con fines promocionales, dado que no presentó documentación sustentatoria que permita verificar que fueron finalmente destinadas a promocionar los productos que comercializaba, así como tampoco identificó a las personas que las recibieron (profesionales médicos), limitándose únicamente a presentar los documentos correspondientes a las salidas de almacén.

Que en consecuencia, indicó que al no haber la recurrente acreditado cuál fue el destino de las muestras médicas observadas en el presente punto, en la medida que no probó con ninguna documentación u otros medios de prueba su efectiva entrega a los profesionales de la salud, ni la identificación de éstos últimos, ni demostró que hubiesen sido realmente destinadas a promocionar los productos que comercializa, procedía observar los importes detallados en el Anexo N° 2 al citado resultado de requerimiento, de fojas 4722 a 4724, ascendentes a S/ 79 544,57, al no haberse acreditado la causalidad de las mismas con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de su fuente productora, de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4722 a 4724, se advierte que la Administración observó las salidas del almacén de productos terminados registrados bajo el concepto 99-M (muestra).

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 5711 a 5715, se aprecia que la Administración señaló como motivo determinante del reparo que la recurrente no acreditó que las entregas de las muestras médicas fueron con fines promocionales, dado que no presentó documentación sustentatoria que permita verificar que hubiesen sido finalmente destinadas a promocionar los productos que comercializaba, así como tampoco identificó a las personas que las recibieron (profesionales médicos). En ese sentido, concluyó que la recurrente no sustentó el destino de las muestras médicas, en la medida que no probó su efectiva entrega a los profesionales de la salud, ni la identificación



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

de estos últimos, ni demostró que hubiesen sido destinadas realmente para fines promocionales, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 79 544,57.

Que sin embargo, en la resolución apelada, de fojas 5849 y 5850, la Administración adicionó como sustento del mencionado reparo que la recurrente no sustentó el destino de los conceptos denominados como muestras, ya que, entre otro, no probó que hubiesen sido materia de pesquisas por parte de la autoridad sanitaria, y que si bien presentó reporte de salidas de almacén, guías de remisión emitidas por ella, actas de muestreo emitidas por actas notariales de presencia de constatación y destrucción de existencias, y cartas presentadas a la Administración, estos documentos no sustentaban de modo alguno la realización de pesquisas ya que la norma específica que regulaba el mencionado procedimiento, contemplaba una serie de documentos que no obraban en el expediente.

Que de conformidad con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981⁷, aplicable al caso de autos, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que si bien la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la faculta a adicionar nuevos fundamentos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada adicionó el aludido fundamento respecto del reparo bajo análisis, manteniendo este bajo un aspecto adicional que no fue considerado en el valor impugnado, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario⁸, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición efectuada.

Que por lo tanto, corresponde analizar el reparo materia de autos tal como este fue establecido durante el procedimiento de fiscalización.

Que de autos se aprecia que la Administración formuló el reparo materia de análisis, al considerar que la recurrente no había sustentado el cumplimiento del principio de causalidad respecto de los conceptos deducidos por "muestras", detallados en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4722 a 4724, al no haber acreditado que su entrega se efectuó con fines promocionales, toda vez que no presentó documentación que acredite su efectiva entrega a los profesionales de la salud.

Que al respecto, es del caso señalar que la recurrente, en el procedimiento de fiscalización, indicó que las salidas del almacén de productos terminados por concepto de "muestras", correspondían a productos utilizados para el análisis por cuenta de DIGEMID, análisis que fueron llevados a cabo por habiendo señalado en sus recursos de reclamación y apelación que las salidas observadas por la Administración no estaban destinadas a la promoción de sus productos.

Que a fin de sustentar dicha afirmación proporcionó, durante el procedimiento de fiscalización, la documentación que obra a fojas 4564 a 4643, consistente en guías de remisión remitente emitidas por la recurrente, actas notariales de presencia constatación y destrucción de existencias, cartas dirigidas por la recurrente a la Administración y actas de muestreo emitidas por

Que al respecto, del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4722 y 4724, se advierte que la Administración observó la salida de, entre otros productos, 4 cajas del producto "Refraxol"

⁷ Vigente desde el 1 de abril de 2007.

⁸ Según el cual, son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

y 5 cajas del producto "Praminex", acaecida el 24 de febrero de 2007; conceptos respecto de los cuales, la recurrente proporcionó la Guía de Remisión Remitente N° _____ que obra a foja 4635, emitida por esta última el 24 de febrero de 2007, en la que se dejó constancia del traslado de 400 tabletas (4 cajas de 100 tabletas cada una) de Refraxol y 500 tabletas (5 cajas de 100 tabletas cada una) de Praminex, desde el domicilio fiscal de la recurrente, ubicado en Calle _____ Ate, Lima⁹, al inmueble ubicado en Av. _____ consignándose como destinatario a _____ y como motivo del traslado "Transferencia pesquisa", apreciándose que los mencionados productos fueron recibidos por el químico farmacéutico _____ en nombre dicha empresa, figurando su firma en señal de conformidad.

Que asimismo, a fojas 4637 y 4638, obra el documento denominado "Acta de Muestreo N° 10207" de 24 de febrero de 2007, emitido por _____ suscrito por _____ como responsable de muestreo en representación de dicha empresa, y por _____ gerente de logística de la recurrente, en el que se describe las características de cada producto, tales como la información que se encuentra detallada en el rótulo del envase (lote, fecha de vencimiento, registro sanitario), el tamaño del lote presentado y cantidad muestreada, se indica el tipo de muestreo (simple aleatorio) y se señala que la recurrente (solicitante) solicita pruebas fisicoquímicas y microbiológicas.

Que por otro lado, en el anotado Anexo N° 2, de foja 4724, también se aprecia la salida de, entre otros, 3430 cajas del producto "Novocortil" y 250 cajas de "Monoprazol", acaecida el 12 de febrero de 2007; advirtiéndose, al respecto, que la recurrente proporcionó la Guía de Remisión Remitente N° _____ de foja 4643, emitida por esta última el 12 de febrero de 2007, en la que se dejó constancia del traslado de 3430 cajas de Novocortil y 250 cajas Monoprazol, desde el domicilio fiscal de la recurrente al relleno sanitario de Relima en Portillo Grande - Relima, señalándose como motivo de traslado "destrucción". Asimismo, a fojas 4641 y 4642, obra el "Documento Público Protocolar: Acta Notarial de Presencia Constatación y Destrucción de existencias solicitado por _____ realizado el día 12 de febrero de 2007", mediante el cual el Notario Público _____ dejó constancia que en dicha fecha se presentó a las oficinas de la recurrente, con el objeto de certificar la destrucción de existencias (productos químicos vencidos y deteriorados), comunicada a la Administración según carta ingresada con el Expediente N° _____ de foja 4640, correspondientes a 3430 cajas de Novocortil y 250 cajas de Monoprazol, y que habiéndose verificado dicho material, se embarcó con destino al relleno sanitario Portillo Grande - Relima ubicando en Lurín, donde se descargó la mercadería y se procedió a su destrucción.

Que como se advierte de la revisión de la documentación antes detallada, la recurrente presentó medios de prueba que sustentarían las salidas de los productos observados, evidenciándose su destino, como por ejemplo, para la realización de análisis (fisicoquímicos y microbiológicos) por un laboratorio de control de calidad de medicamentos o para su destrucción por vencimiento o deterioro, lo que está vinculado con las operaciones propias de su giro de negocio.

Que si bien la Administración reparó los conceptos deducidos por las salidas de productos bajo la denominación de "muestras", detallados en el Anexo N° 2 al Resultado de Requerimiento N° _____ de fojas 4722 a 4724, al considerar que no cumplían con el principio de causalidad toda vez que la recurrente no habría acreditado que su entrega se efectuó con fines promocionales por cuanto no presentó documentación que acreditara su efectiva entrega a los profesionales de la salud; no consideró que dichas salidas habrían tenido un fin distinto al de la promoción de sus productos, como alegó la recurrente desde la etapa de fiscalización, lo que se evidenciaría de la documentación que presentó en esta última, de la que es posible advertir que dichas salidas de productos habrían sido destinadas a otros fines, aunque no promocionales, vinculados a la realización de sus actividades, lo que no fue advertido ni tomado en cuenta por la Administración al efectuar el reparo bajo análisis; en ese sentido, este no se

⁹ Conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada de la recurrente, de foja 5087.

¹⁰ Cuya principal actividad consiste en ensayos y análisis técnicos, según Consulta RUC. Véase: <https://e-consultaruc.sunat.gob.pe/cl-ti-itmrconsruc/jcrS00Alias>



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente aduce la nulidad de la resolución de determinación impugnada en cuanto al extremo del aludido reparo, de lo actuado no se advierte que se hubiese incurrido en causal de nulidad alguna al formularse dicho reparo, situación distinta es que conforme con lo analizado por esta instancia, este no se encuentra debidamente fundamentado, lo que ha ameritado su revocatoria.

Que estando al sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás alegatos de la recurrente vinculados al reparo analizado. Cabe precisar que en relación con el cuestionamiento a la admisión de medios probatorios presentados en instancia de reclamación, que esta instancia ha emitido pronunciamiento sobre el particular en el punto precedente denominado "Medios Probatorios".

ii. Gastos que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 661 259,00)

Que en el recurso de apelación y escritos ampliatorios, la recurrente, en relación con el reparo vinculado a la destrucción de productos, sostiene que la Administración desconoció el gasto incurrido respecto a diversos desmedros de mercadería que no se encontraban en condiciones aptas para su venta y consumo por el público, siendo que su comercialización implicaba un incumplimiento directo y un desacato a las normas sobre

Al respecto, refiere que la Administración no solo ha omitido tomar en consideración los usos y costumbres de la industria y su política comercial de ventas, así como también la normativa que regula las actividades farmacéuticas, sino que además no ha evaluado la documentación que entregó durante el procedimiento de fiscalización, con la cual demostró que no toda la mercadería reparada había sido recuperada de terceros (principal sustento del reparo), sino que la gran mayoría de esta se encontraba en su almacén; a lo que agrega que resulta grave e ilegal que en el presente reparo el auditor haya condicionado la deducción del gasto por desmedros a la verificación de condiciones que no se encuentran previstas en ninguna norma tributaria, como es la exigencia de que la pérdida de calidad no se origine en negligencia del contribuyente.

Que alega que la Administración al considerar que no se debió recuperar del mercado los productos no aptos para su venta y que no tenía obligación alguna de correr con los gastos de dicho retiro, no ha tomado en cuenta los usos y costumbres existentes en la industria farmacéutica, siendo esta una práctica usual en el mercado, ya que los laboratorios se encargan del retiro de la mercadería cuando la misma se encuentra en condiciones que imposibilitan su comercialización; y que además existen políticas comerciales en virtud de las cuales se procura evitar que sus productos dejen de circular y por ende pierdan presencia entre los distribuidores que finalmente los comercializarán. Agrega que al calificar como una práctica de uso común en el mercado farmacéutico, esta obligación de recuperar la mercadería no se encuentra recogida en ningún contrato o documento, pues de haber sido así ya no calificaría como una costumbre comercial, sino más bien como una obligación contractual.

Que manifiesta que el no retirar el producto vencido del mercado implicaría una importante disminución de sus ventas y de su posición en el mercado, lo cual conllevaría iniciar nuevamente toda una estrategia de fidelización de los distribuidores y clientes finales, y con ello incurrir en fuertes desembolsos, ya que de mantener dichos productos, los usuarios estarían insatisfechos con la oferta del laboratorio, lo que produciría una "publicidad negativa", aumentando exponencialmente el porcentaje de mercado perdido. Añade que el retiro del mercado de los productos producidos, no se sustenta en una liberalidad, sino en una necesidad primordial derivada de la naturaleza altamente competitiva del mercado farmacéutico, en virtud de la cual los laboratorios han de cumplir con estas obligaciones a efectos de no perder participación ni incurrir en fuertes desembolsos posteriores, lo cual guarda relación con el principio de causalidad.

Que haciendo referencia al artículo 57 de la Ley General de Salud, refiere que un laboratorio farmacéutico siempre va ser responsable de la calidad los productos que fabrique, independientemente de si los mismos se encuentran en su almacén, en sus canales de distribución o incluso si se encuentran en manos de los consumidores finales, en ese sentido, lleva a cabo estas prácticas comerciales no solo en función de los usos y costumbres del mercado farmacéutico, sino que además a fin de prevenir cualquier posible



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

imputación de responsabilidad frente a terceros. Añade que la norma prohíbe expresamente que un medicamento vencido o expirado se encuentre circulando libremente, sin importar en qué eslabón de la cadena se encuentre este, pues la administración de salud al momento de atribuir responsabilidades, no juzgará al consumidor, a la botica, ni al distribuidor minorista, sino exclusivamente al fabricante de dicho producto, por lo que de mantener productos vencidos en el mercado correría el riesgo de ser eventualmente cargado con toda la responsabilidad por los daños que pueda ocasionar aun cuando estos ya no estén en su poder, y con mayor razón si aún se encuentra en su almacén.

Que arguye que no solo estaba facultada para proceder con la destrucción de medicamentos, en virtud de la costumbre comercial del mercado farmacéutico, sino sobre todo amenazada por una eventual imputación de responsabilidad ordenada por la ley misma; por lo que la deducción como desmedro resulta una consecuencia lógica y permitida, en la medida que es estrictamente necesaria, tanto para la generación de rentas -para no perder posición en el mercado y por ende ventas- así como para el mantenimiento de la fuente, pues es una práctica necesaria para efectos de evitar responsabilidad de tipo sanitario derivadas de la ley así como para evitar incurrir en gastos extraordinarios para la recuperación del mercado perdido. En ese sentido, señala que no resultan en absoluto validos los argumentos expuestos por la Administración para desconocer dicha deducción, los mismos que son ilegales, pues incorporan exigencias que no han sido expresamente establecidas en la ley, como es el caso que se acredite que el deterioro de la mercadería observada haya sido razonable e inevitable y que no se ha generado por negligencia (descuido), lo cual implica un atentado directo contra los principios tributarios, entre ellos el establecido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que refiere que las normas tributarias solo establecen como condiciones para que proceda la deducción de gastos por desmedro que: (i) los bienes hayan sufrido una pérdida de orden cualitativo irrecuperable que los vuelva inutilizables; (ii) la destrucción se haya comunicado a la SUNAT en un lapso no menor de 6 días hábiles; y, (iii) la destrucción se haya realizado ante Notario Público, las que cumplió a cabalidad; evidenciándose más bien, por parte de la Administración, la falta de análisis y evaluación las normas que regulan su actividad, de los hechos específicos de su caso, así como una interpretación arbitraria e ilegal de las normas que regulan dicha deducción.

Que añade que sin perjuicio de la manifiesta ilegalidad incurrida por el auditor de la Administración, en su caso la pérdida sufrida por los productos destruidos no se ha debido a una "negligencia" suya, pues en el presente caso los productos han sufrido pérdidas cualitativas derivadas de su expiración y por tener fallas que los hacía defectuosos, esto es, por motivos intrínsecos (vida útil) relacionados directamente con el propio producto en cuya manifestación no ha tenido injerencia acción alguna por su parte; además no tiene el control sobre los medicamentos que produce a efectos de manipular la vigencia de estos a su antojo.

Que manifiesta, en relación con las salidas vinculadas al producto Tazim, que la Administración no ha tomado en consideración el hecho que la salida de los productos del proyecto piloto no estuvieron destinados a su comercialización, sino únicamente a verificar sus cualidades y composición química y que incluso en caso se hubiese planeado vender tales productos, ello no se hubiera podido realizar en tanto el producto se desarrolló solo para efectos de una licitación, la cual fue posteriormente anulada, no pudiendo por ello proceder a la comercialización de los mismos.

Que refiere que el hecho que en el reporte de análisis del Departamento de Control de Calidad se indique como conclusión del proyecto piloto "Aprobado", no implica que los productos de dicho piloto estén aptos para la venta pues en muchos casos tales productos no han sido habilitados para su comercialización. Explica que la realización de estudios y de programas piloto para el desarrollo de productos, no tiene por finalidad poner a la venta los que se originen de estos, sino únicamente verificar si los productos que salgan de dicho programa cuentan con las características farmacológicas necesarias para poder ser objeto de una producción en masa y posteriormente comercializados; por ello aun cuando hayan obtenido un informe aprobatorio por control de calidad, no podrían ser objeto de comercialización pues los mismos no cuentan con la presentación necesaria para efectos de ser objeto de comercialización en el mercado, tales como empaques, rotulado, etiquetas, posología (literatura médica), entre otros.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que afirma que sin importar si los resultados del proyecto piloto hubiesen sido negativos o positivos, o si se utilizaron o no utilizaron los productos obtenidos, tales gastos de desarrollo de producto son absolutamente deducibles pues los mismos tienen por finalidad no generar bienes para vender, sino determinar si estos productos tienen las cualidades farmacológicas esperadas que permitan a la empresa producirlos comercialmente en masa y poder obtener así más rentas que le permitan pagar más impuestos en beneficio del Fisco; por ello, en tanto estos gastos están relacionados directamente con la generación de rentas gravadas, los mismos cumplen con el principio de causalidad y por ende son deducibles.

Que sostiene que el piloto del producto Tazim 1g. no podía ser comercializado, ya sea un producto final o un simple prototipo; debido a que únicamente desarrolló este producto de acuerdo a los requerimientos y características particulares necesarios para suministrarlo de manera exclusiva a Essalud, en virtud de la obtención de la Buena Pro de la Licitación Pública N° 0599L00041, siendo que de la revisión de los medios probatorios presentados en instancia de apelación, se puede advertir que empezó la fase de desarrollo del producto Tazim 1g., solo una vez que se le otorgó la buena pro de la licitación mencionada; la misma que fue anulada por el Seguro Social de Salud; en ese sentido, si el producto final que se iba a suministrar de manera exclusiva al Seguro Social de Salud ya no tenía un destinatario para su venta, menos lo tendría un simple prototipo que no estaba preparado para ser comercializado.

Que alega, en relación con las salidas de productos terminados bajo el concepto de "muestras médicas", que la Administración no se ha percatado que por cada una de las salidas acotadas registró un ingreso en inventario por los mismos montos y productos, debido a que dichas mercaderías únicamente salieron a efectos de procesarlas para un cambio de presentación, volviendo a entrar a inventaros inmediatamente después de realizado el cambio de presentación. Añade, a modo de ejemplo, que las salidas de los productos denominados viradex, propexol, sedapan, refraxol y pramidex, de 13, 18 de julio y 27 de agosto de 2007, salieron con la finalidad de reducir su presentación a empaques más pequeños; no obstante, reingresó la misma cantidad de productos. Agrega que no es correcto lo afirmado por la Administración, en el sentido que la documentación presentada con su recurso de reclamación no fue proporcionada en la etapa de fiscalización por causas imputables a la recurrente; en consecuencia, al haber indicado y acreditado el motivo expreso del retiro de la mercadería reparada y, asimismo, con la documentación contable respectiva, que dichos productos ingresaron nuevamente a su Almacén de Productos Terminados, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución de determinación en este extremo.

Que manifiesta, en relación con el concepto de "faltantes de Inventario", que el monto materia de reparo se encuentra en el detalle de adiciones de la declaración jurada, solo que en el formato del programa de declaración telemática vigente para el ejercicio acotado, no era posible consignar por separado varios conceptos a adicionar, por lo que se procedió a incluirlo conjuntamente con otras adiciones. Añade que en el escrito de reclamación presentó copia de los papeles de trabajo correspondientes a dicho período, en los cuales se verifica la adición de S/ 1 831 425,00, en la que se encuentra el monto materia del presente reparo.

Que sostiene, en relación con los conceptos "Regularización de Inventario, Ajuste tienda 24 y Redondeo", que la realización de dichos gastos y su relación con la generación de rentas y mantenimiento de su fuente han quedado totalmente acreditados en la etapa de fiscalización.

Que por su parte, la Administración señala, en relación con el concepto destrucción de productos, que los bienes destruidos no formaban parte de las existencias de la recurrente al momento de su deterioro, pues fueron retirados del mercado en dicha condición y, por tanto, no formaban parte de los activos de la empresa mantenidos para la venta en el curso normal de sus operaciones; asimismo, la recurrente no sustentó el origen del desmedro, salvo por las fechas de vencimiento de algunos productos que figuran en los listados adjuntos al acta de destrucción presentada. Por otro lado, refiere que tanto el Acta Notarial de Presencia, Constatación y Destrucción de Existencias y el Acta de Destrucción de Sustancias v/o Medicamentos Sujetos a Fiscalización Sanitaria emitida por DIGEMID. no son pruebas fehacientes que acrediten la destrucción de la totalidad de bienes que figuran en los listados adjuntos y que corresponden al importe materia de reparo que fue deducido como gasto, ya que si bien se deja expresa constancia que se destruyeron productos, las cantidades físicas de algunos no coincidían con el listado, y que la gran cantidad de productos a destruir dificultaron la verificación de los mismos. En ese sentido, sostiene que al no haberse



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

acreditado la causalidad del gasto por concepto de desmedro de existencias, pues los bienes destruidos no formaban parte de las existencias de la recurrente y al no haberse sustentado el motivo por el cual se aceptó la devolución de los productos destruidos, ni se acreditó el origen del desmedro, debiendo considerarse además que la información proporcionada no sustenta de modo fehaciente la destrucción de la totalidad de bienes que se pretende deducir, corresponde que se confirme el reparo por concepto de destrucción de productos.

Que en cuanto al reparo vinculado al concepto de producto piloto, sostiene que la recurrente no acreditó la causalidad del gasto originado en las salidas de los bienes observados del almacén de productos terminados, con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente, pues no demostró fehacientemente que fueron consumidos en el área de control de calidad, que se trataban de productos pilotos que no estaban aptos para la venta, más aún cuando pasaron las fases de fabricación, envase y empaque, encontrándose provistos de cajas, insertos y etiquetas, en consecuencia, aptos para la venta.

Que refiere, en relación con el concepto faltante de inventarios, que más allá del detalle de la relación de los importes adicionados presentada en instancia de reclamación, que corresponde a la presentada con motivo del Requerimiento N° [redacted] en la que se indica que el contribuyente adicionó el importe de S/ 46 631,00 por concepto de "Ajuste por Faltantes de Inventario", no es posible verificar que los bienes observados materia de reparo por concepto de faltante de inventario hayan sido considerados en el monto adicionado por la recurrente más aún cuando no ha presentado en instancia de reclamación, ni en la etapa de fiscalización, el detalle de los bienes adicionados.

Que añade que en la etapa de fiscalización, la recurrente no sustentó de modo fehaciente el motivo de las salidas del almacén de productos terminados por los conceptos que según ella corresponden a regularización de inventario, ajuste tienda 24 y redondeo.

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° [redacted] de fojas 5703 a 5711 y 5717, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por gastos por concepto de "destrucción de productos", "desarrollo de productos – O/piloto", "muestras médicas", "faltante de inventario" y "regularización de inventario", "ajuste tienda 24" y "redondeo", al considerar que no cumplen con el principio de causalidad, por S/ 661 259,00¹¹, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Anexo 01 al Requerimiento N° [redacted] de fojas 4825 y 4826, se advierte que la Administración señaló que de la revisión y análisis del kardex de almacén de productos terminados, observó la salida de algunos productos, con el motivo "varios", según el detalle del Anexo N° 4 al citado requerimiento, de fojas 4788 a 4815, respecto de los cuales, solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con la base legal respectiva y la documentación fehaciente, el motivo de su salida del almacén de productos terminados, para lo cual debía exhibir y/o presentar información y/o documentación referente al destino de dichos productos, identificación de los receptores de los mismos, entre otros, así como acreditar que estos importes fueran necesarios para producir rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente productora, de conformidad con lo establecido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 25 de noviembre de 2009, de fojas 4668 a 4670, la recurrente sostuvo que las salidas de productos terminados observados por la Administración correspondían, entre otros, a los conceptos de "destrucción de productos", "desarrollo de productos – O/piloto", "muestras médicas", "faltante de inventario", "regularización de inventario", "ajuste tienda 24" y "redondeo", y que:

¹¹ Cabe indicar que si bien en los Anexos 2 y 4 a la mencionada resolución de determinación se aprecia que el importe total de los reparos efectuados ascendía a S/ 687 808,50; en la resolución apelada, de foja 5813 vuelta, la Administración modificó aquel a S/ 681 503,00.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

- La destrucción de productos, se debió a la baja de su calidad, lo que en el caso de los productos farmacéuticos origina la obligación respecto del fabricante de sacarlos del mercado, tal como lo establece el artículo 55 de la Ley General de Salud, siendo que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 7164-2-2002, estableció que la destrucción de bienes constituye un gasto inevitable y, en ciertas situaciones, imprevisible por el tipo de producto. Asimismo, indicó que a fin de cumplir con lo dispuesto por el inciso c del numeral 2 artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la destrucción de los productos valorizados se realizó bajo presencia de un Notario Público, expidiéndose el acta que deja constancia de su destrucción.
- En relación con el concepto "Desarrollo de productos - O/piloto", indicó que realizó un piloto del producto Tazim 1g. polvo liofilizado, tal como se muestra en 2 órdenes de producción, siendo que el desarrollo de nuevos productos responde al objetivo que tiene de ampliar su gama de productos e incursionar en nuevos mercados, lo que implica el crecimiento de su cartera de clientes y sus ventas; en ese sentido el costo por el desarrollo de este producto fue registrado en la cuenta de gasto, considerando que el íntegro de las unidades producidas fueron entregadas al área de control de calidad para el análisis correspondiente, por lo que el desarrollo de este producto cumple con el principio de causalidad.
- Los faltantes de inventarios fueron adicionados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que mediante el punto 3 al Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4738 a 4741, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, así como de la documentación proporcionada, e indicó que:

- Respecto de la destrucción de productos, que de acuerdo con el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 del reglamento de la citada ley, si bien son gastos deducibles los desmedros de existencias debidamente acreditados de acuerdo con las normas establecidas, no procede tal deducción si los conceptos no constituyen "existencias". En esa medida, señaló que la recurrente manifestó que la mercadería no se encontraba en óptimas condiciones para ser puesta a la venta por lo que tuvo que retirarla del mercado; en ese sentido, el desmedro, en el caso de la recurrente, se produjo cuando la mercadería ya había sido vendida a sus clientes, siendo que en el momento de la venta los bienes se encontraban aptos para ello, y el hecho que posteriormente se hayan deteriorado no significa que sean de su responsabilidad las mercaderías en mal estado, no correspondiéndole por tanto asumir la destrucción de estas, tanto más cuando no habiendo sustentado ni demostrado que el deterioro de la mercadería observada haya sido razonable e inevitable y que no se ha generado por negligencia, sino por causas no imputables a ellos; por lo que correspondía reparar los importes detallados en el Anexo N° 3 al anotado resultado del requerimiento (con la observación "destrucción"), de fojas 4692 a 4721, ascendentes a S/ 398 793,73, al no haberse acreditado la causalidad del gasto con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente, de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Respecto de las salidas registradas en el kardex por concepto "Desarrollo de productos O/piloto", observó que la documentación presentada por la recurrente no sustentaba las salidas observadas, por cuanto estas ocurrieron en el año 2007, proviniendo del Almacén de Productos Terminados, mientras que las órdenes de producción a las que hace alusión la recurrente, así como las solicitudes de análisis y el reporte de análisis emitido por el Departamento de Control de Calidad, corresponden a la etapa de producción o desarrollo, que concluyó en noviembre y diciembre del año 2006, siendo que en el reporte de análisis emitido por el Departamento de Control de Calidad se indica explícitamente como conclusión: "Aprobado", lo que guarda relación con el ingreso de dicha producción al almacén de productos terminados, en enero del año 2007, según se registra en los kardex respectivos. En ese sentido, se concluye que las salidas observadas corresponden a productos terminados aptos para la venta y no a un proyecto piloto, toda vez que la fase de experimentación concluyó satisfactoriamente y la producción fue ingresada al Almacén de Productos Terminados, de donde fue retirada, por lo que procedía reparar lo detallado en el Anexo N° 3 al anotado resultado de requerimiento, de fojas 4692 a 4721, ascendente a S/ 129 671,54, al no haberse acreditado la causalidad del gasto (con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente).



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

- Respecto de las salidas por concepto "Faltantes de Inventario", señaló que se procedió a verificar las adiciones efectuadas por la recurrente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, no encontrándose el concepto observado, por lo que procedía reparar lo detallado en el Anexo N° 3 al anotado resultado de requerimiento, de fojas 4692 a 4721, ascendente a S/ 98 161,69, al no acreditarse la causalidad del gasto con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente.
- Con respecto a las salidas observadas con el motivo "Muestras Médicas", indicó que la recurrente únicamente presentó los kardex correspondientes a dichos movimientos, así como los vouchers de salida del Almacén de Productos Terminados, sin efectuar indicación y explicación adicional, por lo que concluyó que esta no sustentó de manera alguna la salida de los productos terminado bajo la denominación de muestras médicas; en consecuencia, al no haberse acreditado cuál fue el destino de las salidas observadas, procedió a reparar los importes detallados en el Anexo N° 3 al anotado resultado de requerimiento, de fojas 4692 a 4721, ascendente a S/ 33 916,43, al no acreditarse la causalidad del gasto con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente.
- Sobre los conceptos "Regularización de inventario", "Ajuste tienda 24" y "Redondeo", señaló que la recurrente no presentó ninguna documentación ni explicación que sustente las salidas observadas, por lo que procedió a reparar los importes detallados en el Anexo N° 3 al referido resultado de requerimiento, ascendente a S/ 27 265,10, al no acreditarse la causalidad del gasto con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente.

Que en ese sentido, corresponde verificar la documentación proporcionada por la recurrente a efecto de sustentar los conceptos observados por la Administración.

a) Destrucción de productos (S/ 398 793,73)

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 5705 y 5706, se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 398 793,73, al considerar que no procedía la deducción efectuada por la recurrente vinculada a las salidas de productos terminados con el motivo "destrucción de productos", toda vez que su desmedro se produjo cuando estuvieron en poder de sus clientes, esto es, cuando la venta ya se había efectuado, por lo que no correspondía que asumiera la destrucción de dichos bienes, más aun cuando no demostró que el deterioro haya sido razonable e inevitable y que no se generó por negligencia, sino por causa no imputable a ellos.

Que sin embargo, en la resolución apelada, de foja 5844 vuelta, la Administración adicionó como sustento del mencionado reparo que la recurrente no sustentó el motivo de la devolución, esto es, el origen del desmedro, ni la destrucción de la totalidad de los productos materia de reparo; siendo que conforme con lo señalado, la Administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la faculta a adicionar nuevos fundamentos.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración en la resolución apelada adicionó el aludido fundamento respecto del reparo bajo análisis, manteniendo este bajo un aspecto adicional que no fue considerado en el valor impugnado, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la adición efectuada.

Que por lo tanto, corresponde analizar el reparo materia de autos tal como este fue establecido durante el procedimiento de fiscalización.

Que al respecto, el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, indica que para la deducción de



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la anotada ley, se entiende por desmedro a la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. Agrega que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante notario público o juez de paz, a falta de aquel, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de seis (6) días hábiles anteriores a la fecha en que se llevara a cabo la destrucción de los referidos bienes, y que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; también podrá establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que por otro lado, respecto a la fabricación, importación y venta de productos farmacéuticos, de higiene y cuidado personal, y cosméticos, debe indicarse que el artículo 55 de la Ley General de Salud, Ley N° 26842¹², aplicable al caso de autos, establecía la prohibición a la fabricación, importación, tenencia, distribución y transferencia a cualquier título, de productos farmacéuticos y demás que señale el reglamento, contaminados, adulterados, falsificados, alterados y expirados, estableciendo que estos debían ser inmediatamente retirados del mercado y destruidos apropiadamente, bajo responsabilidad.

Que el artículo 57 de citada ley disponía que el responsable de la calidad de los productos farmacéuticos era la empresa fabricante, si eran elaborados en el país y si eran productos elaborados en el extranjero la responsabilidad era del importador o distribuidor, siendo que en su último párrafo señalaba que las distribuidoras y los establecimientos de venta al público de productos farmacéuticos, cada uno en su ámbito de comercialización, estaban obligados a conservar y vigilar el mantenimiento de su calidad hasta que fueran recibidos por los usuarios, bajo responsabilidad.

Que el artículo 60 de la anotada ley señalaba que la Autoridad de Salud de nivel nacional era la encargada de vigilar la calidad de los productos, y que el control se efectuaría mediante inspecciones en las empresas fabricantes, distribuidoras y dispensadoras, y la ejecución de análisis de muestras de productos pesquisados en cualquiera de sus etapas de elaboración, distribución y expendio.

Que el artículo 130 de la misma ley refiere que son medidas de seguridad, entre otras, el decomiso, incautación, inmovilización, retiro del mercado o destrucción de objetos, productos o sustancias, y las demás que a criterio de la Autoridad de Salud se consideran sanitariamente justificables, para evitar que se cause o continúe causando riesgo o daños a la salud de la población.

Que el artículo 2 del Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de Productos Farmacéuticos y Afines, aprobado por Decreto Supremo N° 010-97-SA¹³, modificado por el Decreto Supremo N° 004-2000-SA, indicaba que dentro de su alcance se encontraban comprendidos los siguientes grupos de productos: 1) Productos farmacéuticos, 2) Productos galénicos, 3) Recursos terapéuticos naturales, 4) Productos cosméticos y de higiene personal, 5) Productos sanitarios y de limpieza doméstica, 6) Productos dietéticos y edulcorantes, y 7) Insumos, instrumental y equipo de uso médico-quirúrgico u odontológico.

Que el artículo 35 del citado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 004-2000-SA, señalaba que los productos farmacéuticos comprendían los medicamentos de marca, medicamentos genéricos, productos medicinales homeopáticos, agentes de diagnóstico, productos de origen biológico y radiofármacos.

Que conforme con los artículos 141 y 142 del referido reglamento, constituía infracción a las disposiciones contenidas en dicha norma, el almacenar distribuir o dispensar productos vencidos, lo cual era materia de sanción mediante una multa que variaba entre 1 y 100 Unidades Impositivas Tributarias - UIT, de acuerdo con la naturaleza del establecimiento infractor.

¹² Cabe precisar que en el ejercicio 2007 se encontraba vigente el Capítulo III de la citada ley, el cual se refería a los productos farmacéuticos y galénicos y a los recursos terapéuticos naturales, el cual comprendía los artículos del 49 al 75; siendo posteriormente derogado mediante la Ley N° 29459, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 26 noviembre 2009.

¹³ El referido decreto fue derogado por el Decreto Supremo N° 016-2011-SA, publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 27 de julio de 2011.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que este Tribunal, mediante la Resolución N° 07164-2-2002, ha establecido que en el caso del desmedro, la destrucción de los bienes es consecuencia justamente del ciclo económico para ser puestos dichos bienes a la venta o consumo, por lo que constituye un gasto inevitable y en ciertas situaciones, previsible, por el tipo de producción o manipuleo o mantenimiento que los bienes implican, y que un ejemplo de ello lo constituye el caso en el que una norma legal como la Ley General de Salud, obliga a la destrucción de aquellos productos o medicamentos que no cumplen con determinadas condiciones (medicamentos malogrados o con fechas vencidas de fabricación).

Que asimismo, en la Resolución N° 07823-4-2014, ha señalado que las destrucciones de productos o medicamentos que no cumplieran determinadas condiciones, bien se trate de productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación, son reconocidas como desmedros de existencias que constituyen un gasto necesario y vinculado con la actividad gravada, que además es inherente a la naturaleza de estos bienes y de sus condiciones de comercialización.

Que en el mismo sentido, en las Resoluciones N° 07823-4-2014 y 12459-8-2015, ha referido que procede la deducción a efecto del Impuesto a la Renta de los productos incinerados, aun cuando estos, a su fecha de expiración se hubieran encontrado en poder de los clientes de la recurrente, y solo luego de dicha fecha se hubieran devuelto, por cuanto ello obedeció a las políticas y prácticas comerciales de esta con sus clientes.

Que a su vez, en la Resolución N° 07823-4-2014, este Tribunal ha señalado respecto al reparo por desmedro de productos farmacéuticos, sobre productos vendidos a sus distribuidores próximos a vencer, que constituyendo la recurrente la representante de la marca, resultaba razonable que esta solicitara la devolución de estos productos a fin de asegurar su destrucción, evitando se pudieran expender en su momento productos vencidos que afectarían la salud de los adquirentes lo que podría ir, además, en detrimento de la imagen de la recurrente, constituyendo en consecuencia un gasto que guardaba relación de causalidad con la obtención de la renta.

Que por otro lado, en la Resolución N° 11917-9-2019, ha anotado que en el contexto de la comercialización de productos farmacéuticos, el fabricante de productos farmacéuticos tiene la responsabilidad de la calidad de los productos que comercializa tanto de la entrega de productos aptos para su consumo, así como de la aceptación de aquellos que inicialmente fueron materia de venta a los distribuidores.

Que según las normas y criterios expuestos, se tiene que en el contexto de la comercialización de productos farmacéuticos, las destrucciones de productos o medicamentos que no cumplieran determinadas condiciones, bien se trate de productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación, son reconocidas como desmedro de existencias que constituyen un gasto necesario y vinculado con la actividad gravada, que además es inherente a la naturaleza de estos bienes y de sus condiciones de comercialización, y que su destrucción se deriva del cumplimiento de una norma legal.

Que en el caso de autos, se advierte que la Administración reparó la deducción de S/ 398 793,73 vinculada a las salidas de productos terminados con el motivo "destrucción de productos", toda vez que el desmedro de los mismos se produjo cuando estuvieron en poder de los clientes de la recurrente, esto es, cuando la venta ya se había efectuado, por lo que consideró que no correspondía que aquella asumiera la destrucción de los mismos.

Que cabe señalar que durante el procedimiento de fiscalización la Administración no cuestionó que los bienes hubieran sufrido desmedro, hubieran sido físicamente devueltos a la recurrente, ni que se hubiera cumplido con los requisitos establecidos por la norma a fin de su destrucción, en ese sentido, la controversia consiste en determinar si procede como deducción, por parte de la recurrente, la destrucción de los bienes que le fueron devueltos por sus clientes en tales condiciones, y si cumplía con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, debe reiterarse que según el Informe General de Fiscalización, de foja 5161, la recurrente se dedica a la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos, siendo que los productos materia de reparo correspondían a productos farmacéuticos, según señala la propia



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Administración, a foja 5847 vuelta, los mismos fueron devueltos por sus clientes y posteriormente destruidos, según lo reconocen ambas partes.

Que en tal sentido, siendo la recurrente fabricante y comercializadora de los productos farmacéuticos, resultaba razonable y acorde con las normas sanitarias citadas en los considerandos precedentes, que aceptara de sus clientes, la devolución de aquellos productos que se encontraban deteriorados, a fin de asegurar su destrucción, evitando de este modo que se pudieran expender productos farmacéuticos que afectaran la salud de las personas que los adquiriesen, lo que podría originar que fuera sancionada con multas o ser demandada judicialmente por responsabilidad contractual, además de ocasionar un posible detrimento de su imagen, lo que a su vez redundaría en la comercialización de los productos que vende.

Que en ese orden de ideas, la destrucción de los productos redundaba no solo en la fabricación y comercialización de los productos que brindaba, sino en la confianza de quienes los adquirirían para su posterior venta, constituyendo, en consecuencia, un gasto que guardaba relación de causalidad con la obtención de la renta.

Que es pertinente precisar que el hecho que la recurrente hubiese vendido con anterioridad los productos a sus clientes no implicaba que aquella, aun cuando no se encontrara obligada legalmente, no pudiera solicitar la devolución de los productos farmacéuticos a sus distribuidores a efecto de proceder a su destrucción, lo que resultaba acorde con el tipo producto que vende y no se encontraba prohibido por ninguna norma¹⁴

Que mal podría afirmarse que los gastos materia de reparo constituyen gastos de terceros, por cuanto conforme se ha señalado precedentemente, al efectuarse la devolución de los bienes estos ingresaron en el patrimonio de la recurrente, no habiendo sido ello materia de cuestionamiento por la Administración.

Que cabe reiterar que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales expuestos, las destrucciones de productos o medicamentos que no cumplieran determinadas condiciones, bien se trate de productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación, son reconocidas como desmedros de existencias que constituyen un gasto necesario y vinculado con la actividad gravada, que además es inherente a la naturaleza de estos bienes y de sus condiciones de comercialización, por lo que no resulta atendible el cuestionamiento de la Administración, para desconocer la deducción del gasto, referido a que no se habría demostrado que dicho deterioro fue razonable e inevitable y que no fue por negligencia o causa imputable.

Que asimismo, en cuanto a que los productos recibidos por la recurrente no constituían existencias para ella, debe indicarse que ello resultaría amparable en la medida en que se hubiese verificado durante el procedimiento de fiscalización que no se había efectuado la contabilización del incremento de las existencias, ni se había procedido a revertir el costo inicialmente registrado, lo que no ha sido acreditado por la Administración, siendo además que no se ha efectuado un reparo al ingreso, sino un reparo al gasto, esto es, a la destrucción de la mercadería proveniente de los clientes de la recurrente¹⁵.

Que estando a lo expuesto, resultaba procedente que la recurrente, en su calidad de fabricante, dedujera para efecto de la determinación de su renta neta de tercera categoría, el gasto por desmedro de la mercadería que le fuera devuelta por sus clientes para fines de su destrucción, por lo que procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente sobre el particular.

b) Desarrollo de productos – O/piloto (S/ 129 671,54)

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 5704 y 5705, se aprecia que la Administración reparó la deducción del gasto por el importe de S/ 129 671,54, toda vez que

¹⁴ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 10959-4-2017 y 03612-8-2018.

¹⁵ De igual forma se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 12459-8-2015.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que de los mencionados documentos se advierte que las pruebas a las que se habría sometido al producto denominado "tazim 1 g. liofilizado P. inyecc caja x1", se iniciaron y terminaron en el año 2006, es más a fines de este último, ya se encontraban en la fase de empaque, lo que no condice con lo alegado por la recurrente en el sentido que las salidas del producto realizadas en el ejercicio 2007 se consumieron en su entrega al área de control de calidad para el análisis correspondiente al tratarse de productos en desarrollo.

Que por lo expuesto, las salidas observadas del mencionado producto efectuadas en el ejercicio 2007 no se encuentran sustentadas, no habiendo, la recurrente, acreditado el destino de tales bienes que alega, en ese sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración no consideró que la salida de los productos del proyecto piloto no estuvo destinada a su comercialización, sino únicamente a verificar sus cualidades y composición química, e incluso si hubiese planeado venderlos, ello no se hubiera podido realizar, ya que dicho producto se desarrolló solo para atender una licitación del Seguro Social de Salud, la cual fue posteriormente anulada, por lo que no pudo comercializarlos, y que aun cuando hayan obtenido un informe aprobatorio por control de calidad, no podrían ser objeto de comercialización pues no cuentan con la presentación necesaria para tal efecto; debe indicarse que el reparo al gasto efectuado por la Administración se sustenta en que no se acreditó el destino de la salida de los productos acotados, y no en que estos hubiesen sido objeto de comercialización, toda vez que la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización, no sustentó el motivo de su salida y si bien afirmó que los productos observados se retiraron para que se efectuaran pruebas por el área de control de calidad, no lo demostró, conforme con lo analizado precedentemente; por lo que carece de sustento lo alegado en este extremo.

Que si bien la recurrente afirma que los gastos vinculados al desarrollo de nuevos productos estarían vinculados con la generación de rentas gravadas, los que tienen por finalidad establecer si estos productos tienen las cualidades farmacológicas esperadas que permitan a la empresa producirlos comercialmente en masa y poder obtener así más rentas; no acreditó durante el procedimiento de fiscalización que las salidas de los productos observados hayan tenido como destino los análisis efectuados por el mencionado departamento de control de calidad, toda vez que los retiros observados se produjeron en enero de 2007, en tanto la documentación que sustentaría que algunos productos fueron analizados por la mencionada área, corresponden a pruebas realizadas en el año 2006, y únicamente respecto del lote N°

c) Muestras médicas (S/ 7 367,19)¹⁶

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de foja 5704, se aprecia que la Administración reparó el importe de S/ 33 916,43, toda vez que la recurrente no sustentó ni explicó la salida de los productos terminados bajo el concepto de "muestras médicas", detallados en Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° habiendo únicamente proporcionado el Kardex y los vouchers de salida del almacén de productos terminados.

Que en cuanto a las salidas de los productos observados, es del caso indicar que conforme señala la Administración, la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización, no explicó ni detalló el motivo por el cual se produjeron tales salidas; siendo que recién en su recurso de reclamación señaló que las mercaderías observadas bajo el concepto de "muestras médicas" únicamente salieron a efecto de ser procesadas para su reconversión y cambio de presentación, por lo que, por cada una de las salidas efectuó un ingreso en inventarios por los mismos montos y productos, esto es, si bien tales productos salieron, estos mismos volvieron a ingresar al almacén después del cambio de su presentación; lo que reitera en su recurso de apelación.

Que en la resolución apelada, de fojas 5838 a 5840 vuelta, se aprecia que la Administración al analizar el mencionado reparo, y tomando en consideración lo expresado por la recurrente en su recurso de

¹⁶ Cabe indicar que si bien del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° se aprecia que el reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, vinculado con muestras médicas, ascendía a S/ 33 916,43, en la resolución apelada, de fojas 5838 a 5840 vuelta, se aprecia que se rectificó el mencionado reparo, a la suma de S/ 7 367,19, al verificar que el importe de S/ 26 549,24 se encontraba sustentado, extremo este último que no es materia de controversia.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

reclamación, levantó la mencionada acotación por la suma de S/ 26 549,24, respecto de las salidas detalladas en el cuadro de foja 5839 vuelta, al verificar que con la documentación proporcionada por aquella durante el procedimiento de fiscalización, de fojas 4165 a 4197, 4251 a 4255 y 4305 a 4307, había sustentado las salidas de almacén; no obstante, mantuvo el mencionado reparo por el importe de S/ 7 367,19, extremo que es materia de grado.

Que ahora bien, de la documentación que obra en autos no se aprecia que la recurrente haya cumplido con presentar en etapa de fiscalización aquella que sustente las salidas de los productos bajo el concepto de "muestras médicas", por el importe de S/ 7 367,19, y si bien argumenta que las mercaderías salieron únicamente para que realizara un cambio de presentación y que posteriormente volvieron a ingresar a sus inventarios, no se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización haya presentado la documentación que sustente tal afirmación, respecto de aquellos conceptos por los cuales se mantuvo el presente reparo.

Que si bien el CD que obra a foja 5025, presentado en durante el procedimiento de fiscalización, contiene el Kardex de la recurrente, en aquel únicamente se aprecia las salidas de las mercaderías por la cuales se mantuvo el reparo, no apreciándose el registro de la posterior entrada por los mismos productos, cantidades y lotes que los observados, por lo que lo señalado por la recurrente no se encuentra debidamente sustentado; no habiendo proporcionado, durante la fiscalización, documentación que sustente las salidas acotadas, por lo que corresponde mantener el reparo por el importe de S/ 7 367,19, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación con el cuestionamiento a la admisión de medios probatorios presentados en instancia de reclamación, debe indicarse que esta instancia ha emitido pronunciamiento sobre el particular en el punto denominado "Medios Probatorios" de la presente resolución.

d) Faltante de inventario (S/ 98 161,69)

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de foja 5704, se aprecia que la Administración reparó las salidas de productos terminados por concepto de "Faltantes de Inventario", detalladas en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° al considerar que la recurrente no adjuntó documentación alguna que las sustentara, no habiendo acreditado que formaran parte de las adiciones efectuadas en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que como se aprecia de lo actuado, desde la etapa de fiscalización la recurrente sostuvo que adicionó el concepto observado en la anotada declaración jurada, de lo que se tiene que no es materia de discusión su deducibilidad como gasto para efecto de la determinación del impuesto y ejercicio fiscalizado.

Que de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 de 1 de abril de 2008, presentada mediante el Formulario Virtual PDT 660 N° de fojas 5123 y 5770, se aprecia que la recurrente consignó como adiciones, en la casilla el importe de S/ 1 831 425,00, el que de conformidad con el detalle presentado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, de foja 4972, estaba compuesto por diferentes conceptos, entre ellos el "ajuste por faltantes de inventario" por S/ 46 631,00.

Que al respecto, si bien en la declaración jurada antes mencionada, la recurrente adicionó S/ 46 631,00, por "ajuste por faltantes de inventario", es del caso señalar que no presentó documentación sustentatoria que acredite que las salidas por concepto "Faltantes de Inventario" observadas, fueron las que se adicionaron en la mencionada declaración jurada ni, de ser el caso, qué salidas de inventario observadas, detalladas en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° fueron las que efectivamente se adicionaron; debiéndose precisar que el importe adicionando asciende a S/ 46 631,00, mientras que la suma total de los faltantes de inventarios acotados asciende a S/ 98 161,69.

Que asimismo, no se advierte que la recurrente haya presentado documentación adicional que sustente las salidas por concepto "Faltantes de Inventario" materia del presente reparo, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

e) Regularización de inventario, ajuste tienda 24 y redondeo (S/ 27 265,10)

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de foja 5704, se aprecia que la Administración reparó las salidas de productos por concepto "Regularización de inventario, ajuste tienda 24 y redondeo", detalladas en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° toda vez que, la recurrente no presentó ninguna documentación ni explicación que sustentara las salidas observadas.

Que del Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4698 a 4703, se advierte que la Administración objetó las salidas del almacén de productos terminados bajo las observaciones de "Ing. Temporal", "redondeo" y "ajuste TDA"; conceptos respecto de los cuales la recurrente únicamente proporcionó, a fojas 4130 a 4139, el Kardex Valorizado por Producto y los reportes de movimientos de almacén, en los que se aprecia el ingreso y posterior salida de los productos observados bajo el concepto de "ingreso temporal", no apreciándose documentación que sustente su salida, ni la de aquellos conceptos con las observaciones "redondeo" y "ajuste TDA", por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo

Que si bien la recurrente sostiene, en relación con los conceptos acotados, que la realización de dichos gastos y su relación con la generación de rentas y mantenimiento de su fuente han quedado totalmente acreditados en la etapa de fiscalización, tales gastos no fueron sustentados, por lo que carece de sustento tal afirmación.

iii. Gastos que no cumplen con el principio de causalidad (Cta. 63 y Cta. 65) (S/ 681 503,00).

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 5682 a 5703 y 5717, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por diversas deducciones de gastos ascendentes a la suma de S/ 681 503,00¹⁷, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

a) Honorarios, comisiones y corretajes (S/ 79 782,60)

Que en el recurso de apelación la recurrente sostiene que la causalidad de los desembolsos observados resulta evidente, en la medida que se tratan de servicios de asesoría legal y capacitación en marketing, los cuales están directamente vinculados con su actividad económica y que resultan comunes en empresas de su envergadura. En el caso de los servicios prestados por estos consistían en el asesoramiento a la gestión, coordinación y tramitación de concursos públicos (licitaciones) de suministro de medicamentos, operación estrictamente vinculada con su giro de negocio; siendo que, los documentos que prueban la contratación y la efectiva prestación de los servicios son la copia del Contrato de Servicios Profesionales, copia del escrito N° 1 de 7 de diciembre de 2007, presentado ante el Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, los que serán proporcionados oportunamente dentro del plazo legalmente establecido para el ofrecimiento de pruebas, y que acreditan la asesoría a la Alta Dirección y Plana Gerencial, en forma escrita y verbal, así como el ejercicio de la defensa y el patrocinio de la empresa en diversos procedimientos.

Que señala que los gastos por capacitación de marketing corresponden a la asesoría y capacitación en herramientas de gestión de canales de distribución, así como respecto a nociones médicas fundamentales que permita a sus ejecutivos y miembros de su equipo de marketing y ventas conocer mejor el efecto de sus productos en la salud de las personas, de tal forma que dicha capacitación mejora notoriamente las capacidades de negociación y venta de su personal, lo que redundará en una mejora en sus ventas; por tal motivo, decidió contratar a con la finalidad que transmita sus conocimientos y experiencia del mercado farmacéutico y acerca de nociones fundamentales de medicina relacionada con sus líneas de

¹⁷ Cabe indicar que si bien en los Anexos 2 y 4 a la mencionada resolución de determinación se aprecia que el reparo efectuado ascendía a S/ 723 165,24, en la resolución apelada la Administración modificó el importe de aquel a S/ 681 503,00, de foja 5813 vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

producción. Añade que la efectiva ejecución del servicio observado está plenamente sustentado con los recibos por honorarios y los materiales de enseñanza que consistieron en diapositivas, las cuales se utilizaron en las 12 sesiones de capacitación.

Que manifiesta, respecto de los demás servicios reparados, que en la etapa de fiscalización se presentaron todos los contratos y demás documentos que acreditan su realización y causalidad.

Que mediante escritos ampliatorios, la recurrente reitera sus argumentos e indica que procede a presentar copias de los contratos de locación de servicios y los comprobantes de pago, los cuales sustentan los gastos observados; que los servicios observados son de tipo inmaterial motivo por el cual no pueden ser sustentados en informes o soportes físicos, ya que la mayoría de estos implicaba la asesoría directa a funcionarios de su empresa o la realización de trámites a su favor; que cuando se emite en definitiva un informe, este contiene por lo general información de tipo confidencial que no es posible ser difundida públicamente; que la Administración debe identificar expresamente y en forma detallada los gastos observados, siendo ilegal reparar porque "algunos" de los gastos supuestamente no se han sustentado; y que cumplió con pagar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, vinculada a uno de sus proveedores, por lo que no corresponde que se cobre doblemente el impuesto.

Que por su parte, la Administración señala que el gasto deducido por la recurrente como "Honorarios. Comisiones y Corretajes" no constituyen gastos deducibles del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2007, en tanto no se acreditó fehacientemente la efectiva realización de los servicios observados.

Que añade que tanto los comprobantes de egreso interno y las diapositivas presentadas en instancia de reclamación, no fueron presentadas en la etapa de fiscalización, motivo por el cual, en virtud de lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario, no corresponden ser meritados, al no haberse demostrado que no fueron presentados ni exhibidos por causas no imputables, ni acreditado la cancelación del monto reclamado vinculado a aquellos; sin perjuicio de lo cual, refiere que los comprobantes de egresos y las diapositivas presentadas no sustentan que las sesiones de capacitación fueron dadas por José Arriola, más aún cuando no indican el nombre del expositor y no se presenta documento adicional que sustente por ejemplo la convocatoria o asistencia.

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de foja 5688, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por la deducción realizada en la cuenta contable Honorarios, comisiones y corretajes, por el importe de S/ 79 782,60, al considerar que la recurrente no proporcionó documentación que evidencie la labor desarrollada por los profesionales que supuestamente le habrían prestado servicios, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, es del caso reiterar que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone 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 dicha ley.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004, 00886-5-2005 y 12871-2-2010, entre otras, que para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan los requisitos establecidos en el reglamento de comprobantes de pago así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado.

Que según el criterio adoptado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08052-10-2017 se ha indicado que de los criterios antes citados, se tiene que para que un comprobante de pago por adquisiciones o prestación de servicios pueda sustentar



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

válidamente el costo de ventas o gasto, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, aquel debe corresponder a una operación efectivamente realizada.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal, en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que, en principio, se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes, o-en su caso- con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que sobre el particular, este Tribunal en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009 ha establecido que un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, asimismo solo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que se haya efectuado.

Que mediante el inciso a) del punto 5 del Anexo 01 al Requerimiento N° de fojas 4824 y 4825, la Administración señaló que observó que la recurrente registró gastos por concepto de asesoría jurídica, capacitación en marketing y servicio en producción, no obstante, contar con personal (interno y externo) que realiza dichas labores y/o que se encuentra perfectamente capacitado para las mismas; motivo por el cual le solicitó que sustentara, por escrito, con la base legal respectiva y la documentación fehaciente, la efectiva prestación de los servicios, tales como contratos firmados previos al servicio, listados firmados por el personal participante, temarios, identificación del caso que justifique la atención especializada, reportes y/o documentos que acrediten el avance de trabajo, reportes de resultados, entre otros, según corresponda, respecto de las operaciones detalladas en el Anexo N° 6 - Punto 1 al citado requerimiento, de fojas 4784 y 4785¹⁸.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 25 de noviembre de 2009, de fojas 4661 a 4663, la recurrente sostuvo que si bien cuenta con personal calificado para la ejecución de actividades propias del giro de su negocio, adicionalmente tiene asesores externos encargados de la implementación y mejoramiento de los procedimientos adoptados o para asesoría en procedimientos legales y de mercadeo; que no existe norma alguna que limite a las compañías a recurrir a los servicios legales de terceros, los que, en su caso, se da en ocasiones en las que requiere de personal altamente especializado en procesos de licitaciones con el Estado, registros de patente ante Indecopi, asesoría laboral, personal y procesal; y que a fin de sustentar la efectiva prestación de los servicios observados proporciona informes o escritos presentados y elaborados con motivo de dichas asesorías y contratos suscritos.

Que mediante el punto 5 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4730, 4731, 4736 y 4737, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, así como de la documentación proporcionada, e indicó que no presentó documentación sustentatoria fehaciente que evidencie la labor desarrollada por los profesionales que supuestamente le habrían prestado servicios, tales como contratos donde se estipule la labor a realizar, informes de avance y conclusión de servicios, entre otros, por lo que procedió a reparar los importes detallados en el Anexo N° 4 - Punto 1 al anotado resultado de requerimiento, de foja 4691, ascendentes a S/ 79 783,00, de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Anexo N° 4 - Punto 1 al Resultado del Requerimiento N° , se advierte que la Administración reparó diversos gastos registrados en la cuenta – Honorarios, comisiones y corretajes, correspondientes a los comprobantes de pago emitidos por

¹⁸ Cabe indicar que, adicionalmente, a foja 4824, la Administración indicó que observó un cargo por concepto de requerimiento de asesoría legal y otro por concepto de reembolso de gastos de G.O, respecto de los cuales solicitó a la recurrente sustentar por escrito, con la base legal respectiva y la documentación fehaciente, el origen de tales cargos. Igualmente, precisó que la documentación requerida en el inciso a) del Punto 5 del Anexo 01 al anotado requerimiento debía acreditar la efectiva prestación de los servicios.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

por servicios de asesoría legal y en el departamento legal; y José Arriola U. por servicios de capacitación en marketing y charlas de capacitación.

César Antonio Temoche García,

Que al respecto, obran a fojas 4016 a 4027, los Recibos por Honorarios N°

emitidos por César Antonio Temoche García, en favor de la recurrente, por los servicios de asesoría legal y patrocinio en procesos judiciales de enero a marzo y mayo a diciembre de 2007.

Que asimismo, obran a fojas 3944 a 3949, los Recibos por Honorarios N° emitidos por en favor de la recurrente por "servicios prestados en el departamento legal".

Que igualmente, a fojas 3922 a 3933, se observan los Recibos por Honorarios N°

emitidos por a la recurrente, por servicios y trabajos prestados al área legal, trabajos en el departamento legal, servicios de asesoría/legales y trámites a entidades públicas.

Que al respecto, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes expuesto, a fin de acreditar la efectiva realización de las operaciones no es suficiente contar con el comprobante de pago, ni con su registro contable, puesto que resulta indispensable que se presenten otras pruebas que puedan sustentar que estas se llevaron a cabo, entre otros, tratándose de servicios, con indicios razonables de la efectiva prestación de estos, lo que en el caso de autos no ha ocurrido.

Que estando a lo expuesto, cabe concluir que la recurrente no acreditó con documentación suficiente la efectiva prestación de los servicios acotados, pese a ser requerida a tal efecto y estar obligada a ello, por lo que el reparo analizado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar este extremo de la resolución apelada.

José Isaías Arriola Uceda y Luis Israel Rondan Pereyra

Que obran a fojas 3934 a 3941, los Recibos por Honorarios N°

emitidos por en favor de la recurrente por los servicios prestados al departamento legal; asimismo obran a fojas 3950 a 3961, los Recibos por Honorarios N°

emitidos por en favor de la recurrente por capacitación al personal de marketing y ventas, en distintas líneas, ginecológica, neumológica, entre otros.

Que asimismo, obra en autos el Contrato de Locación de Servicios celebrado el 1 de setiembre de 2007 entre la recurrente y de fojas 3942 y 3943, en cuya cláusula tercera se indica que el locador se comprometía a brindar a la recurrente el servicio de procuraduría.

Que por otro lado, obra a foja 3962, el Contrato de Locación de Servicios suscrito el 1 de enero de 2007, mediante el cual se comprometió a brindar a la recurrente sus servicios profesionales a fin de realizar la capacitación de los representantes de ventas en el mercado farmacéutico; obligándose a elaborar un informe mensual estableciendo el avance de cada uno de los representantes de ventas respecto a la capacitación realizada.

Que con relación a los mencionados documentos, es del caso señalar que conforme con los criterios jurisprudenciales anteriormente glosados, a fin de acreditar la efectiva prestación de los anotados servicios no es suficiente contar con el comprobante de pago, ni con su registro contable, puesto que resulta indispensable que se presenten otras pruebas que puedan sustentar su realización; siendo que un contrato



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

escrito solo representa la instrucción o mandato para la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado; en tal sentido, los referidos contratos únicamente acreditan un acuerdo de voluntades, mas no que dichos servicios hayan sido realizados efectivamente por parte del proveedor.

Que estando a lo expuesto, cabe concluir que la recurrente no acreditó con documentación suficiente la efectiva prestación de los servicios acotados, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar este extremo de la resolución apelada.

Que en relación con los argumentos formulados por la recurrente en el sentido que la causalidad de los desembolsos observados resulta evidente, en la medida que se tratan de servicios de asesoría legal y capacitación en marketing, los cuales están directamente vinculados a su actividad económica y resultan comunes en empresas de su envergadura; cabe indicar que los desembolsos observados han sido reparados al no haber la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización, acreditado la efectiva realización de los servicios descritos en los recibos por honorarios antes detallados correspondientes a los gastos registrados en la cuenta Honorarios, comisiones y corretajes; siendo que únicamente presentó en dicha etapa, los comprobantes de pago y 2 contratos de locación de servicios¹⁹, los cuales que por si solos no acreditan la realización de las operaciones observadas; pese a que la Administración, mediante el Requerimiento N° le solicitó expresamente que sustentara la efectiva prestación de los servicios acotados.

Que si bien la recurrente afirma que le prestó asesoramiento en la gestión, coordinación y tramitación de concursos públicos (licitaciones) de suministro de medicamentos, operación estrictamente vinculada con su giro de negocio, y que los documentos que prueban dichas actividades son la copia del Contrato de Servicios Profesionales y del escrito N° 1 de 7 de diciembre de 2007, presentado ante el Tribunal de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, los que acreditarían la asesoría a la Alta Dirección y Plana Gerencial, en forma escrita y verbal, así como el ejercicio de la defensa y el patrocinio de la empresa en diversos procedimientos; cabe precisar que si bien a fojas 5288 a 5295 obran dichos documentos, los cuales fueron proporcionados con su recurso de reclamación y adicionalmente volvió a presentarlos el 31 de mayo de 2011 con su escrito ampliatorio a su recurso de apelación, a fojas 7213 a 7216²⁰, es del caso señalar que conforme se ha señalado precedentemente, no corresponde que tales documentos sean analizados en esta instancia ni que hubiesen sido merituidos en instancia de reclamación, conforme lo señalado en la resolución apelada de foja 5833, toda vez que no acreditó estar inmersa dentro de las excepciones establecidas en los artículos 141 y 148 del Código Tributario.

Que en cuanto a lo mencionado por la recurrente, respecto a que decidió contratar a José Arriola, con la finalidad que transmita sus conocimientos y experiencia del mercado farmacéutico y acerca de nociones fundamentales de medicina relacionada con sus líneas de producción, y que la efectiva ejecución del servicio observado está plenamente sustentado con los recibos por honorarios y los materiales de enseñanza que consistieron en diapositivas, las cuales se utilizaron en las 12 sesiones de capacitación; cabe señalar que conforme se ha señalado previamente, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales desarrollados por este Tribunal, a fin de acreditar la efectiva realización de las operaciones no es suficiente contar con el comprobante de pago puesto que resulta indispensable que se presenten otras pruebas que evidencien que aquellas se llevaron a cabo; y si bien la recurrente proporcionó, con su recurso de reclamación, a fojas 5226 a 5229, 5231 a 5237, 5239, 5241 a 5244, 5246 a 5248, 5250 a 5252, 5254 a 5256, 5258 a 5261, 5263 a 5269, 5271 a 5274, 5276 a 5280 y 5282 a 5285, comprobantes de egreso y diversas presentaciones en diapositivas sobre "Osteoporosis", "Anatomía del aparato respiratorio", "Talentum Memantina 10mg. tabletas", "Cáncer", "Psicosis y esquizofrenia", "isoimmunización", "Endometriosis", "Dizalazin Sulfasalazina", "Monobactamicos", "Fisiología de la piel" y "Enfermedad de Alzheimer", es del caso indicar que conforme se ha señalado previamente, no correspondía que en instancia de reclamación se evaluara dicha documentación, al amparo del artículo 141 del Código Tributario.

¹⁹ Documentos que también proporcionó el 31 de mayo de 2011, a fojas 7157 a 7212, con el escrito ampliatorio a su recurso de apelación, de fojas 7677 a 7713.

²⁰ En dicha instancia proporcionó el contrato de locación de servicios suscrito con el mencionando proveedor el 1 de abril de 2007, y adicionalmente presentó el contrato de locación suscrito el 1 de abril de 2006.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que sin perjuicio de lo antes mencionado²¹, es del caso indicar que tales documentos no acreditan la efectiva realización de los servicios descritos en los recibos por honorarios emitidos por .

toda vez que los comprobantes de egreso constituyen únicamente documentación contable de la recurrente en la que se aprecia que registró pagos que se habrían efectuado a favor del mencionado proveedor por los anotados comprobantes de pago, y en cuanto a las diapositivas presentadas, más allá de su contenido relacionado con el giro del negocio de la recurrente, de estas no es posible establecer con certeza que correspondan a las supuestas capacitaciones efectuadas por el aludido proveedor en favor de su personal, no estando acompañadas de documentación que sustente el desarrollo de charlas o capacitaciones al personal en que estas hubieran sido expuestas²².

Que acerca de lo argumentado por la recurrente en cuanto a que los servicios observados son de tipo inmaterial por lo que no pueden ser sustentados en informes o soportes físicos, ya que la mayoría de estos implicaba la asesoría directa a sus funcionarios o la realización de trámites a su favor y que los informes contienen por lo general información de tipo confidencial que no es posible ser difundida públicamente; cabe anotar que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones fehacientes, lo que no acreditó, a pesar que le correspondía la carga de la prueba.

Que sobre lo manifestado por la recurrente acerca que cumplió con pagar la retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados, vinculada a uno de sus proveedores, por lo que no corresponde que se cobre doblemente el impuesto, debe anotarse que no se aprecia que por los servicios acotados se hubiesen efectuado tales retenciones, en todo caso, tal hecho no enerva el reparo por no acreditarse la efectiva prestación de los servicios cuyo gasto pretende deducir la recurrente para efecto de la determinación del impuesto a su cargo.

Que con relación a lo esgrimido por la recurrente, respecto a que la Administración debe identificar expresamente y en forma detallada los gastos observados, siendo ilegal reparar porque "algunos" de los gastos supuestamente no se han sustentado; es del caso señalar que la Administración, en el procedimiento de fiscalización, identificó plenamente las operaciones observadas, registradas en la cuenta - Honorarios, comisiones y corretajes, conforme se aprecia del Anexo N° 4 - Punto 1 al Resultado del Requerimiento N° en el que se detalló los proveedores y comprobantes de pago reparados por no haberse acreditado la efectiva realización de los servicios por los que fueron emitidos, por lo que lo manifestado por la recurrente no resulta atendible.

b) Rotación de productos, rebate, plan comercial, servicio de marketing (S/ 267 336,81)

Que en el recurso de apelación la recurrente sostiene que la Administración no ha tomado en consideración ni ha meritado debidamente la documentación entregada durante la etapa de fiscalización, así como la información suministrada durante la misma, en virtud de la cual se acredita plenamente la efectiva realización y causalidad de los gastos reparados.

Que manifiesta que los conceptos de rotación de productos, rebate, plan comercial y servicios de marketing, corresponden a montos pagados a sus distribuidores, así como a las diferentes cadenas de farmacias, con la finalidad de incentivar la venta de sus productos a través de la priorización en la exhibición en los locales comerciales, para que el público los identifique fácilmente y de una forma directa inducirlos a su compra; y adicionalmente, en el caso de los servicios de marketing por Distribuidora Alfaro, corresponden a aquellos prestados por impulsadoras de sus productos. Añade que estas tácticas comerciales, las cuales también

²¹ Cabe señalar que respecto a las mencionadas pruebas presentadas por la recurrente con su recurso de reclamación, la Administración, en la resolución apelada, de foja 5833 vuelta, si bien señaló que no correspondía merituarlas, en virtud de lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario, también refiere que: "*Sin perjuicio de lo antes mencionado, es de señalar que los comprobantes de egresos y las diapositivas presentadas no sustentan que las sesiones de capacitación fueron dadas por el señor más aún cuando no indican el nombre del expositor y no presenta documento adicional que sustente por ejemplo la convocatoria o asistencia.*"

²² Similar criterio se ha establecido en la Resolución N° 10593-4-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 10903-4-2021

son practicadas por muchos otros laboratorios, consisten en el otorgamiento de incentivos a los principales canales de comercialización directos al público a efecto que estos otorguen la prioridad a sus productos al momento de exhibirlos y, de ser posible, recomendarlos.

Que sostiene que el priorizar la exhibición de un determinado producto en la vitrina de sus distribuidores, es una estrategia destinada a captar aquellos consumidores que no tienen una preferencia determinada por algún producto, con lo cual, a través de dicha práctica, no solo se realizan más ventas, sino también se amplía su participación en el mercado, al posicionarse en aquellos consumidores sin preferencias determinadas; siendo que en la etapa de fiscalización presentó cuadros en los cuales se establecía la relación entre la realización de estos gastos y el impacto claramente positivo que tuvieron en sus ventas, demostrándose dicha relación con los números específicos de las ventas realizadas.

Que añade que dicha práctica es usual en el mercado y no se encuentra sustentada en documentos firmados o suscritos con sus distribuidores, toda vez que se trata de un servicio simple que surge de una convención comercial comúnmente aceptada por los operadores del mercado farmacéutico, de lo contrario pasaría a formar parte de una relación obligacional de tipo contractual; por ello, no corresponde que se le exija la presentación de contrato alguno, debiendo bastar para su acreditación el pago efectivo realizado y el comprobante de pago emitido a su nombre.

Que en ese sentido, sostiene que de la propia naturaleza de los servicios observados, la explicación antes descrita y los comprobantes de pago emitidos, se puede concluir su relación directa y esencial con la generación de rentas, habiendo sus distribuidores procedido a declararlos, por lo que corresponde levantar el reparo.

Que refiere que los conceptos por son gastos efectuados con motivo de un viaje realizado a China para efectuar coordinaciones y planes de negocios con diversas proveedoras, siendo que estos corresponden a la adquisición de libros sobre la cultura peruana, así como otros obsequios a entregarse a dichos proveedores, calificando así como gastos de representación. Añade que los gastos de representación son aquellos efectuados con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, así como aquellos gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes; y que deben ser aceptados teniendo en consideración su monto, el cual, en comparación con el volumen de sus operaciones y ventas, resulta plenamente razonable y proporcional, no pudiendo considerarse que tales gastos tengan por objeto eludir el pago de impuestos.

Que arguye que el concepto "Reclasificación de gastos" corresponde a la devolución de productos que no tenían las condiciones adecuadas para su comercialización, efectuada por la cual se encuentra debidamente acreditada con comprobante de pago, en el que se ha indicado expresamente el motivo de su emisión, por lo que resulta justificada su emisión. Añade que aún cuando las normas sobre comprobantes de pago establecen que en caso de devoluciones procederá la emisión de una nota de crédito, ello tiene efectos respecto al Impuesto General a las Ventas y no para el Impuesto a la Renta, siendo que las normas de este último no supeditan la deducción de un gasto a la emisión de este tipo de documento, señalando únicamente que se deberá emitir un comprobante de pago. En ese sentido, sostiene que corresponde que se levante el reparo efectuado.

Que mediante escrito ampliatorio, reitera sus argumentos y añade que resulta contradictorio que al analizar el presente reparo, respecto de los conceptos por rebate y similares, la Administración observara la falta de presentación de contratos, cuando, en el reparo analizado en el punto anterior, restó importancia y valor probatorio a los mismos; que el concepto rebate, por sí mismo, es básico en la ciencia del marketing y publicidad, que implica la promoción de ventas mediante la entrega de determinados incentivos o suplementos a favor de consumidores finales o distribuidores intermedios; y que una forma válida de acreditar que el servicio se prestó es verificando la liquidación de comisiones pagadas, documentación que fue proporcionada en fiscalización, con su recurso de reclamación y que adicionalmente adjuntó al citado escrito.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que por su parte, la Administración indica que los gastos deducidos por la recurrente por concepto de rotación, rebate, plan comercial, servicio de marketing, reclasificación de gastos, viaje a China y rendición de cuentas, no constituyen gastos deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, en tanto no se acreditó fehacientemente que los gastos correspondían a incentivos de venta, servicios de marketing, devolución de bienes o gastos de representación, limitándose a presentar comprobantes de pago que no acreditaban el destino de tales gastos y su relación con la generación de renta gravada.

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° [redacted] de fojas 5686 a 5688, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por la deducción realizada en la cuenta [redacted] - Publicidad, publicaciones y relaciones públicas, por el importe de S/ 267 337,00, al considerar que la recurrente no proporcionó documentación que acreditara la causalidad de los gastos con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] y señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en las Resoluciones N° 02111-2-2017, 015181-3-2010 y 016592-3-2010, este Tribunal ha indicado que la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas, de acuerdo con la referencia que para tal efecto hace Philip Kotler en su libro "Fundamentos de Mercadotecnia", corresponden a actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar, etc., sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 00692-5-2005 y 07707-4-2004, ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre este y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiéndose evaluar la necesidad del gasto en cada caso.

Que asimismo, cabe reiterar que este Tribunal en la Resolución N° 05582-5-2002 ha indicado que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla. Adicionalmente en la Resolución N° 6072-5-2003 se ha señalado que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que por lo tanto, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones anteriormente señaladas, a fin que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que mediante el inciso b) del punto 5 del Anexo 01 al Requerimiento N° [redacted] de foja 4824, la Administración solicitó a la recurrente que, respecto de los gastos por concepto de rotación de productos y rebate emitidos por diferentes proveedores, así como de los cargos por concepto de "Plan comercial nov-07", "servicio de marketing", "RRPP viaje China", "reclasificación de gastos" y "rendición N/D de sustentara por escrito, con la base legal respectiva y la documentación fehaciente, la naturaleza de tales operaciones, su efectiva realización y la relación de causalidad con la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de su fuente productora, según lo establecido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Renta. Los conceptos observados figuran detallados en el Anexo N° 6 - Punto 2 al citado requerimiento, de fojas 4782 y 4783.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 25 de noviembre de 2009, de fojas 4657 a 4661, la recurrente sostuvo que:

- Los gastos ocasionados por rotación de productos y “rebate” pagados a sus distribuidores y principales cadenas de farmacias, constituyen una práctica comercial usual, por la cual se pacta la retribución como contraprestación de incentivar la venta, dando prioridad de exhibición a sus productos (del contribuyente) y ofreciéndolos como alternativa de compra al público en general (consumidores finales); con lo cual, este gasto tiene relación directa con la generación de renta, incentivando e incrementando sus ventas, produciendo un beneficio económico muy importante.
- El cargo por S/ 3 046,14 registrado bajo el concepto de “plan comercial”, corresponde a un servicio por exhibición y alternativa de venta de su línea de productos que, dependiendo del plan de marketing, se promociona en un determinado mes, y el concepto por facturar es el de plan comercial que identifica a la promoción de carácter temporal. Especifica que el cargo por plan comercial nov-07 promoción corresponde a la cuota de ventas del mes de noviembre, logrando vender S/ 105 932,91.
- Lo facturado por [redacted] por S/ 1 332,35 corresponde a los servicios de marketing, que se originan en la impulsación de sus productos en cadenas de farmacia.
- Los comprobantes de pago de la [redacted] corresponden a libros de la cultura peruana utilizados para atención a proveedores en China, los cuales han sido registrados como gastos de representación y se encuentran dentro del límite del 0.5% estipulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- El desembolso efectuado en favor de [redacted] el cual fue registrado con la glosa “reclasificación de gastos”, corresponde a gastos por devolución de productos.
- El concepto “Rendición N/D de [redacted]”, corresponde a gastos de hotel por estadía.

Que en el inciso b) del Punto 5 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] de fojas 4729, 4730, 4735 y 4736, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, así como de la documentación proporcionada, e indicó que:

- En relación con los gastos por concepto de “Rotación”, “Rebate”, “Plan Comercial” y “Servicio de Marketing”, la recurrente no presentó documentación suficiente que permita validar la vinculación de los servicios cargados a gastos con la generación de renta, sino que únicamente presentó los comprobantes emitidos por los proveedores, acompañados de reportes correspondientes a las ventas mensuales que estos realizaron (por las cuales giraron las facturas de servicios), no habiendo proporcionado los contratos suscritos, ni documento alguno que acredite en qué consistieron los servicios recibidos. Adicionalmente, señaló que tomando en cuenta lo manifestado por la recurrente, observó que los servicios de rebate y rotación, constituirían en sí un contrato de alquiler con prestaciones accesorias, cuyo objeto principal es la entrega temporal de un espacio, y cuya prestación se determina en función a la ubicación estratégica de los productos, respecto de lo cual el contribuyente no acreditó con ninguna documentación tal situación. Finalmente, sostuvo que los comprobantes de pago con los que se pretende sustentar el gasto no consignan el bien vendido o cedido en uso, descripción o tipo de servicio prestado, ni la cantidad y unidad de medida.
- Respecto al cargo por “reclasificación de gastos”, la recurrente no presentó documentación suficiente que permita validar el motivo de la devolución de productos efectuada por un cliente, siendo que únicamente presentó el comprobante emitido por su cliente, con lo cual no sustenta la causalidad de dicho gasto con la generación de sus rentas.
- En relación con los gastos por libros y alojamiento del Señor [redacted] la recurrente únicamente presentó como sustento, facturas y boletas emitidas, indicando que los libros corresponden a gastos de representación, sin acreditar la casualidad del gasto, esto es, su vinculación con la generación de rentas.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que en ese sentido, concluyó que procedía a reparar los importes detallados en el Anexo N° 4 - Punto 2 al resultado del citado requerimiento, de foja 4690, ascendente a S/ 267 337,00, al no acreditarse la causalidad de los gastos con la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente.

Que del Anexo N° 4 - Punto 2 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4690, se aprecia que la Administración reparó las deducciones efectuadas por los conceptos de

reclasificación de gastos” y “Rendición N/D 086/08

rotación de productos”.

Que de autos se aprecia que la recurrente proporcionó las facturas que obran a fojas 3575, 3741, 3742, 3745, 3746, 3749, 3750, 3753, 3756, 3758, 3760, 3761, 3763, 3766, 3768, 3772, 3774, 3777, 3780, 3783, 3785, 3788, 3794, 3797, 3803, 3806, 3812, 3816, 3819, 3824, 3830, 3833, 3840, 3842, 3849, 3851, 3853, 3856, 3857, 3868, 3870, 3872, 3874, 3876 y 3885, emitidas por

por los conceptos de “rotación de productos”, “rebate venta”, “incentivo de rebate”, “rebate”, “pago de rebate”, “plan comercial” y “servicios de marketing”; conceptos respecto de los cuales la recurrente sostiene que corresponden a la retribución que paga en favor de sus distribuidoras por dar prioridad en la exhibición a sus productos ofreciéndolos como alternativa de compra al público en general.

Que al respecto, si bien resultaría acorde con el principio de causalidad que la recurrente reconozca como gastos deducibles aquellos conceptos vinculados al pago de impulsadoras y los servicios prestados por sus distribuidores al priorizar la exhibición de sus productos, es del caso mencionar que no basta para sustentar el gasto que existan tales comprobantes de pago registrados, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, debiendo la recurrente acreditar ello con la documentación correspondiente; siendo que lo afirmado por esta última, en cuanto al motivo por el cual se efectuaron los desembolsos observados, no resulta suficiente para acreditar la causalidad de las operaciones acotadas, debiendo en este caso presentar documentación que permita verificar dicha afirmación.

Que obran a fojas 3740, 3759, 3767, 3776, 3779, 3784, 3814, 3820 a 3822, 3850, 3852, 3858 a 3867, 3869, 3871, 3873, 3875 y 3877 a 3884, cuadros que acompañan a las Facturas N°

emitidas por giradas
por emitidas por Distribuidora –

giradas por denominados “Compras – Nort Farma”, “Ventas en unidades por laboratorio”, “Ventas por laboratorio”, “Rotación de productos”, entre otros, que detallan el cálculo de los importes por los que fueron emitidos los mencionados comprobantes de pago, no obstante, estos no resultan suficientes para acreditar la vinculación de los desembolsos efectuados con la generación de la renta gravada, ya que no sustentan los servicios que se habrían brindado y, por tanto, que estos correspondan a servicios de marketing (impulsadoras), prioridad en la exhibición de los productos de la recurrente y a su ofrecimiento como alternativa de compra al público en general, como ha afirmado aquella, sin sustento alguno de ello.

Que asimismo, obran a fojas 3743, 3744, 3747, 3748, 3751, 3752, 3754, 3755, 3757, 3762, 3764, 3765, 3773, 3775, 3778, 3781, 3787, 3789 a 3792, 3798, 3799 a 3802, 3807 a 3810, 3825 a 3829, 3834 a 3837 y 3843 a 3846, los documentos emitidos por la recurrente desde sus sistemas de contabilidad, en los que se detallan las ventas por clientes que habría efectuado en el ejercicio 2007.

Que figuran, a su vez, a fojas 3765, 3782, 3786, 3817 y 3831, Memorándums internos de la recurrente, mediante los cuales el director de marketing y ventas comunicó al contador general, que les hizo llegar las facturas correspondientes al concepto de “rebate”; asimismo, a fojas 3796, 3805, 3811, 3815, 3818, 3823, 3832, 3839, 3841 y 3848, se



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

observan las cartas de la Distribuidora – mediante las cuales remite a la recurrente las facturas correspondientes a los importes observados y solicita que se le emita un cheque por el importe ahí detallado por concepto de “rebate”, y a foja 3795 un documento denominado “Cuota y Rebate para distribuidoras y cadenas – por trimestre”, en el que se consigna a los distribuidores y cadenas, las cuotas de compra mensual, los porcentajes de incentivos y el promedio de las cuotas alcanzadas por aquellos en el año 2006, así como los incentivos a otorgarse por el año 2007.

Que sin embargo, la mencionada documentación no acredita en qué consistieron los servicios prestados por sus distribuidores, ya que solo dan cuenta de las ventas realizadas por la recurrente en el ejercicio acotado, la comunicación sobre el envío de los respectivos comprobantes de pago y su política de incentivos, mas no sustentan que los gastos observados correspondan a servicios de marketing por impulsadoras o priorización en la exhibición de sus productos, como alega, por lo que no cumplió con acreditar que las operaciones observadas cumplan con el principio de causalidad, pese a que fue requerida expresamente por la Administración; en ese sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración no ha meritado debidamente la documentación entregada durante la etapa de fiscalización en virtud de la cual se acredita plenamente la efectiva realización y causalidad de los gastos reparados, y que los conceptos observados corresponden a montos pagados a sus distribuidores así como a las diferentes cadenas de farmacias con la finalidad de incentivar la venta de sus productos a través de la priorización en la exhibición en los locales comerciales y a servicios prestados por las impulsadoras de sus productos; es del caso señalar que en el Punto 5 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4729, 4730, 4735 y 4736, se advierte que la Administración dio cuenta de los argumentos presentados en su escrito de respuesta así como de la documentación proporcionada al respecto, y habiéndola evaluado, concluyó que no acreditó la causalidad de los conceptos observados al no sustentar su vinculación con la generación de renta; conclusión a la que también se ha arribado en la presente instancia, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento, debiendo precisarse que el reparo materia de autos no se circunscribe a verificar la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que si bien los importes desembolsados a través de los comprobantes de pago observados, pudieran tener por finalidad incentivar la venta de sus productos a través de la priorización en la exhibición en los locales comerciales, para que el público los identifique fácilmente e inducirlos a su compra, y que ello sería una estrategia destinada a captar a consumidores que no tienen una preferencia determinada por algún producto, lo que redundaría en impacto positivo sobre las ventas, por lo que los conceptos observados cumplirían con el principio de causalidad; es del caso señalar que la recurrente no ha acreditado tales afirmaciones, esto es, que los servicios descritos en las facturas observadas correspondan a los incentivos otorgados a las distribuidoras o cadenas por la priorización en la colocación de sus productos en sus vitrinas, ni a las impulsadoras de ventas, siendo que de acuerdo con la jurisprudencia antes glosada, a efecto de sustentar la causalidad de un gasto, no resulta suficiente con presentar los comprobantes de pago observados ni la acreditación de su pago, como señala la recurrente. Asimismo, es pertinente precisar que es al contribuyente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración, siendo que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que esta se demuestre, como en el presente caso, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportándose las pruebas necesarias del efectivo destino de las adquisiciones, lo que no ha ocurrido en el presente caso, conforme con el análisis realizado en esta instancia; en ese sentido, deben desestimarse los argumentos en contrario de la recurrente.

“Rendición N/D 086/08

Que obran a fojas 3570 a 3571 las Facturas N° emitidas por
(Javier Prado Inn), por “servicio de alojamiento (09 noches) del 03 al 12 Hab. # 211
y “servicio de lavandería Hab. # 211



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que al respecto, según el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, precisándose que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos de transporte con los pasajes, siendo que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que de otro lado, este Tribunal en las Resoluciones N° 01008-8-2013 y 07089-9-2012, ha señalado que para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, resulta necesario acreditar, con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada. Que los comprobantes de pago presentados por la recurrente no resultan suficientes para demostrar que los gastos reparados por concepto de alojamiento eran necesarios para la actividad productora de rentas gravadas, para lo cual pudo presentar documentación que sustentara su necesidad en relación con sus operaciones o actividades, lo que no hizo, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo

Que obran a fojas 3573 y 3574, los Tickets N° girados por Librerías
por la adquisición de los libros "Art of Peruvian Cuisine" y "Arte y tradición", así como el
voucher contable por su registro en la Cuenta Atenciones a clientes y/o proveedores.

Que sin embargo, los mencionados comprobantes de pago y su contabilización no resultan suficientes a fin de acreditar el cumplimiento del principio de causalidad respecto de los gastos observados, es decir, si estuvieron vinculados con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, pues no permiten establecer fehacientemente su destino, sino únicamente que se habría incurrido en ellos, no habiéndose presentado documentación que hubiera permitido establecer si los gastos observados coadyuvaban a la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente y, por tanto, eran deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente no ha presentado elementos de prueba que permitan acreditar que los gastos reparados cumplen con el principio de causalidad, no obstante haber sido requerida para ello, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente respecto a que los conceptos deducidos por
son gastos efectuados con motivo de un viaje realizado a
China para efectuar coordinaciones y planes de negocios con diversas proveedoras, y que los gastos de representación son aquellos efectuados con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, así como a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes, y deben ser aceptados teniendo en consideración su monto; es del caso señalar que si bien los gastos objetados por la Administración podrían cumplir con el principio de causalidad, en tanto estuviesen relacionados con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es necesario que dicha relación se encuentre acreditada con la documentación correspondiente, lo que no ha ocurrido en el presente caso, toda vez que la recurrente únicamente proporcionó los comprobantes de pago antes detallados y la evidencia de su contabilización.

– reclasificación de gastos

Que obra a foja 3572 la Factura N° emitido por por "devolución de mercaderías según guías", concepto respecto del cual la recurrente sostiene que corresponde a la devolución de productos que no tenían las condiciones adecuadas para su comercialización.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que sin embargo, no presentó documentación adicional que acredite los motivos que sustentarían la devolución de la mercadería y que obligarían a la recurrente a aceptarla, no siendo suficiente para ello únicamente el comprobante de pago observado, de lo que se tiene que no es posible vincular dicho gasto con la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente relativos a que no debe desconocerse el gasto por no haberse emitido una nota de crédito, conforme con el Reglamento de Comprobantes de Pago, debe indicarse que el motivo determinante del reparo es que no se acreditó las razones de la devolución efectuada y, por tanto, su vinculación con la generación de la renta gravada o mantenimiento de su fuente, por lo que no resultan atendibles tales alegatos.

c) Cursos de capacitación, congresos, campañas médicas y otros (S/ 127 380,63)

Que en el recurso de apelación la recurrente sostiene que las entregas o agasajos se han efectuado básicamente por tres conceptos: gastos por auspicios o publicidad, entregas promocionales de tipo general y gastos de representación, quedando acreditada su realización con los correspondientes comprobantes de pago, lo cual ha sido corroborado por la Administración en la etapa de fiscalización, no habiendo presentado observación alguna respecto a la existencia de dichos comprobantes de pago, sino solo respecto de la acreditación de la relación de la empresa con los beneficiarios.

Que señala que se beneficia de los gastos por auspicio tales como congresos médicos o cursos de capacitación, como producto de la promoción que se hace de su nombre y de sus productos, ya que al auspiciar diversos eventos médicos, a los cuales asisten galenos de diversas especialidades así como representantes médicos diversos tales como visitantes médicos, jefes de comercialización de cadenas de farmacias, distribuidores de medicamentos, entre otros, los organizadores le permiten enviar a un número determinado de asistentes para colocar su nombre en los eventos, otorgándole además un espacio para la colocación de un stand en el cual publicita e informa acerca de las ventajas y características de su catálogo de productos. Por otro lado, sostiene que los asistentes a tales eventos a la postre recomiendan sus medicamentos, y los distribuidores y jefes de cadenas de boticas le dan prioridad a su comercialización. Agrega que la principal importancia de este gasto es que le permitirá, además de capacitar a su personal, promover sus productos y marca comercial, de manera tal que se afiancen ambos en el mercado, permitiéndole obtener más ingresos por ventas.

Que en relación con los gastos por entregas promocionales y gastos de representación, indica que ambos conceptos son plenamente deducibles, y que el inciso q) del artículo 37 de la Ley del impuesto a la Renta establece que son deducibles los gastos de representación propios del giro del negocio, en la parte que en conjunto no excedan determinados límites; siendo que el inciso m) del artículo 21 de su Reglamento define tales gastos señalando que estos están destinados a presentar una imagen que le permita a la empresa mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que sostiene que la diferencia primordial entre los gastos de representación y los gastos de propaganda o similares estará determinado no por el elemento "promocional" - en tanto este se encuentra presente en ambos tipos de erogaciones - sino básicamente por el alcance que tengan respecto al público receptor; siendo que el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N° 11915-3-2007 que el elemento diferenciador lo constituye el hecho que los gastos de propaganda son erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, por ello cómo pretende la Administración que se identifique a todos los destinatarios de estos gastos promocionales cuando por su propia definición, estos están destinados a la masa de consumidores reales o potenciales. Añade que estos gastos consisten no solo en la entrega de pequeños obsequios simbólicos al público en general y a médicos u otros agentes del mercado farmacéuticos (empleados de farmacias, droguerías, entre otros) con la finalidad de posicionar su marca y productos a efecto de generar más rentas y poder tributar más, sino también en la realización de pequeñas campañas médicas cuya finalidad también es la de promocionar productos, calificando así como una estrategia de promoción de ventas y/o de relaciones públicas, las cuales según lo dispuesto por las Resoluciones de Tribunal Fiscal N° 0756-2-2000 y 05995-1-2008, son gastos similares a los de propaganda, cumpliendo por ende con el mismo fin.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que precisa que las campañas médicas consisten en la contratación de una entidad médica para que realice pruebas médicas específicas gratuitamente a favor del público que acude a las farmacias o centros médicos, para que luego de diagnosticarles, se les recete uno de sus productos, de tal forma que se asegure el consumo de productos por cada uno de los pacientes diagnosticados, habiendo presentado en fiscalización toda la documentación que acredita estos gastos y la naturaleza de las campañas, lo cual no ha sido observado por la Administración, no pudiéndosele exigir que se lleve un listado de todos los pacientes pues estos pueden ser cientos o miles dado que se trata de todos los clientes sujetos que ingresen a la farmacia o centro médico donde se lleva a cabo la campaña médica.

Que afirma que los gastos de representación, consisten en regalos a determinados clientes y/o proveedores específicos, los cuales fueron indicados como beneficiarios de los mismos, siendo que, de acuerdo con las normas antes mencionadas, no resulta pertinente que se le exija determinar todos los beneficiarios de los gastos de representación, pues, pese a ser identificables, son muchos, debido a la envergadura de la empresa y sus operaciones; por tal motivo la norma solo exige que se acredite la realización de los gastos con los comprobantes de pago y que los mismos no excedan el límite establecido, lo cual ha sido cabalmente cumplido.

Que menciona que en todo caso, la Administración solo podría exigirle el detalle de beneficiarios respecto de los gastos de representación y bajo ningún punto de vista respecto de los gastos de auspicios o los de propaganda, pues en esos casos, están dirigidos a la generalidad, por tanto, en el supuesto negado que se considere válida la condición de detallar los beneficiarios, esta solo sería exigible para los gastos de representación, debiendo, por ende, restringirse el reparo únicamente a dicho concepto.

Que mediante escrito ampliatorio reitera sus argumentos.

Que por su parte, la Administración indica que en la etapa de fiscalización la recurrente no sustentó de modo fehaciente los gastos reparados, limitándose a presentar las facturas emitidas por sus proveedores, documentación interna elaborada por ella y listados de entrega de bienes a personas cuya vinculación con la empresa no está acreditada, documentos que no permiten verificar en qué consistieron los gastos, cuál fue el destino de los bienes adquiridos, la relación laboral o comercial de las personas que recibieron los vales de compra y la efectiva realización y necesidad de los mismos; no pudiéndose establecer si las operaciones materia de reparo cumplían con el principio de causalidad, esto es, si fueron necesarias para producir la renta y mantener su fuente generadora y, en consecuencia, deducibles para la determinación de la renta neta imponible del ejercicio acotado.

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 5685 y 5686, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por la deducción realizada en la cuenta contable - Publicidad, publicaciones y relaciones públicas, por el importe de S/ 127 380,63, al considerar que la recurrente no proporcionó documentación que acreditara la causalidad de los gastos con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el inciso c) del punto 5 del Anexo 01 al Requerimiento N° de fojas 4823 y 4824, se advierte que la Administración solicitó a la recurrente que, respecto de los gastos registrados en la cuenta - Publicidad, publicaciones y relaciones públicas, por concepto de cursos, congresos, campeonatos, atenciones clientes, obsequios, vales de compra y consumo, cajas promocionales, entre otros, presentara por escrito, con la base legal respectiva y la documentación fehaciente, la naturaleza de tales operaciones y su efectiva realización, la identificación de los clientes beneficiarios, detalle de las actividades en las que indican participación, entre otros; asimismo, debía acreditar que los importes observados fueron necesarios para producir rentas gravadas y/o el mantenimiento de su fuente productora. Los conceptos observados figuraban detallados en el Anexo N° 6 - Punto 3 al citado requerimiento, de fojas 4780 y 4781.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 25 de noviembre de 2009, de fojas 4655 a 4657, la recurrente sostuvo que:

- Los gastos por cursos de capacitación, están orientados a incrementar los conocimientos del personal de dirección y del área comercial. Precisa que están relacionados con su actividad teniendo en cuenta que están dirigidos al personal médico, lo que contribuye a mejorar el acercamiento con el cuerpo médico y estar a la vanguardia de los avances médicos en su beneficio.
- Los gastos por atenciones a clientes, contribuyen a mejorar las relaciones con sus clientes y los importes son razonables en relación con sus ingresos, encontrándose dentro del límite del 0.5% de los ingresos brutos, según lo establecido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Los gastos por congresos, son necesarios porque permiten fortalecer los vínculos con las sociedades médicas y mostrar sus productos al público y personal médico, cumpliendo con el principio de causalidad dado que es un gasto habitual en las operaciones comerciales del sector farmacéutico.
- Los gastos por compras navideñas, son realizados con motivo de las fiestas navideñas y utilizados para atenciones a los clientes, y el íntegro de los gastos realizados fue debidamente facturado de conformidad con la Ley del Impuesto General a las Ventas.
- Los gastos promocionales, constituyen una herramienta necesaria y normal en las operaciones comerciales, en este rubro se encuentran las literaturas médicas, folletos, cajas, ilustraciones, etc. cuyo objetivo principal es explicar los beneficios y eficacia de los productos farmacéuticos.
- Los vales de compra, son gastos normales cuyo objetivo principal es incentivar la venta de sus productos, mediante el otorgamiento de vales al personal de las principales cadenas y farmacias estratégicas.
- Las campañas médicas, son gastos que cumplen un fin social y permiten dar a conocer sus productos médicos, logrando la fidelización, ya que llega al paciente en forma directa.

Que mediante el inciso c) del Punto 5 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4728, 4729, 4734 y 4735, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, así como de la documentación proporcionada, e indicó que, en relación con los gastos por cursos de capacitación, congresos, campañas médicas, entre otros similares, únicamente presentó los comprobantes de pago y las solicitudes u ordenes internas, siendo que en algunos de estos gastos los beneficiarios fueron terceros no relacionados con la recurrente, así como otros beneficiarios por los cuales no se presentó documentación que demuestre su vínculo, mientras que en otros casos no se detalló quiénes fueron los beneficiarios.

Que observó que los gastos por atenciones a clientes, compras navideñas, vales de compra y gastos promocionales, corresponden a bienes adquiridos, los cuales no tienen relación alguna con el giro económico de la recurrente, siendo los comprobantes de pago el único sustento que presenta y en algunos casos la relación de beneficiarios, los cuales son terceros.

Que concluyó que los documentos presentados por la recurrente por sí solos no acreditan la causalidad del gasto, al no establecer la vinculación con la generación de la renta, ni su incidencia en sus ventas, siendo que no ha probado que las personas beneficiarias tuvieran relación laboral o comercial con ella, tales como los empleados de las farmacias y boticas, o los médicos participantes en los congresos y eventos similares. Asimismo, señaló que no se trata de gastos de publicidad dirigidos al público general, sino de gastos direccionados a apoyar y capacitar a terceros ajenos a la empresa, auspiciar la asistencia de determinados médicos a diversos eventos, por los cuales la recurrente no ha acreditado de qué forma contribuyeron a la difusión de los productos que comercializa, no habiendo demostrado los motivos por los que eran indispensables estos gastos.

Que procedió a reparar los importes detallados en el Anexo N° 4 - Punto 3 al resultado del citado requerimiento, de fojas 4688 y 4689, ascendentes a S/ 127 381,00, al considerar que no se encontraba acreditada la causalidad de los gastos con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente.

Que del Anexo N° 4 - Punto 3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4688 y 4689, se advierte que la Administración observó el registro de diversos gastos efectuado por la recurrente en la cuenta - Publicidad Publicaciones RRPP, respecto de los cuales, durante el procedimiento de



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

fiscalización, presentó principalmente los comprobantes de pago por tales operaciones, así como memorándum, órdenes de compra, registro de ventas, cuadros denominados retiros de bienes y boletas con la descripción retiro de bienes atenciones a clientes y guías de remisión, que obran a fojas 3308 a 3363, 3369 a 3375, 3380, 3389, 3398 a 3408, 3421 a 3433, 3438 a 3447, 3453 a 3464, 3469 a 3472, 3477 a 3491, 3498, 3499, 3505 a 3514, 3523 a 3533 y 3540 a 3564.

Que al respecto, obra a fojas 3565 a 3567, un cuadro en elaborado por la recurrente en el que se detalla las operaciones observadas, indicándose que corresponden a participación en congresos de medicina, gastos publicitarios, campañas médicas, atenciones a clientes y vales de compra – incentivos.

Cursos de capacitación, congresos y campañas médicas

Que conforme ha señalado este Tribunal en diversas resoluciones, como la Resolución N° 10655-4-2018, por mandato legal expreso, los medicamentos que necesitan receta médica, no pueden ser promocionados a través de actividades o publicidad dirigidas al público en general, sino a los profesionales de la salud (médicos y farmacéuticos), para lo cual se han regulado algunas formas de promocionar medicamentos, tales como, las actividades que promueven su prescripción y dispensación y la publicidad destinada a personas facultadas a tal efecto.

Que mediante Resolución N° 756-2-2000, este Tribunal emitió pronunciamiento respecto de gastos por eventos de medicina y otros efectuados en favor de estudiantes de medicina en los que subyacía una motivación empresarial de difundir y promocionar productos de una empresa de laboratorio farmacéutico, señalándose que en ese supuesto se debía considerar como un egreso asimilable a un gasto de publicidad, y por tanto deducible para efecto del Impuesto a la Renta; añadiéndose que si bien dicho tipo de empresa tiene como principal cliente un distribuidor, la demanda de sus artículos dependerá no de los gustos o exigencias de este distribuidor, sino de los requerimientos de los consumidores finales o potenciales y, en este caso, de los que participan en el proceso de decisión de compra, a quienes va dirigida la estrategia de mercadotecnia, toda vez que el negocio con el distribuidor dependerá de la demanda que los productos tengan.

Que cabe señalar que aquellos gastos realizados para efecto de una promoción masiva, entre los que se incluiría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas, actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales, son conceptos que resultan deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que a fin de sustentar la causalidad de los gastos observados la recurrente presentó las facturas emitidas por la :

al XIV Congreso Latinoamericano de Mastología – por los conceptos de “Inscripción
“Participación al XIV
Congreso Latinoamericano de Mastología - exonerado D.L. 774 art. 18 - 19”, “Participación con un stand
en el XXI Congreso Peruano de Neurología a realizarse en la ciudad del Cusco del 01 al 04 de Nov.”,
“Campaña de despistaje de osteoporosis 2007”, “Participación en el X Congreso Internacional de Urología
de las Fuerzas Armadas FF.AA.”, “Inscripción I Reunión Nacional Clínico Terapéutica 2007 –
y “Participación en el curso regional de dermatología pediátrica y dermatología
quirúrgica en la ciudad de Chiclayo”, que obran a fojas 3362, 3363, 3375, 3404 a 3406, 3443, 3562 y 3564.

Que asimismo, proporcionó, como se observa a fojas 3361, 3373, 3374, 3441, 3442 y 3563, memorandos, que corresponden a documentos internos de la recurrente a través de los cuales el área de marketing y ventas solicita al gerente general la aprobación para la participación en el Congreso Latinoamericano de Mastología, XXI Congreso Peruano de Neurología, X Congreso Internacional de Urología y congreso regional de dermatología pediátrica y dermatología quirúrgica, a fin de fomentar la presencia de sus líneas, fortalecer vínculos con la sociedad y crecer en el rubro de determinados productos, y tratarse de ponencias afines a sus productos, respectivamente; así como formatos de solicitudes del área de marketing relativas a la participación en dichos eventos.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que sin embargo, los mencionados comprobantes de pago, memorandos y solicitudes, no resultan suficientes a fin de acreditar la causalidad de los gastos observados, es decir, si estuvieron vinculados con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, pues no permiten establecer fehacientemente su destino, sino únicamente que se habría incurrido en ellos, pudiendo para ello, haberse presentado documentación que acreditara la participación de su personal en tales eventos o que acreditara que estos gastos hubieran tenido relación con la exposición o divulgación de los medicamentos que fabrica, sus bondades, o sus ventajas comparativas respecto de similares productos, siendo que no resulta posible establecer que los gastos asumidos por la recurrente tuvieran como fin la publicidad de sus productos farmacéuticos.

Que en ese sentido, dado que no se aprecia que la recurrente hubiese presentado documentación que permita establecer si los gastos observados coadyuvaron a la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente y, por tanto, fueran deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Gastos por atención de clientes, compras navideñas, vales de compra y gastos promocionales

Que el inciso q) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría también son deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias.

Que por su parte, el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que a efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37 en mención, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio: 1. Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, y 2. Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes. Precisa que no se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Que en cuanto a los gastos de representación, este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 756-2-2000, que para que dichos gastos sean deducibles a efectos de determinar la renta neta, además de encontrarse debidamente sustentados en los comprobantes de pago que cumplan con los requisitos que establezca el reglamento y no excedan del límite cuantitativo señalado en la ley citada, es necesario que exista relación de causalidad con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente productora de dichas rentas.

Que en la Resolución N° 00556-2-2008, ha señalado que si bien la adquisición de las canastas navideñas para los trabajadores, la atención a los trabajadores, proveedores y clientes por las fiestas de navidad y fin de año, y la adquisición de implementos para la recreación de los servidores encuadrarían dentro del principio de causalidad, toda vez que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal, constituyendo por otro lado, una práctica comercial usual que permite mantener o mejorar la imagen de la empresa frente a sus clientes y proveedores, sin embargo, para que los mismos sean aceptados como gastos deducibles debe acreditarse que los bienes hubieran sido entregado a los beneficiarios.

Que a fojas 3308 a 3316, 3322, 3330, 3336, 3348, 3349, 3352, 3356, 3357 a 3360, 3369 a 3372, 3380, 3389, 3398 a 3408, 3421 a 3430, 3432, 3433, 3438 a 3440, 3447, 3452, 3456 a 3459, 3461, 3463, 3464, 3469 a 3472, 3477 a 3487, 3491, 3498, 3505, 3506, 3507, 3509, 3510, 3514, 3523 a 3525, 3528, 3530 a 3533, 3545 y 3551 a 3561, obran los comprobantes de pago emitidos por los conceptos de alojamiento, venta anticipada de mercadería a través de vales de consumo, vales de consumo, servicio de mensajería, impresiones de vasos descartables y de tecnopor, vales de compra de alimentos, cenas ejecutivas, cajas promocionales, licor, pelotas de fútbol de goma, parcelación en aviso de saludo de clínica, DVD karaoke, DVD player, leche, panetón, pisco, tortas, hervidor, duraznos enlatados, celofán, trofeos, grabaciones,



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

placas, frazadas, arreglos florales, televisores, agendas, maletines, estampados, polos con estampado, canastas navideñas, cajas de cerveza, almuerzos, buffet, consumo, apoyos navideños, apoyo aniversario, entre otros.

Que por otro lado, obran a fojas 3350, 3353, 3508, 3526, 3543, 3544, 3549 y 3550 órdenes de compra emitidas por la recurrente, a fojas 3460, 3462 y 3529 diversas solicitudes de compra con motivos apoyo por fiesta navideña, apoyo por aniversario y celebración del día del químico farmacéutico, y a fojas 3351, 3354, 3355, 3455, 3527 las Guías de Remisión - Remitente emitidas por los proveedores por las adquisiciones correspondientes a las facturas observadas de fojas 3352, 3356, 3456 y 3528. Asimismo, a fojas 3444, 3488, 3511, 3540 y 3546, se aprecian folios del Registro de Venta de la recurrente; a fojas 3445, 3489, 3512, 3541 y 3547, boletas de venta emitidas por aquella por el importe de S/ 0,00 por retiro de bienes atenciones clientes, retiro de bienes diversos – obsequios y canastas de navidad (transferencia gratuita); y a fojas 3446, 3450, 3490, 3513, 3542 y 3548, cuadros denominados “Retiros de bienes x facturar y/o boletear” de noviembre y diciembre de 2007.

Que sin embargo, evaluada dicha documentación, se tiene que esta solo acreditaría, en todo caso, las adquisiciones realizadas y la contabilización de las operaciones de venta de la recurrente, no resultando suficiente para acreditar la causalidad de los gastos observados, es decir, que estuvieron vinculados con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, pues no permiten establecer fehacientemente su destino, esto es, que estuvieron efectivamente dirigidos a la atención de sus clientes, promoción de sus productos e incentivar sus ventas, como aquella alega, siendo que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes expuesto, a fin que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, contrariamente a lo sostenido por la recurrente.

Que si bien obran a fojas 3317 a 3321, 3323 a 3329, 3331 a 3335 y 3337 a 3341, listados denominados incentivos a vendedores o avance de venta, en los que se aprecian los nombres y apellidos así como la firma de diversas personas que recibieron determinados vales de consumo, la recurrente no presentó documentación adicional que acreditara el motivo por el cual aquellos fueron entregados, pues si bien afirma que fue a fin de incentivar la venta de sus productos mediante el otorgamiento de vales al personal de las principales cadenas y farmacias estratégicas, no sustentó tal afirmación en el procedimiento de fiscalización, debiendo precisarse que a tal efecto, igualmente, no resultan suficientes los recibos emitidos por la recurrente, de fojas 3342 3347, en los que se dejó constancia que

y habrían recibido de ella sumas de dinero o vales de supermercado, por concepto de incentivos por la venta de sus productos, ya que no se presentó mayor documentación que evidencie que la entrega de tales vales o erogaciones tuvieron dicha finalidad.

Que conforme se aprecia de autos, y estando a la jurisprudencia glosada, la documentación presentada por la recurrente no acredita la causalidad de los referidos gastos, esto es, que aquellos redundaron en la actividad gravada, y que estuvieron vinculados con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que las entregas o agasajos se han efectuado básicamente por auspicios o publicidad, entregas promocionales de tipo general y gastos de representación, quedando acreditada su realización con los correspondientes comprobantes de pago, lo cual ha sido corroborado por la Administración en la etapa de fiscalización, no habiendo presentado observación alguna respecto a la existencia de dichos comprobantes de pago, sino solo respecto de la acreditación de la relación de la empresa con los beneficiarios; debe anotarse que conforme se aprecia de lo actuado, la Administración reparó los gastos bajo análisis por no acreditarse su relación de causalidad con la generación de la renta gravada o mantenimiento de su fuente generadora, para lo cual no basta indicar cuál sería la relación existente entre ello y el egreso, sino que resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente, más allá de los comprobantes de pago, conforme con los criterios jurisprudenciales antes citados.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que en relación con lo alegado por la recurrente en cuanto a que se beneficia de los gastos por auspicio tales como congresos médicos o cursos de capacitación, como producto de la promoción que se hace de su nombre y de sus productos, ya que al auspicar diversos eventos médicos, a los cuales asisten galenos de diversas especialidades así como representantes médicos diversos tales como visitantes médicos, jefes de comercialización de cadenas de farmacias, distribuidores de medicamentos, entre otros, los organizadores le permiten enviar a un número determinado de asistentes para colocar su nombre en los eventos, otorgándole además un espacio para la colocación de un stand en el cual publicita e informa acerca de las ventajas y características de su catálogo de productos; cabe mencionar que si bien, en principio, los gastos por publicidad y gastos promocionales resultan deducibles para efecto de la determinación de la renta neta imponible, debe acreditarse su relación de causalidad con la generación de la renta y mantenimiento de la fuente, debiendo en este caso haber proporcionado documentación suficiente que permite acreditar su destino y que efectivamente estuvieron vinculados a promocionar los productos que produce.

Que asimismo, si bien resulta razonable considerar que los gastos en que incurre la recurrente para mostrar los beneficios de los productos que promociona, guardan relación con la generación de la renta, debido a que los profesionales de la salud o asistentes a los eventos médicos recomiendan sus medicamentos, dicha circunstancia no fue acreditada durante la fiscalización.

Que de otro lado, debe indicarse que no se discute en autos la diferencia entre los gastos de representación y de propaganda, ni que la realización de campañas médicas pudiera tener por finalidad la promoción de sus productos, sino que la recurrente no acreditó que las erogaciones realizadas tuvieron dicho destino, pese a que la causalidad de los gastos debe acreditarse, no resultando atendible su cuestionamiento a la exigencia del listado de todos los pacientes beneficiarios de la campaña médica así como de los gastos de representación, lo que en todo caso, podría exigírsele respecto de estos últimos, pero bajo ningún punto de vista respecto de los gastos de auspicio o de propaganda, ya que el reparo formulado no se sustenta en la falta de presentación de los listados de todos los beneficiarios, sino en que de la documentación presentada por la recurrente y evaluada en conjunto, no se acreditó la vinculación de las erogaciones observadas con su generación de renta.

d) Publicidad y relaciones públicas (S/ 23 205,60)

Que en el recurso de apelación, la recurrente sostiene que estas erogaciones corresponden a gastos de representación incurridos por sus ejecutivos con motivos de sus labores y gestiones en nombre de la empresa, los que consisten en atenciones y agasajos a sus clientes y/o proveedores, y son normales para el desarrollo de su actividad y resultan proporcionales y razonables al volumen de sus operaciones y ventas, habiendo presentado en etapa de fiscalización los comprobantes de pago que los acreditan. Indica que se remite a los argumentos expuestos en los puntos b) y c) precedentes.

Que mediante escrito ampliatorio, reitera sus argumentos.

Que por su parte, la Administración indica que los gastos deducidos por la recurrente por concepto de publicidad y relaciones públicas no constituyen gastos deducibles del Impuesto a la Renta, en tanto que no se acreditó fehacientemente que los gastos correspondían a atenciones y agasajos a los clientes y/o proveedores de la recurrente, como afirma, limitándose a presentar comprobantes de pago que por sí solos no acreditan el destino de tales gastos y su relación con la generación de renta gravada, por lo que procedió a mantener el reparo efectuado.

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de foja 5686, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por la deducción realizada en la cuenta - Publicidad, publicaciones y relaciones públicas, por el importe de S/ 23 205,60, al considerar que la recurrente no proporcionó documentación que acreditara la causalidad de los gastos con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que mediante el inciso d) del Punto 5 del Anexo 01 al Requerimiento N° de foja 4823, la Administración solicitó a la recurrente que, respecto de los gastos registrados en la cuenta Publicidad, publicaciones y relaciones públicas, por concepto de consumo en su mayoría, presentara por escrito, con la base legal respectiva y documentación fehaciente, la naturaleza de tales gastos, su origen y su efectiva realización, identificando los usuarios de los mismos, y que acreditara que los importes observados fueron necesarios para producir rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente productora de la misma. Los conceptos observados figuraban detallados en el Anexo N° 6 - Punto 4 al citado requerimiento, de foja 4779.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 25 de noviembre de 2009, de foja 4655, la recurrente sostuvo que las erogaciones observadas corresponden a gastos de representación, los que se encuentran dentro del límite del 0.5% de sus ingresos brutos, establecido en la Ley del Impuesto a la Renta; y que el gasto referido a del mes de febrero 2007 por S/ 4 318,91 corresponde a una convención de marketing realizada para el personal de ventas del laboratorio, a fin de involucrar a los representantes de venta y ejecutivos con los planes de desarrollo y estrategias optados por la compañía.

Que en el inciso d) del Punto 5 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4728 y 4734, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, así como de la documentación proporcionada, e indicó que únicamente proporcionó los comprobantes de pago, no habiendo acreditado quiénes fueron los consumidores y usuarios, su relación con la recurrente, ni el motivo del consumo y alojamiento, que guarden relación o tengan incidencia con las actividades de la recurrente; motivo por el cual procedió a reparar los importes detallados en el Anexo N° 4 - Punto 4 al anotado resultado de requerimiento, de foja 4687, al no acreditarse la causalidad de los gastos con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente.

Que del Anexo N° 4 - Punto 4 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4687, se advierte que la Administración observó el registro de diversos gastos efectuado por la recurrente en la cuenta – Publicidad, publicaciones y relaciones públicas, respecto de los cuales únicamente proporcionó los comprobantes de pago y una solicitud de cancelación de gastos que obran a fojas 3259 a 3305.

Que en efecto, a fojas 3259 y 3261 a 3305, obran las facturas emitidas por comidas, *tea time*, buffets, cena de navidad, servicios de restaurant, servicio de bar, entre otros consumos, y servicio de alojamiento y restaurante.

Que asimismo, obra a foja 3260 la solicitud de 14 de febrero de 2007 efectuada por el área de ventas sector provincias de la recurrente para cancelar los gastos de estadía de todos los representantes de provincias durante la pre convención (capacitación) del 4 al 8 de febrero de 2007.

Que sin embargo, los mencionados comprobantes de pago y solicitud de cancelación de gasto no resultan suficientes a fin de acreditar la causalidad de los gastos observados, es decir, si estuvieron vinculados con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, pues no permiten establecer fehacientemente su destino, sino únicamente que se habría incurrido en ellos, pudiendo para ello, haberse presentado documentación que acreditara las capacitaciones, agasajos o eventos que alega se llevaron a cabo en favor de su personal, clientes y proveedores, o que aquellos tuvieron como beneficiarios a estos últimos, entre otros, que hubieran permitido establecer si los gastos observados coadyuvaron a la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente y, por tanto, eran deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado.

Que por lo tanto, al no encontrarse sustentada la causalidad de los gastos analizados, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a la afirmación de la recurrente en el sentido que dichos gastos son proporcionales y razonables con el volumen de sus operaciones y ventas, debe indicarse que ello no ha sido observado por la Administración, por lo que no resulta atendible tal alegato, debiendo precisarse que los argumentos a los cuales se remite, fueron desestimados en los puntos precedentes.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

e) Otros servicios, productos no conformes (S/ 127 999,00²³)

Que la recurrente sostiene que los conceptos deducidos bajo la denominación "productos no conformes", corresponden a montos en cobranza por parte de Essalud por un servicio que correspondía sea refacturado, en su condición de proveedor, al amparo de una licitación pública; siendo que al haberse determinado el mal estado de sus productos, le correspondía asumir los gastos derivados de sus análisis, los que eran obligatorios en virtud de la relación contractual y necesarios a efectos de evitar cualquier contingencia mayor con dicha entidad.

Que respecto a los conceptos denominados muestras y contramuestras, se remite a los argumentos señalados anteriormente en el punto i. "Gastos por concepto de muestras médicas y contramuestras que no cumplen con el principio de causalidad", y precisa que el reparo ha sido incorrectamente calculado, al haberse duplicado varios conceptos observados en el anotado punto i.

Que sobre esto último, refiere que tales conceptos reparados han sido previamente acotados en el indicado punto i. y se encuentran incluidos en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° situación que se originó debido a que el auditor de la Administración evaluó un mismo hecho (es decir, una misma salida) a partir de dos registros distintos; así al momento de efectuar los reparos consignados en el punto i., se basó en el registro de inventarios, mientras que, respecto de este punto, evaluó las mismas salidas pero a partir del registro de gastos, razón por la cual estas salidas aparecen agrupadas o consolidadas, lo cual implica necesariamente una duplicidad respecto a los conceptos reparados. A modo de ejemplo, anota que en el presente caso se observó un gasto deducido mediante la cuenta Otros servicios, bajo el concepto de "muestras-pesquisas pt fab-julio" por la suma de S/ 7 623,72, el mismo que corresponde a diversas salidas efectuadas hacia el para la realización de análisis de control de calidad, según la revisión efectuada de su Registro de Almacén de Productos Terminados, salidas que coinciden con los conceptos reparados en el punto i. y que se encuentran incluidos en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° que suman un total de S/ 7 623,72. Por ello, al tratarse de las mismas muestras que ya han sido objeto de reparo, corresponde que se deje sin efecto este reparo, sin entrar a analizar el fondo, en tanto que estos montos ya han sido reparados, no procediendo efectuar dos acotaciones por un mismo concepto.

Que manifiesta, respecto de los conceptos "Reinscripciones y registros - Área de Registros", que la Administración no ha indicado las razones que sustentan su observación, siendo que estos vicios en la motivación afectan gravemente su derecho de defensa en tanto que se le impide estructurar una defensa adecuada tomando en consideración los alcances de la falta u omisión que se le imputa, razón por la cual el presente reparo ha sido efectuado sin observar el procedimiento legalmente establecido y, por ende, la resolución de determinación infringe expresamente lo establecido en los numerales 6 y 7 del artículo 77 del Código Tributario, por lo que mencionado valor deviene en nulo.

Que sostiene, sin perjuicio de lo antes mencionado, que tales gastos fueron incurridos a efecto de renovar sus registros sanitarios, en estricto cumplimiento de la regulación sanitaria, obligación que debe asumir por cada producto que el laboratorio desarrolla y produce, encontrándose impedido de realizar dicha fabricación y comercialización, en caso no cuente con un registro o este se encuentre vencido; razón por la cual se encuentra acreditada la causalidad del mencionado gasto, por lo que de no declararse nula la resolución de determinación en este extremo, corresponde que se deje sin efecto el mencionado reparo.

Que refiere, en cuanto al concepto que también la Administración no indica las razones que sustentan el reparo, por lo que corresponde que se declare nula la resolución de determinación en ese extremo. Si perjuicio de ello, sostiene que el presente reparo corresponde al desembolso mostrado en la cuenta vinculado al costo que se incurre en la fabricación del producto Bencipen 19. polvo inyectable, encargado a terceros; al respecto, explica que su sistema de cuentas utiliza la cuenta para acumular los costos, que una vez concluido el servicio es transferido a inventario por su

²³ Cabe reiterar que si bien del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° se aprecia que el reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, vinculado con otros servicios - productos no conformes, ascendía a S/ 169 279,18, en la resolución apelada, de fojas 5815 vuelta, se rectificó el mencionado reparo, a la suma de S/ 127 999,00.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

parte, la cuenta es la cuenta por naturaleza que tiene como destino la cuenta que es el acumulador para determinar el costo de fabricación, en ese sentido, dado que el producto en mención tiene un componente de materias primas que es entregado a terceros para la fabricación, se registra debitando la cuenta y acreditando a materias primas; por ello, todos los consumos y materiales que utiliza son registrados en la cuenta que al terminar el servicio son imputados al producto y cargado a inventarios tal como se muestra en el kárdex que adjuntó, y al ingreso del producto al inventario, lo registrado en la cuenta 63 se acredita quedando en cero la cuenta indicada.

Que en relación con el concepto deducido por "Tarjeta Visa", indica que corresponde a gastos de representación, por lo que, atendiendo a su proporcionalidad respecto a sus operaciones comerciales, dicha acotación debe ser levantada, en tanto se encuentra plenamente acreditada con la documentación presentada en la etapa de fiscalización.

Que por su parte, la Administración indica que en la etapa de fiscalización, la recurrente no sustentó de modo fehaciente los gastos reparados materia de análisis, limitándose a presentar en copia simple, los comprobantes de pago emitidos por sus proveedores, en algunos casos, así como documentación interna que elaboró, asientos contables y constancia de depósito cuya fecha no corresponde al reparo efectuado; documentos que no permiten verificar en qué consistieron los servicios recibidos y cuál fue el destino de los bienes adquiridos y la necesidad de los mismos, no pudiéndose establecer si las operaciones materia de reparo, cumplían con el principio de causalidad.

Que sostiene, en relación con el concepto productos no conformes, que durante la etapa de fiscalización ni en instancia de reclamación, la recurrente ha sustentado con documentación fehaciente la no conformidad de los bienes que originaron el gasto, su respectiva identificación o devolución, o las condiciones en que debía darse a tal devolución, limitándose a afirmar que los productos no conformes no han sido devueltos y que corresponden a un servicio que debía ser refacturado en su condición de proveedor, al amparo de una licitación pública, que no consta en el expediente de fiscalización.

Que manifiesta, en relación con las muestras y contramuestras, que en aplicación a la facultad de reexamen, procedió a verificar la información contenida en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° respecto a las salidas del almacén de productos terminados por el concepto "Muestras – Contramuestras", y observó que determinados importes reparados por muestras y contramuestras, correspondían a los mismos conceptos observados en las salidas del almacén de productos terminados, bajo la denominación de muestras y contramuestras, contenidos en dicho anexo, por lo que procedió a levantar el reparo respecto de los conceptos detallados en el cuadro que obra a foja 5818 vuelta, por el importe de S/ 39 210,40. No obstante, señala que corresponde mantener los demás reparos por concepto de muestras y contramuestras, al no haber sido sustentadas luego de verificarse que los importes reparados no corresponden a los considerados en el Anexo N° 2 del Requerimiento N°

Que indica, en cuanto a los conceptos "Req. Area Registros-Cambio Fórmula" y "Req. Area Registros - Reinscripciones", que si bien la recurrente afirma que son gastos incurridos a efecto de renovar sus registros sanitarios, lo cual resulta razonable, no sustenta de modo alguno tales desembolsos.

Que respecto al concepto señala que si bien la recurrente afirma que está vinculado al costo incurrido en la fabricación encargada a terceros, además de la explicación efectuada respecto a la dinámica contable y comprobantes internos de diario, no sustenta con documentación fehaciente el importe observado que asciende a S/ 27 420,00, pues no identifica al proveedor, la naturaleza y origen de la operación observada, como podría haber sido el contrato, además del comprobante de pago y guías de remisión con las que ingresaron tales bienes fabricados por terceros.

Que anota que corresponde levantar el reparo efectuado por concepto de por la suma de S/ 2 070,00, al encontrarse debidamente sustentado.

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 5684 y 5685, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

la deducción realizada en la cuenta - Otros servicios, por el importe de S/ 127 999,00²⁴, al considerar que la recurrente no proporcionó documentación que sustentara aquella, de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el inciso e) del Punto 5 del Anexo 01 al Requerimiento N° de foja 4823, la Administración solicitó a la recurrente que, respecto de los gastos registrados en la cuenta - Otros servicios, detallados en el Anexo N° 6 - Punto 5 al citado requerimiento, de fojas 4776 a 4778, sustentara, por escrito con la base legal respectiva y la documentación fehaciente, lo siguiente:

- En relación con los cargos por concepto de "Productos no conformes", la naturaleza y origen de estas operaciones, la mecánica contable aplicada, la reversión del costo, entre otros, según corresponda, debiendo además detallar los productos involucrados, su efectiva recepción y el destino físico.
- Respecto a los cargos por concepto de muestras, contramuestras, salidas de muestras y contramuestras, la naturaleza, origen y destino de estas operaciones, detallando la mecánica contable, e identificando los beneficiados a quienes entregó los productos, y que tales conceptos fueron necesarios para la producción rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente productora de la misma.
- En cuanto a los gastos por diversos conceptos, tales como requerimientos del área de registros, área de ventas, entre otros, y cargo por tarjeta visa de aparente uso personal, la naturaleza, origen y destino de estas operaciones, detallando su mecánica contable, y que tales conceptos fueron necesarios para la producción rentas gravadas y/o el mantenimiento de su fuente productora.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 25 de noviembre de 2009, de fojas 4652 a 4655, la recurrente sostuvo:

- En relación con los conceptos por "Productos no conformes", que de acuerdo con los procedimientos establecidos por Essalud, amparados en la Nueva Ley de Contrataciones con el Estado, así como en las bases de licitación pública, las entidades del Estado están facultadas a realizar análisis a los productos que se licitan e incurrir en gastos por el servicio respecto a la droga activa que se usa, con la finalidad de determinar la calidad y eficacia del producto, trasladando dicho gasto al laboratorio o entidad postora a quien se adjudica la licitación, por ello, producto de este análisis, las entidades públicas del sector salud, si lo estiman conveniente, solicitan la reposición monetaria de los productos que ellos estiman no aptos, procediendo a emitir el comprobante respectivo y proceden a la deducción del monto que se adeuda al laboratorio para girar el pago solo por el saldo adeudado. En ese sentido, en agosto 2007, Essalud le facturó S/ 61 357,92 por productos no conformes, operación respecto de la cual no existe movimiento de productos debido a que dicha institución no los devuelve, sino que solo factura el importe correspondiente, dado que el monto adjudicado se encuentra amparado a un contrato y no puede ser variado bajo ninguna circunstancia. Agregó que el importe facturado a por el ejercicio 2007 asciende a más de S/ 44 000 000,00 y que el importe de productos no deseados se encuentra dentro de los límites permisibles y razonables.
- Respecto de los cargos por conceptos de muestras, contramuestras, salidas de contramuestras, que son gastos que promocionan sus productos mediante la entrega de muestras a profesionales médicos quienes recomiendan sus productos a los consumidores finales, logrando así la promoción de los mismos y, por tanto, una mayor venta, repercutiendo en una mayor generación de renta, cumpliendo de esta manera con el principio de causalidad.
- En cuanto a los gastos con tarjeta VISA, que no se trata de una tarjeta personal, sino que es la tarjeta corporativa empresarial usada para los gastos por cuenta de la compañía.
- Acerca de las salidas para fabricación a terceros, que corresponden al costo del servicio que se incurre en la fabricación por cuenta de terceros, el que se encuentra debidamente sustentado con la factura del proveedor.

²⁴ Ver Nota a Pie N° 23.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que en el inciso e) del Punto 5 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4727, 4728, 4733 y 4734, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, así como de la documentación proporcionada, e indicó que:

- En relación a lo conceptos por "Productos no conformes", a efecto de sustentar dichos desembolsos, únicamente proporcionó los comprobantes de pago emitidos por Essalud; y que en la medida que sus productos ya habían pasado los controles de calidad que los habilitaban para ingresar al mercado y ser consumidos, la recurrente estaría asumiendo el gasto de un tercero. Asimismo, señaló que los comprobantes de pago indicarían una supuesta devolución de productos, en cuyo caso debió haberse emitido una nota de crédito, además de adjuntarse documentación que acreditara la devolución de la mercadería y su respectivo registro en el Kardex por su ingreso, hecho que tampoco fue acreditado por la recurrente.
- En cuanto a las muestras y contramuestras, la recurrente no ha acreditado que las entregas de las muestras médicas fueron con fines promocionales, dado que no ha presentado documentación sustentatoria que permita verificar que las mismas hayan sido finalmente destinadas a promocionar los productos que comercializaba, así como tampoco identificó a las personas que las recibieron (profesionales médicos según el contribuyente), de foja 4742.
- En relación con el gasto con tarjeta de crédito, la recurrente únicamente presentó como sustento la boleta de venta correspondiente a la compra realizada, referida a un artículo del cual no se encuentra vínculo con sus actividades.
- Respecto al resto de gastos observados en este ítem, no se presentó documentación que los sustentara.

Que en ese sentido, concluyó que procedía reparar los importes detallados en el Anexo N° 4 - Punto 5 del citado resultado de requerimiento, de foja 4686, al no acreditarse la causalidad de los gastos con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente.

Que del Anexo N° 4 - Punto 5 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4686, se advierte que la Administración observó el registro de diversos gastos efectuado por la recurrente en la cuenta - Otros servicios, bajo los conceptos - Por productos no conformes", "Muestras - pesquisas - pt fab - agosto", "Muestras - pesquisas - octubre", "Muestras y contramuestras", "Muestras - pesquisas"

Feb - Abril", "Contramuestras Julio", "Contramuestras fab - agosto", "Contramuestras octubre", "Salidas contramuestra ControlCalidad EneDic07", "Salidas por muestras pesquisas enero-abril 2007", "SALIDAS X MUESTRAS PT IMP ENERO ABRIL", "Req. Area Registros - Cambio Fórmula", "Req. Area Registros - Reinscripciones" y "N/D 068/07 Tarjeta visa Jac - Julio"; por lo que corresponde verificar la documentación proporcionada por la recurrente a efecto de sustentar las deducciones reparadas y que no han sido levantadas en instancia de reclamación.

"Essalud - Por productos no conformes"

Que al respecto, la recurrente sostiene que corresponden a reposiciones monetarias que efectúa en favor de Essalud por aquellos productos que esta última estima no aptos, siendo que, por su parte, la Administración sustenta el reparo al considerar, entre otros, que la recurrente, respecto de tales conceptos, únicamente proporcionó los comprobantes de pago emitidos por Essalud, los mismos que no acreditan que las operaciones acotadas cumplan con el principio de causalidad.

Que obran a fojas 3226 a 3254, las facturas emitidas por por el concepto de "Productos no conformes del proceso N° "Productos no conformes del proceso N°

Que sobre el particular, cabe indicar que los mencionados comprobantes de pago así como las explicaciones efectuadas por la recurrente, no resultan suficientes a fin de acreditar la causalidad de los gastos observados, es decir, si estuvieron vinculados con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, pues no permiten establecer fehacientemente ello, sino únicamente que se habría incurrido en aquellos, pudiendo para tal efecto, haber presentado documentación que acreditara respecto de qué



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que contrariamente a lo manifestado por la recurrente, de la revisión del valor impugnado se aprecia que la Administración señaló el motivo determinante del reparo, sustentándose en las conclusiones del Resultado del Requerimiento N° _____ conforme lo glosado previamente, encontrándose debidamente motivadas las observaciones efectuadas en este extremo, por lo que carece de sustento la nulidad invocada.

Que si bien la recurrente aduce que se trató de gastos a efecto de renovar sus registros sanitarios por los productos que desarrolla y produce, en estricto cumplimiento de la regulación sanitaria, a fin de realizar su fabricación y comercialización, y que el concepto _____ correspondería al costo incurrido en la fabricación del producto encargado a terceros, respecto de lo cual explica su mecánica contable; debe indicarse que en etapa de fiscalización no presentó documentación que acredite tales situaciones, por lo que no desvirtúan el reparo en este extremo.

_____ "Julio"

Que al respecto, de autos se advierte que la recurrente proporcionó la Boleta de Venta N° _____ de foja 3029, emitida por _____ en favor de _____ por la compra de "1 marco caribe 20 x 25", así como el Comprobante del Libro Diario, de foja 3030, en el que se aprecia el registro de la mencionada operación.

Que conforme se ha mencionado previamente, el mencionado comprobante de pago ni su registro contable, resultan suficientes a fin de acreditar la causalidad del gasto observado, es decir, si estuvo vinculado con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, siendo que de tratarse de gastos de representación, como alega la recurrente, debió haber proporcionado documentación que acredite efectivamente dicha afirmación, lo que no ocurrió en la etapa de fiscalización.

Que por lo tanto, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

f) Gastos de viaje (S/ 14 557,84²⁵)

Que la recurrente sostiene que en etapa de fiscalización presentó todos los documentos que acreditan que las personas que realizaron los viajes reparados calificaban como trabajadores directos de la empresa o como personal destacado por intermedio de una Cooperativa de Trabajo, y que en todos los casos proporcionó los contratos con la mencionada cooperativa, así como diversa documentación que probaba la realización, así como la necesidad del viaje realizado, incluyendo copias de las declaraciones juradas de viaje que acreditan y sustentan los viáticos otorgados a tales trabajadores; por lo que corresponde que se levante el reparo, puesto que cumplió con acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos por el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para efecto de proceder a la deducción del gasto por viajes.

Que por su parte, la Administración indica que los gastos materia de análisis no constituyen gastos deducibles, al no haberse acreditado fehacientemente que eran indispensables y necesarios para la recurrente a efecto de verificar su causalidad. Precisa que procedió a levantar el reparo efectuado en el procedimiento de fiscalización respecto del concepto _____ por el importe de S/ 381,79.

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ de foja 5683, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por las deducciones realizadas en la cuenta _____ Otras cargas diversas de gestión, por el importe de S/ 14 557,84²⁶, al considerar que la recurrente no proporcionó documentación que acreditara que cumplían con

²⁵ Cabe reiterar que si bien del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ se aprecia que el reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, vinculado con gastos de viaje, ascendía a S/ 14 939,63, en la resolución apelada, de fojas 5814 a 5817 vuelta, se rectificó el mencionado reparo, a la suma de S/ 14 557,84.

²⁶ Ver Nota a Pie N° 25.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

el principio de causalidad, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que tal como se indicado precedentemente, de acuerdo con el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, precisándose que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos de transporte con los pasajes, siendo que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 01008-8-2013 y 07089-9-2012, ha señalado que para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, resulta necesario acreditar, con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 20790-1-2012 y 00147-3-2014, ha indicado que para que los gastos de viaje -pasajes y viáticos- sean deducibles, además de ser necesarios para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para la generación de rentas como para el mantenimiento de su fuente, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente, que para el caso de viajes al exterior se debe proporcionar evidencias de los contactos previos al viaje, comunicaciones de presentación cursadas por la recurrente ante la entidad convocante, cartas o correos electrónicos, comunicaciones de respuesta para confirmar la asistencia a eventos, así como documentación adicional que corrobore la causalidad del gasto y que demuestre la participación y asistencia de personal a nombre de la recurrente, como podrían ser material de información recibida en la reunión, programas y cronogramas de la reunión, o cargos de recepción de documentos entregados o recibidos con motivo del viaje realizado.

Que mediante el inciso g) del Punto 5 del Anexo 01 al Requerimiento N° de foja 4822, la Administración solicitó a la recurrente, respecto de los gastos registrados en la cuenta - Otras cargas diversas de gestión, por cargos por diversos conceptos, en su mayoría correspondientes a viajes al exterior, tales como pasajes de avión, viáticos, rendición de gastos de viaje, cargos de tarjeta Visa de aparente uso personal, entregas a rendir cuenta, entre otros, que sustentara por escrito, con la base legal respectiva y la documentación fehaciente, el motivo de los viajes realizados, detallando el nombre del personal de la empresa que formó parte de estos, así como que presentara documentación respecto a las acciones realizadas en dichos viajes, reportes e informes de resultado de dichos viajes; y que en todos los casos, debía acreditarse que los importes observados fueron necesarios para producir rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente productora. Los conceptos observados figuraban detallados en el Anexo N° 6 - Punto 7 al citado requerimiento, de fojas 4774 y 4775.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 25 de noviembre de 2009, de foja 4651, la recurrente sostuvo que los conceptos observados correspondían a gastos de viaje al exterior, los cuales se encontraban debidamente sustentados con los comprobantes de pago e informes de los mismos, y que estos eran realizados con la finalidad de buscar mejores precios en la compra de insumos, participar en exposición de productos, mejorar la relación con los proveedores, tomar conocimiento de los avances tecnológicos, etc., por lo que resultaban necesarios para la generación de la renta gravada.

Que en el inciso g) del Punto 5 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4727, 4729 y 4732, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó que si bien manifestó que estos corresponden a la búsqueda de precios, productos, relaciones comerciales, avances tecnológicos, entre otros, por los cuales presentó comprobantes de pago de algunos viajes, conjuntamente con sus informes y liquidaciones de viáticos, se observó que por algunos de estos viajes no presentó ningún tipo de documentación sustentatoria, únicamente la relación de viajes realizados y cargados al gasto, respecto de los cuales la recurrente no sustentó el motivo del viaje realizado; por lo tanto, no demostró que dichos gastos cumplieran con el principio de causalidad. Asimismo, señaló que por los gastos con tarjeta Visa CTBK \$, no se presentó documentación sustentatoria.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que en ese sentido, concluyó que procedía reparar los importes detallados en el Anexo N° 4 - Punto 6 del citado resultado de requerimiento, de foja 4685, al no acreditarse la causalidad de los gastos con la generación de renta y el mantenimiento de su fuente.

Que del Anexo N° 4 - Punto 6 al Resultado del Requerimiento N° de foja 4685, se advierte que la Administración observó el registro de diversos gastos efectuado por la recurrente en la cuenta - Otras cargas diversas de gestión, de acuerdo con lo descrito a continuación:

GLOSA	FECHA DE REGISTRO	IMPORTE S/
	31/05/2007	616,56
	30/06/2007	386,86
	11/07/2007	1 031,51
	11/07/2007	316,90
	13/07/2007	408,28
	17/07/2007	1 416,34
	25/08/2007	1 011,50
	31/08/2007	314,70
	31/08/2007	314,70
	8/09/2007	2 907,74
	8/09/2007	607,77
	8/09/2007	346,33
	8/09/2007	208,69
	25/09/2007	997,72
	27/09/2007	711,98
	19/12/2007	1 593,71
	19/12/2007	1 229,71
	19/12/2007	136,84

Que en relación con los gastos registrados en la cuenta - Otras cargas diversas de gestión, bajo la glosa de autos se advierte que recurrente a efecto de sustentar la causalidad de tales operaciones proporcionó los tickets electrónicos que corresponden a los pasajes de avión por los viajes efectuados por de Buenos Aires a Lima y de Lima a Buenos Aires de agosto y setiembre de 2007, de fojas 2690 y 2695.

Que en cuanto a los gastos registrados con la glosa por los importes de S/ 1 229,71 y S/ 136,84, la recurrente proporcionó, a foja 2672, el documento contable denominado "Comprobante de aplicación de documentos proveedor", en el que se aprecia el registro de tales operaciones, asimismo, adjunto a dicho comprobante, figuran, a fojas 2670 y 2671, un ticket electrónico de pasaje de avión a nombre de correspondiente al 10 de noviembre de 2007 de Buenos Aires a Lima, así como las comunicaciones vía correo electrónico del 7 y 9 de noviembre 2007 entre el personal de la recurrente y la empresa mediante las cuales se remiten los comprobantes por el cargo por concepto de penalidad por cambio, vinculados al pasaje de Juan Arriola.

Que en relación con los gastos registrados en la mencionada cuenta contable bajo las glosas

de autos se advierte que la recurrente no proporcionó documentación alguna que sustente la relación de causalidad de los mencionados gastos.

Que de lo expuesto se advierte que los mencionados documentos presentados por la recurrente no resultan suficientes para demostrar que los referidos gastos por viajes al exterior eran necesarios para producir renta gravada o mantener su fuente generadora, máxime si se tiene en cuenta que de ellos no se advierten los motivos de los viajes, las actividades realizadas y su necesidad en relación con las operaciones de la



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

recurrente; por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en relación con tales extremos.

Que por el contrario, tratándose de los gastos registrados con la glosa

la recurrente proporcionó documentación en la que consta que

Odicio, perteneciente al área de exportaciones de la recurrente, del 2 del 8 de setiembre de 2007, viajó a Centroamérica a fin de concretar relaciones comerciales, dándose cuenta de los detalles y actividades del viaje, reuniones realizadas, participantes y logros obtenidos, apreciándose, a su vez, la rendición de cuentas de sus viáticos así como los comprobantes de pago correspondientes a sus gastos de hospedaje, alimentos, propinas, internet, servicio de taxi, entre otros, de fojas 2827 a 2841. En este sentido, al encontrarse acreditada en forma razonable la vinculación de dichos gastos con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente, corresponde revocar la resolución apelada y levantar el reparo bajo análisis en este extremo.

g) Cuentas 63 y 65 sin detalle en glosa (S/ 41 240,79)

Que la recurrente sostiene que las operaciones observadas en este punto obedecen a gastos menores correspondientes a la caja chica de la empresa y que dichas erogaciones consisten básicamente en adquisiciones de bienes menores, ya sea para aseo, mantenimiento, entre otros; siendo que, en la etapa de fiscalización, presentó al auditor todos los documentos que acreditan dichos gastos y su causalidad, ninguno de los cuales fue meritado por la Administración.

Que por su parte, la Administración señala que luego de considerar el sustento de la recurrente, el área acotadora levantó la mayoría de los reparos al estar referidos a pagos de tasas, derechos, gastos de movilidad, entre otros, manteniendo los que constan en el Anexo N° 4 - Punto 7 al Resultado del Requerimiento N°

Respecto de estos últimos, precisa que la recurrente se ha limitado a presentar en casi todos los casos, copia de los comprobantes de pago por consumos efectuados principalmente en la ciudad de Lima o adquisiciones de bienes tales como artefactos, tortas, flores, juguetes, entradas a espectáculos públicos, etc., sin adjuntar ninguna documentación adicional, salvo por los reportes elaborados por ella misma, no habiendo sustentado fehacientemente la necesidad, origen o destino de tales gastos, a efecto de verificar su vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente. En ese sentido, concluye que los gastos materia de análisis no constituyen gastos deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2007, al no haberse acreditado fehacientemente que eran indispensables y necesarios para la recurrente, a efectos de verificar su causalidad, por lo que mantuvo el reparo efectuado.

Que del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° de fojas 5682 y 5683, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por las deducciones realizadas en las Cuentas por el importe de S/ 41 240,79, al considerar que la recurrente no proporcionó documentación que acreditara la causalidad de los gastos con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° y señalando como base legal al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el inciso h) del Punto 5 del Anexo 01 al Requerimiento N° de foja 4821, la Administración solicitó a la recurrente que, respecto de los gastos registrados en las Cuentas detallados en el Anexo N° 6 - Punto 8 al citado requerimiento, de fojas 4747 a 4773, sustentara por escrito, con la base legal respectiva y la documentación fehaciente, la naturaleza de tales operaciones y su efectiva realización, y que acreditara que los importes observados eran necesarios para producir rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente productora, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 25 de noviembre de 2009, de fojas 4650 y 4651, la recurrente señaló que los conceptos observados correspondían a gastos incurridos por los representantes de ventas en Lima y provincia, que incluyen pasaje y alimentación, para el normal desenvolvimiento de sus actividades, gastos realizados por caja chica como de movilidad y mensajería, y gastos menores tales como la compra de bases, tasas del refrigerios, entre otros; los



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

cuales estaban debidamente sustentados con el comprobante de pago respectivo y correspondían a transacciones fehacientes.

Que en el inciso h) del Punto 5 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 4726, 4727, 4731 y 4732, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó que se observaban gastos que correspondían a consumos de almuerzos, buffets, aperitivos, etc., en lugares mayormente en Lima y por importes que no correspondían a gastos normales de una comisión de servicio de trabajo, y que no acreditó de modo alguno la vinculación de los gastos observados con sus actividades, al no evidenciarse que sean necesarios para la generación de rentas.

Que en ese sentido, concluyó que procedía reparar los importes detallados en el Anexo N° 4 - Punto 7 al citado resultado de requerimiento, de fojas 4678 a 4684, al no acreditarse la causalidad de los gastos con la generación de renta o el mantenimiento de su fuente.

Que de autos se aprecia que a fin de sustentar la causalidad de los gastos observados la recurrente proporcionó los comprobantes de pago que obran a fojas, 75, 125, 137, 138, 158, 162, 165 a 176, 183 a 185, 187 a 192, 202 a 209, 342 a 344, 350 a 356, 364, 369 a 381, 384 a 394, 413 a 422, 425, 431 a 438, 451 a 454, 459 a 466, 468 a 474, 482, 607, 613 a 617, 629, 632 a 646, 648 a 654, 657 a 665, 668 a 674, 707 a 713, 716, 717, 719 a 727, 729 a 732, 869 a 879, 911 a 918, 920, 922 a 928, 958 a 963, 974, 985 a 990, 994, 1106 a 1120, 1123 a 1147, 1152, 1179, 1195 a 1199, 1200, 1201 a 1215, 1229 a 1231, 1233 a 1238, 1343, 1378 a 1391, 1395, 1408, 1409, 1414 a 1426, 1445, 1446, 1455 a 1457, 1471 a 1473, 1479, 1532, 1614 a 1617, 1627 a 1630, 1632 a 1644, 1646, 1648, 1666 a 1675, 1678 a 1681, 1683 a 1693, 1747 a 1756, 1759 a 1771, 1780, 1869, 1873 a 1881, 1890, 1905, 1908 a 1921, 2099 a 2109, 2121, 2122, 2124 a 2126, 2133 a 2138, 2156 a 2158, 2176 a 2187, 2329, 2340, 2341, 2347 a 2363, 2397 a 2400, 2402 a 2404, 2411, 2417 a 2420, 2513 a 2525, 2574 a 2589, 2599 a 2612 y 2460 a 2650, conforme da cuenta la Administración en la resolución apelada, haciendo referencia al cuadro que obra a fojas 5782 a 5792.

Que de los mencionados comprobantes de pago se advierte que las operaciones observadas corresponden a la adquisición de bienes y servicios tales como alimentos (pollo, piqueos, tortas, pizza, parrillada, ensaladas, mariscos, empanadas, gaseosas, sandwichs, buffets, bombones, entre otros), ventiladores, medicamentos, vajilla, rifa, termos, flores, reloj, pañales, hervidores, alojamiento, entre otros.

Que sin embargo, los mencionados comprobantes de pago y la documentación interna presentada por la recurrente en la que se da cuenta del detalle de los gastos efectuados con dichos comprobantes, que figuran adjuntos a estos últimos, no resultan suficientes a fin de acreditar la causalidad de los gastos observados, es decir, si estuvieron vinculados con la generación de sus rentas y/o mantenimiento de su fuente, pues no permiten establecer fehacientemente su destino, sino únicamente que se habría incurrido en ellos, por lo que carece de sustento lo argumentado en contrario por la recurrente.

Que por lo tanto, al no encontrarse sustentada la causalidad de los gastos analizados, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

II. Resolución de Multa N°

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, indicaba que la infracción sería determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que el numeral 1 del artículo 178 del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que 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.



Tribunal Fiscal

N° 10903-4-2021

Que toda vez que la Resolución de Multa N° _____ se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 contenida en la Resolución de Determinación N° _____ cuyos reparos han sido analizados precedentemente, y que aquella debe ser reliquidada por la Administración, de acuerdo con lo resuelto por este Tribunal, corresponde emitir pronunciamiento en igual sentido respecto de dicha sanción de multa, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo y que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que finalmente, el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° 1493-2021-EF/TF, de foja 7733.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de febrero de 2011, en el extremo que adicionó fundamentos a los reparos por gastos por concepto de muestras médicas y contramuestras que no cumplen con el principio de causalidad y gastos que no cumplen con el principio de causalidad, en este último caso respecto del concepto destrucción de productos.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de febrero de 2011, en el extremo referido a los reparos por gastos por concepto de muestras médicas y contramuestras que no cumplen con el principio de causalidad; gastos que no cumplen con el principio de causalidad, en cuanto al concepto destrucción de productos; gastos que no cumplen con el principio de causalidad (Cta. _____ respecto de los gastos de viaje, bajo la glosa "*Macedo*", y la sanción de multa vinculada, y **CONFIRMARLA** en lo demás extremos impugnado que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

Charca Huasupe
Secretario Relator (e)
ILL/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente