



Tribunal Fiscal

N° 02917-1-2022

probatorios presentados por la recurrente respecto de la totalidad del gasto cuyo sustento le fue requerido fue que la Administración formuló el reparo materia de análisis, no apreciándose, por tanto, que el desconocimiento de la deducción de dicho gasto en la determinación del Impuesto a la Renta no se hubiera efectuado sobre base cierta, desestimándose este alegato de la recurrente.

Que la Resolución N° 20274-9-2012 declaró nulo el reparo de la provisión de cobranza dudosa registrada en una cuenta contable respecto de los meses que no fueron requeridos por la Administración durante la fiscalización, mientras que la Resolución N° 784-3-99 declaró nula e insubsistente una resolución apelada debido a que la Administración reparó el importe total por concepto de pérdida por diferencia de cambio, a pesar que había reconocido que analizó aleatoriamente algunas operaciones, de manera que, atendiendo a lo señalado en el considerando precedente, los casos resueltos por ambas resoluciones citadas por la recurrente no se asemejan a lo acontecido para la formulación del reparo materia de análisis.

Que en cuanto a que para acreditar el gasto por muestras médicas basta la exhibición de los comprobantes de pago de adquisición o la declaración de importación y la contabilización del gasto, en atención a los principios de presunción de veracidad y de conducta procedimental, debiendo atenderse además a que la Ley del Impuesto a la Renta no contempla que las muestras médicas sean entregadas a los profesionales de la salud o que se tenga una política de tales entregas y que el principio de causalidad debe entenderse de manera amplia, cabe señalar que es en virtud de un entendimiento amplio de dicho principio que está recogido a nivel normativo en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que este Tribunal ha estimado que las muestras médicas, dada su finalidad de promover o hacer conocer las cualidades de los productos farmacéuticos mediante su entrega gratuita a los profesionales de la salud, son gastos necesarios para producir la renta gravada y que para tal comprobación resulta necesario que los contribuyentes cuenten con los documentos que permitan identificar los productos que son transferidos gratuitamente en calidad de muestras médicas, así como su destino a los profesionales de la salud, siendo que los comprobantes de pago (o la declaración de importación) y la contabilización del gasto referidos por la recurrente solo evidenciarían la adquisición de los productos indicados en tales documentos y que la adquisición fue contabilizada como gasto, pero no sirven para sustentar de manera razonable en el procedimiento administrativo, en atención a los invocados principios de presunción de veracidad y de conducta procedimental⁹, primero, que los productos adquiridos califican como muestras médicas (aspecto no cuestionado en autos), y segundo, que estos fueron destinados efectivamente a los profesionales de la salud, debiendo por tanto contarse con otros medios probatorios que causen certeza, que como en el presente caso fueron requeridos por la Administración, por lo que los argumentos expuestos por la recurrente no desvirtúan el reparo formulado.

2. GASTOS QUE NO SUSTENTA LA RELACIÓN DE CAUSALIDAD

Que de acuerdo con el punto 3 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada (fojas 122123/vuelta a 122131), la Administración reparó la deducción de los siguientes gastos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012: (i) Gastos de publicidad de terceros - Relación de causalidad por S/96 000,00, (ii) Gastos de terceros - Incentivos concurso EGO a trabajadores de subdistribuidora por S/36 367,40, (iii) Actividades de marketing y publicidad no sustentados por S/160 606,87¹⁰, (iv) Servicios de ejecución y administración del programa AMISTAD no sustentado por S/72 000,00 y (v) Operaciones sin sustento documentario por S/110 434,68.

Que según el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta

⁹ Según el numeral 1.7 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, el principio de presunción de veracidad se refiere a que en la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman, siendo que esta presunción admite prueba en contrario. Por su parte, según el numeral 1.8 del referido Artículo IV, el principio de buena fe procedimental (antes, principio de conducta procedimental) supone que la autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los participantes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe.

¹⁰ Cabe indicar que si bien en el escrito de apelación la recurrente señaló que no impugnaba este reparo (foja 152774), sí formuló cuestionamientos a su procedencia en el escrito ampliatorio de apelación (fojas 152670 a 152675), por lo que se considera impugnado este reparo en la instancia de apelación.



Tribunal Fiscal

N° 02917-1-2022

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. El último párrafo del mismo artículo, modificado por Ley N° 28991, dispone que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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 la norma antes citada recoge el principio de causalidad, sobre el cual este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 16554-3-2013, entre otras, que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora; es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que según el criterio adoptado en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, entre otras, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, por lo que debe evaluarse la necesidad del gasto en cada caso y, en ese sentido, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que igualmente, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 07111-8-2014, entre otras, 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.

Que de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en la Resolución N° 05295-8-2016, a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

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

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 04245-1-2005, entre otras, se ha precisado que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas ni con el registro contable de las mismas, sino que fundamentalmente es necesario que se demuestre que dichos comprobantes de pago en efecto corresponden a operaciones existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06011-3-2010 y 08171-8-2015, entre otras.

Que cabe mencionar que de lo actuado en la fiscalización se aprecia que mediante el Punto N° 1 del Anexo N° 1 y Anexo N° 2 al Requerimiento N° _____, se solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente la causalidad de los gastos reparados con la producción de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora (fojas 110841 a 110850), lo que fue reiterado con ocasión del Requerimiento N° _____ emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (fojas 108111 a 108115).

2.1 Gastos de publicidad de terceros - Relación de causalidad



Tribunal Fiscal

N° 02917-1-2022

Que la recurrente sostiene que los gastos de desarrollo de identidad corporativa fueron incurridos para lograr una diferenciación entre su marca y la de la nueva empresa formada por el bloque patrimonial escindido, cuya necesidad se fundamenta en las prácticas comerciales que exigen que los operadores del mercado identifiquen con claridad los productos y servicios que ofrecen a los consumidores, es por ello que la finalidad de tales gastos fue dotar de una personalidad única a la nueva empresa, sin la cual se generaría un desconcierto en los consumidores, quienes no distinguirían a la nueva marca y el consumo disminuiría.

Que agrega que los gastos observados fueron asumidos en razón a una condición contractual preexistente a la transferencia de la línea de negocio a la nueva empresa, por lo que no era viable que dichos gastos fueran trasladados a la nueva empresa, ya que estos fueron asumidos por ella (la recurrente) y se devengaron antes de la escisión.

Que por su parte, la Administración señala que el gasto reparado corresponde a la prestación de un servicio orientado a posicionar a una nueva empresa () en el mercado nacional y latinoamericano, de manera que este gasto está vinculado con la generación de renta gravada de dicha empresa, por lo que no se cumple el principio de causalidad en cabeza de la recurrente.

Que en el presente caso, la Administración reparó la deducción de los gastos registrados en la Cuenta por S/96 000,00, debido a que no cumplen el principio de causalidad para la recurrente, al tratarse de gastos por servicios prestados para el desarrollo de identidad corporativa de (fojas 122129/vuelta a 122131/vuelta).

Que de la revisión a la documentación presentada en la fiscalización (fojas 95697 a 95794) y en la instancia de reclamación (fojas 121184 a 121310), se aprecia que los gastos observados fueron incurridos por la recurrente por la contratación del proveedor para la prestación del servicio por concepto de desarrollo de identidad corporativa de que según se indica en la presentación « », hacia la creación de su propia identidad. Informe de Fase I», fechada el 20 de febrero de 2012, consistió en un proyecto cuyos objetivos fueron (i) definir el concepto y plataforma de marca para que servirá como base estratégica e hilo conductor que ayude a su diferenciación y al logro de sus objetivos de negocio y marca, (ii) crear una identidad visual específica para respondiendo a la plataforma de marca, para así afianzar su posición en el mercado y (iii) definir un sistema de identidad visual para la marca, que le permita distinguirse de la recurrente, la cual será expresada en sus diferentes aplicaciones (foja 95756/vuelta).

Que como se advierte, el servicio que contrató la recurrente fue el desarrollo de una identidad corporativa para , que consistió en crear para esta empresa una marca e identidad visual propias que le permitan su diferenciación y el logro de sus objetivos de negocio y marca, de lo que se establece que el gasto incurrido por tal concepto no tiene relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente, por lo que para ella dicho gasto no cumple el principio de causalidad que le permita deducirlo en la determinación del Impuesto a la Renta que le corresponde, debiendo mantenerse el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que las prácticas comerciales exigen que los operadores del mercado identifiquen con claridad los productos y servicios que ofrecen a los consumidores, pues de lo contrario se generaría un desconcierto en ellos, quienes no distinguirían a la nueva marca y el consumo disminuiría, cabe señalar que tales situaciones alegadas por la recurrente no han sido acreditadas con la documentación presentada y en todo caso serían verificables en y no en aquélla, por lo que estos argumentos no desvirtúan la procedencia del reparo a la causalidad del gasto en cabeza de la recurrente.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que los gastos fueron asumidos contractualmente, cabe señalar que esta situación no está acreditada en autos y, de ser así, ello no vuelve automáticamente a los gastos en deducibles para fines del Impuesto a la Renta, debiendo verificarse siempre el cumplimiento de los requisitos establecidos por la legislación de la materia, como es el principio de causalidad, que exige una vinculación entre el gasto incurrido y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de quien pretende deducir el gasto, lo que no se ha verificado en el presente caso.



Tribunal Fiscal

N° 02917-1-2022

Que con relación a que los gastos se devengaron antes de la escisión que dio existencia a [redacted] cabe indicar que la oportunidad del reconocimiento de un gasto en la determinación del Impuesto a la Renta no tiene relación con que dicho gasto se encuentre vinculado necesariamente con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, por lo que tal argumento no resulta amparable para desvirtuar el reparo analizado.

2.2 Gastos de terceros - Incentivos concurso a trabajadores de subdistribuidora

Que la recurrente sostiene que incurrió en gastos promocionales en el marco del «Concurso Sub Distribuidores Julio 2012», el cual consistió en el otorgamiento de bonificaciones a la fuerza de ventas de sus subdistribuidores por la venta de productos de la línea [redacted], lo que se hizo a través de una recarga y/o tarjeta denominada «La mágica efectivo».

Que indica que la causalidad del gasto no está supeditada a la existencia de un acuerdo o contrato escrito, como disponen las normas civiles y ha sido reconocido por la Resolución N° 03368-1-2006, siendo que la causalidad en este caso está acreditada con la dinámica del «Concurso Sub Distribuidores Julio 2012», la relación de vendedores, supervisores y/o jefes de venta que adquirieron o no la tarjeta «La mágica efectivo» y copia del DNI y cargo de recepción de estas personas y la orden de compra de la aludida tarjeta.

Que alega que correspondía que la Administración validara el vínculo contractual de los beneficiarios según la relación de personal entregada con la planilla de los subdistribuidores, en atención a los principios de presunción de veracidad y conducta procedimental; que la falta del sello de los subdistribuidores en algunos folios de la lista de ganadores no invalida la calidad de medio probatorio de dicho documento, ya que se tiene las firmas; que no es exigible la acreditación del aumento del nivel de ventas, ya que basta con que el gasto incurrido tenga la potencialidad de generar ingresos; y que son aplicables al presente caso las Resoluciones N° 15280-8-2010 y 965-4-99.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no demostró el acuerdo en virtud del cual se habría obligado a brindar bonificaciones al personal de ventas de terceros, esto es, de sus subdistribuidores, lo que no sustenta la presentación consistente en 5 diapositivas de la dinámica del «Concurso Sub Distribuidores Julio 2012»; que no consta que la relación de personal proporcionada corresponda a los vendedores, supervisores y/o jefes de venta de los subdistribuidores; que según la referida dinámica, los subdistribuidores debían firmar y sellar la lista de ganadores, lo que no se verifica en la mayoría de casos; y no se tiene documentación que permita apreciar que como consecuencia del concurso se habría generado un aumento en el nivel de ventas de la recurrente.

Que en el presente caso, la Administración reparó la deducción del gasto registrado en la Cuenta por S/36 367,40, debido a que no cumple el principio de causalidad, al tratarse de gastos de terceros, los que a decir de la recurrente formaron parte de la fuerza de ventas de sus subdistribuidores (fojas 122127 a 122129/vuelta).

Que sobre el particular, la Resolución N° 01932-5-2004, entre otras, ha establecido que si bien en general no son deducibles los gastos de personal de terceras empresas, ello no será relevante en los casos que se verifique la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no esté prohibida por las normas civiles y tributarias, estas últimas que prevén el cumplimiento del principio de causalidad.

Que por su parte, en la Resolución N° 06539-5-2004, entre otras, se ha señalado que los gastos de las empresas destinados a promocionar la venta de sus productos son propios de su giro, por lo que podrían ser deducidos de la renta bruta de tercera categoría. Al respecto, según Kotler y Armstrong, la promoción de ventas consiste en incentivos de corto plazo que alientan la compra o venta de un producto o servicio¹¹. Asimismo, Monferrer comenta que entre los instrumentos de la promoción de ventas están los concursos de ventas, que tratan de inducir a la fuerza de ventas o intermediarios a aumentar sus resultados de ventas

¹¹ KOTLER, Philip y ARMSTRONG, Gary (2017). *Fundamentos de marketing*, decimotercera edición. México: Pearson Educación. Página 417.