



Tribunal Fiscal

N° 13388-4-2013

EXPEDIENTE N° : 4495-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de agosto de 2013

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0250140016514/SUNAT de 31 de octubre de 2012, emitida por la Intendencia Regional Lima¹ de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 022-003-0026072, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y la Resolución de Multa N° 022-002-0012093, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que teniendo en consideración que no resulta posible efectuar publicidad masiva por las disposiciones sanitarias que existen, el visitador médico realiza la labor de transmitir a los médicos la información de los medicamentos que expende.

Que respecto a los gastos por consumo en restaurantes, indica que es la forma regular mediante la cual los visitantes médicos se relacionan con los profesionales de la salud, a efecto que éstos últimos recomienden los medicamentos que comercializa, por lo que basta con el comprobante de pago y la respectiva anotación contable para que el gasto sea deducible.

Que refiere que los gastos incurridos en lapiceros, vinos, whisky, piscos, polos, panetones, turrone, etc., cumplen con el principio de causalidad al haber sido utilizados para lograr la fidelidad de sus clientes, tal como lo hace cualquier empresa del rubro; precisando además que las operaciones realizadas son reales, y que no resulta procedente exigir mayor documentación que acredite las operaciones que la que corresponde a su naturaleza.

Que indica que los vales de consumo "Metro" entregados a los farmacéuticos o vendedores, es una forma de incentivarlos para que promocionen los productos, por lo que constituyen gastos promocionales, pues si bien son entregados como incentivos a las farmacias para la venta de los productos (intermediarios), finalmente quienes adquieren los productos son los consumidores finales.

Que refiere que el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 3321-4-2010 ha establecido que existe una gran diferencia entre la publicidad de otros rubros o actividades y la que corresponde a la industria farmacéutica, en la cual el especialista médico cumple un papel preponderante; asimismo, señala que las Resoluciones N° 11915-3-2007, 756-2-2000 y 99-1-2005 invocadas por la Administración no son aplicables al caso materia de autos.

Que menciona que existen restricciones respecto de la publicidad dirigida al público en general de los medicamentos que requieren prescripción médica, de acuerdo con lo señalado en la Ley N° 29459.

Que indica que cumplió con exhibir toda la documentación que sustenta las erogaciones relacionadas con la fabricación de artículos a ser entregados como material promocional.

Que con relación a la resolución de multa emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, señala que no ha incurrido en el supuesto descrito en la citada infracción, pues los reparos realizados por la Administración no se encuentran arreglado a ley.

¹ Actualmente Intendencia Lima.



Tribunal Fiscal

N° 13388-4-2013

Que por su parte, la Administración refiere que como consecuencia de la fiscalización realizada a la recurrente efectuó una serie de reparos a la deducción de los gastos respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al determinar que dichos gastos por consumos en restaurantes, adquisición de licores, panetones, pavos, viajes y otros no se encuentran vinculados con las operaciones de la recurrente.

Que añade que si bien los vales de consumo "Metro", cumplen con el principio de causalidad del gasto, la recurrente no ha acreditado en autos que los gastos observados correspondan a gastos promocionales que no se encuentran sujetos a límite (publicidad o propaganda).

Que señala que los gastos por fabricación de artículos corresponden a gastos de representación sujetos a límite y no a gastos de publicidad como pretende la recurrente, y que la resolución de multa, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al haber sido emitida en base a los reparos antes citados, debe mantenerse.

Que en el presente caso, como consecuencia del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente respecto de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, iniciado mediante Carta N° 110021302892-01 SUNAT y Requerimiento N° 0221110001806, de fojas 1689, 1690 y 1698, notificados el 18 de agosto de 2011, se emitió la Resolución de Determinación N° 022-003-0026072 por el mencionado tributo y período, en el que se establecieron reparos por concepto de exceso en gastos de representación y gastos no sustentados²; así como la Resolución de Multa N° 022-002-0012093, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Resolución de Determinación N° 022-003-0026072

Que de la Resolución de Determinación N° 022-003-0026072 y sus respectivos anexos, de fojas 1930 a 1933, se aprecia que la Administración realizó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, al haber determinado que la recurrente no sustentó los gastos de representación en algunos casos por la suma de S/.106,585.00, y en otros, que excedió del límite legal permitido para dichos gastos por la suma de S/.76,963.00.

Que del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0222120002674, de fojas 1662 a 1665, se observa que la Administración observó cargos por concepto de consumos en restaurantes, cepillos faciales, lapiceros, cartucheras, agendas, polos, playeras, vinos, whisky, vales de consumo, cantimploras, refrigeradoras, etc., consignadas en las cuentas Servicios Profesionales Varios, Gastos de Representación, Servicios de Imprenta y Publicidad Varios, detallados en el Anexo N° 4 de dicho requerimiento, de fojas 1647 a 1649, por lo que solicitó a la recurrente una relación de las personas designadas y/o acreditadas por la empresa para representarla fuera de sus oficinas, locales o establecimientos, o para presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado; relación de los clientes reales y/o potenciales; detalle de los productos cuyas bondades se pretende dar a conocer a los clientes; en el caso de los consumos, exhibir correspondencia, comunicaciones electrónicas o físicas, tarjetas de invitación u otros documentos que evidencien el acuerdo a reunirse; en el caso de obsequios, demostrar que fueron otorgados a consumidores reales para lo cual deberá exhibir la relación de las personas beneficiadas, así como el cargo de recepción de los obsequios debidamente firmados; señalar las características de la promoción realizada y nombre de la campaña, con ocasión de la entrega de obsequios; exhibir los comprobantes de pago emitidos por la entrega de obsequios en el que se identifique a los clientes beneficiados; exhibir el documento que acredite el pago en efectivo y/o cheque y/o abono en cuenta bancaria por la cancelación de los consumos y/o la adquisición de obsequios; y cualquier otra documentación que sustente la causalidad y fehaciencia del gasto.

² Cabe indicar que según se aprecia del Resumen Estadístico de Fiscalización, de fojas 1692 a 1694, durante el procedimiento de fiscalización la Administración determinó además de los reparos antes citados, reparos por los gastos de movilidad y gasolina, y canje de productos vencidos, los cuales no fueron considerados en la resolución de determinación impugnada, habida cuenta que la recurrente rectificó la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, reconociendo los citados reparos durante el procedimiento de fiscalización, pagando además las diferencias determinadas.

 2 



Tribunal Fiscal

N° 13388-4-2013

Que del Anexo N° 1 del resultado del Requerimiento N° 0222120002674, de fojas 1622 a 1626, se advierte que la Administración dio cuenta del escrito de fecha 26 de abril de 2012 presentado por la recurrente, en el que señaló que efectuó los siguientes gastos: *Gastos de consumo*, conformado por consumos en restaurantes cargados a la cuenta Gastos de Representación. *Vales de Consumo*, conformado por vales de Accor y Metro, cargados a las cuentas Servicios Profesionales Varios, Servicios de Imprenta y Publicidad Varios. *Fabricación de artículos*, conformado por servicios prestados por el proveedor JATS a quien se le encargó la fabricación de polos, cepillos, lapiceros, bolsos playeros, acrílicos, cartucheras, maletines, etc., y otros proveedores que fabricaron casacas, agendas, linternas, etc., cargado a la cuenta Publicidad Varios. *Otros gastos*, conformado por gastos en el Country Club Villa, compra de vino, whisky, pisco, florería, panetones, loncherita, turrone, pavos para campaña, viajes, vitrinas, coches, etc, cargados a las cuentas Gastos de Representación, Servicios de Imprenta y Publicidad Varios.

Que de la documentación e información presentada por la recurrente, la Administración concluyó en el citado resultado, respecto a los *Gastos de Consumo*, que ésta no sustentó fehacientemente el destino de los gastos, al no haber exhibido comunicaciones electrónicas o físicas, tarjetas de invitación u otros documentos que evidencien el acuerdo a reunirse con sus clientes, ni identificó a los clientes con quienes se reunió, tampoco sustentó que dichas reuniones estuvieran relacionadas a algún tipo de campaña o estrategia de su plan de publicidad o ventas, ni identificó a las personas que en representación de su empresa eran las encargadas o designadas para representarla fuera de sus oficinas, por lo que reparó dichos gastos al no sustentar la causalidad de los mismos.

Que respecto de los gastos por *Vales de Consumo*, la Administración levantó los reparos por los vales de "Accor"; mientras que en relación a los vales de "Metro", precisó que la recurrente no sustentó que los vales fuesen entregados en base a la cantidad de productos vendidos, por lo que mantuvo el reparo al no haberse acreditado la causalidad del gasto.

Que respecto a los gastos por *Fabricación de artículos*, la Administración precisó que la "entrega de material promocional" a sujetos seleccionados por la recurrente no califican como publicidad, como señaló la recurrente, toda vez que no están dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales, sino a personal de salud (médicos, enfermeras y obstétricas) y a personal de farmacias, asimismo, refiere que la "entrega de material promocional" tampoco cumple con el concepto de masa relacionado a los gastos de publicidad y propaganda, toda vez que según lo informado por la recurrente, para la entrega del material utilizan un target médico, definido como la "selección de médicos", lo que evidencia que no son entregados a todo el universo de médicos que la recurrente tiene registrados, señalando además respecto al argumento de la recurrente en el sentido que no puede efectuar propaganda masiva a pacientes, ni publicitar en medios masivos de comunicación por la naturaleza de sus productos, que dicho argumento no resulta del todo cierto, toda vez que en el caso del subsalicilato de bismuto, la publicidad a través de medios de comunicación masiva ha hecho conocido a dicho medicamento como Bismutol, concluyendo de esta manera que los gastos por fabricación de artículos son gastos de representación sujetos a límite y no gastos de publicidad.

Que en cuanto a los *Otros Gastos*, refiere que la recurrente no sustentó los gastos efectuados en el Country Club Villa, tales como la compra de vino, wisky, pisco, florería, panetones, loncherita, turrone, pavos para campaña, etc., fueran necesarios para mantener la fuente de la renta o para producirla, no identificó a las personas beneficiarias ni presentó documentación alguna con los cargos de recepción y/o comunicaciones y/o invitaciones que sustenten el destino del gasto efectuado, ni indicó por qué motivos se otorgaron.

Que en tal sentido, en el Anexo N° 2 del resultado del Requerimiento N° 0222120002674, de fojas 1613 a 1615, la Administración detalló los gastos efectuados en virtud de lo antes expuesto, en ese sentido, procede analizar si los gastos identificados como Gastos de Consumo, Vales de Consumo y Otros



Tribunal Fiscal

N° 13388-4-2013

Gastos, se encuentran sustentados por cumplir con el principio de causalidad, y si los Gastos por Fabricación de artículos se encuentran sujetos al límite de los gastos de representación o si corresponden a gastos de publicidad.

Gastos por Fabricación de artículos (Gastos de Representación)

Que al respecto, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, que en consecuencia, resulta deducible de conformidad con su inciso q), los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del 0,5 por ciento de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

Que conforme al inciso m) del artículo 21° de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio, los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, y los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes; 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 para efecto del límite a la deducción por gastos de representación propios del giro del negocio, se considerará los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, y que la deducción de los gastos que no excedan del límite, procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

Que conforme a lo señalado en las Resoluciones N° 756-2-2000, 15181-3-2010 y 16592-3-2010, cuando el inciso m) del artículo 21° antes mencionado alude al término "gastos de propaganda" no dispone que sólo éstos se encuentran excluidos de la definición de gastos de representación, pues esta referencia es únicamente a título de ejemplo, encontrándose dentro de la excepción aquellos gastos realizados para efectos de una promoción masiva, entre los que se incluiría 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"³, 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.

Que asimismo, se indicó que el principal elemento diferenciador entre los gastos de representación y los gastos a que se refiere el segundo párrafo del citado inciso m) del artículo 21°, entre éstos, los gastos de publicidad, está constituido por el hecho que los últimos son erogaciones dirigidas a "la masa de consumidores reales o potenciales", y no el elemento netamente promocional, ya que este último puede verificarse también en el caso de un gasto de representación cuyo objeto de promoción es la imagen misma de la empresa; y se agregó que de acuerdo con la definición de "masivo" y "masa" contenida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y del término "consumidores" o "usuarios" y "proveedores" establecida en el Texto Único Ordenado de la Ley de Protección al Consumidor, aprobado por Decreto Supremo N° 039-2000-ITINCI⁴, los "distribuidores" y "mayoristas" no califican como "consumidores" debido principalmente al hecho que en el ejercicio de sus actividades no adquieren, utilizan o disfrutan productos o servicios como destinatarios finales.

³ KOTLER, Philip. Fundamentos de Mercadotecnia. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana S.A. Graw Hill, Cuarta Edición, México, 1997, p. 461.

⁴ Aplicable según lo dispuesto por la Norma IX del Código Tributario, según la cual en lo no previsto por dicho código en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

 4 



Tribunal Fiscal

N° 13388-4-2013

Que en ese sentido, se anotó que bajo los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21° antes señalado, deben considerarse a aquellas erogaciones dirigidas a masas de consumidores reales o potenciales, que tienen por objeto publicitar y posicionar una marca o producto, que sea o pueda ser adquirido, utilizado o disfrutado por éstos en su condición de destinatarios finales.

Que es del caso indicar que la citada Resolución N° 756-2-2000 emitió pronunciamiento respecto de gastos efectuados a favor de estudiantes de medicina y afines en los que subyacía una motivación empresarial de difundir y promocionar sus productos, señalándose que en ese supuesto se debía considerar como un egreso no comprendido como un gasto de representación, sino asimilable a un gasto de publicidad, y por tanto deducible para efecto del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, el artículo 39° de la Ley de Productos Farmacéuticos, dispositivos médicos y productos sanitarios, aprobado por Ley N° 29459, establece que solamente pueden ser objeto de publicidad a través de medios que se encuentren al alcance del público en general los productos farmacéuticos, dispositivos médicos y productos sanitarios que cuentan con registro sanitario del país y están autorizados para su venta sin receta médica, agregando que la publicidad debe contener, además del nombre del producto, la dosis, concentración o forma farmacéutica del mismo, según sea el caso.

Que asimismo, dicho artículo indica que la promoción y la publicidad de productos farmacéuticos y dispositivos médicos autorizados para venta bajo receta médica debe ser dirigida exclusivamente a los profesionales que los prescriben y dispensan; por excepción, los anuncios de introducción dirigidos a dichos profesionales se pueden realizar en medios masivos de comunicación, siendo la Autoridad Nacional de Salud (ANS) quien regula las condiciones y especificaciones para la promoción médica en los establecimientos de salud.

Que según el inciso a) del artículo 158° del Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios, aprobado por Decreto Supremo N° 016-2011-SA, la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas es la Autoridad Nacional de Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios, la cual supervisa y evalúa las acciones de control y vigilancia sanitaria de los productos farmacéuticos, dispositivos médicos y productos sanitarios que realizan los Órganos Desconcentrados de la Autoridad Nacional de Salud (OD) y las Autoridades Regionales de Salud (ARS) a través de las Direcciones de Medicamentos como Autoridad de Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios (ARM).

Que el artículo 195° del referido Reglamento, señala que se encuentra prohibida en los establecimientos de salud, la entrega directa a los pacientes y público en general, de muestras médicas o muestras gratuitas de productos farmacéuticos autorizados para venta con y sin receta médica, así como cualquier otra actividad de persuasión a los pacientes, por parte de los visitantes médicos u otros agentes de las empresas farmacéuticas.

Que según se observa de la página web del Ministerio de Salud, la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas (DIGEMID)⁵, el Equipo de Control Publicitario, tiene entre sus funciones el control y vigilancia sanitaria consistente en detectar, captar, pesquisar, analizar y evaluar la Calidad de la Información que se difunde en las publicidades de productos farmacéuticos, dispositivos médicos y productos, promovidos por Empresas de la Industria Farmacéutica en los diferentes medios de comunicación, como: Las actividades que promueven la prescripción y la dispensación de medicamentos mediante concesión, oferta o promesa de ventajas pecuniarias o en especie; la publicidad de especialidades farmacéuticas destinadas a personas facultadas para prescribir (médicos) ó dispensar (farmacéuticos) a nivel de Hospitales, Centros de Salud, etc., las actividades efectuadas por los

⁵ <http://www.digemid.minsa.gob.pe/Main.asp?Seccion=520>



Tribunal Fiscal

N° 13388-4-2013

visitadores médicos o representantes de los laboratorios destinadas a profesionales prescriptores y dispensadores, entre otras.

Que de las normas antes glosadas, se tiene que 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 mediante promesas de ventajas pecuniarias o en especie, y la publicidad destinada a personas facultadas a prescribirlos o dispensarlos.

Que según se advierte de autos, la Administración sustentó el reparo efectuado en que los gastos incurridos por la recurrente corresponden a gastos de representación sujetos a límite⁶, y no a gastos de publicidad, al determinar que éstos no estaban dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales, sino a personal de salud, incumpliendo con el concepto de "masa" a que se refieren los gastos de publicidad y promoción.

Que en ese sentido, estando a que la recurrente es una empresa que se dedica a la fabricación de productos farmacéuticos, los cuales, conforme con lo analizado en los considerandos precedentes no pueden ser promocionados directamente al público en general, sino a través de los profesionales de la salud (médicos y farmacéuticos), que poseen la facultad de prescribirlos a sus pacientes, resulta razonable que la recurrente entregara una serie de artículos a los referidos profesionales de la salud, a efectos de publicitar los medicamentos que expende, lo cual además, según el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 756-2-2000, se encuentra comprendido dentro de los denominados gastos de publicidad y promoción, y no dentro de los gastos de representación a que se refiere el inciso q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al haberse determinado que los gastos de *Fabricación de artículos* corresponden a gastos de publicidad y promoción, y no a gastos de representación sujetos a límite como refería la Administración, procede levantar el reparo efectuado en relación a los gastos que la Administración no consideró a efectos de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por exceder éstos el límite establecido en el inciso q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y en consecuencia revocar la apelada en este extremo.

Gastos de Consumo, Vales de Consumo y Otros Gastos (Gastos No Sustentados)

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, disponía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no se encontrara expresamente prohibida por dicha ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356 señalaba, respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberían ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que estas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las

⁶ El límite de los gastos de representación es de 0,5 por ciento de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.



Tribunal Fiscal

N° 13388-4-2013

operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02463-2-2009 y 10813-3-2010, entre otras.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 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, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que cabe precisar que conforme con lo señalado anteriormente, los reparos a los *Gastos de consumo*, *Vales de consumo* y *Otros gastos* efectuados por la Administración en el procedimiento de fiscalización, se sustentan en que la recurrente no cumplió con sustentar la causalidad de dichos gastos, es decir, no acreditó fehacientemente la relación existente entre la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente y los gastos en que habría incurrido.

Gastos de consumo

Que al respecto, cabe indicar que si bien la recurrente señaló en su escrito de 26 de abril de 2012, que el sustento de los gastos, se encontraba en el Anexo 5 de dicho escrito, según se observa de autos, y en especial del referido Anexo 5, de fojas 97 a 340, ésta no presentó documentación alguna que pudiera sustentar la causalidad de los gastos por los consumos en restaurantes que según aquella sus trabajadores (visitadores médicos) habrían realizado como parte de sus labores de fidelización de clientes, tales como, comunicaciones que acrediten las invitaciones a los clientes, el detalle de los clientes con quienes se realizaron las reuniones, o la relación de los representantes autorizados que propiciaron dichas reuniones a nombre de la recurrente.

Que estando a lo antes expuesto, y en aplicación del criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02463-2-2009, 10813-3-2010, 02607-5-2003 y 08318-3-2004, procede mantener el reparo efectuado, y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que basta con la información contable registrada y el respectivo comprobante de pago para que el gasto sea deducible, siendo un requisito que no se encuentra en la ley el contar con información adicional, cabe señalar que el reparo formulado a los gastos por consumo en restaurantes se encuentra sustentado en la falta de acreditación de la relación de causalidad entre dichos gastos y la generación de la renta gravada, lo que se encuentra comprendido en el principio de causalidad, el cual a su vez ha sido reconocido expresamente por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Otros gastos

Que con relación a los gastos efectuados por la recurrente en el Country Club Villa, la compra de vino, whisky, pisco, florería, panetones, loncherita, turrone, pavos, viajes, vitrinas, coches, entre otros, que componen los *Otros gastos* reparados por la Administración, la recurrente señaló en su escrito de 26 de abril de 2012, que éstos corresponden a gastos de promoción para la búsqueda de fidelización de los clientes, distribuyéndose dichos artículos a los profesionales de la salud que impulsan las ventas de los medicamentos que expende.

Que sobre el particular, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 7527-3-2010, que aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los clientes, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que asimismo, en la Resolución N° 6610-3-2003 se ha establecido que la adquisición de bienes como los licores para agasajar trabajadores y otorgarlos como obsequios a clientes y proveedores, calza dentro del principio de causalidad, toda vez que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades

 7 



Tribunal Fiscal

N° 13388-4-2013

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 sea aceptada como gasto deducible debe acreditarse que los bienes hubieran sido efectivamente entregados a los beneficiarios.

Que en ese sentido, correspondía que la recurrente acreditase la entrega vino, whisky, pisco, florería, panetones, loncherita, turrone, pavos, viajes, vitrinas, coches, entre otros, con la documentación sustentatoria que acredite la recepción de tales bienes por parte de los profesionales de la salud, conforme con los criterios antes señalados.

Que estando a lo señalado anteriormente corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración y en consecuencia confirmar la apelada en este extremo.

Vales de consumo

Que según se aprecia de la resolución de determinación impugnada, fojas 1930 a 1933 y del resultado del requerimiento en el cual se sustenta dicho valor, de foja 1625 vuelta, la Administración reparó los gastos por *Vales de consumo de Metro*, al determinar que la recurrente no había cumplido con acreditar la causalidad de dichos gastos.

Que según se advierte de la resolución apelada, de fojas 1893 y 1893 vuelta, la Administración en instancia de reclamación señaló lo siguiente respecto al reparo a los gastos de *Vales de consumo*: "...esta instancia considera que la actuación de la Administración Tributaria se ajusta a derecho, toda vez que de los actuados se evidencia que efectivamente la recurrente si bien cumplió con sustentar la causalidad del gasto, no acreditó que los gastos observados se tratasen de gastos promocionales no sujetos a límite (publicidad o propaganda)."

Que de lo expuesto en el considerando precedente, se aprecia que la Administración modificó el sustento del reparo formulado a los gastos de *Vales de consumo*, toda vez que en instancia de fiscalización estableció que la recurrente no había cumplido con acreditar la causalidad de dichos gastos, mientras que en instancia de reclamación, ésta determinó que la recurrente acreditó satisfactoriamente la causalidad de los gastos materia de reparo, mas no sustentó que éstos se tratasen de gastos promocionales no sujetos a límite.

Que al respecto, el artículo 127° del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo N° 981, aplicable al caso de autos, señala que 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, siendo que mediante la 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 en ese sentido, al haber la Administración en el presente caso modificado el fundamento del reparo en la instancia de reclamación, lo que no se ajusta a su facultad de reexamen, en aplicación de lo previsto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, según el cual son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo de los procedimientos establecidos, y estando al Acuerdo de este Tribunal recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-09, modificada por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-06⁷, procede declarar nula la resolución apelada en este extremo.

⁷ Mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009, modificado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2010-06 de 17 de mayo de 2010, se dispuso "Aprobar el Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal que figura en el Anexo adjunto a la referida Acta, el cual es de aplicación obligatoria para todos los vocales del Tribunal Fiscal". El apartado 58 del anexo del mencionado glosario "cuando la Administración no ejerce su facultad de

f r s 8 j



Tribunal Fiscal

N° 13388-4-2013

Resolución de Multa N° 022-002-0012093

Que la Resolución de Multa N° 022-002-0012093, de fojas 1928 y 1929, ha sido girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y sobre la base de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 022-003-0026072, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, cuya procedencia ha sido analizada en esta instancia, levantándose en algunos casos, y manteniéndose en otros, por lo que corresponde revocar la resolución apelada a efectos que la Administración reliquide el referido valor.

Con los vocales Flores Talavera, Guarníz Cabell y Fuentes Borda, e interviniendo como ponente la vocal Guarniz Cabell

RESUELVE:


DECLARAR NULA la Resolución de Intendencia N° 0250140016514/SUNAT de 31 de octubre de 2012, en el extremo referido al reparo a los gastos por Vales de Consumo, **REVOCARLA** en los extremos referidos al reparo por Gastos por Fabricación de artículos y en ese extremo la Resolución de Multa N° 022-002-0012093, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


GUARNÍZ CABELL
VOCAL


FUENTES BORDA
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
GC/MC/mgp

reexamen de acuerdo con lo previsto por el artículo 127° del Código Tributario, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981" se declarará nula la apelada.