



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

EXPEDIENTE N° : 15369-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de octubre de 2018

VISTA la apelación interpuesta por _____ contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011438 de 31 de julio de 2014, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045325 a 012-003-0045337, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2010; y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023684 a 012-002-0023696, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de autos se tiene que mediante Carta N° 120011386550-01-SUNAT y Requerimiento N° 0121120000694, notificados el 31 de octubre de 2012, conforme se aprecia de fojas 1758, 1759 y 1772, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, como resultado del cual se efectuaron diversos reparos, emitiéndose los siguientes valores:

❖ **Resolución de Determinación N° 012-003-0045325**, de fojas 30470 a 30527, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por los siguientes reparos¹:

1. Gastos registrados en el 2011 y deducidos en el 2010.
2. Provisión por desmedro de existencias.
3. Participación de los trabajadores en las utilidades no pagadas.
4. Gastos de viajes al exterior no sustentados.
5. Servicios de asesoría en recursos humanos no sustentados.
6. Servicios de asesoría legal no sustentados.
7. Servicios de asesoría financiera no sustentados.
8. Servicios de asesoría en estudios de bioequivalencias no sustentados.
9. Provisión de gastos de promoción no sustentados.
10. Costo neto de enajenación por robo de vehículo.
11. Servicios de asesoría promocional no sustentados.
12. Entrega de muestras médicas no sustentada.

❖ **Resoluciones de Determinación N° _____**, de fojas 30604 a 30617, por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010, por no haber considerado la ganancia por diferencia de cambio dentro de los ingresos netos de los ejercicios 2008 y 2009 para el cálculo del coeficiente aplicable.

❖ **Resoluciones de Multa N° _____**, de fojas 30528 a 30553, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

¹ Cabe mencionar que la Administración también reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por el costo de enajenación por venta de inmueble; sin embargo, este fue levantado mediante la resolución apelada, de fojas 34111 a 34114 vuelta, no habiendo sido impugnada por la recurrente, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que es del caso indicar que el 20 de febrero de 2014, la recurrente formuló recurso de reclamación contra los mencionados valores, de fojas 30381 a 30452, el que fue declarado fundado en parte por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140011438 de 31 de julio de 2014, de fojas 34089 a 34187, por lo que el 9 de setiembre de 2014, aquella interpuso recurso de apelación contra la referida resolución de fojas 34291 a 34387.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los reparos efectuados y las resoluciones de multa impugnadas se encuentran arreglados a ley.

1. Gastos registrados en el ejercicio 2011 y deducidos en el ejercicio 2010

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30517 a 30522 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la deducción efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por la suma de S/ 125 542,00 referida a operaciones no contabilizadas y no devengadas conforme con las normas tributarias y contables, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que la recurrente señala, entre otros, que los gastos deducidos en el ejercicio 2010 mediante declaración corresponden a gastos efectivamente devengados en dicho ejercicio, siendo que el registro contable de los mismos no constituye un requisito para la procedencia de su deducción, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la Administración señala que reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por la deducción no aceptada referida a operaciones no contabilizadas y no devengadas de acuerdo con las normas tributarias y contables, debido a que la recurrente no acreditó que los gastos observados hubiesen sido contabilizados en el ejercicio 2010, por lo que no acreditó el devengo de dichos gastos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 33 de su reglamento.

Que menciona que de acuerdo con el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son de obligatorio cumplimiento, siendo que de acuerdo con lo dispuesto en la NIC 1, y en el párrafo 33 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, las transacciones y demás sucesos deben de ser registradas en los libros de contabilidad y deben contener fielmente la información registrada a partir de su ocurrencia, debiendo tenerse en cuenta que es importante que todas las operaciones se encuentren reflejadas en los registros y libros que los contribuyentes se encuentran obligados a llevar.

Que mediante el Punto N° 1.1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1733 a 1735, la Administración solicitó a la recurrente sustente contable y tributariamente los gastos del 2010 registrados en enero y febrero de 2011; así como, su temporalidad y devengamiento y que adicionalmente exhibiera los comprobantes de pago, medios de pago y toda documentación que sustente su relación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que correspondían deducir los gastos deducidos en el ejercicio 2010 a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del citado ejercicio, por cuanto los comprobantes de pago que los sustentan fueron recibidos en los meses de enero y febrero de 2011, es decir, con anterioridad a la presentación de la declaración anual.

Que asimismo, señaló que los mencionados gastos cumplían con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto se encontraban vinculados a la generación de rentas de la compañía o al mantenimiento de la fuente.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que en el Punto 1.1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1691, la Administración señaló que la recurrente presentó un cuadro Excel con la relación de los comprobantes de pago recibidos y anotados en el Registro de Compras de enero y febrero de 2011, medios de pago, comprobantes de pago, guías de remisión, cartas, correos electrónicos por coordinaciones de pago, liquidaciones y fotografías, correspondientes a la adquisición de polos con estampados promocionales, servicio de transporte de mercadería al interior del país, limpieza de locales comerciales, envío de mensajería y servicios de programa de realizadas en el 2010; sin embargo, no registró tales gastos en su contabilidad, pese a que la recurrente conocía la existencia de los mismos, y que los comprobantes de pago fueron recibidos previamente a la presentación de la declaración del ejercicio 2010, por lo que debió registrar la provisión de los gastos al haberse devengado, lo que no ocurrió, y reparó la suma de S/ 125 542,00.

Que en el Punto N° 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de foja 1616, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, detallado en el Anexo N° 01 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, antes citado, debiendo sustentar el por qué no registró en su contabilidad los gastos devengados en el ejercicio gravable 2010, y cuyos comprobantes de pago fueron recibidos en enero y febrero de 2011.

Que mediante escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta al referido requerimiento, señalando que los gastos reparados se devengaron en el ejercicio 2010, por lo que eran deducibles a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta del citado ejercicio, aun cuando no se hubiera registrado la correspondiente provisión contable, de conformidad con lo previsto en el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y citó la Resolución del Tribunal Fiscal N° 15231-10-2011.

Que agregó que, conforme con lo establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes no pueden trasladar los gastos de un ejercicio a otro, sino que estos deben de ser reconocidos tributariamente en el ejercicio en que se devenguen, salvo que por razones ajenas no fuera posible conocer un gasto oportunamente, en cuyo caso es posible trasladarlo de un ejercicio a otro, siempre y cuando, sea provisionado contablemente y pagado íntegramente antes de su cierre; no obstante, dicha excepción no es aplicable en el presente caso, por cuanto tenía conocimiento de que los gastos se devengaron en el ejercicio acotado (2010); por lo que la deducción de los gastos observados mediante declaración jurada se encuentra conforme a ley, más aún cuando no fueron considerados en el ejercicio 2011, conforme se aprecia del anexo de la declaración de dicho ejercicio.

Que en el Punto N° 1 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1579 a 1583, la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente y señaló que a fin que los gastos sean reconocidos como deducibles en el Impuesto a la Renta, adicionalmente a los requisitos establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debieron de haber sido previamente provisionados conforme se desprende del análisis del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC 1, que define el concepto del devengado, y que se encuentra incorporado en el artículo 57 de la citada ley.

Que asimismo, agregó que no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 33 de la mencionada ley, toda vez que la diferencia se origina por la no aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, por lo que procedió a mantener el reparo por el importe de S/ 125 542,00.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, las rentas de Tercera Categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en el que se devenguen, siendo dicha regla de aplicación analógica para la imputación de los gastos.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que en este sentido, toda vez que la norma citada no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado" dado que las normas tributarias no lo han previsto, y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que al respecto este Tribunal mediante la Resolución N° 3557-2-2004, define el citado concepto de devengado citando a la siguiente doctrina: según Reig² "los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina". Así considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- *"Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.*
- *Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.*
- *No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún."*

Por su parte, Roque García Mullin³ haciendo una diferenciación de los resultados financieros del método del devengado y del percibido en las operaciones a largo plazo manifiesta que "El sistema de lo devengado, en cambio, llevará a computar en el ejercicio que se hace la operación el total del precio, pues es en ese momento que surge el derecho de crédito del titular..."

Que bajo esa consideración, la citada Resolución N° 3557-2-2004, estableció que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren el derecho al cobro de la prestación que los origina.

Que a mayor abundamiento, de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, este Tribunal ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado.

Que la citada NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que en el año 1997, la NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la Presentación de los Estados Financieros, a fin de introducir un nuevo elemento a efecto de la aplicación del concepto de devengado: la "asociación", de acuerdo con el cual resulta indispensable vincular directamente el ingreso que figura en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos.

Que por tanto, en resoluciones tales como la Resolución N° 02812-2-2006, el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el

² Enrique J. Reig en Impuesto a las Ganancias, páginas 313-314, décima edición –Ediciones Macchi.

³ Juan Roque García Mullin en Manual del Impuesto a la Renta, documento del Centro Interamericano de Estudios Tributario (CIET) N° 872, páginas 40.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en la Resolución N° 06385-5-2003, este Tribunal ha interpretado que para la deducción de un gasto se debe acreditar su devengamiento y adicionalmente que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo.

Que de otro lado, el último párrafo del aludido artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por Decreto Legislativo N° 970⁴, establece que, excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la Tercera Categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que respecto de la contabilización de operaciones, cabe señalar que la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, en su artículo 223 indica que los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con los principios de contabilidad generalmente aceptados por el país, los que de acuerdo con el artículo 1 de la Resolución N° 013-98-EF/93.01 comprenden, sustancialmente, las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad.

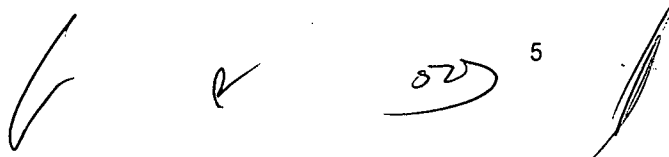
Que el párrafo 22 del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad indica que los estados financieros se preparan considerando el principio del devengado conforme al cual los efectos de las transacciones y otros hechos se reconocen cuando ocurren y se inscriben en los registros contables y presentan en los estados financieros de los períodos a los cuales corresponden.

Que el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta, por lo que, salvo que la ley o el reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción y añade que las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

Que en el caso de autos, conforme se ha señalado en los considerandos precedentes, en el Punto 1.1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1733, la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y documentariamente los gastos del ejercicio 2010 registrados contablemente en enero y febrero de 2011, de manera tal que permitan demostrar que se tratan de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta de conformidad con lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y que se traten de gastos que hayan devengado en el ejercicio 2010.

Que del Punto 1.1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1691, se aprecia que la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la documentación relacionada con las operaciones observadas, indicando que presentó un cuadro con los comprobantes de pago recibidos y anotados en el Registro de Compras de enero y febrero de 2011; así como, los medios de pagos, guías de remisión, liquidaciones, entre otros, que sustentaban los operaciones efectuadas; no obstante, mantuvo el reparo a los gastos consignados en la declaración del Impuesto a la Renta del

⁴ Publicado el 24 diciembre 2006.

 5



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

ejercicio 2010, por cuanto dichas operaciones fueron registradas contablemente en enero y febrero de 2011, no habiendo cumplido la recurrente con provisionarlos contablemente en el ejercicio 2010, de acuerdo con lo establecido en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración no cuestiona el cumplimiento del principio de causalidad sobre los gastos observados, por lo que a efecto de aceptar su deducción únicamente corresponde establecer si estos se han devengado en el ejercicio 2010 y, de ser el caso, si resultaba obligatorio su registro contable en dicho ejercicio, para tales fines.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1667, los gastos observados corresponden a compra de bienes, y prestación de servicios efectuados en el ejercicio 2010, respecto de los cuales la Administración no ha cuestionado que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del gasto o que su pago esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, o que no haya existido obligación de pago de parte de la recurrente o no haya existido certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto, por lo que, de acuerdo con la documentación presentada, dichos gastos se han devengado en el ejercicio 2010, conforme con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, respecto a la observación realizada por la Administración por no haber contabilizado tales gastos en el ejercicio 2010 para efecto de su deducción en la declaración de dicho ejercicio, cabe señalar que de acuerdo con lo regulado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, **el reconocimiento de gastos no se encuentra condicionado a su registro contable en el mismo ejercicio**, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06710-3-2015, 07789-5-2016 y 09424-1-2016, por lo que aun cuando la recurrente no registró contablemente dichos gastos en el ejercicio 2010, sino en enero y febrero de 2011, resulta válido que impute en el ejercicio 2010 tales gastos y los deduzca en su declaración jurada de dicho ejercicio. En consecuencia, la observación efectuada por la Administración a los gastos deducidos en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 no se encuentra arreglada a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo indicado por la Administración respecto a que no se habría cumplido con la provisión contable en el ejercicio 2010, requisito necesario a efecto de deducir los gastos observados, cabe señalar que dicho requisito únicamente es exigible para la excepción al devengado de los gastos a que se refiere el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, la que se encuentra relacionada con la deducción de gastos de ejercicios anteriores, supuesto que no corresponde a los gastos materia de reparo, los mismos que conforme se ha indicado se devengaron en el ejercicio 2010 y fueron deducidos en la declaración jurada de dicho ejercicio.

Que en lo referente a lo anotado por la Administración respecto a que la recurrente al no contabilizar dichos gastos en el ejercicio de su devengo no habría cumplido con lo dispuesto por el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, NIC 1 y el artículo 223 de la Ley General de Sociedades, corresponde indicar que en dichas normas, citadas en los considerandos anteriores, se puede advertir que prevén la contabilización de acuerdo con el principio del devengado, que los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y se inscriben en los registros contables de los periodos a los cuales corresponden, y que los estados financieros deben ser preparados y presentados de conformidad con las leyes de la materia y principios de contabilidad generalmente aceptados por el país, sin perjuicio de ello, el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que cita la Administración, al regular las diferencias entre la contabilización bajo tales principios y la aplicación de las normas del Impuesto a la Renta, precisó que, salvo que la ley o el reglamento condicione la deducción al registro contable, la forma de contabilización de las operaciones no originará la pérdida de una deducción, por lo que, al no prever el inciso a) del artículo 57 de la citada ley, la pérdida de la deducción de un gasto devengado en un determinado ejercicio, pero contabilizado en el posterior, no puede desconocerse su deducción en la declaración del ejercicio en el cual se devengó.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que teniendo en cuenta lo expuesto, no resulta relevante emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos formulados por la recurrente en el presente extremo.

2. Provisión por desmedro de existencias

Que la recurrente sostiene, entre otros, que al ser una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos, realiza canjes y/o devoluciones, a efecto de evitar que los bienes (medicamentos) lleguen en malas condiciones al consumidor final, no solo por un asunto comercial, sino por uno de salud pública.

Que en ese sentido, refiere que la posición adoptada por la Administración carece de sustento, toda vez que el ciclo comercial de la compañía genera que el cliente tenga los medicamentos en su poder en el almacén (próximos a vencer o vencidos) y que el mismo realice la devolución de los productos a la compañía, a efecto de que esta pueda colocar nuevos productos que comercializar.

Que por su parte, la Administración sostiene que la controversia se centra en determinar si corresponde la deducción en la determinación de la renta neta imponible del gasto por concepto de desmedro de los productos farmacéuticos devueltos por los clientes en calidad de vencidos o próximos a vencer. Precisa que la recurrente no probó con documentación fehaciente, tales como contratos, comunicaciones comerciales, acuerdos u otra documentación pertinente, los motivos por los cuales se obligó a aceptar la devolución de la mercadería cuyo vencimiento se produjo luego de efectuada la venta asumiendo el gasto por el desmedro de las mismas. Agrega que no correspondía a la recurrente deducir como gasto el desmedro producto de la mercadería vencida y por vencer devuelta por sus clientes, dado que el vencimiento de dicha mercadería devuelta se produjo cuando los bienes no constituían activo para la recurrente y en consecuencia tampoco calificaban como existencias.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30510 a 30517 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por la provisión por desmedro de existencias por el importe de S/ 626 897,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que mediante el Punto N° 1.6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1731 y 1732, la Administración le solicitó a la recurrente que sustentara el tratamiento legal y contable; así como, la temporalidad de la provisión por desmedro de existencias del año 2009, destruidas en el 2010, por la suma de S/ 902 993,00; así como, la provisión de desmedros del año 2010, a ser destruidos en el año 2011, por el importe de S/ 787 497,00, debiendo de especificar el tipo de desmedro y su identificación por cada caso; además, del motivo por el cual asume el costo de bienes que han perdido la calidad de bienes consumibles en posesión del cliente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que al ser una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos los desmedros se producen en cada etapa de los procesos de comercialización, no pudiendo ser comercializados al consumidor final por un asunto de salud pública, por lo que provisiona los gastos por desmedros, los cuales son posteriormente destruidos ante Notario Público y con la debida comunicación, a fin de cumplir con los requisitos previstos en la norma.

Que agregó que dentro de los bienes destruidos existen productos que son canjeados a los clientes frecuentes por otros productos, precisando que estos son devueltos por determinadas razones, tales como daño, condiciones no óptimas del producto o vencimiento; sin embargo, no se realiza ninguna devolución del dinero, sino que se genera una nueva venta del producto.

Que manifestó que estas devoluciones son producto de un acuerdo comercial tácito con las empresas que distribuyen sus productos y que tienen su origen en las prácticas comerciales; además que, de conformidad con lo establecido en la Ley N° 29459, la responsabilidad de los productos farmacéuticos



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

recae principalmente en el fabricante o importador de los productos, por lo que la comercialización de productos vencidos, aun cuando ya hayan sido vendidos a un tercero, le acarrearía sanciones y un gran desprestigio, es por esta razón que se aceptan las devoluciones de productos vencidos.

Que en el Punto N° 1.6 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1689, la Administración indicó que si bien la recurrente exhibió actas notariales de destrucción de productos controlados, no controlados, materia prima y materia de empaque, cartas comunicando la destrucción, entre otros, esta no sustentó el tipo de desmedro y su identificación por cada tipo, ni el motivo por el cual asumió el costo de bienes que perdieron la calidad de bienes consumibles en posesión del cliente. Asimismo, la recurrente no acreditó cuáles de los bienes destruidos vencieron en sus almacenes y cuáles fueron devueltos por los clientes, por lo que procedió a reparar la deducción por el monto de S/ 902 993,00 y el gasto por S/ 2 445 974,09.

Que posteriormente, mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de foja 1616, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente, respecto de la provisión de desmedros registrada en el año 2009 por bienes deducidos en el 2010 por la suma de S/ 902 993,00; así como, la provisión del gasto registrado por el importe de S/ 3 233 471,09, que explique y detalle los motivos que generaron que dichos bienes fuesen destruidos en calidad de desmedros; así como, explicar cómo efectuó el control documentario y contable de la mercadería devuelta por sus clientes en calidad de vencidas o por vencer.

Que mediante escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento, señalando respecto de las provisiones por desmedro de mercaderías que: i) en el ejercicio 2009 registró el monto de S/ 902 993,00, que adicionó en su declaración jurada del Impuesto a la Renta de aquel ejercicio, extornando la suma de S/ 301 143,00, habiendo procedido a destruir el saldo de inventarios por el monto de S/ 601 850,00, respecto de los cuales S/ 527 811,00, corresponden a mercadería, que dedujo vía declaración jurada⁵; y, ii) en el ejercicio 2010 registró el monto de S/ 3 233 471,00, adicionando vía declaración jurada del ejercicio la suma de S/ 787 497,00, resultando un gasto de S/ 2 445 974,09. En consecuencia, indica que el íntegro del gasto deducido por desmedros de productos terminados asciende a S/ 2 973 785,00, indicando en los cuadros "Resumen de identificación" los motivos de la destrucción, entre los que se encuentran las "devoluciones por vencimiento".

Que indicó que el gasto producido por desmedros corresponde a bienes que han sufrido pérdidas de orden cualitativo irrecuperables, los cuales cumplen con los requisitos establecidos en la norma, siendo que algunos de ellos corresponden a devoluciones de productos efectuadas por sus clientes, como consecuencia de una práctica comercial común del mercado farmacéutico y que fue adoptado en base a un acuerdo comercial con las empresas que distribuyen sus productos con la finalidad de mantener su competitividad en el mercado.

Que en el Punto N° 2 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1573 a 1579, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, e indicó que de acuerdo con los resúmenes de identificación presentados por esta, del total deducido por S/ 2 973 785,00, los productos devueltos por los clientes ascienden a S/ 896 049,00, compuesto de acuerdo con el siguiente detalle:

Naturaleza	Productos devueltos vencidos en clientes identificados (S/)	Productos devueltos y vencidos en almacén ⁶ (S/)	Total (S/)
Devoluciones 2009	17 258	73 349	90 607
Devoluciones 2010	523 410	282 032	805 442
	540 668	355 381	896 049

⁵ Agregando que también fueron destruidos materiales diversos por S/ 42 853,00, así como suministros y repuestos por S/ 31 185,00.

⁶ Esto es, devueltos por vencer.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que indica en el mencionado resultado de requerimiento, respecto al canje realizado por la recurrente de los productos devueltos antes detallados, que estos constituyen liberalidades, sin embargo en cuanto a los productos devueltos por clientes identificados, que aquella exhibió acuerdos comerciales con sus clientes en la que se estableció como condición comercial el canje de productos, reparando las demás devoluciones, conforme se detalla:

Criterio/Clientes	2009	2010	Reparo
	4 494	88 583	
	0	176 075	
Otros clientes	12 764	258 752	271 516
Total	S/17 258	S/523 410	S/271 516

Que concluye en dicho resultado de requerimiento que reparaba el monto de S/ 626 897,00⁷, dado que la recurrente no ha exhibido los acuerdos comerciales que permitan efectuar el canje de tales productos que le fueron devueltos por sus clientes.

Que conforme con el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, se considera gasto deducible para efecto de la determinación de la renta neta, a las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, disponiéndose en el inciso c) del artículo 21 de su reglamento que se entiende por desmedro, la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados, indicándose 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 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, y que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 07164-2-2002 de 13 de diciembre de 2002 se 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 este es el caso en el que, por una norma legal como la Ley General de Salud, existe la obligación de destruir aquellos productos o medicamentos que no cumplen con determinadas condiciones (malogrados o con fechas vencidas de fabricación).

Que por su parte los numerales 2 y 4 del artículo 46 de la Ley de los productos farmacéuticos, dispositivos médicos y productos sanitarios, Ley N° 29459⁸, aplicable al caso de autos, establecen que son prohibidas las siguientes actividades: la fabricación, la importación, el almacenamiento, la distribución, la comercialización, la publicidad, la dispensación, la tenencia y la transferencia de cualquier tipo de productos farmacéuticos, dispositivos médicos o productos sanitarios sin registro sanitario, falsificados, contaminados, en mal estado de conservación o envases adulterados, con fecha de expiración vencida, de procedencia desconocida, sustraído u otra forma con fines ilícitos; así como la venta de muestras médicas en establecimientos públicos y privados⁹.

⁷ Producto de la suma de S/355 381,00 y S/271 516,00.

⁸ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 26 noviembre 2009.

⁹ Similar redacción contenía el artículo 55 de la Ley General de Salud, Ley N° 26842, el cual fue derogado por la Octava Disposición Transitoria Complementaria y Final de la citada Ley de los productos farmacéuticos, dispositivos médicos y productos sanitarios, Ley N° 29459.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

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-SA, que regula la prohibición y garantías vinculados a la fabricación, importación, tenencia, distribución y transferencia a cualquier título, de productos farmacéuticos y demás en general, precisa que dentro del alcance del citado Reglamento se encuentran 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, e 7) Insumos, instrumental y equipo de uso médico-quirúrgico u odontológico.

Que el artículo 35 del citado reglamento, señalaba que los productos farmacéuticos comprenden los siguientes grupos: A. Medicamentos de marca; B. Medicamentos genéricos; C. Productos dietéticos y edulcorantes. Los productos dietéticos comprenden los siguientes nutrientes solos o asociados en las siguientes combinaciones: i) Vitaminas más minerales y oligoelementos y proteínas o aminoácidos. ii) Vitaminas más proteínas o aminoácidos. iii) Vitaminas más minerales y/o oligoelementos. iv) Vitaminas más proteínas o aminoácidos y oligoelementos; D. Productos medicinales homeopáticos; E. Agentes de diagnóstico; F. Productos de origen biológico; y, G. Radiofármacos.





Que el artículo 19 de la Ley General de Salud, dispone que el responsable de la calidad de los productos farmacéuticos es la empresa fabricante, si son elaborados en el país y si son productos elaborados en el extranjero la responsabilidad es del importador titular del registro sanitario o del certificado del registro sanitario, según corresponda, siendo que en su último párrafo señala que, los establecimientos públicos y privados de distribución, dispensación o expendio de productos farmacéuticos, cada uno en el ámbito de su competencia, están obligados a conservar y vigilar el mantenimiento de su calidad hasta que sean recibidos por los usuarios, bajo responsabilidad.

Que a su vez, el artículo 44 de la citada norma señala que la Autoridad Nacional de Salud es la encargada de normar el control y vigilancia sanitaria de los productos considerados en la citada ley; así como de los establecimientos que fabrican, importan, exportan, almacenan, comercializan, distribuyen, expenden o usan dichos productos.

Que asimismo, indicó que el control y vigilancia sanitaria es responsabilidad de los órganos desconcentrados de la Autoridad Nacional de Salud, la Autoridad Nacional de Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios, las autoridades regionales de salud y las autoridades de productos farmacéuticos, dispositivos médicos y productos sanitarios de nivel regional, según corresponda.

Que el artículo 45 de la mencionada ley señala que los órganos desconcentrados de la Autoridad Nacional de Salud, la Autoridad Nacional de Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios, las autoridades regionales de salud y las autoridades de productos farmacéuticos, dispositivos médicos y productos sanitarios de nivel regional pueden efectuar el control y vigilancia sanitaria mediante inspecciones en los establecimientos que los fabrican, importan, almacenan, distribuyen, comercializan, dispensan y expenden y, a través de la ejecución de análisis de muestras de productos pesquisados, en cualquiera de las etapas de fabricación, almacenamiento, distribución y expendio, así como de los insumos, materia prima y materiales de envase y acondicionamiento empleados en los procesos de producción. Estos controles se realizan en el Centro Nacional de Control de Calidad y laboratorios acreditados de la red nacional de laboratorios oficiales de control de calidad.

Que conforme con los artículos 141 y 142 del citado Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de Productos Farmacéuticos y Afines, señalaba que constituía infracción a las disposiciones contenidas en dicha norma, el almacenar distribuir o dispensar productos vencidos, lo cual es materia de sanción mediante una multa que varía entre 1 y 100 Unidades Impositivas Tributarias - UITs, de acuerdo a la naturaleza del establecimiento infractor.

   10 



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que conforme con las normas y criterio jurisprudencial expuesto, 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 a la actividad gravada, que además es inherente a la naturaleza de estos bienes, de sus condiciones de comercialización, y que deriva del cumplimiento de una norma legal.

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, disponía que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviera en el ejercicio gravable y que cuando estos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, y que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecería deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondieran a las costumbres de la plaza.

Que en el caso de autos, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por concepto de gastos por desmedro correspondiente a productos terminados que le fueron devueltos a la recurrente por sus clientes por el monto de S/ 626 897,00 según lo expuesto precedentemente, los que fueron destruidos por esta, sosteniendo aquella que no resultaba deducible dicho gasto toda vez que estos productos fueron devueltos por sus clientes, por lo que ya no formaban parte de las existencias de la recurrente, siendo que dichos bienes no cumplen con la definición que señala la Norma Internacional de Contabilidad N° 2, de inventarios, para la que son "bienes que se mantienen para la venta y se espera que generen beneficios económicos futuros para la empresa", agregando que la recurrente no contaba con un contrato que incluyera la condición comercial que amparara el canje de tales productos.

Que en el presente caso, la controversia se circunscribe en determinar si procede la deducción como gasto a efecto del Impuesto a la Renta, del valor de los bienes producto de la destrucción de aquellos que reingresaron a su esfera patrimonial, no habiendo cuestionado la Administración en modo alguno que se hubiera cumplido con los requisitos establecidos por la norma a fin de su destrucción.

Que de la revisión del Informe General de Fiscalización de foja 1784, y del Comprobante de Información Registrada, de foja 34419, en el ejercicio 2010 la recurrente tenía como actividad principal la fabricación de productos farmacéuticos, dedicándose además a la importación y venta de dichos productos.

Que al respecto este Tribunal mediante la Resolución N° 07823-4-2014, señaló 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, inherente a la naturaleza de estos bienes y de sus condiciones de comercialización.

Que en el mismo sentido, mediante las Resoluciones N° 07823-4-2014 y 12459-8-2015 este Tribunal ha dejado establecido 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 al respecto, cabe señalar que atendiendo al retorno de dichos bienes a la recurrente, resultaba acorde con las normas sanitarias citadas en los considerandos precedentes que procediera a la destrucción de los bienes vencidos que reingresaron a su esfera patrimonial, al estar prohibida su comercialización, además que podría afectarse la salud de las personas que los adquiriesen, y podría implicar no solo un detrimento de la imagen de la recurrente, lo que a su vez redundaría en la comercialización de los productos que vende, sino también un detrimento en la confianza de sus clientes que adquieren dichos productos para su venta al público (distribuidores), siendo asimismo razonable que

✓ R 50 11



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

esta aceptara la devolución de aquellos que estuvieran por vencer a fin de asegurar su destrucción, evitando de este modo se pudieran expender productos vencidos¹⁰, constituyendo en consecuencia un gasto que guarda relación de causalidad con la obtención de la renta.

Que es pertinente acotar que el hecho que la recurrente hubiese vendido con anterioridad los productos a sus clientes no implicaba que aquella, aun cuando no se encontraba obligada legalmente, no pudiera aceptar la devolución de los productos farmacéuticos a sus distribuidores a efecto de proceder a su destrucción, lo que resultaba acorde con el tipo de producto que vende y no se encontraba prohibida de realizar ello por ninguna norma¹¹.

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 estando a lo expuesto y habiendo verificado la Administración la devolución de los productos a la recurrente, resultaba procedente que esta última dedujera para efecto de la determinación de su renta neta de Tercera Categoría, como gasto deducible, máxime cuando de acuerdo a las normas antes glosadas, resultaba una obligación legal, por parte de la recurrente retirar del mercado y destruir apropiadamente, bajo responsabilidad, los productos vencidos, en ese sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que si bien la Administración señala que los productos recibidos por la recurrente no formaban parte de su activo, ni constituían existencias para ella, ello conforme lo han dejado establecido las Resoluciones N° 09999-8-2011 y 12459-8-2015 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 recurrente.

3. Participación de los trabajadores en las utilidades no pagadas

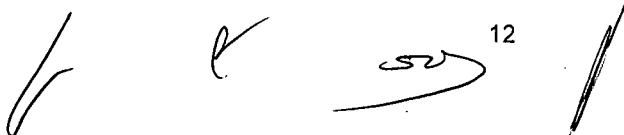
Que la recurrente alega que cumplió con el requisito previsto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que puso a disposición de los beneficiarios los cheques girados por la participación de utilidades que le correspondía a los trabajadores cesados antes de la fecha de la presentación de la declaración jurada, no siendo imputable el hecho que los trabajadores no hubiesen recogido el citado título valor dentro del plazo previsto por la citada norma y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11362-1-2011 y 05657-5-2004.

Que indica que debe tenerse en cuenta que no existe ningún mandato legal que disponga la utilización de algún medio específico para realizar la comunicación del pago de utilidades a trabajadores cesados, por lo que la publicación en un diario de circulación constituye un medio idóneo y suficiente que permite dar por cumplido el requisito de la puesta a disposición de los cheques emitidos.

Que por su parte, la Administración indica que el asunto controvertido consiste en determinar si la recurrente cumplió con pagar la participación de los ex trabajadores en las utilidades previa a la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, a efecto de deducir dicho monto en la determinación de su impuesto. Refiere que la recurrente con la comunicación efectuada en un medio de comunicación escrito, no puede asegurar que haya llegado a conocimiento de todos los beneficiarios, por lo que no ha acreditado haber comunicado de forma efectiva al acreedor que la suma se encontraba a su disposición.

¹⁰ En similar sentido se pronunció este Tribunal en la Resolución N° 11863-4-2015.

¹¹ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 07823-4-2014.

 12



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30508 a 30510 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por participación de utilidades de trabajadores cesados no pagadas dentro del plazo por el importe de S/ 576 119,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que mediante el Punto N° 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1729 y 1730, la Administración indicó que del Balance de Comprobación de la cuenta analítica de gasto 6291004 – "Participación Utilidad Trabajador Corriente" se advirtió que la recurrente consignó la suma de S/ 4 501 457,00, por lo que le solicitó que estableciera por escrito si, verdaderamente, la naturaleza de dicha cuenta es por participación de trabajadores sobre la utilidad del ejercicio gravable 2010 o de otros periodos, y que de ser así debía sustentar documentariamente los pagos y proporcionar un reporte en el que se detalle el nombre del beneficiario, fecha de ingreso, fecha de cese, importe, fecha de pago, en efectivo o en cheque, fecha, entidad bancaria y número de asiento contable.

Que asimismo le solicitó indicara la forma de cálculo de las participaciones del ejercicio 2010, conforme con las normas del Impuesto a la Renta y que, de ser por otro concepto, presente documentación que evidenciara el pago y los beneficiarios, detallando el nombre, monto pagado, boletas y/o documentos sustentatorios de este, indicando si se efectuó con cheque o efectivo.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que la cuenta analítica de gasto 6291004 corresponde a la participación de utilidades de los trabajadores, y que ha cumplido con los requisitos legales establecidos para considerar dicho concepto como gasto deducible.

Que agregó que las participaciones en las utilidades de los trabajadores correspondientes al ejercicio 2010 ascendían a S/ 4 501 457,00, y que esta fue pagada con anterioridad a la presentación de la declaración jurada, la cual vencía el 26 de marzo de 2011, por lo que correspondía considerar dicho importe como un gasto deducible del ejercicio 2010, de conformidad con lo establecido en el inciso c) del artículo 34 y el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1687 y 1688, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que de la documentación presentada se aprecia que las participaciones que le correspondían a los ex – trabajadores, detallados en el Anexo N° 04 del citado resultado, de fojas 1663 a 1666, fueron canceladas mediante cheque o efectivo con posterioridad a la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, siendo que en algunos casos no se advierte la fecha de recepción de dichas utilidades, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 576 119,19.

Que posteriormente, mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1615, 1617 y 1619, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, detallada en el Punto N° 4 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, antes citado, debiendo para ello sustentar el motivo por el cual consideró las entregas por utilidades del ejercicio 2010 con fecha posterior al vencimiento de la presentación de la declaración jurada del citado año, correspondiente a los trabajadores cesados, detallados en el Anexo N° 04 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1663 a 1666, como gastos deducibles.

Que mediante escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento, señalando que la Administración reparó una parte de la participación de utilidades correspondientes a los trabajadores cesados; no obstante, de la normativa aplicable se aprecia que es suficiente que el sujeto del impuesto se encuentre en posibilidad de disponer la renta, a fin que esta se entienda por percibida; agregando que al haber puesto a disposición de los ex - trabajadores el importe

   13 



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

de sus participaciones en las utilidades de la compañía, se debe de entender como percibida, citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05654-5-2004 y 11362-1-2011.

Que indicó que existen distintas alternativas para poner a disposición del trabajador la utilidad que le corresponde, como la consignación judicial, la emisión de carta notarial, comunicación por medios masivos (radio, televisión o periódico), entre otros, y que es válido la utilización de cualquiera de ellos, siendo que en el presente caso, la compañía decidió comunicar la disposición de los cheques emitidos, mediante la utilización de medios de comunicación escritos (periódicos), tales como el diario oficial "El Peruano" y un diario de circulación común "El Trome", que fueron publicados el 5 de marzo de 2011, habiéndose dejado constancia que las participaciones de utilidades se encontraban disponibles desde el 18 de marzo de 2011, esto es, con anterioridad a la fecha de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (25 de marzo de 2011).

Que agregó que debe tenerse en cuenta que este mecanismo es comúnmente aceptado e incluso utilizado por la propia Administración para notificar a contribuyentes cuyo domicilio se desconoce, conforme con lo previsto en el inciso e) del artículo 104 del Código Tributario.

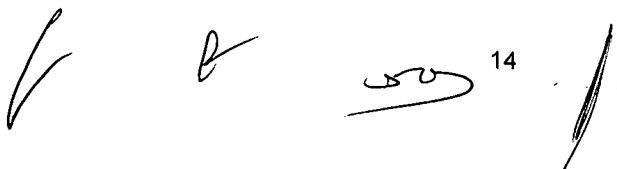
Que en el Punto N° 4 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1572 y 1573, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que si bien esta alegó que los cheques que le correspondían a los ex trabajadores se emitieron el 18 de marzo de 2011, y que la comunicación del pago de la participación de utilidades del ejercicio 2010 se publicó el 20 de marzo de 2011, la recurrente no exhibió documentación que acreditara que comunicó de manera directa que los mencionados cheques se encontraban a disposición de tales trabajadores, por lo que procedió a mantener el reparo por la suma de S/ 576 119,19, de fojas 1663 a 1666.

Que el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de Tercera Categoría, establece en su artículo 2 que la participación se efectuará mediante la distribución de un porcentaje de la renta neta anual antes de impuestos, el cual se distribuirá de la siguiente forma: a) 50% distribuido en función a los días real y efectivamente laborados por cada trabajador, para lo cual se dividirá el monto entre la suma total de días laborados por todos los trabajadores, y el resultado que se obtenga se multiplicará por el número de días laborados por cada trabajador; y b) 50% distribuido en proporción a las remuneraciones de cada trabajador, para lo cual se dividirá el monto entre la suma total de las remuneraciones de todos los trabajadores que correspondan al ejercicio y el resultado obtenido se multiplicará por el total de las remuneraciones que corresponda a cada trabajador en el ejercicio, con el límite máximo de 18 remuneraciones mensuales vigentes del trabajador.

Que los artículos 7 y 10 de la citada norma precisan que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculada, y que la participación en las utilidades fijadas en dicho decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que el inciso c) del artículo 34 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que califica como renta de Quinta Categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

Que el inciso v) del artículo 37 de la citada ley indica que los gastos o costos que constituyan para su receptor rentas de Segunda, Cuarta o Quinta Categorías podrán deducirse en el ejercicio gravable a

 14



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el inciso d) del artículo 57 de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, prescribe que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de Quinta Categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Que el artículo 59 de la referida ley señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que el inciso q) 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° 017-2003-EF, señala que la condición establecida en el inciso v) del artículo 37 de la ley para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de Segunda, Cuarta o Quinta Categorías, no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de tal ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece.

Que de las normas antes citadas se tiene que para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía acreditarse que se efectuaron dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, a efecto de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, su deducción debería efectuarse en el ejercicio en que se efectuase el pago.

Que de conformidad con lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 336-2010/SUNAT, la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera nueve (9), como el caso de la recurrente, debía presentarse el 25 de marzo de 2011.

Que en este contexto, es materia de controversia determinar si en el presente caso se cumplió con la condición exigida por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del gasto relativo a la participación en utilidades de los ex-trabajadores de la recurrente, en el ejercicio acotado.

Que al respecto, autores como Enrique Reig, consideran que lo que interesa en el criterio de lo percibido es la disponibilidad de la ganancia por su titular, es decir, se considera que el beneficiario la ha percibido en tanto ha podido disponer de ella, aun cuando su disposición no haya sido real sino sólo una posibilidad¹².

Que desde el punto de vista civil, podría interpretarse que en aplicación del artículo 1233 del Código Civil que dispone que "la entrega de títulos valores que constituyen órdenes o promesas de pago, sólo extinguirá la obligación primitiva cuando hubiesen sido pagados o cuando por culpa del acreedor se hubiesen perjudicado, salvo pacto en contrario", tratándose del cheque (título valor), el ingreso habría quedado a disposición cuando su titular lo hubiese cobrado.

Que sin embargo, desde el punto de vista tributario, la interpretación más acorde con lo indicado por el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta (nótese que este señala que se considera que se encuentra a disposición del acreedor aun cuando este no haya cobrado la acreencia en efectivo o en especie) es que se considere que el ingreso ha sido percibido, tratándose de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo¹³ y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

¹² REIG, Enrique, *Impuesto a las Ganancias*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001, pág. 311.

¹³ Para lo cual se requiere el que el deudor haya comunicado a su acreedor que desde determinada fecha puede recoger el cheque.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que por su parte, este Tribunal en las Resoluciones N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, entre otras, al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la ley del citado impuesto debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo únicamente de su voluntad que tal situación acontezca.

Que en tal sentido, si bien los cheques para el pago de la participación en las utilidades a los ex-trabajadores se emitieron el 18 de marzo de 2011, hecho que ha sido aceptado por ambas partes, no puede entenderse que desde esa fecha estuvieron a disposición de los trabajadores cesados, por cuanto la emisión de tales documentos no implica, necesariamente, que desde tal fecha los cheques pudieron ser cobrados por aquellos, sino tan solo que internamente para la recurrente dichos documentos se emitieron en la mencionada fecha (18 de marzo de 2011).

Que no se advierte de la documentación que obra en autos, que la recurrente hubiese realizado actuaciones destinadas a comunicar a los trabajadores cesados, de manera directa, que se encontraban a disposición de ellos los cheques relacionados con el pago por participación de utilidades de forma tal que aquellos hubiesen podido hacer suyo el anotado ingreso, dependiendo únicamente de su voluntad que tal situación acontezca; siendo que en el presente caso si bien se efectuaron publicaciones en dos diarios de circulación nacional, de fojas 1222 y 1223, comunicando la disposición de dichos cheques desde el 18 de marzo de 2011, por sí solas resultan insuficientes para lograr que aquellos pudieran hacer suyo el referido ingreso, por lo tanto, carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario¹⁴.

Que de acuerdo con lo expuesto, se observa que la recurrente no acreditó en autos que hubiese cumplido con pagar la participación de utilidades del ejercicio 2010 a sus trabajadores cesados, ascendente a S/ 576 119,19, dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado, por lo que al encontrarse arreglado a ley el reparo efectuado por la Administración, procede mantenerlo y; en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que no resultan aplicable al caso de autos las Resoluciones N° 11362-1-2011 y 05657-5-2004, invocadas por la recurrente, dado que estas analizan un supuesto de hecho distinto a efecto de acreditar la puesta a disposición, que el analizado en el presente caso.

Que contrariamente a lo indicado por la recurrente, conforme con el criterio señalado en los considerandos anteriores, la publicación en un diario de circulación no constituye un medio idóneo y suficiente para el cumplimiento del requisito de la puesta a disposición de los cheques emitidos.

4. Gastos de viajes al exterior (causalidad no sustentada)

Que la recurrente refiere que cumplió con acreditar la necesidad de los gastos de viaje al exterior observado, conforme se puede advertir de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización.

Que por su parte, la Administración indica que la controversia consiste en determinar si los gastos incurridos por la recurrente por concepto de viajes al exterior del personal de la empresa, son necesarios para generar renta gravada o mantener la fuente productora, y por tanto, son deducibles de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010. Refiere que la documentación que acredita la realización del viaje y los desembolsos correspondientes a viáticos, no prueba por sí sola la necesidad

¹⁴ Similar criterio fue establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12554-8-2013.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

de este, resultando indispensable que la recurrente cuente con documentación que detalle su finalidad concreta en relación con las actividades gravadas, lo que no ocurrió en el caso.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30506 a 30508 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por gastos por viajes al exterior no sustentados por el importe de S/ 28 139,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1729, la Administración le solicitó a la recurrente, entre otros, que respecto a la contabilización de los gastos efectuados en la Cuenta 6311208 - Movilidad por Viajes al exterior, detallada en el Anexo N° 04 del citado requerimiento, de foja 1726, explicara por escrito la causalidad a efecto del Impuesto a la Renta, siendo que de haber servicios prestados por no domiciliados, exhibiera los pagos por las retenciones efectuadas.

Que asimismo, indicó que la recurrente debía de proporcionar los datos consignados en el Anexo N° 5 del mencionado requerimiento, de foja 1723, que se indicaran los datos referidos a la persona que realizó el viaje al exterior y que detalle los gastos que originó dicho viaje, debiendo a su vez presentar los comprobantes de pago o documentación emitida en el exterior, y presentar un escrito en el que acredite el carácter de indispensable de cada viaje realizado por su personal o terceros de acuerdo con la actividad productora de renta gravada.

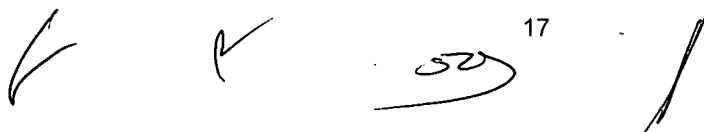
Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que es un laboratorio farmacéutico con un alto nivel de competitividad en el mercado de medicamentos, dedicada a la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos de la más alta calidad en el mercado local y el exterior.

Que manifestó que el análisis de la causalidad debe ser efectuado de manera amplia y considerando el giro del negocio; así como, la forma en que se desarrollan las actividades económicas del contribuyente, es decir, el modus operandi de la compañía, puesto que estos elementos serán los que permitan una mejor comprensión de la necesidad de incurrir en un determinado gasto; en ese sentido, los desembolsos indicados en el Anexo N° 4 del Requerimiento N° 0122130000930 se encuentran relacionados a operaciones propias del giro del negocio y se encuentran destinadas a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora de renta, por ende cumplen con el principio de causalidad, por lo que dichos gastos son deducibles a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010 y 3104-4-2010.

Que agregó que los gastos por viajes internacionales ascendieron a S/ 72 033,20, que correspondían a reuniones de trabajo llevadas a cabo en el extranjero y por capacitación, y que, no solo contaba con los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos, sino que contaba con documentación adicional que sustentaba la necesidad del viaje y las reuniones de trabajo realizadas.

Que en el Punto N° 05 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1686 y 1687, la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente; así como, de la documentación adjuntada, como boletos aéreos, asientos contables, reportes de gastos de viaje, correos de coordinación sobre presentación corporativa en Miami y correos de la invitación por visita a BIO-CAT y a la premiación en marketing en Uruguay; sin embargo, no acreditó la asistencia de sus representantes a los citados eventos; así como, la realización de los mismos. No sustentó el carácter de indispensable para la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente, por lo que procedió a reparar los gastos por viaje al exterior por el importe de S/ 72 033,20.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1614, 1615, 1618 y 1619, emitido conforme con el artículo 75 del Código Tributario, la

 17



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, detallado en el punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, antes citado, debiendo acreditar los motivos de los viajes realizados por las personas consignadas en los pasajes aéreos, y el carácter de indispensable de dichos viajes para la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente, adjuntando para ello la documentación que sustente sus afirmaciones.

Que mediante el escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento, reiterando lo señalado precedentemente, esto es, que los viajes internacionales correspondían a reuniones de trabajo llevadas a cabo en el extranjero; así como, a capacitación, adjuntando diversa documentación, solicitando se efectúe una nueva evaluación de los mismos.

Que en el Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1570 y 1571, la Administración indicó que la recurrente señaló que los gastos acotados correspondían a reuniones y capacitaciones llevadas a cabo en el extranjero, sustentando parcialmente los citados gastos, mediante la presentación de boletos de viajes aéreos, asientos contables, reportes de gastos de viajes, correos de coordinación e invitaciones, por lo que procedió a levantar el reparo en ese extremo (S/ 43 894,09).

Que sin embargo, agregó que la recurrente no proporcionó documentación referida a los eventos denominados "Reunión de Trabajo", toda vez que no sustentó por escrito el carácter de indispensable de dichos viajes para la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente, limitándose a afirmar que estos correspondían a reuniones de trabajo, por lo que procedió a reparar la suma de S/ 28 139,11, conforme el siguiente detalle:

ASIENTO	COMPROBANTE DE PAGO N°	FECHA	PASAJERO	MOTIVO DEL VIAJE	DESTINO	IMPORTE (S/)
92351095	544 2685097122	12/05/2010	Miguel Saavedra	Reunión de Trabajo	Santiago	4 405,61
127723	544 1660904762	03/09/2010	Álvaro Kauer		Santiago	3 777,40
92435875	045 2035039824	14/04/2010	Álvaro Kauer		Santiago	3 743,52
122721	544 2685356163	20/08/2010	Álvaro Kauer		Buenos Aires	3 696,00
130145	544 1661120790	19/11/2010	Miguel Saavedra		Santiago	3 485,05
92108882	544 2035004996	31/03/2010	Miguel Saavedra		Santiago	3 300,08
92046519	544 2034918251	23/02/2010	Miguel Saavedra		Santiago	3 033,46
92046566	544 2034915707	22/02/2010	Miguel Saavedra		Santiago	2 697,99
TOTAL						28 139,11

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 el inciso r) del anotado artículo señala que son deducibles los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos **que sean indispensables** de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, agregando que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los pasajes.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 señala respecto del principio de causalidad que a 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, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07827-1-2008 y 06983-5-2006, entre otras, a fin que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre estos y la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Que de lo expuesto se infiere que a efecto que un gasto sea deducible para la determinación del Impuesto a la Renta, debe cumplir con 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; por lo que para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, se debe acreditar con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, correspondiendo analizar si la recurrente ha cumplido con acreditar la necesidad del viaje, es decir, si resultaba indispensable para la generación de renta, con la correspondencia o documentación pertinente.

Que de acuerdo con el Informe General de Fiscalización, fojas 1774 a 1784, la recurrente tiene como actividad económica principal la fabricación de productos farmacéuticos, precisándose que dentro de sus actividades se encuentran a su vez la importación y venta de productos farmacéuticos a nivel nacional.

Que conforme se aprecia del Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1570 y 1571, la Administración consideró que la recurrente no sustentó la causalidad de los viajes efectuados por por cuanto no acreditó la necesidad y el carácter de indispensable de los viajes efectuados por su personal, por lo que procedió a reparar la deducción de dichos gastos por la suma de S/ 28 139,11.

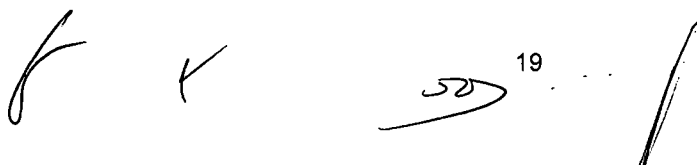
Que al respecto es preciso indicar que si bien la recurrente señaló que los viajes realizados por los señores correspondían a reuniones de trabajo efectuados en el extranjero y que estas se encontraban vinculadas al giro del negocio, no sustentó documentariamente dicha afirmación, limitándose a presentar un cuadro en el que detallaba los comprobantes emitidos por los gastos de los viajes, el asiento contable, el importe del referido gasto, entre otros, lo que no acredita que el motivo de los viajes realizados por las referidas personas fuese asistir a alguna reunión de trabajo que coadyuvase a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente; no obstante, haber sido requerida expresamente; en tal sentido, no se encuentra acreditado en autos que dicho gasto se trate de uno necesario o indispensable para la generación de renta gravada, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo y en consecuencia confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no cumplió con presentar la documentación necesaria a fin de sustentar las operaciones observadas.

5. Servicios de asesoría legal no sustentados

Que la recurrente alega que no corresponde a la Administración cuestionar la motivación empresarial y/o forma interna de la toma de decisiones a fin de contratar los servicios de asesoría legal de los estudios de abogados acotados, toda vez que dicha decisión compete a un aspecto estrictamente empresarial y cita para ello la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11743-2-2007.

Que en cuanto a los servicios prestados por *Reed Smith LLP Wyselead Law Firm*, indica que estos se encuentran vinculados a la realización de dos *due diligence investigation* a las empresas TH Desano y BOTE, ambas con sede en China, con la finalidad de obtener información integral de las mismas y de esta manera estar en la capacidad de decidir posteriormente la compra, siendo que si bien no se llevó a cabo la adquisición de tales empresas, el gasto fue incurrido con el objeto de obtener un mejor precio de insumos, productos terminados; así como, ampliar su portafolio de productos y servicios que ofrecían tales entidades, y por consiguiente reducir el costo de ventas de los productos de fabricación y





Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

comercialización, lo que generaría mayores ingresos, por lo que dicho gasto cumple con el principio de causalidad.

Que agrega que la Administración cuestiona que las decisiones referidas a la intención de compra de las empresas chinas haya sido efectuada por el gerente general y no por la junta general o el directorio; no obstante, precisa que el gerente general se encontraba facultado a realizar tales actos, al encontrarse vinculado al objeto social, esto es, la evaluación de un posible negocio a favor de la compañía. Asimismo, menciona que debe tenerse en cuenta que de acuerdo con la Ley General de Sociedades, la gerencia no debe de registrar las decisiones que toma en un libro societario, por lo que no cuenta con documentación adicional que sustente la toma de decisión para la realización de los *due diligences* que el estudio realizado, los pagos y los comprobantes de pago.

Que con relación al servicio prestado por el estudio Rebaza & Alcázar Abogados financieros, señala que fue efectuado para la realización de un programa de emisión de bonos locales a través del Banco Interbank, siendo que para acreditar la fehaciencia del servicio presentó la propuesta de servicios suscrita por el gerente de administración, los comprobantes de pago; y algunos entregables. Asimismo, sostiene que dichos servicios no se culminaron en su totalidad, en la medida que el programa no se realizó frente a la CONASEV, por lo que no corresponde se le exija un informe final.

Que añade que los servicios observados se encuentran debidamente acreditados con la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, la cual debe de ser merituada de manera conjunta, correspondiendo que se levante las observaciones formuladas.

Que por su parte, la Administración sostiene que la controversia consiste en establecer si la recurrente acreditó con documentación sustentatoria, entre otro, la fehaciencia de los servicios de asesoría legal prestados por la empresa *Reed Smith LLP Wyselead Law Firm* y por el Estudio Rebaza & Alcázar Abogados. Menciona que la recurrente no acreditó la realización de las operaciones.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30497 a 30500 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por servicios de asesoría legal no sustentados por el importe de S/ 879 702,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1729, la Administración le solicitó a la recurrente, respecto a la contabilización de los gastos efectuados en la Cuenta 6322002 – Asesoría Legal, detallada en el Anexo N° 04 del citado requerimiento, de foja 1726, que cumpliera con exhibir contratos (de ser el caso traducidos), adendum, modificaciones al contrato, comprobantes de pago, guías de remisión, y cualquier otra documentación que sustente la prestación efectiva de los servicios contratados¹⁵. De haber servicios prestados por no domiciliados, debía de exhibir los pagos por las retenciones efectuadas.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que los desembolsos por asesoría legal corresponden a los servicios prestados por:

- (i) "*Reed Smith LLP Wyselead Law Firm*", para realizar dos *due diligence investigation* a las empresas TH Desano y BOTE, ambas con sede en China, debido a que se estaba evaluando la compra de las mismas, por lo que, requería conocerse la situación de dichas empresas respecto de sus licencias de explotación y otros certificados, bienes raíces, endeudamiento, contratos de materiales, propiedad intelectual, seguros comerciales, litigios, impuestos, entre otros. Agregó que tenía interés en la adquisición de las mencionadas empresas porque buscaba procurarse de insumos para hormonas,

¹⁵ Cabe precisar que en dicho requerimiento la Administración también le requirió a la recurrente que sustente la vinculación de los citados gastos con la fuente generadora de ingresos o el mantenimiento de la fuente.

 20



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

medicamentos y servicios complementarios a un menor costo, y así asegurar su abastecimiento constante, debiendo tenerse en cuenta que la materia prima (insumos para hormonas) representa el elemento más importante del costo de ventas de los medicamentos en general, y que el bajo costo de fabricación en China le hubiese significado una ventaja significativa para la venta de productos que actualmente comercializa (mejorar su posición competitiva); así como, ampliar la gama de productos que ofrecía en el mercado peruano. En ese sentido, manifestó que contrató los servicios de

con la finalidad de obtener información integral de las referidas empresas y de esta manera estar en la capacidad de decidir la compra de las mismas. Agregó que como resultado de los *due diligences* efectuados a las empresas TH Desano y BOTE se determinó que existía un riesgo significativo por temas regulatorios y falta de información; por lo que en el ejercicio 2010 se decidió no llevar a cabo la adquisición de las mencionadas empresas.

Precisó que en los referidos estudios se aprecia los productos con los que contaban las empresas involucradas, siendo evidente que pertenecen al mismo rubro de su compañía y además, de la existencia del riesgo que podría existir en una eventual adquisición.

- (ii) por servicios de asesoría legal a fin de que se hiciera cargo del proceso de propiedad intelectual originado por una denuncia interpuesta contra la empresa Bayer Schering Pharma Aktiengesellschaft por supuesta infracción a su patente.
- (iii) por servicios de asesoría legal que consistía en realizarle un *due diligence* para determinar su viabilidad a fin de emitir bonos en el mercado local. Indica que como sustento de la fehaciencia de estos gastos, puso a disposición comprobantes de pago, informes y entregables, así como medios de pago.

Que en el Punto N° 05 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1682 a 1684, se dejó constancia de lo manifestado por la recurrente, indicándose respecto a los servicios que habrían sido prestados por:

- (i) que los *due diligence* que habrían sido efectuados a las empresas fueron exhibidos en el idioma inglés, sin presentar la traducción respectiva. Agrega que la recurrente no cumplió con exhibir ningún contrato suscrito con la referida empresa, por lo que procedió a reparar la suma de S/ 842 063,00, al no haberse cumplido con acreditar los mencionados servicios.
- (ii) que la recurrente sustentó la mencionada operación mediante la presentación de diversa documentación, tales como, el recibo por honorario, copia del cheque emitido a Bayer, carta a través de la cual se hizo entrega del mencionado cheque y el escrito presentado por la mencionada persona, por lo que, no correspondía efectuar ninguna observación al respecto.
- (iii) que si bien la recurrente señaló que se le brindó un servicio por *due diligence* con motivo de un programa de emisión de bonos establecido por el Banco Interbank, aquella no exhibió ningún contrato de prestación de servicios de asesoría legal que hubiese suscrito con la citada proveedora, ni sustentó las coordinaciones realizadas con Interbank, referidas a la emisión de bonos, o respecto de la persona o personas que autorizaron dicho proyecto, habiéndose limitado a presentar un informe preliminar de un *due diligence*, no así el informe final de este, por lo que, al no haberse acreditado fehacientemente la prestación del citado servicio procedió a reparar el importe de S/ 37 638,00.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1613, 1614, 1617 a 1619, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, detallado en el Punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, antes citado. Adicionalmente, respecto a los servicios brindados por le requirió

que presentara los libros de actas de directorio o de junta de accionistas y los informes proporcionados por el proveedor del servicio en el idioma castellano, así como, el pago y la retención correspondiente, y



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

con relación al servicio prestado por _____, le solicitó que presentara, entre otros, el informe final del servicio recibido y el contrato suscrito con el proveedor.

Que mediante escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento, indicando que la gerencia general fue quien tomó la decisión de efectuar los *due diligence* a fin de someter a evaluación la adquisición de las empresas _____ con el objeto de obtener un mejor precio en los insumos, y por lo tanto reducir el costo de ventas de los productos fabricados por la compañía, precisando que según lo previsto en los artículos 92 y 170 de la Ley General de Sociedades, la gerencia no debe registrar sus decisiones en un libro societario, por lo que no cuenta con documentación adicional que sustente la toma de decisión para la realización de los *due diligences*. Indica que adjunta documentación respecto a los *due diligences* tal como los informes de *due diligences* de las empresas chinas y liquidaciones efectuadas; en tanto que respecto de los servicios prestados por el _____ la versión final en la cual se acepta los servicios prestados y carta donde el proveedor reconoce la prestación del servicio y comunica que procederá a la facturación.

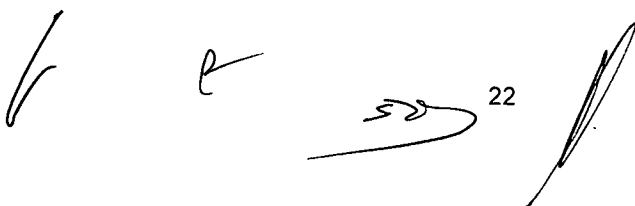
Que en el Punto N° 07 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1563 a 1565, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que al no haber aquella desvirtuado las observaciones formuladas durante el procedimiento de fiscalización, procedió a mantener el reparo materia de análisis, sosteniendo en cuanto a los servicios prestados por:

- (i) _____ que si bien la recurrente alegó que el interés de compra de las empresas _____ radicaba en obtener mejores precios en la compra de insumos y productos farmacéuticos, motivo por el cual la gerencia general tomó la decisión de solicitar la evaluación de la factibilidad de la compra de dichas empresas, la recurrente no exhibió documentación referida a los elementos preliminares vinculados a la toma de decisión.
- (ii) _____ que la recurrente manifestó que el citado proveedor realizó un *due diligence* a pedido del Banco Interbank, debido a que tenía el proyecto de realizar un programa de emisión de bonos; sin embargo, no exhibió el informe final del referido *due diligence* ni que este hubiese sido recibido.

Que el primer párrafo 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 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 reiterada jurisprudencia como la contenida en las Resoluciones del Tribunal Fiscal como las N° 0120-5-2002, 01923-4-2004 y 00325-1-2005, se ha establecido que a efecto de sustentar el gasto y/o costo deducible en forma fehaciente y razonable, el adquirente no sólo debe tener comprobantes de pago por adquisiciones que en apariencia cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos en la ley y demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, toda vez que estos constituyen un principio de prueba de las operaciones incurridas, por lo que la Administración, en uso de su facultad de fiscalización, podrá verificar dichas circunstancias para efecto de gozar del derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, entre otras, ha señalado que es necesario en principio que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que especifique la recepción de los bienes, su ingreso a almacén, el traslado de los mismos -a través de guías de remisión- tratándose de operaciones de compra de bienes, o en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios.





Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que en las Resoluciones N° 6368-1-2003 y 3708-1-2004, se ha indicado que es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197 del Código Procesal Civil, criterio que fluye de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria.

Que de las normas y criterios jurisprudenciales citados, se tiene que para que un comprobante pueda sustentar válidamente costo y/o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre con indicios razonables la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que conforme a lo expuesto, se aprecia que la Administración reparó los gastos por asesoría legal brindados por _____ por el importe de S/ 879 702,00, toda vez que consideró que la recurrente no acreditó documentariamente la prestación efectiva de dichos servicios.

Que según se advierte del Comprobante de Información Registrada de la recurrente, de foja 34419, es una persona jurídica que tiene como actividad económica principal la fabricación de productos farmacéuticos - CIU 24232.

Que la recurrente con la finalidad de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas, adjuntó diversa documentación tales como: copia de los comprobantes de pago observados, documentos que habrían sido emitidos por sus proveedores, y cartas suscritas por estos.

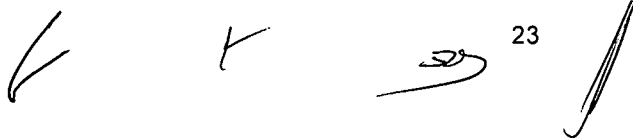
Que obran a fojas 1105 y 1106, los Invoice N° 2077558 y 2077560, emitidos por la citada proveedora, por el concepto de servicios legales prestados en el periodo de 9 de julio de 2009 a 23 de diciembre de 2010, que son materia de reparo.

Que la recurrente con el fin de acreditar la prestación efectiva de los servicios facturados, indicó que presentó los entregables o informes de los *due diligences* realizados por el proveedor; al respecto se puede apreciar que a fojas 1079 a 1104, constan traducidos al español, el resumen y sumario ejecutivo respecto a los *due diligences* realizados por el proveedor a pedido de la recurrente sobre las compañías

en los que se dejan evidencia de los hallazgos preliminares y evaluaciones obtenidas en la investigación realizada desde el 29 de marzo a 1 de abril de 2010 sobre la situación societaria, patrimonial y operativa de ambas empresas.

Que conforme se puede apreciar de acuerdo con los comprobantes de pago observados, el mencionado servicio de asesoría legal se debió prestar en el periodo de julio de 2009 a diciembre de 2010, no obstante, de acuerdo con el contenido de los informes de *due diligence* presentados por la recurrente este se habría realizado únicamente entre el 29 de marzo y 1 de abril de 2010, por lo que no se puede afirmar que estos correspondan a aquellos por los cuales dicho proveedor emitió los comprobantes de pago reparados, por consiguiente, la recurrente no ha acreditado la efectiva prestación del servicio facturado.

Que en tal sentido, se puede apreciar que el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo, y confirmar la apelada en dicho extremo.

 23



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

- Estudio

Que a foja 1054, obra la Factura N° 001-0006917, emitida por Estudio [redacted] por el servicio de asesoría legal, materia de reparo. Asimismo, la recurrente a fin de acreditar la prestación efectiva del servicio facturado, presentó una propuesta de trabajo realizada por el proveedor, documento denominado "*Due Diligence – Versión Preliminar*" y carta emitida por el proveedor indicando la entrega del prospecto final de la operación y versión final del informe de *due diligence*.

Que al respecto del documento denominado "Propuesta de trabajo" elaborado por el Estudio [redacted] y aceptada por la recurrente el 19 de agosto de 2010, de fojas 1055 a 1061, se aprecia que el servicio consistiría en el análisis y revisión de la estructura y aspectos legales de la emisión de bonos para su oferta pública, con especial énfasis en los temas regulatorios y tributarios aplicables, realización de un *due diligence legal* del emisor, que incluía la revisión y análisis de los aspectos societarios, contractuales, administrativos, regulatorios, tributarios, laborales, judiciales, capacidad de endeudamiento, covenants financieros, gravámenes o cargas sobre los activos, permisos y licencias del emisor, entre otros aspectos legales relevantes, preparación de un informe final del *due diligence legal* del emisor, en el cual se identificarían las contingencias por US\$ 1 000 000,00 o más (corte de materialidad), así como, las observaciones legales que resulten relevantes para la emisión. Asimismo, se indicó que los honorarios profesionales ascendían a US\$ 27 000,00 y que iba a ser abonado de la siguiente manera: 50% a la entrega del informe final correspondiente al *due diligence legal* del emisor y el otro 50% al registro en CONASEV del programa correspondiente a la emisión o a los sesenta (60) días contados desde la aceptación de la citada propuesta, lo que ocurra primero.

Que al respecto, a fojas 992 a 999 y 1001 a 1046, obra el documento denominado "Due Diligence – Versión Preliminar", en el cual se puede advertir las actividades realizadas por el proveedor respecto a las labores de asesoría legal encaminadas a la emisión de bonos para su oferta pública, por lo que con dicha documentación se encuentra acreditada la prestación efectiva de dicho servicio.

Que en consecuencia, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

Que teniendo en cuenta el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos formulados por la recurrente en este extremo.

6. Servicios de asesoría en recursos humanos no sustentados

Que la recurrente señala que suscribió un contrato con la empresa [redacted] a través de la cual se estableció que esta le preste servicios de gestión de recursos humanos en el rubro farmacéutico, además que podía subcontratar a un tercero para la realización efectiva del servicio, lo que ocurrió en el presente caso, mediante la subcontratación de la empresa Recalcine Chile, hecho que fue reconocido por la propia Administración. Asimismo, mediante el referido contrato se dispuso que el servicio sería brindado en el exterior, siendo posible que la información, los entregables o publicaciones, coordinaciones, entre otros, serían realizados por correo electrónico, por lo que dichos servicios se prestaron de manera inmediata y periódica.

Que alega que la Administración no efectuó una valoración conjunta de los correos electrónicos de coordinación, los archivos adjuntos a los correos y demás información presentada, de cuya revisión es posible constatar la prestación efectiva del servicio de asesoría de recursos humanos.

Que por su parte, la Administración indica que la controversia consiste en determinar si la recurrente durante el procedimiento de fiscalización acreditó la efectiva prestación del servicio observado. Refiere que la documentación adicional al contrato de locación de servicios en recursos humanos celebrado con tal como la carta emitida por el proveedor el 15 de enero de 2009, correos electrónicos

[Handwritten marks and signature]



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

dirigidos entre y la recurrente y archivos adjuntos a estos, impresión de diapositivas, no resulta suficiente para respaldar la naturaleza, oportunidad, duración y forma en que dichos servicios fueron realizados.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30500 a 30505 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por servicios de asesoría en recursos humanos no sustentados por el importe de S/ 417 690,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que mediante el Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1729, la Administración le solicitó a la recurrente que respecto a la contabilización de los gastos efectuados en la Cuenta 6321002 – Asesoría gestión de Recursos Humanos relacionada al exterior, detallada en el Anexo N° 04 del citado requerimiento, de foja 1726, cumpliera con exhibir contratos (de ser el caso traducidos), adendum, modificaciones al contrato, comprobantes de pago, guías de remisión, y cualquier otra documentación que sustente la prestación efectiva de los servicios contratados¹⁶. De haber servicios prestados por no domiciliados, debía exhibir los pagos por las retenciones efectuadas.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que requirió la contratación de los servicios del exterior vinculados a la gestión de recursos humanos como servicios complementarios a las funciones que realiza el área de recursos humanos con la finalidad de recibir capacitación para su personal y asesoría en temas vinculados con el manejo de recursos humanos, liderazgo, clima laboral y desarrollo organizacional, lo que contribuiría directamente con la mejor organización y desarrollo de la compañía.

Que en el Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1684 a 1686, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que esta presentó un contrato de locación de servicios en la que se estableció que la empresa proveedora brindaría asistencia en temas vinculados a recursos humanos con relación a alguno o a varios de los siguientes servicios: apoyo y entrega de documentación de actualidad en temas de recursos humanos, apoyo en uso de herramientas de gestión de recursos humanos, y realización de convenciones y capacitaciones internacionales; además, exhibió comprobantes de pago, asientos contables, presentaciones en Power Point, programa de actividades de convención realizada en el extranjero, artículos sobre temas relacionados a recursos humanos y diversos correos electrónicos.

Que respecto a los correos electrónicos adjuntados indicó que estos no acreditaban por sí solos los servicios prestados, más aún si no se puede establecer que estos se emitieron al amparo del contrato de locación de servicios. Asimismo, manifestó que la recurrente no identificó cuáles habían sido los documentos de actualidad proporcionados por el proveedor por temas de recursos humanos de interés de la empresa, cuáles habían sido los medios de entrega de dichos documentos, ni precisó cuáles fueron las pautas provistas por el proveedor para la evaluación y mejoras sobre liderazgo y para la evaluación del desempeño laboral del personal durante el 2010.

Que agregó que la recurrente no indicó cuáles habían sido las capacitaciones otorgadas al personal de la empresa ni quienes fueron las personas que recibieron dichas capacitaciones proporcionadas en el 2010, entre otros.

Que en ese sentido, concluyó que de la documentación presentada no se puede establecer cuál había sido el apoyo recibido y quiénes fueron las personas encargadas de prestar los servicios materia de análisis, más aún si no se detallaron cuáles fueron los servicios recibidos durante el año 2010; en consecuencia, no se encuentra sustentada las operaciones observadas por el importe de S/ 417 690,15.

¹⁶ Ibidem Nota 7.

   25 



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que posteriormente, mediante el Punto N° 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1614, 1617 a 1619, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, detallado en el punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, antes citado, debiendo para ello detallar cuáles fueron los servicios recibidos durante el año 2010, indicando qué consultas o asesorías se realizaron, qué personas hicieron las consultas, qué personas respondieron las referidas consultas, entre otros.

Que asimismo, le solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el cual los correos exhibidos fueron enviados por personal de la empresa _____ y no del proveedor con quien se suscribió el contrato de locación _____ además que, debía de exhibir el pago y las retenciones efectuadas a la empresa no domiciliada.

Que mediante escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta al citado requerimiento, indicando que los servicios acotados se prestaban de manera periódica e inmediata, existiendo una gran interacción entre los funcionarios encargados de la prestación de servicios y el área de recursos humanos, por lo que no necesariamente todo el detalle del servicio quedaba evidenciado en un documento formal como un correo electrónico, un acta o un informe, lo que no implicaba que dicho servicio no hubiese sido prestado.

Que señaló que toda vez que comercializaba productos denominados éticos, los cuales según las normas que regulan el mercado farmacéutico, solo podían venderse a través de recetas médicas, uno de los elementos más importantes en la generación de demanda de los productos era la labor de los visitantes médicos, quienes requerían constante motivación y capacitación.

Que en ese sentido, manifestó que era necesaria la interacción permanente entre el equipo de la compañía, compuesto por el jefe de desarrollo organizacional, el capacitador y la gerencia general; y la empresa chilena _____ a través de la cual _____ prestaba dicho servicio.

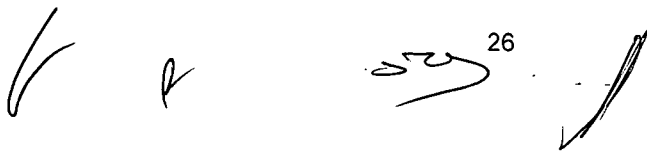
Que agregó que si bien el contrato se suscribió con la empresa holandesa _____ esta consideró que debido a la similitud entre los mercados peruano y chileno, lo más conveniente era que una empresa chilena, experta en este tipo de servicios, sea quien apoye en la gestión de recursos humanos, motivo por el cual procedió a la subcontratación de la empresa _____ hecho que le fue comunicado oportunamente, tal como se aprecia de la Cláusula quinta del contrato presentado.

Que refirió que la empresa chilena le envió comunicaciones por correo electrónico, sostuvieron llamadas telefónicas, le envió materiales de gestión, herramientas de evaluación y liderazgo, invitaciones a convenciones, entre otros, con la finalidad de optimizar las labores en las áreas y personal antes señalado.

Que por su parte, en el contrato entregado se estableció que se prestarían los siguientes servicios: i) Convenciones y capacitaciones; ii) Herramientas de liderazgo y de evaluación de desempeño laboral; y, iii) Actualidad en gestión de Recursos Humanos, concluyendo que cumplió con sustentar la existencia de los servicios acotados.

Que en el Punto N° 06 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1565 a 1570, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que esta presentó un contrato de locación de servicios, comprobantes de pago, asientos contables, presentaciones en Power Point, programa de actividades de convención realizada en el extranjero, y artículos sobre temas relacionados a recursos humanos.

Que respecto al contrato de locación de servicios suscrito entre la recurrente y la empresa _____ indicó que el 15 de enero de 2009, la proveedora le comunicó que había sub-contratado los

 26



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

servicios de la empresa l
requerimientos.

y que esta se comunicaría con el personal a fin de atender sus

Que refirió que los correos electrónicos presentados no acreditaban por sí solos que se hubiera llevado a cabo la prestación de servicios de asesoría de recursos humanos, siendo que si bien algunos hacían referencia a una Convención Global Learning 2010, la recurrente no presentó documentación referida a los aportes obtenidos de dicha convención.

Que en cuanto a los correos electrónicos referidos al envío de publicaciones, diapositivas y demás documentos manifestó que no se pudo establecer que estuviesen relacionados con la prestación del servicio establecido en el contrato de locación de servicios, siendo que las presentaciones en Power Point presentadas estaban referidas a los objetivos organizacionales previstos a nivel de las empresas vinculadas al grupo mas no se encontraban vinculadas a la situación específica de la recurrente; mientras que, los correos referidos a la relación de médicos representativos para asistir a congresos y por obituarios de médicos no evidenciaban ninguna prestación de servicio vinculada al contrato suscrito.

Que por su parte, del mencionado contrato se aprecia que se estableció que se efectuarían las siguientes prestaciones: i) Apoyo y entrega de documentación de actualidad en temas de gestión de Recursos Humanos; sin embargo, la recurrente no identificó cuáles fueron los documentos proporcionados por su proveedor ni cuáles fueron los medios de entrega; ii) Apoyo en el uso de herramientas de gestión de Recursos Humanos, como evaluación y mejoras sobre liderazgo y desempeño laboral; no obstante, aquella no acreditó cuáles fueron las pautas provistas por el proveedor ni presentó documentación al respecto; y, iii) Realización de convenciones y capacitaciones internacionales, mas la recurrente no precisó cuáles fueron las capacitaciones otorgadas a su personal y quienes recibieron dichas capacitaciones. En ese sentido, al no haberse acreditado la prestación efectiva del servicio, procedió a mantener el reparo materia de análisis.

Que de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que este Tribunal en la Resolución N° 10673-1-2013, entre otras, ha establecido que la carga de la prueba respecto a la existencia y/o realidad de las operaciones recae primordialmente en el contribuyente quien alega su existencia y la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que conforme con los criterios antes mencionados, a fin de sustentar el reparo por operación no real y/o no fehaciente la Administración debe actuar una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión; así, para establecer la realidad o fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración realice acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de tales operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que de lo expuesto, se aprecia que la recurrente con la finalidad de sustentar los servicios acotados, adjuntó diversa documentación tales como: copia de contrato de locación de servicios suscrito con la proveedora, comprobantes de pago, copia de correos electrónicos, copias de artículos, presentaciones en Power Point, copia del Programa de la primera Convención Global Learning 2010 y asientos contables.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que obran a fojas 859 a 861, copias de los comprobantes de pago emitidos por la empresa por servicios de asesoría en materia de gestión de recursos humanos prestados por los meses de abril a diciembre de 2010, materia de reparo.

Que a fojas 863 a 869, consta el Contrato de Locación de Servicios en Recursos Humanos, suscrito por la recurrente con el referido proveedor, advirtiéndose de la cláusula segunda que este se comprometió a prestar asistencia en temas vinculados a recursos humanos, específicamente, en relación con algunos o varios de los siguientes servicios: 1) Apoyo y entrega de documentación de actualidad en temas asociados a Gestión de Recursos Humanos; 2) Apoyo en uso de herramientas de gestión de Recursos Humanos: i) Pautas para la evaluación y mejoras sobre liderazgo; y, ii) Pautas para la evaluación del desempeño laboral; y, 3) Realización de convenciones y capacitaciones internacionales realizadas íntegramente en el exterior con el objetivo de optimizar el desempeño del personal de ventas, marketing y/o cualquier otra área de la compañía que lo requiera.

Que en la cláusula quinta del referido contrato, a su vez se dejó consignado que la provisión de documentación por parte del proveedor podría hacerse por medios impresos o electrónicos, los cuales debían de ser remitidos a las personas que la recurrente hubiese designado para tal fin; además que, la proveedora podrá subcontratar a profesionales o empresas.

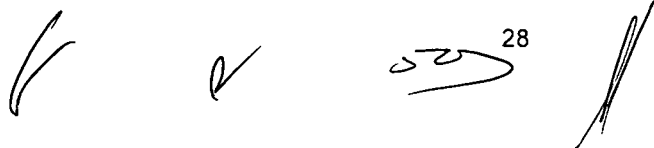
Que en cumplimiento con lo dispuesto en el mencionado contrato, la proveedora Nether Pharma comunicó el 15 de enero de 2009 a la recurrente que subcontrató los servicios a la empresa Recalcine Chile para que esta los brindara, de foja 862, aspecto que no ha sido cuestionado por la Administración.

Que de acuerdo con lo manifestado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, dado que necesitaba brindarle motivación y capacitación a los visitadores médicos quienes se encargaban de colocar sus productos médicos en el mercado, contrató los servicios de locación de servicios en Recursos Humanos; los que de acuerdo con el respectivo contrato consistió en la actualización en temas de gestión de recursos humanos, uso de herramientas de gestión (evaluación y mejoras de liderazgo y desempeño laboral) y realización de convenciones y capacitaciones internacionales a su personal, el que habría sido prestado por Recalcine Chile, al haberse subcontratado tales servicios, en tal sentido, se procederá a analizar los documentos presentados con el fin de sustentar la ejecución de las indicadas prestaciones, esto es, las copias de los correos electrónicos remitidos por presentaciones en Power Point y copia del programa de la Primera Convención Global Learning 2010.

Que con relación a los correos electrónicos adjuntados por la recurrente, de fojas 804, 813, 817 a 831, 846, 847, 849 y 856, cabe mencionar que si bien de los mismos se aprecia que versan sobre coordinaciones, solicitudes de información, envío de publicaciones, presentaciones en convenciones y encuestas, no se puede apreciar que correspondan a las prestaciones correspondientes al servicio contratado, dado que no versan sobre la evaluación y mejoras en liderazgo y desempeño laboral, ni se ha adjuntando documentación adicional que permita determinar que el personal de la recurrente hubiera asistido a dichas convenciones.

Que con relación a los artículos, presentaciones de Power Point y copia del documento denominado "Programa Primera Convención Global Learning", de fojas 791 a 793, 797 a 803, 805 a 809, 814 a 816, 832 a 837, 839 a 845 y 850 a 855, del contenido de los mismos no se puede apreciar que se relacione con las prestaciones que comprenden el servicio contratado ni que a la mencionada convención que describe el referido programa hubiera asistido personal de la recurrente.

Que del análisis en conjunto de lo actuado, se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar fehacientemente la realización de los servicios contratados por los que se emitieron las facturas observadas, siendo que no resulta suficiente para acreditar tal aspecto la presentación de comprobantes de pago, los asientos

 28



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

contables, así como el contrato de locación de servicios, si no se cuenta con documentación mínima que permita de manera razonable acreditar que los servicios se hubieran prestado efectivamente, por lo que, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que contrariamente a lo manifestado por la recurrente, los mencionados correos electrónicos han sido valorados de manera conjunta con la demás información presentada; no obstante, estos no resultan suficientes para acreditar la prestación efectiva del servicio deducido.

7. Servicios de asesoría financiera no sustentada

Que la recurrente sostiene que cumplió con presentar diversa documentación que acredita la prestación efectiva del servicio de asesoría financiera; no obstante, la Administración cuestiona el procedimiento de contratación de tales servicios, al considerar que dichos gastos se encuentran sujetos a una aprobación previa de los órganos societarios; así como, a la acreditación de una necesidad previa del servicio contratado, es decir, a un procedimiento interno, lo que constituye un aspecto empresarial que no puede ser materia de observación, al no contravenir el ordenamiento jurídico. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11743-2-2007 y 21908-4-2011.

Que agrega que no se puede cuestionar que la gerencia general haya incurrido en gastos necesarios para verificar el desarrollo del programa de emisión de bonos; además, que este actuó de conformidad con las facultades otorgadas.

Que señala que solicitó asesoría para determinar la viabilidad del proyecto del programa de emisión de bonos tanto a un estudio de abogados como a la empresa debiendo tenerse en cuenta que no tenía la obligación de realizar la inscripción del referido programa, más aún cuando dicho proyecto no se llevó a cabo, conforme se precisó en el procedimiento de fiscalización; en tal sentido, el hecho de no contar con el informe final no implica que no se hubiera prestado el servicio acotado.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30495 a 30497 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por servicios de asesoría financiera no sustentada por el importe de S/ 41 940,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1729, la Administración le solicitó a la recurrente, respecto a la contabilización de los gastos efectuados en la Cuenta 6324006 – Honorarios y Comisiones diversas, detallada en el Anexo N° 04 del citado requerimiento, de foja 1726, que exhibiera contratos (de ser el caso traducidos), adendum, modificaciones al contrato, comprobantes de pago, guías de remisión, y cualquier otra documentación que sustente la prestación efectiva de los servicios contratados¹⁷. De haber servicios prestados por no domiciliados, debía de exhibir los pagos por las retenciones efectuadas.

Que en respuesta al referido requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que solicitó a la empresa corporación que provee servicios de finanzas corporativas, que le brinde servicios de asesoría para determinar la viabilidad de la emisión de bonos, y que cumplió con presentar los entregables preparados por dicha empresa, los que por sí solos explican el trabajo realizado, esto es, que se trató de un trabajo relacionado con la posible emisión de bonos que estuvo evaluando.

Que en el Punto N° 05 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1682, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y que presentó comprobantes de pago,

¹⁷ Ibidem 7.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

asientos contables, programa de bonos corporativos, correos electrónicos, calendario de trabajo y carta de propuesta económica; sin embargo, no cumplió con exhibir el contrato de prestación de servicios de asesoría financiera, ni el informe final del programa de emisión de bonos.

Que agregó que la propuesta del proveedor no contiene firma y que si bien se establece en ella una contraprestación de US\$ 30 000,00, el cual sería abonado 50% a la firma de la propuesta y 50% al momento que se registre el programa de emisión de bonos ante CONASEV, la recurrente no ha sustentado el cumplimiento de dichas condiciones, más aún no explicó cuál fue el resultado, por cuanto no ha exhibido el registro en CONASEV por el cual diera por concluido el servicio, por lo que al no haber la recurrente sustentado que este se hubiera prestado, procedió a reparar la suma de S/ 41 940,00.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 8 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1613, 1617 a 1619, emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, detallado en el punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, antes citado, de foja 1682, debiendo para ello exhibir el informe final respecto del servicio recibido por el proveedor y el contrato suscrito con el mismo. Asimismo, le solicitó que exhibiera el pago realizado por los servicios y las retenciones efectuadas por renta de no domiciliados.

Que mediante el escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento, indicando que la gerencia general decidió evaluar la posible emisión de bonos con el objeto de obtener fondos para expandir las actividades de la compañía, por lo que procedió contratar a la empresa _____, corporación que provee servicios de finanzas corporativas.

Que señaló que de acuerdo a los artículos 92 y 170 de la Ley General de Sociedades, la gerencia no tiene la obligación de registrar sus decisiones en un libro societario, por lo que no cuenta con documentación adicional que sustente que la gerencia ordenó el servicio realizado por _____ sin embargo, sí cuenta con informes y presentaciones, los cuales fueron entregados. Asimismo, manifestó que toda vez que la emisión de bonos no se concretó, únicamente canceló el 50% del monto pactado en el contrato suscrito con la mencionada empresa.

Que en el Punto N° 08 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1562 y 1563, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que la carta de propuesta del proveedor contiene una rúbrica de aceptación de fecha 18 de agosto de 2010 del Gerente de Administración, Finanzas y Operaciones, Señor _____ en la que se estableció una contraprestación de US\$ 30 000,00, el cual sería abonado 50% a la firma de la propuesta y 50% al momento que se registre el programa de emisión de bonos ante CONASEV; no obstante, la recurrente no exhibió documentación que sustente el cumplimiento de dichas condiciones, más aún no explicó cuál fue el resultado, por cuanto no presentó el registro en CONASEV por el cual se hubiese dado por concluido el servicio.

Que concluyó que no se acreditó la efectiva prestación del servicio observado, por lo que la Administración procedió a mantener el reparo materia de análisis.

Que conforme con lo establecido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de Tercera Categoría se deducirán 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 estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae principalmente en el contribuyente que alega su existencia y la Administración, puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la





Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que conforme a lo expuesto, se aprecia que la Administración reparó los gastos por asesoría financiera que habrían sido brindados por la empresa _____ por el importe de S/ 41 940,00, toda vez que la recurrente no acreditó la prestación efectiva de dicho servicio.

Que la recurrente con la finalidad de sustentar los servicios acotados, adjuntó diversa documentación tales como: asientos contables, comprobante de pago, una presentación en Power Point, correos electrónicos y una propuesta del servicio.

Que a foja 991, obra la Factura N° A-153, emitida por la empresa _____ por el servicio de asesoría financiera, materia de reparo.

Que por su parte, de autos se aprecia un documento de 6 de julio de 2010, remitido por la empresa proveedora _____, de fojas 973 a 977, en la que se dejó establecida la propuesta de asesoría que efectuaría la citada empresa referida al análisis de la situación financiera de la recurrente y la recomendación de estructura para el programa de financiamiento, indicándose a su vez que la remuneración por dicho servicio ascendería a US\$ 30 000,00, el cual sería cancelado en un 50% al momento de la firma de la citada propuesta, y el otro 50% restante, al momento en que se registre el programa en CONASEV, adjuntándose un calendario de trabajo.

Que respecto a la prestación del servicio de asesoría financiera en la emisión de bonos, se puede apreciar que la recurrente a su vez cumplió con presentar diversas diapositivas de fojas 967 a 971, en la que se indica el programa de bonos corporativos.

Que del mismo modo a fojas 983 a 990, obra la carta emitida por la recurrente al Banco Interamericano de Finanzas y los correos electrónicos referidos al pago de una factura emitida por la proveedora, advirtiéndose de fojas 981 que tales operaciones fueron anotadas en los asientos contables respectivos.

Que teniendo en cuenta ello, se encuentra acreditada la prestación efectiva de los servicios de asesoría financiera, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que cabe indicar que en el presente caso se ha verificado la prestación de los servicios contratados, por lo que la decisión empresarial de la recurrente de no proceder a la emisión de los bonos no puede llevar a desconocer el mencionado servicio.

8. Servicios de asesoría en estudios de bioequivalencias no sustentados

Que la recurrente alega que el gasto correspondiente al servicio contratado con motivo de la elaboración de dossiers para su presentación ante la DIGEMID cumple con el principio de causalidad, dado que es necesario incurrir en ellos para poder efectuar el registro o actualización de los productos farmacéuticos, habiendo cumplido con presentar todos los dossiers preparados por las empresas contratadas.

Que indica que la Administración debió de valorar la constancia notarial ofrecida en primera instancia y proceder a realizar una inspección, al encontrarse dentro de los alcances del artículo 125 del Código Tributario; así como de los principios de verdad material e impulso de oficio, a fin de verificar la existencia de los dossiers y no sustentar el reparo en la insuficiencia de aspectos probatorios, por lo que corresponde que se emita un nuevo pronunciamiento.

Que por su parte, la Administración indica que la controversia consiste en determinar si la recurrente acreditó con documentación sustentatoria la fehaciencia del gasto materia de reparo. Indica que la

31



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

recurrente no cumplió con presentar la documentación o información técnica (dossier) relacionada con los productos farmacéuticos, contratos, entre otros, por lo que no es posible determinar que tales gastos cumplieren con el principio de causalidad.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30494, 30495 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por servicios de asesoría en estudios de bioequivalencias no sustentados por el importe de S/ 243 562,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que mediante el Punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1729, la Administración le solicitó a la recurrente, entre otros, que respecto de la contabilización de los gastos efectuados en la Cuenta 6326002 – Estudios de Bioequivalencias, detallada en el Anexo N° 04 del citado requerimiento, de foja 1726, exhibiera contratos (de ser el caso traducidos), adendum, modificaciones al contrato, comprobantes de pago, guías de remisión, y cualquier otra documentación que sustente la prestación efectiva de los servicios contratados. De haber servicios prestados por no domiciliados, debía de exhibir los pagos por las retenciones efectuadas.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que si bien la Cuenta 6326002 se denomina estudios de bioequivalencias, en el caso concreto, el gasto corresponde al servicio que se contrató referente a la elaboración de dossiers para su presentación ante la Dirección General de Medicamentos y Drogas (DIGEMID).

Que agrega que el dossier comprende toda la información técnica de los productos farmacéuticos respecto de los cuales quiere proceder a su registro sanitario o actualización del referido registro, a fin de estar legalmente autorizado a su comercialización; en ese sentido, de no contar con el mencionado registro se encontraba prohibido de efectuar la venta de tales productos. Asimismo, señaló que el servicio brindado se materializó mediante el envío de un expediente con la correspondiente información técnica. En ese sentido, añadió que los desembolsos cumplían con el principio de causalidad.

Que en el Punto N° 05 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1674 y 1675, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que respecto a los servicios pagados a las empresas:

- (i) , presentó un contrato de locación de servicios en búsqueda de principios activos y formulación farmacéutica, comprobantes de pago, asientos contables, reportes semestrales internos, cartas y diversos correos electrónicos; sin embargo, concluyó que estos últimos no sustentaban por sí mismos los servicios prestados, más aún cuando de tales correos no se podía establecer cuáles fueron los servicios recibidos; además que, la recurrente no estableció cuales fueron los productos por los cuales se realizaron las mencionadas prestaciones.
- (ii) indicó que estos consistían en la elaboración de dossiers para su presentación de manera local ante la Dirección General de Medicamentos y Drogas – DIGEMID, y que comprendían toda la información técnica de los productos farmacéuticos respecto de los cuales se iba a proceder a su registro sanitario o a la actualización del mismo, y que estos servicios se materializaban en un expediente que era enviado por los proveedores, exhibiendo para ello los comprobantes de pago, asientos contables, expedientes de especificaciones técnicas con resolución directoral de DIGEMID de algunos productos (Progendo 200mg cápsulas blancas, Zimaquin 50 mg comprimidos y Epival 500mg comprimidos con recubrimiento entérico); sin embargo, no exhibió documentación que acredite que los citados proveedores le hubiesen proporcionado dichos expedientes.

Que en ese sentido, la Administración procedió a observar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por el importe de S/ 715 707,90.

 32



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que posteriormente, mediante el Punto N° 10 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1612, 1617 y 1619, emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, detallado en el punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, antes citado, debiendo para ello explicar y detallar por escrito cuáles fueron los servicios recibidos de los proveedores observados durante el año 2010, exhibiendo toda documentación que sustente sus afirmaciones, incluyendo contratos, pago y la retención efectuada.

Que mediante el escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento, indicando que la Administración cuestionaba dos gastos: el estudio de bioequivalencias (dossiers) y los estudios de principios activos. Agregando, respecto al estudio de bioequivalencias, que todo laboratorio o droguería puede solicitar el registro sanitario de los productos farmacéuticos, dispositivos médicos o productos sanitarios, siempre y cuando, cumplan con los requisitos previstos en el Decreto Supremo N° 010-97 y sus modificatorias, lo que permite la fabricación, importación, almacenamiento, distribución, comercialización, promoción, dispensación y expendir los citados productos. En tanto que las empresas se encargaban de realizar el armado del dossier, compilando y evaluando que la información cumpliera con la reglamentación aplicable, teniendo en cuenta el rubro del producto a registrar, y que los expedientes eran remitidos vía courier, los cuales constituían por sí mismos la prestación de los servicios contratados. En ese sentido, señaló que los servicios de dossier comprendían toda la información técnica relacionada con los productos farmacéuticos que requería a fin de proceder a la inscripción y actualización en el registro sanitario. Finalmente, en cuanto a los servicios de asesoría en principios activos prestados por , indicó que estos consistían en la búsqueda y asistencia en la selección y evaluación de nuevos principios para su desarrollo y potencial lanzamiento de nuevos productos a ser comercializados en el país.

Que en el Punto N° 10 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1552 a 1558, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló en cuanto a estudios de bioequivalencias que este comprendía toda la información técnica de los productos farmacéuticos que la recurrente requería inscribir o actualizar en el registro sanitario; así como, de los productos importados a comercializar en el país, por lo que las empresas

compilaban toda la información según el reglamento previsto en el Decreto Supremo N° 010-98 y que estos eran remitidos en expedientes (dossiers) vía courier; no obstante, la recurrente solo exhibió los expedientes de los productos Progendo 200 mg cápsulas blandas; Zimaquin 50 mg comprimidos y Epival 500 mg comprimidos con recubierta entérico, correspondiente a los servicios de dossier prestados por la empresa , por lo que procedió a levantar el reparo por el importe de S/ 134 466,30, y que al no haber exhibido los expedientes referidos a los servicios de dossier prestados por , procedió a reparar por la suma de S/ 243 561,60.

Que cabe agregar que con relación a los servicios de asesoría en principios activos prestados por , la Administración señaló que de la evaluación de los medios probatorios presentados se puede advertir que se encuentra acreditada la existencia del programa API Administrador, del que se obtiene toda la información relacionada a los principios activos, registros de sus patentes, formulaciones químicas y demás información técnica de todos los principios activos posible de ser comercializados en el país, por lo que no efectuó ningún reparo por el mencionado servicio.

Que conforme con lo expuesto se aprecia que la Administración reparó los gastos por los servicios de dossier prestados por la empresa por el importe de S/ 243 562,00, toda vez que la recurrente no acreditó documentariamente la prestación efectiva de dicho servicio.

Que conforme con lo establecido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de Tercera Categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y





Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que obran a fojas 28321 y 28322 copia del Invoice N° 1154/2010 emitido por
por el concepto de recopilación y preparación de información (Dossiers) para el registro de los productos detallados en el anexo adjunto por el importe de US\$ 86 400,00, materia de reparo.

Que en el anexo de dicho invoice, de foja 28322 vuelta, se aprecia que la proveedora dejó consignado que cada dossier para registro de producto ante las autoridades sanitarias del Perú incluía: certificado de libre venta (CLV), carta legalizada y consularizada si el nombre comercial es diferente en Perú, certificado de buenas prácticas de manufactura, contrato de fabricación, fórmula cualicuantitativa, justificación de la fórmula, monografía clínico farmacológica, prospecto del paciente, metodología analítica, metodología analítica del principio activo, metodología de fabricación, sistema de codificación de lote, especificaciones del material de empaque, artes de empaque, primario y secundario, especificaciones técnicas, certificado de análisis y estudio de estabilidad.

Que asimismo señaló que los dossier correspondían a los siguientes productos: Andean's Oliv – Intense Crema Corporal, Crema de Día, Crema de Manos, Crema de Noche, Intense Jabón en Barra, Intense Jabón Líquido; Andean's Wine – Age Contorno de Ojos, Crema Corporal Antiedad, Crema de Día, Crema de Manos, Crema de Noche, Gel de Ducha, Jabón en Barra; Biohelix Jarabe; Caprimida D Forte Cápsulas, Emolan factor solar SPF 35; Prostall comprimidos con recubrimiento entérico 0,4mg y Virobin Cápsulas 75mg.

Que sin embargo, de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, se puede advertir que la recurrente no cumplió con presentar los dossier que habrían sido remitidos por la empresa por los medicamentos detallados en el considerando precedente, los documentos que se especificaban que comprendían los indicados dossiers o alguna documentación que permita acreditar la efectiva realización de las operaciones objeto de reparo; no obstante, haber sido requerida para ello, por lo que el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que el servicio contratado cumple con el principio de causalidad, es preciso indicar que conforme a lo expuesto en la presente resolución, aquella no presentó documentación alguna que acredite que la proveedora hubiese prestado efectivamente el servicio; siendo que el reparo se sustenta en la falta de fehaciencia de este y no en el cumplimiento del principio de causalidad, por lo que carece de sustento lo alegado en sentido contrario.

Que en cuanto a que la Administración debió de valorar la constancia notarial adjunta a su recurso de reclamación, cabe mencionar que de conformidad con lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario, no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas; por lo que la Administración actuó con arreglo a ley, más aún si la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que no corresponde amparar lo afirmado en este extremo.

Que respecto a que la Administración se encontraba obligada a efectuar una inspección a fin de verificar la existencia de los dossiers, cabe señalar que a efecto de determinar si los gastos observados fueron prestados de manera fehaciente, corresponde a los contribuyentes adjuntar la documentación que permita corroborar ello, debiendo precisarse que no resulta exigible a la Administración realizar dicha inspección, no habiéndose transgredido los principios alegados por la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

9. Provisión de gastos de promoción no sustentados

Que la recurrente sostiene que el pago de cursos y seminarios a médicos independientes conjuntamente con la entrega de material promocional son necesarios para publicitar los productos que comercializa porque responden a una política comercial de la empresa; que la entrega de material promocional como folletos y volantes son deducibles bajo una concepción amplia del principio de causalidad.

Que la Administración refiere que la recurrente no ha acreditado la fehaciencia de los gastos promocionales mediante la documentación sustentatoria respectiva por un importe de S/ 208 289,48; asimismo, no ha podido demostrar la existencia de un vínculo entre las erogaciones por inscripción, viajes, hospedaje y alimentación con el fin de financiar la participación de diversos profesionales de la salud en congresos realizados en el país y en el extranjero por el monto de S/ 73 406,58.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30491 a 30494 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por gastos de promoción no sustentados por el importe de S/ 281 696,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que mediante el Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1729, la Administración le solicitó a la recurrente, entre otros, que respecto a la contabilización de los gastos efectuados en la Cuenta 6371020 – Gastos de Promoción, detallada en el Anexo N° 04 del citado requerimiento, de foja 1725, explicara por escrito la causalidad para efecto del Impuesto a la Renta, debiendo para ello exhibir contratos (de ser el caso traducidos), adendum, modificaciones al contrato, comprobantes de pago, guías de remisión, y cualquier otra documentación que sustente la prestación efectiva de los servicios contratados.

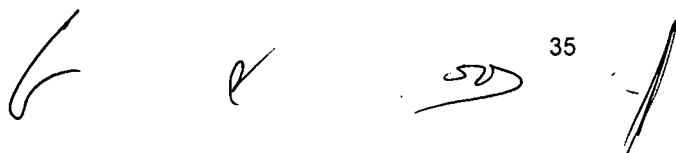
Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que los conceptos registrados en la Cuenta N° 6371020 corresponden a gastos generales de promoción de productos, tales como folletos, volantes, alquileres de stands en simposios médicos, campañas de publicidad, auspicio en eventos médicos, entre otros, y que estos gastos son estrategias para aumentar las ventas o mantener la fuente productora.

Que en el Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1671 y 1672, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que los gastos consignados en la Cuenta 6371020 – Gastos de Promoción corresponden a diversos servicios, como clases de gastronomía, entradas al cine, servicios de alojamiento, inscripciones y auspicios a congresos, alquileres de stands en simposios médicos, entre otros, siendo que aquella presentó diversos comprobantes de pagos los que no sustentaban los montos consignados en la citada cuenta, por lo que dejó constancia que al margen de que no evalúa la causalidad del gasto, observa el importe de S/ 528 364,79 como no sustentado.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 12 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1611, 1612, 1617 a 1619, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, detallado en el Punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, antes citado.

Que mediante el escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento, indicando que los gastos incurridos se pueden clasificar en tres categorías: i) auspicios, ii) eventos con médicos y iii) invitaciones a eventos, adjuntando un cuadro en el que detalló en qué consistía cada uno de los gastos incurridos.

Que en el Punto N° 12 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1550 y 1551, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que los gastos

 35



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

considerados en la Cuenta 6371020 comprenden diversos servicios como clases de gastronomía, entradas al cine, caritas pintadas y globoflexia, preparación de bocaditos y desayunos, servicio de alojamiento, inscripciones y auspicios a congresos, alquileres de stands en simposios médicos, entre otros, brindados a los médicos, como estrategias para incrementar las ventas, por lo que la recurrente exhibió comprobantes de pago, asientos contables, programaciones de campañas mensuales, fotos, folletos, volantes y cartas, las que sustentan la suma de S/ 246 668,73, como gastos promocionales, procediendo a levantar la observación en este extremo.

Que asimismo, indicó que la recurrente no exhibió documentación alguna que sustente fehacientemente los gastos promocionales por la suma de S/ 208 289,48; en consecuencia, procedió a reparar dicho importe.

Que en cuanto a los gastos por inscripciones en cursos y congresos de médicos ascendentes a S/ 73 406,58, señaló que la recurrente no ha demostrado la necesidad de asumir los gastos por participación de médicos independientes a tales eventos, por lo que este deviene en un acto de liberalidad. Agrega que la recurrente se limitó a presentar los comprobantes de pago y folletería de los mencionados eventos, tickets aéreos, órdenes de pago, reservas de hotel, formatos de inscripción a congresos, los que por sí solos no acreditan la vinculación de los desembolsos efectuados con los productos que se comercializa, ni la medida en que dichos congresos y/o eventos contribuyen a incrementar sus ventas; además, que no sustenta la existencia de alguna contraprestación recibida por parte de los médicos participantes. En ese sentido, la recurrente no acreditó los motivos por los cuales era indispensable incurrir en gastos referidos a la inscripción de médicos ajenos a la empresa a diversos cursos y congresos, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 73 406,58.

Que conforme al primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado, 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, en tanto la deducción no se encuentre expresamente prohibida por dicha ley.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 44 del referido cuerpo legal señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de Tercera Categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

- Gastos de Promoción

Que conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes, la Administración reparó los gastos de promoción por el importe de S/ 208 289,48, no sustentados por la recurrente, lo que se encuentra corroborado en la presente instancia, toda vez que se advierte de autos que la recurrente no ha acreditado la fehaciencia de los gastos promocionales mediante la presentación de la documentación respectiva, pese a estar obligada a ello y ser requerida a tal efecto.

- Cursos y congresos

Que conforme con lo expuesto en los considerandos precedentes, la Administración reparó los gastos por participación de médicos a eventos nacionales e internacionales por la suma de S/ 73 406,58, al no haberse acreditado que se encuentren vinculados al giro del negocio.

Que al respecto es preciso indicar 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



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

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 a 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 del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, el artículo 39 de la Ley de los productos farmacéuticos, dispositivos médicos y productos sanitarios, Ley N° 29459¹⁸, aplicable al caso de autos, dispone 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. Asimismo, indicó que la promoción y la publicidad de productos farmacéuticos y dispositivos médicos autorizados para venta bajo receta médica deben ser dirigidas exclusivamente a los profesionales que los prescriben y dispensan, siendo que por excepción, los anuncios de introducción dirigidos a dichos profesionales se pueden realizar en medios masivos de comunicación.

Que de la norma antes glosada, 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 en ese sentido, si bien resulta razonable considerar que los gastos en que se incurre para mostrar al profesional de la salud –que es aquel que receta determinado medicamento a sus pacientes, con dicha acción decide el consumo de los bienes que comercializa- los beneficios de sus productos, frente a los que puede ofrecer su competencia; se debe acreditar en el caso concreto que los gastos realizados corresponden a tal fin y por ende, guardan relación con la generación de la renta.

Que conforme se ha indicado, el presente reparo comprende las erogaciones realizadas para la participación de médicos en eventos nacionales e internacionales, que según se refiere comprenderían la inscripción, transporte, viáticos, entre otros.

Que conforme se indicó en el Punto N° 12 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870 la recurrente presentó inscripciones y auspicios a congresos, folletos, volantes, tickets, entre otros, no advirtiéndose de autos que cumpliera con sustentar que los cursos o congresos hubieran tenido relación con la exposición o divulgación de los medicamentos comercializados por la recurrente, sus bondades o sus ventajas comparativas respecto de similares productos comercializados por las empresas que comparten su mismo rubro a nivel local o internacional, no resultando posible establecer que los gastos asumidos por la recurrente para invitar y/o enviar a médicos a los referidos congresos, seminarios o cursos, tuvieran como fin la publicidad de los productos farmacéuticos de la recurrente, que tendría incidencia en la venta de sus productos, por lo que no puede afirmarse que se trate de gastos que cumplan con el principio de causalidad; criterio acorde al contenido en las Resoluciones N° 09999-8-2011 y 19049-8-2011.

¹⁸ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 26 noviembre 2009.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que en tal sentido, corresponde mantener el mencionado reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, esta no ha cumplido con presentar documentación que permita levantar las observaciones realizadas por la Administración.

10. Costo neto de enajenación

Que la recurrente sostiene que cumplió con todas las obligaciones derivadas del contrato de arrendamiento financiero para adquirir la propiedad de los vehículos cuyo costo neto de enajenación afectó los resultados tributarios del ejercicio gravable 2010, por lo que la Administración no debió desconocer la deducción como gasto del costo neto de enajenación de los vehículos robados, dado que a la fecha del nacimiento de la obligación tributaria, era propietaria de dichos vehículos.

Que por su parte, la Administración refiere que la controversia consiste en determinar si corresponde efectuar la deducción del costo neto de enajenación de los vehículos adquiridos en leasing que fueron robados durante el ejercicio 2010. Indica que la recurrente no ha presentado medio probatorio alguno que permita acreditar la propiedad de los vehículos recibidos en arrendamiento financiero con anterioridad al siniestro tales como, carta con cargo de dichos bienes, pago de las 36 cuotas del arrendamiento, comprobantes de pago, por lo que no le corresponde deducir el costo de enajenación de los mismos.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30489 a 30491 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por costo neto de enajenación por robo de vehículos por el importe de S/ 74 708,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001870.

Que mediante el Punto N° 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130000930, de foja 1729, la Administración le solicitó a la recurrente, entre otros, que respecto a la contabilización de los gastos efectuados en la Cuenta 6551302 – Costo neto de enajenación, detallada en el Anexo N° 04 del citado requerimiento, de foja 1724, explicara por escrito la causalidad para efecto del Impuesto a la Renta; así como, su vinculación con la fuente generadora de ingresos o el mantenimiento de la fuente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 10 de junio de 2013, de fojas 1693 a 1718, señaló que los desembolsos efectuados en la Cuenta 6551302 correspondían, entre otros, al costo de enajenación por las ventas de vehículos adquiridos en leasing que fueron siniestrados y dados de baja del activo.

Que en el Punto N° 05 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, de fojas 1669 y 1670, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente, y señaló que el costo de enajenación correspondía a cuatro automóviles marca Hyundai, modelo Accent, adquiridos en leasing, los cuales fueron robados y dados de baja del registro de activo fijo, y que la recurrente exhibió asientos contables, cheques emitidos por Seguros Rímac a nombre del Banco Interbank y del Banco de Crédito del Perú, denuncia policial, tarjetas de propiedad y cartas; sin embargo, no exhibió el contrato de leasing, por lo que reparó el importe de S/ 74 708,21.

Que posteriormente, mediante el Punto N° 13 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1611, 1617 a 1619, emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que desvirtuara el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, detallada en el punto 5 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° 0122130000930, antes citado, debiendo para ello sustentar los motivos del registro del costo neto de enajenación por bienes adquiridos en arrendamiento financiero y que fueron robados, además que, exhibiera los contratos de arrendamiento financiero de los mencionados vehículos.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que mediante escrito de 16 de agosto de 2013, de fojas 1585 a 1610, la recurrente dio respuesta a dicho requerimiento, indicando que cumplió con presentar los contratos correspondientes, por lo que corresponde que se levante el reparo efectuado.

Que en el Punto N° 13 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° 0122130001870, de fojas 1548 a 1550, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que el costo de enajenación corresponde a cuatro vehículos con las Placas de Rodaje N°

, siendo que con relación a los dos primeros vehículos advirtió de las adendas de los contratos de arrendamiento presentados que reconoció el robo de estos vehículos el 10 de diciembre de 2009, y que estos se encontraban asegurados por la Póliza N° de Rímac Internacional, quien emitió los cheques 00425075 y 00431838 por US\$ 8 500,00 cada uno por la indemnización de los mencionados siniestros, los que fueron recibidos por el Banco Interbank. Asimismo, en la citada adenda se estableció que la recurrente optó por el pago de sus obligaciones de los saldos deudores, por lo que el Banco Interbank determinó el saldo por pagar correspondiente.

Que con relación al vehículo con Placa de Rodaje N° mencionó que el 1 de octubre de 2010 el Banco de Crédito del Perú suscribió la modificación y cancelación parcial del arrendamiento financiero suscrito con la recurrente en la que se señaló la pérdida del citado vehículo, asegurado por Rímac Internacional, quien abonó la suma de US\$ 10 000,00, y que serían aplicados al saldo pendiente de cancelación del vehículo siniestrado, el pago del Impuesto a la Renta y para amortizar el saldo por cancelar del contrato financiero.

Que en cuanto al vehículo con Placa de Rodaje N° CCC-173, manifestó que mediante la modificación del contrato de arrendamiento financiero se reconoció la pérdida del citado vehículo y que la recurrente optó por la reposición del bien.

Que en ese sentido, señaló que al haber la recurrente optado por la cancelación del contrato, sin llegar a ser propietaria de los vehículos robados, no le correspondía consignar en contabilidad el costo neto de enajenación, por no ser bienes del activo de su propiedad, procediendo a mantener el reparo materia de autos.

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, establecía que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que agrega el citado artículo, que por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria.

Que conforme a lo señalado en los considerandos precedentes, la Administración reparó la deducción del costo de enajenación de los vehículos robados con Placas de Rodaje N°

por la suma de S/ 74 708,21, al ser de propiedad de los Bancos de Crédito del Perú e Interbank.

Que respecto de los vehículos con Placa de Rodaje N° , obran a fojas 28309 a 28320, el contrato de arrendamiento financiero suscrito el 27 de setiembre de 2007, entre la recurrente y el del cual se aprecia en la cláusula undécima que "

cliente declara expresamente conocer que la propiedad del vehículo corresponde en forma exclusiva a Interbank". Asimismo, en el punto 15.10 de la cláusula décimo quinta se indicó que "En la eventualidad



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

que se declare la pérdida total del vehículo, Interbank podrá optar (...) por aplicar (...) el monto de la indemnización percibida al pago de las obligaciones asumidas por el cliente en virtud del contrato, incluyendo pero sin estar limitados a los saldos deudores de las pre cuotas, cuotas y cuotas extraordinarias devengadas, (...) el saldo del capital financiado, el importe de la opción de compra y en general cualquier otro concepto que deba pagar el cliente a Interbank (...) de existir un exceso, este será entregado al cliente"

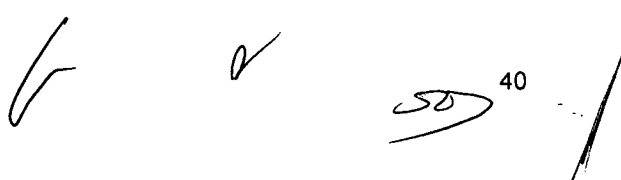
Que la cláusula décimo sexta señala que "(...) la opción de compra podrá ser ejercida por el cliente en cualquier momento durante la vigencia del contrato mediante el envío de una comunicación escrita con cargo de recepción dirigida a Interbank; sin embargo, surtirá efectos únicamente después de que (...) haya cumplido con (I) Efectuar el pago de todas las cuotas; (II) Efectuar el pago y/o cumplir con todas las obligaciones, distintas al pago de las cuotas, asumidas en virtud del contrato (...); y, (III) Efectuar el pago del precio o importe de la opción de compra más IGTV y los demás tributos, gastos y conceptos que afecten la operación (...) Sin perjuicio de lo previsto (...) la opción de compra podrá surtir efectos en forma anticipada (...) a partir de la cancelación de la cuota N° 13 y siempre que (...) hubiere cumplido (...) con todas las obligaciones a su cargo (...) y con todas las obligaciones vencidas pendientes de pago (...) en este supuesto, la contraprestación (...) deberá ser cancelada dentro de los cinco días hábiles de cursada a Interbank la comunicación escrita con cargo de recepción mediante el cual el cliente solicite (...) hacer efectiva la opción de compra en forma anticipada (...) la opción de compra solo se hará efectiva y, por lo tanto, únicamente se producirá la transferencia de propiedad del vehículo a el cliente, en la fecha en que este pague a Interbank el importe de la contraprestación (...)"

Que asimismo, obran a fojas 28306 a 28308, el Testimonio de la Modificación de Contrato de Arrendamiento Financiero de 1 de octubre de 2010, de la cual se advierte que Interbank tomó conocimiento del siniestro de los vehículos con Placa de Rodaje N° el 10 de diciembre de 2009 y 8 de mayo de 2010, respectivamente, y que estos se encontraban asegurados bajo la Póliza N° , emitida por el que emitió los Cheques N° 00425075 y 00431838, los cuales fueron imputados a las obligaciones de la recurrente referidas a conceptos de comprobante de pago por los restos del vehículo siniestrado, la comisión por modificación de contrato, comisión por trámites documentarios, y gastos reembolsables, habiéndose depositado en la cuenta corriente de la recurrente el exceso.

Que por otro lado, con relación al vehículo con Placa de Rodaje N° obra en autos el contrato de arrendamiento suscrito el 12 de setiembre de 2008 entre el Banco de Crédito del Perú y la recurrente, de fojas 28294 a 28303, del cual se aprecia que en la cláusula quinta se estableció que los bienes objeto del contrato eran de propiedad de la citada entidad bancaria, además que en la cláusula décimo segunda se dispuso que "el derecho de opción de compra podrá ser ejercitado dentro de los 10 (diez) días de pagada la última cuota del cronograma, siempre que a la fecha de ejercicio de la opción, haya cumplido con todas las obligaciones que asume por este contrato. En este caso, pagará a EL ARRENDADOR (...) el monto establecido (...) dentro del plazo perentorio de 2(dos) días útiles de comunicado a EL ARRENDADOR el ejercicio de tal opción (...)"

Que obran a fojas 28304 y 28305, la Segunda Modificación y Precancelación Parcial de Arrendamiento Financiero de la cual se aprecia que el siniestro del vehículo con Placa de Rodaje N° ocurrió el 13 de enero de 2010 y que a consecuencia de ello la compañía de seguro Rímac Internacional declaró la pérdida total de dicho bien por robo, procediendo a abonar la suma de US\$ 10 000,00, el cual fue aplicado al saldo de capital financiado (US\$ 3 928,79), al pago del Impuesto a la Renta que este ingreso genera (US\$ 1 821,36) y para amortizar el capital financiado (US\$ 4 249,84).

Que en cuanto al vehículo con Placa de Rodaje N° es preciso indicar que la recurrente no cumplió con presentar el contrato de arrendamiento financiero, la modificación del mismo, ni medio probatorio que acredite la propiedad del vehículo siniestrado.





Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que en ese sentido, si bien la recurrente sostiene que cumplió con cancelar la totalidad de las cuotas de los contratos de arrendamiento financiero, ejecutando posteriormente las opciones de compra previstas en los referidos contratos, adquiriendo de esa manera la propiedad de los vehículos materia de análisis, es preciso indicar que esta no sustentó que hubiese efectuado el pago de dichas cuotas, ni que hubiese ejercido la opción de compra de los citados bienes, asimismo tampoco adjuntó las comunicaciones que habrían sido recepcionadas por las entidades financieras en las que les hubiese informado que había optado por ejercer dicha opción a fin de que se efectuara la transferencia de propiedad de los referidos bienes; no obstante, encontrarse obligada a ello, conforme se dejó previsto en los contratos antes glosados.

Que toda vez que la recurrente no sustentó la propiedad de los vehículos con Placas de Rodaje N° entregados en arrendamiento financiero, no correspondía que efectuara la deducción del costo neto de enajenación de tales vehículos, por lo que corresponde mantener el reparo formulado por la Administración, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, de la documentación presentada por esta durante el procedimiento de fiscalización, no se advierte que hubiese acreditado la adquisición de la propiedad de dichos vehículos, por lo que carece de sustento dicha afirmación.

11. Servicios de asesoría promocional no sustentados



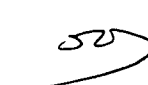

Que la recurrente señala que suscribió un contrato con la empresa a través del cual se estableció que esta le prestase servicios de asesoría promocional, además que podía subcontratar a un tercero para la realización efectiva del servicio, lo que ocurrió en el presente caso, mediante la subcontratación de la empresa, hecho que fue reconocido por la propia Administración. Asimismo, mediante el referido contrato se dispuso que el servicio sería brindado en el exterior, siendo posible que la información, los entregables o publicaciones, coordinaciones, entre otros, serían realizados por correo electrónico, por lo que dichos servicios se prestaron de manera inmediata y periódica.

Que alega que la Administración no efectuó una valoración conjunta de los correos electrónicos de coordinación, los archivos adjuntos a los correos y demás información presentada, de cuya revisión es posible constatar la prestación efectiva del servicio de asesoría promocional.

Que por su parte, la Administración indica que la controversia consiste en determinar si la recurrente durante el procedimiento de fiscalización acreditó la efectiva prestación del servicio observado. Refiere que la documentación adicional al contrato de locación de servicios de marketing celebrado con tal como la carta emitida por el proveedor el 15 de enero de 2009, correos electrónicos dirigidos entre y la recurrente y archivos adjuntos a estos, impresión de diapositivas, no evidencian la prestación efectiva de los servicios contratados.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30476 a 30488 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por servicios de asesoría promocional no sustentados por el importe de S/ 339 220,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001869.

Que mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001869, de foja 1660, la Administración señaló que respecto de la Cuenta 6324002 – Asesoría por servicio promocional relacionada al exterior, la recurrente suscribió un contrato con por la prestación anual del servicio de marketing ascendente a US\$ 120 000,00, por lo que le solicitó que señale por escrito cuáles fueron los servicios recibidos durante el año 2010 y que exhibiera los comprobantes de pago; así como,

   41 



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

toda la documentación que sustentara dichos servicios, la contabilización del gasto, el pago efectuado y la retención correspondiente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 5 de setiembre de 2013, de fojas 1639 a 1651, señaló que los desembolsos efectuados en la Cuenta 6324002 correspondían a la asesoría complementaria en materia de marketing, promoción y publicidad de los productos farmacéuticos que comercializaba.

Que indicó que el contrato suscrito con la citada empresa tenía entre uno de sus objetivos esenciales la generación de valor en las marcas que comercializaba, a través de la promoción y difusión de las mismas con la finalidad de influenciar en las decisiones de los médicos y consumidores, a fin de destacar y diferenciarse de otros laboratorios, obteniendo así mejores márgenes (por la fortaleza de sus marcas) y sostenibilidad del negocio a largo plazo, ya que el consumidor y el médico generaban fidelidad con las marcas de la compañía.

Que agregó que le resultaba indispensable contar con un servicio que le permitiera mantener y mejorar su liderazgo en el mercado y determinar estrategias de marketing eficientes e innovadoras, siendo indispensable que los profesionales del área comercial se mantuvieran permanentemente capacitados e informados respecto de nuevas estrategias o de mejoramiento del posicionamiento de sus marcas.

Que manifestó que estos servicios tenían como elemento estratégico esencial la construcción de valor tanto de los productos que eran promocionados al médico (aquellos que requieren receta médica para que puedan ser comercializados), como aquellos que por su condición de "venta sin receta médica", eran promocionados directamente al consumidor, para no depender de cadenas o farmacias.

Que señaló que el servicio estaba enfocado específicamente en proporcionar asesoría, lo que incluía ponerle en conocimiento de campañas, entregándole mejoras prácticas en otros países, estudios técnicos y de comportamiento del mercado, información científica, materiales exitosos, tácticas promocionales para conseguir el mejor impacto en la visita médica, tendencias de mercados, tendencias en uso de nuevas moléculas, estrategias de lanzamientos, entre otros.

Que finalmente, indicó que la empresa subcontrató los servicios de Laboratorios Recalcine, empresa chilena, para que sea la encargada de prestar los servicios antes detallados.

Que en el Punto N° 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122130001869, de fojas 1626 a 1636, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que esta exhibió un contrato de locación de servicios en marketing, una carta de 15 de enero de 2009 suscrita por indicando la subcontratación de Recalcine Chile, y que esta brindaría el servicio, comprobantes de pago, asientos contables, correos electrónicos de 2010 y 2011, publicación de estudios médicos, cronograma de eventos y diversas diapositivas.

Que agregó que en la cláusula segunda del contrato de locación de servicios de marketing se estableció que los servicios comprendían: definición de tácticas y lineamientos promocionales, análisis del mercado farmacéutico y de la tendencia de ventas; así como, la realización de congresos y conferencias en el extranjero, como parte de la asesoría en materia de marketing, servicios que no se encuentran en los correos electrónicos, publicaciones, diapositivas o folletos de publicidad presentados por la recurrente.

Que asimismo, indicó que si bien la recurrente manifestó que la estructura organizacional de marketing por especialización era un aporte de Laboratorio Recalcine, esta no indicó cuándo ni de qué manera se recibió este aporte por parte de la mencionada empresa.

Que respecto de los correos electrónicos adjuntados, manifestó que estos no constituyen prueba de los servicios contratados, más aún si de tales documentos no se podía establecer con certeza cuáles fueron

 42



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

los servicios prestados, por cuanto en ellos se registraron comunicaciones relacionadas con las directivas otorgadas a todos los laboratorios de la región vinculados con la empresa proveedora (Recalcine), entre otros, no habiéndose podido identificar las tácticas que se hubieran definido ni respecto de qué productos que comercializaba la recurrente se encontraban vinculados, los lineamientos promocionales de los productos, o la entrega de los análisis del mercado farmacéutico y de la tendencia de ventas durante el 2010, menos aún la realización de congresos y conferencias en el extranjero.

Que agregó que si bien la información de algunos correos electrónicos, emitidos por el gerente general de la recurrente, coincidían con los folletos presentados, no se ha podido demostrar que la misma hubiese sido producto de recomendaciones específicas brindadas por la empresa Recalcine, por cuanto fueron emitidas al grupo económico de la citada empresa, es decir, a los laboratorios en la región, sin otorgar una recomendación o asesoría específica y a medida de las necesidades de la recurrente; en consecuencia, al no haberse acreditado la prestación efectiva del servicio la Administración reparó el importe de S/ 339 220,00.

Que al respecto, conforme con lo establecido por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer la renta neta de Tercera Categoría se deducirán 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 estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 01218-5-2002, 01923-4-2004, 04245-1-2005 y 00325-1-2005, se ha dejado establecido que a efecto de sustentar el crédito fiscal y el gasto en forma fehaciente y razonable, no es suficiente que se cuente con los comprobantes de pago por adquisiciones y probar su registro contable, sino que debe demostrarse que, en efecto, estas operaciones se hayan realizado.

Que a fojas 456 a 458, obra copia del comprobante de pago emitido por la empresa Nether Pharma por asesoría en servicios de promoción y publicidad para sus productos farmacéuticos para el período noviembre – diciembre de 2010, materia de reparo.

Que obra a fojas 459 a 463, el Contrato de Locación de Servicios en Marketing suscrito entre la recurrente y la empresa _____ en cuya cláusula segunda se estableció que dicha empresa le prestaría servicios de asesoría en materia de marketing, pero no limitado a la promoción y publicidad de productos farmacéuticos. Asimismo, se indicó que los servicios contratados comprendían, entre otros, la definición de tácticas y lineamientos promocionales, análisis de mercado farmacéutico peruano y de las tendencias de ventas; así como, la realización de congresos y conferencias en el extranjero, y que estos serían prestados íntegramente en el extranjero.

Que en la cláusula sexta del referido contrato se dispuso que dentro de las obligaciones de la recurrente se dispuso que esta debía de prestar a la empresa proveedora toda la información necesaria para llevar a cabo el servicio requerido; así como, definir y mantener actualizada la relación de funcionarios con quienes la mencionada empresa cursaría comunicaciones; así como, la recepción de los servicios prestados descritos en la cláusula segunda.

Que en cuanto a los correos electrónicos adjuntados por la recurrente, es preciso indicar que a fojas 232 a 250, 286 a 381 y 405 a 455 obran diversos correos electrónicos respecto a coordinaciones y remisión de documentos que corresponden a periodos anteriores al facturado, esto es anteriores a noviembre – diciembre de 2010, por lo que tales documentos no se encuentran relacionados con el servicio materia de reparo.

Que respecto a los correos electrónicos obrantes a fojas 225 a 231, 251 a 285 y 382 a 404, se puede advertir que si bien corresponden a comunicaciones cursadas durante el periodo facturado, se trata sobre la comunicación de eventos que se realizarían en el año 2011, por lo que no acreditan que se encuentran

 43



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

vinculadas con la prestación de los servicios establecidos en el contrato de locación antes glosado, toda vez que no se advierte que guarden relación con la implementación de la política de marketing de la recurrente o que correspondan a los lineamientos promocionales que poseía, siendo que tampoco obra en autos que la recurrente hubiese efectuado algún reporte de la entrega de la documentación o de los trabajos realizados por la proveedora, es decir, no presentó ningún documento que acredite algún control de la prestación de los servicios que le habrían sido brindados.

Que asimismo, cabe mencionar que la recurrente no acreditó que hubiese brindado toda la información necesaria para que la proveedora pudiera brindarle el servicio materia de análisis ni que hubiese remitido la relación de los funcionarios autorizados para recibir tales comunicaciones; no obstante, encontrarse obligada a ello, conforme a lo previsto en el contrato antes glosado.

Que por su parte, algunos de los correos están dirigidos a varias empresas del grupo económico de la proveedora, por lo que estos no acreditan que hubiesen sido remitidos en cumplimiento de lo previsto en el contrato de locación de servicio; además que, las publicaciones enviadas por sí mismas no sustentan la efectiva prestación de los servicios acotados, más aún si no obra en autos alguna conformidad del servicio efectuada por la recurrente.

Que en ese sentido, no se aprecian informes, memorándums, cartas u otros de los que pudiera desprenderse que el contenido de los mencionados correos electrónicos tenía su origen en la obligación de prestar los servicios de asesoría de marketing.

Que asimismo, la recurrente no ha presentado ningún documento que acredite el análisis del mercado farmacéutico ni la tendencia de las ventas durante el periodo noviembre – diciembre 2010 y menos aún la realización de congresos o conferencias efectuadas en el extranjero que habrían sido efectuadas por la proveedora en cumplimiento de los servicios de asesoría de marketing.

Que de la evaluación conjunta de la documentación presentada se advierte que al no haber la recurrente cumplido con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de dichos gastos; no obstante, haber sido requerida expresamente para ello, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

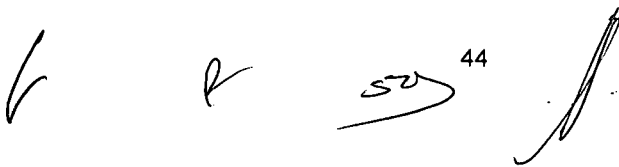
Que contrariamente a lo manifestado por la recurrente, los mencionados correos electrónicos han sido valorados de manera conjunta con la demás información presentada, no obstante esta no resulta suficiente para acreditar la prestación efectiva del servicio deducido.

12. Entrega de muestras médicas no sustentada

Que la recurrente sostiene que tiene una política de entrega de muestras médicas, que es reconocida como una práctica de empresas de la industria farmacéutica, la que debe ser cumplida bajo estándares mundiales, por lo que cuenta con información que acredita la trazabilidad de este tipo de entregas y el destino de las muestras médicas para fines promocionales a profesionales de la salud.

Que refiere que en el año 2014, a través de la Circular N° 010-2014-600000, la Administración ha reconocido la problemática presentada en la acreditación de la entrega de muestras médicas, indicando que en los procedimientos de fiscalización a efectos de acreditar la entrega de muestras médicas a profesionales de la salud, basta con la presentación de un reporte del visitador médico, eximiendo a las empresas del rubro la carga de probar la entrega efectiva a dichos profesionales.

Que añade que la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Sub especialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Lima, ha emitido la Sentencia en el Expediente N° 3344-2012, estableciendo que la presentación de los cargos de recepción por parte de los

 44



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

médicos no depende del laboratorio, dado que no ejerce potestad alguna sobre estos y que los reportes de control de los visitadores médicos demuestran un control de las muestras entregadas.

Que indica que en caso se comparta el criterio que para acreditar la entrega de muestras médicas, se requiere acreditar la entrega efectiva a los profesionales de la salud, dado que ha presentado pruebas indubitables respecto a la entrega de estos a los consultores médicos con fines de su entrega a los profesionales médicos, corresponderá que se remita los actuados a la Administración para que revalúe la procedencia de su reparo considerando lo establecido por este en la Circular N° 010-2014-600000.

Que mediante escrito de fojas 34547 y 34548, solicita que se aplique la Casación N° que señala que constituye prueba suficiente, la base de datos que contiene la información de las visitas efectuadas como la identificación específica del consultor médico receptor, bienes entregados, fecha de entrega, identificación del profesional de la salud y especialidad.

Que por su parte la Administración indica que la controversia consiste en determinar si el gasto incurrido por la recurrente por concepto de muestras médicas cumple con el principio de causalidad, para lo cual deberá dilucidar si se acreditó de manera fehaciente que las referidas muestras fueron destinadas a promocionar los productos que comercializa. Precisa que la recurrente no cuenta con ningún documento ya sea cargo, acuse de recibo, acta de entrega u otro, suscrito por el profesional de la salud al cual estaba destinada finalmente cada muestra médica, en el que conste que dicho profesional recibió el producto.

Que de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, de fojas 30470 a 30476 y 30525, se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por entrega de muestras médicas no sustentadas por el importe de S/ 18 558 334,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0122130001869.

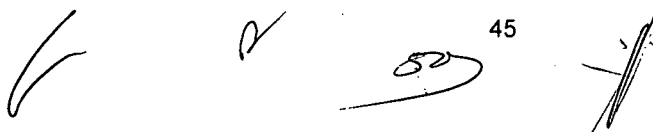
Que mediante el Punto N° 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122130001869, de foja 1660, se aprecia que respecto de la Cuenta 6371008 – Propaganda de mercaderías, la Administración indicó que no se sustentó el destino final de las muestras médicas, por lo que solicitó que se acredite el gasto por dicho concepto.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 5 de setiembre de 2013, de fojas 1639 a 1651, manifestó que es una empresa dedicada principalmente a la fabricación, promoción, venta y distribución de productos farmacéuticos, siendo que el mayor porcentaje de sus ventas proviene de la comercialización de productos éticos, esto es, de aquellos que requieren de la emisión de una receta médica para su adquisición, por lo que al no ser posible que dichos medicamentos sean promocionados a través de los medios masivos, se procede a entregar muestras médicas a los profesionales de la salud con el fin de que estos promocionen los beneficios terapéuticos de sus productos y genere una mayor demanda de los mismos.

Que alegó que las citadas muestras médicas no constituyen productos para la venta, sino que es un bien con fines promocionales, los cuales son entregados por los visitadores médicos de la empresa, según la estrategia de marketing establecida para cada producto previsto en los ciclos promocionales desarrollados por la empresa.

Que señaló que cuenta con toda la documentación que sustenta la trazabilidad de las operaciones de la compañía, tales como guías de remisión que sustenta la entrega de las muestras médicas a los profesionales de la salud, reporte consolidado de las visitas, fichas físicas, vouchers en donde se especifica el nombre del médico, la fecha de la visita y el medicamento entregado, entre otros.

Que en el Punto N° 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122130001869, de fojas 1621 a 1626, la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente; así como, de los documentos

 45



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

presentados durante el procedimiento de fiscalización, e indicó que al ser aquella una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos, por lo cual se encuentra impedida de hacer propaganda a los consumidores finales, la recurrente efectúa entregas de muestras médicas a fin de que sean los profesionales de la salud quienes prescriban sus productos a los pacientes.

Que agrega que mediante la elaboración de los "ciclos promocionales" se determina qué productos van a ser promocionados, en qué periodo y a qué médicos serán entregados las referidas muestras médicas; además de la cantidad que va a entregarse. Asimismo, señala que mediante el archivo de balanceo se establece las unidades a ser entregadas a los visitadores médicos, información que luego es enviada al centro de distribución local, el cual se encarga del embalaje y distribución de los mismos a los puntos señalados por los consultores médicos, adjuntándose las guías de remisión respectiva y que es la que finalmente da origen al registro contable del gasto, pese a que aún no tiene la confirmación de la efectiva entrega de los referidos bienes a los médicos.

Que manifiesta que de la documentación exhibida se puede establecer que la misma está referida a la determinación de sus ciclos promocionales, en los que se les proporciona a los consultores médicos información para la realización de las visitas a los profesionales médicos, sustentándose en la información elaborada por las empresas IMS y Close up; sin embargo, no exhibió documentación que sustentara la efectiva entrega de las muestras médicas a los doctores, como consecuencia de las visitas realizadas por los consultores médicos, debiendo de tenerse en cuenta que las guías de remisión por la salida de las muestras médicas corresponden a las entregas efectuadas a los consultores médicos, y que las fichas médicas a las que se refiere la recurrente, emitidas en las visitas realizadas, no contienen la conformidad de los profesionales médicos por la recepción de las muestras médicas.

Que en ese sentido, al no haber la recurrente sustentado la observación efectuada, procedió a mantener el reparo materia de análisis.

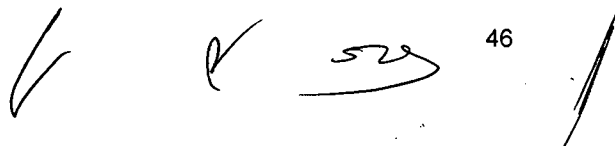
Que según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de Tercera Categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el citado artículo añade que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Que en las Resoluciones N° 07840-3-2010 y 07111-8-2014, entre otras, este Tribunal indicó que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios. Sobre el particular, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 7527-3-2010 y 13388-4-2013, entre otras, 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 trabajadores, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que en la Resolución N° 07164-2-2002 se ha señalado que a efecto del Impuesto a la Renta, las muestras médicas constituyen gastos necesarios para producir la renta, teniendo en consideración que legalmente para determinar la renta neta de Tercera Categoría se deduce de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida.

Que la citada resolución agrega que si bien las muestras médicas están destinadas a promover o hacer conocer las cualidades del producto mediante la entrega gratuita de esos productos a los profesionales médicos, clientela y público en general, su entrega debe estar debidamente sustentada con documentos





Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

que permitan identificar debidamente los productos que son transferidos gratuitamente en calidad de muestras médicas así como su destino, de lo contrario, se presta para ser utilizada como un mecanismo de evasión, ocultando verdaderas ventas o ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

Que cabe agregar que en las Resoluciones N° 19049-8-2011, 08453-10-2017 y 00322-1-2018, este Tribunal estableció que corresponde a la recurrente probar de manera fehaciente que las muestras médicas fueron destinadas efectivamente a los profesionales de la salud, o de ser el caso establecer la existencia de alguna prohibición o excepción legal que resulte de aplicación para este supuesto en particular, que haga imposible o innecesaria esta exigencia para efecto tributario.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, se tiene que la Administración no cuestiona que el gasto incurrido por la recurrente relacionado a la distribución de muestras médicas sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, sino el hecho que la recurrente no acreditó el destino de las muestras médicas para fines promocionales, es decir no cumplió con acreditar la entrega efectiva de las citadas muestras a los profesionales de la salud.

Que de acuerdo con la documentación exhibida y conforme con lo expuesto en la presente resolución, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización, la recurrente únicamente exhibió documentos relacionados con los "ciclos promocionales", la política de muestras médicas, lista de médicos-supervisores, guías de remisión del traslado de bienes al visitador médico, detalle de muestras médicas, lista de mes de visitas médicas incluido en el fichero médico y lista de médicos, base de datos de las visitas realiza, cuadros denominados de estadística Gerencial FTR y Ranking de Performance Cobertura Visita médica, rejillas promocionales, entre otros, mas no acreditó su entrega efectiva a los profesionales de la salud que habrían sido beneficiados, por lo que no está acreditado en autos que la entrega de muestras médicas responda a un fin publicitario.

Que respecto de las declaraciones suscritas por los profesionales de la salud presentados por la recurrente, en las que estos señalan que si bien no es usual que firmen cargos de aceptación y/o recepción, dejan constancia de haber sido visitados por los representantes de la recurrente durante el año 2010 en las que recibieron muestras médicas para su entrega gratuita a pacientes bajo prescripción médica, de fojas 30751 a 34010, es preciso indicar que tales documentos no constituyen cargos de entrega, más aún si no consignan las fechas de las visitas efectuadas por los consultores médicos, los datos de las personas que habrían llevado a cabo tales visitas, ni los productos que hubiesen sido entregados en dichas ocasiones, por lo que no acreditan que la recurrente hubiese entregado a tales profesionales las muestras médicas para fines promocionales.

Que conforme con lo expuesto, no se ha demostrado de manera fehaciente, más allá de la documentación generada por la recurrente, que las muestras médicas observadas hayan sido efectivamente entregadas a los profesionales de la salud tal como ella alega, y que, en tal sentido, se hubiera cumplido la finalidad de promover o hacer conocer las cualidades de los productos que comercializa, siendo que, si bien es cierto, desde el punto de vista de las normas que regulan el Impuesto a la Renta, no existe disposición que prohíba la práctica o costumbre de entregar muestras médicas a los profesionales de la salud, sin que estos últimos firmen algún tipo de documento de recepción, también lo es que, para efecto de aceptar la deducción de un gasto para fines de la determinación del referido tributo, resulta necesario el cumplimiento de requisitos orientados a establecer de manera objetiva que se trata de erogaciones que se hubieren efectivamente realizado, que cumplan con la relación de causalidad entre el gasto y la generación o mantenimiento de la fuente, y que a este efecto se considere, entre otros, el criterio de razonabilidad y la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.¹⁹

Que atendiendo a que en el presente caso, la recurrente no ha presentado documentación alguna emitida y/o firmada por los beneficiarios de las muestras médicas (o de ser el caso por algún tercero en su

¹⁹ Ibidem 14.

 47



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

nombre o representación) que pruebe de manera fehaciente que las muestras médicas fueron destinadas efectivamente a los profesionales de la salud, no se probó que fueron destinadas a fines promocionales y de acuerdo al criterio jurisprudencial expuesto, corresponde confirmar este reparo y la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo sostenido por la recurrente en cuanto a que su política de entrega de muestras médicas cumple con estándares mundiales y que contiene información que acredita la trazabilidad del destino de las muestras médicas para fines promocionales a profesionales de la salud, cabe indicar que si bien la recurrente ha presentado diversa documentación que permite verificar la entrega de diversas muestras médicas a los visitadores con el fin que estos la entreguen finalmente a los profesionales de la salud, la recurrente no ha presentado documento alguno que permita verificar este acto, el que permite acreditar que finalmente ha sido destinado a fines de promoción, no resultando suficiente la presentación de diversas declaraciones de profesionales de la salud, dado que no se puede establecer la correlación de estas manifestaciones con los productos que fueron entregados a los visitadores, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto a que la Administración mediante la Circular N° 010-2014-600000, indicó que en los procedimientos de fiscalización sería suficiente para acreditar los fines promocionales la presentación del reporte del visitador médico, cabe indicar que la mencionada circular obrante a foja 34482 a 34485, fue emitida el 25 de noviembre de 2014, e indicaba que sería aplicada por la Administración en los procedimientos de fiscalización en trámite o aquellos que estuvieran por iniciarse, esto es su emisión se produjo cuando el procedimiento de fiscalización había concluido²⁰, sin perjuicio de ello cabe indicar que este Tribunal mediante la Resolución N° 08591-2-2017, ha indicado que dicho documento no resulta vinculante para esta instancia por cuanto regula cuestiones institucionales de carácter interno de la Administración, conforme se ha dejado establecido por lo que no resulta atendible dicho alegato. Del mismo modo, no corresponde amparar la solicitud de la recurrente para que se remita los actuados a la Administración respecto a este reparo con el fin que evalúe la aplicación de dicha circular, dado que el procedimiento se encuentra en instancia de apelación, resultando competente este Tribunal para emitir pronunciamiento sobre dichos reparos analizados en la resolución apelada.

Que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en cuanto a que corresponde aplicar la Resolución emitida por Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Sub especialidad en temas tributarios, aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, así como la Casación N° 1249-2015, por cuanto conforme con reiterada jurisprudencia de este Tribunal como la Resolución N° 08591-2-2017, el referido pronunciamiento no resulta vinculante, más aún si su aplicación es al caso concreto.

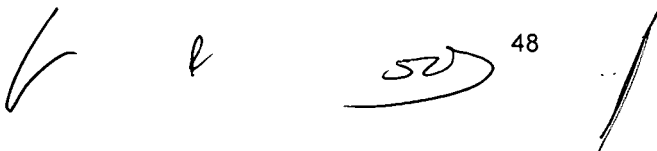
Que teniendo en cuenta lo expuesto y al haberse establecido que deben levantarse parcialmente los reparos respecto de los cuales se ha emitido la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, corresponde disponer que la Administración reliquide dicho valor de acuerdo a lo expuesto en el análisis precedente.

Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045326 a 012-003-0045337

Que la recurrente refiere que la supuesta determinación incorrecta de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 por la inclusión de la diferencia de cambio constituye un hecho imputable a la Administración, al haberla incluido automáticamente en su declaración.

Que del Anexo 2 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045326 a 012-003-0045337, se advierte que la Administración reparó el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la

²⁰ A fojas 30554 a 30579, se puede apreciar que los valores impugnados fueron notificados el 23 de enero de 2014, esto es con anterioridad a la emisión de dicha circular.

 48



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Renta de enero a diciembre de 2010, al haberse incluido indebidamente la ganancia por diferencia de cambio.

Que de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable al caso de autos, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes que obtengan rentas de Tercera Categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del mencionado impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los períodos enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Que la norma citada agrega que para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la Tercera Categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta²¹.

Que de acuerdo con los numerales 1 y 2 del inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable al caso de autos, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85 de la ley los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior; y que el coeficiente para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre se determina dividiendo el impuesto calculado del ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, mientras que el coeficiente para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero se determina dividiendo el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando el resultado en cualquiera de los casos considerando 4 decimales.

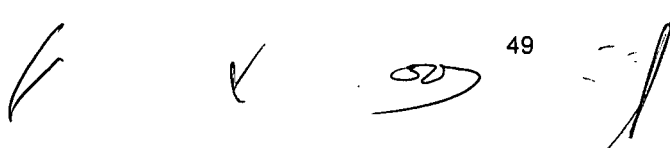
Que de otro lado, el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efecto de la determinación de la renta neta.

Que asimismo, los incisos a) y d) del citado artículo señalan que las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación; y que las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.

Que de acuerdo con las normas glosadas, las diferencias de cambio son resultados que se producen por la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto al valor de una moneda extranjera en la cual ha sido realizada determinada operación, las cuales se toman en cuenta para determinar la renta neta como ganancia o pérdida del período en el cual la tasa de cambio oscila.

Que mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 11116-4-2015 de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de diciembre de 2015, se ha adoptado el criterio siguiente: "Las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta."

²¹ Tasa del 30% para el ejercicio 2009.

 49



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

Que asimismo, en el referido acuerdo se ha señalado que:

"(...), excluir las ganancias por diferencia de cambio del denominador implica una distorsión en el cálculo del referido coeficiente, dado que ello no repercute en el numerador, en el que se mantendrá como parte del impuesto determinado en el ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, que recayó sobre la ganancia por diferencia de cambio, lo que en algunos casos podría generar incluso que se exija como pago a cuenta un monto mayor a los ingresos mensuales que sirven de base de cálculo, al romper la relación que debe existir en función a las variables tomadas.

Por otro lado, como se ha indicado, si bien los pagos a cuenta tienen por propósito anticipar los recursos que el fisco obtendrá al final del ejercicio, el mencionado sistema toma como referencia información del ejercicio anterior o precedente al anterior, respecto de los cuales ya se conoce si existió ganancia neta por diferencia de cambio y el gravamen que recayó sobre ésta. En tal sentido, se considera que ésta debe ser incluida en el divisor o denominador de la fórmula aplicable para el cálculo del coeficiente a usar para la determinación de los pagos a cuenta para que no exista distorsión alguna al respecto, al haber sido incluida en el numerador de dicha fórmula.

Cabe agregar que si bien en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006, de observancia obligatoria, se señaló que: "Las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034" (énfasis agregado), se aprecia que dicho criterio es aplicable a la determinación de la base de cálculo sobre la que se aplicará el coeficiente que corresponda. Así, se advierte que se alude a que dichas ganancias no constituyen "ingreso neto mensual", concepto que no guarda relación con los que se utilizan para el cálculo del coeficiente, los que hacen referencia al "impuesto calculado" y a los "ingresos netos del ejercicio" anterior o precedente al anterior, según corresponda.

En efecto, en dicha resolución se ha señalado que la ganancia por diferencia de cambio constituye un resultado que se computa al final del ejercicio y que el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta considera ingresos netos al total de los ingresos gravables de tercera categoría "devengados en cada mes" menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza, definición que no podría comprender a la ganancia por diferencia de cambio (determinable recién al final del ejercicio) y que, como se ha señalado, tampoco alude a los empleados por la ley para la determinación del coeficiente, los cuales hacen referencia a información anual y no mensual.

Por otro lado, es adecuado mencionar que en relación con un supuesto de naturaleza similar al de la diferencia de cambio, como es el Resultado por Exposición a la Inflación (REI), en diversas resoluciones de este tribunal se ha señalado que: "...teniendo en cuenta la naturaleza de tributo de periodicidad anual que ostenta el Impuesto a la Renta, los pagos a cuenta que se encuentran obligados a efectuar los contribuyentes constituyen anticipos del Impuesto que les corresponderá pagar al final del ejercicio, y que el sistema de pagos a cuenta mediante la aplicación de un coeficiente se sustenta en una relación entre el impuesto calculado y los ingresos gravables del ejercicio anterior o precedente al anterior, según corresponda, lo cual establece un ratio en función al gravamen que recae sobre el total de las rentas; de considerar el REI a efecto de determinar el impuesto en el numerador y no en el denominador implica que el mencionado ratio se distorsione y se incremente indebidamente el coeficiente (énfasis agregado)".

En tal sentido, se concluyó que el REI debía formar parte del denominador a efecto del cálculo del coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta dado que el ratio establecido por el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta comprende el total de las rentas generadas en el ejercicio anterior o precedente al anterior, esto es, sin discriminar su naturaleza. Por consiguiente, a pesar de ser el resultado de un ajuste contable, tal como lo es también la diferencia de cambio, se

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

consideró que debía ser incluido en el denominador entre los ingresos netos gravables a fin de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Estando a lo expuesto, se concluye que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta."

Que en tal sentido, en cuanto al reparo bajo análisis, si bien la Administración consideró que las ganancias por diferencias de cambio²² no son ingresos y que en tal sentido no debían ser consideradas para la determinación de los coeficientes aplicables para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los períodos acotados, al haberse establecido en el citado criterio de observancia obligatoria que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio deben ser consideradas en el divisor o denominador, a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta a que se refiere el inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, procede levantar el reparo efectuado por la Administración, revocar la resolución apelada y dejar sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas²³.

Que teniendo en cuenta el sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento respecto a los argumentos formulados por la recurrente en dicho aspecto.

Resoluciones de Multa N° 012-002-0023684 a 012-002-0023696

Que la recurrente manifiesta que la infracción relacionada con los pagos a cuenta, no le resulta imputable al haber sido inducido a error por parte de la Administración. Agrega que dicha infracción se comete cuando existe dolo en la modificación de los datos y cifras declarados, lo que ha sido reconocido por el Poder Judicial en la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y Expediente N° 115-97. Añade que las resoluciones de multa resultan nulas al no haber seguido el procedimiento previsto en el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General para su emisión, garantía prevista en el ejercicio de la potestad sancionadora, lo que ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 04965-2008-AA y 2192-2004-PA/TC.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023684 a 012-002-0023696, de fojas 30528 y 30553, han sido giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyeran en la determinación de la obligación tributaria.

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, constituye infracción el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y según la Tabla I de Infracción y Sanciones del referido código, dicha infracción se encuentra sancionada con el 50% del tributo omitido para la recurrente²⁴.

Que dado que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023684 a 012-002-0023695 fueron emitidas sobre la base del reparo contenido en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045326 a 012-003-

²² Es preciso indicar que de la revisión de las casillas 776 y 676 correspondientes a las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio consignados en los Balances de Comprobación de los ejercicios 2008 y 2009, correspondientes a las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los mencionados ejercicios se advierte que el resultado neto es positivo (ganancias).

²³ Similar criterio fue establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10257-1-2017.

²⁴ Según el Comprobante de Información Registrada de fojas 34418 y 34419.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

0045337, emitidas por los pagos a cuenta de Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2010, y teniendo en cuenta que en esta instancia se ha levantado el reparo por modificación de coeficiente aplicable a los citados pagos a cuenta, corresponde emitir similar pronunciamiento y, por tanto, revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto las mencionadas resoluciones de multa impugnadas.

Que teniendo en cuenta el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto a los cuestionamientos realizados por la recurrente en este extremo.

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0023696, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio de 2010, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325, y dado que en esta instancia se ha revocado la resolución apelada en el extremo referido a los reparos a la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por gastos registrados en el ejercicio 2011 y deducidos en el ejercicio 2010, y por gastos por desmedros de productos vencidos no considerados como existencias, servicios de asesoría legal no sustentados, prestados por el Estudio Rebaza & Alcázar Abogados y por servicios de asesoría legal no sustentados, por lo que se ordenó la reliquidación de la citada resolución de determinación, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que no solo es necesario que se haya incurrido en el hecho infractor, sino que se acredite que el deudor tributario haya tenido intención o dolo, conforme se dejó establecido en la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA, y la sentencia de la Sala Civil de la Corte Suprema recaída en el Expediente N° 115-97, debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y la infracción acotada sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2012, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, conforme con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° 04914-8-2013 y 10118-8-2016.

Que respecto a la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97, cabe anotar que éstas tienen efecto únicamente entre las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos.

Que en cuanto a la aplicación del artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, invocada por la recurrente, que regula garantías del procedimiento sancionador, cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras, por lo que no resulta atendible la nulidad de las multas impugnadas, que ha planteado.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con asistencia de ambas partes según constancia de foja 34441.

Con los vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Rivadeneira Barrientos e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.



Tribunal Fiscal

N° 08031-4-2018

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140011438 de 31 de julio de 2014, en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045326 a 012-003-0045337 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023684 a 012-002-0023695, y **DEJAR SIN EFECTO** los citados valores.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140011438 de 31 de julio de 2014, en el extremo referido a los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por gastos registrados en el ejercicio 2011 y deducidos en el ejercicio 2010; por gastos por desmedro de existencias; por servicios de asesoría legal no sustentados prestados por el Estudio Rebaza & Alcázar Abogados; y por servicios de asesoría financiera no sustentada, contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0045325; así como, en el extremo de la resolución de multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


RIVADENEIRA BARRIENTOS
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
FT/AD/MR/mgp