



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

EXPEDIENTES N° : 8430-2013 y 13617-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de marzo de 2019

VISTAS las apelaciones interpuestas por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra las Resoluciones de Intendencia N° _____ emitidas el 27 de marzo de 2013 y 31 de julio de 2015 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, y las Resoluciones de Multa N° _____ emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, e inadmisibles las reclamaciones formuladas contra la Resolución de Multa N° _____ emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos tramitados con Expedientes N° _____ al guardar conexión entre sí.

Que la recurrente, con relación al reparo por desmedro de existencias y Salvage Net Marketing - Cuenta N° _____, refiere que cumplió con informar y explicar al auditor el motivo del desmedro de existencias destruidas, ya que los productos se encontraban vencidos y no eran aptos para el consumo humano. Asimismo, sostiene que elaboró un cuadro en el que realizaba la comparación entre la fecha de vencimiento de los lotes y la fecha de devolución por parte de los clientes, y proporcionó la documentación que permitió a la Administración comprobar directamente la fecha de vencimiento de los productos, como su venta y reintegro posterior, lo que el auditor verificó de las Declaraciones Únicas de Aduanas (DUAs) de importación. Agrega que puso a su disposición el kárdex a través del cual se pudo verificar la fecha de ingreso, salida y reintegro de la mercadería, así como los Registros de Ventas y comprobantes de pago, que acreditan la venta del producto devuelto así como su devolución; por lo que el auditor no valoró debidamente los escritos ni la documentación presentados por la recurrente, lo que vulnera los principios de verdad material y legalidad.

Que respecto al reparo por distribución legal de renta, sostiene que la única forma de acreditar el cobro de los cheques era a través de la información que proporcionara el Banco _____ por lo que habiéndose acreditado que cumplió con pagar las utilidades a los trabajadores cesados antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada, el reparo debe levantarse.

Que con relación al reparo por depreciación de vehículos, sostiene que los dos vehículos fueron asignados al gerente general y al gerente de asuntos corporativos, y que no corresponde que se le solicite acreditar las actividades realizadas por los gerentes con los vehículos, dado que se trata de labores diversas, en ocasiones, vinculadas a la imagen y representación fuera de la empresa cuya probanza es muy complicada, siendo que en el caso de los gerentes no existen controles. Agrega que sus gerentes necesitan los vehículos para asistir a reuniones, participar en eventos y congresos médicos, supervisar actividades de marketing y de ventas, visitar a los clientes y a las sociedades gremiales, entre otras actividades. Refiere que el gasto en depreciación de los vehículos es ínfimo en comparación con los ingresos gravados generados en el ejercicio 2009 y por ende es un gasto proporcional, y es una práctica normal que los laboratorios farmacéuticos asignen vehículos a sus más altos funcionarios.



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

Que en cuanto al reparo por gastos contabilizados en la Cuenta - outsourcing fuerza de ventas, sostiene que los servicios prestados por , consistían en la promoción y difusión de información médico científica de la línea farmacéutica, y los prestados consistían en servicios de marketing, promoción y ventas. Asimismo, indica que para sustentar tales servicios presentó durante la fiscalización, los comprobantes de pago y los contratos. Mediante escrito ampliatorio de fecha 4 de febrero de 2015 señala que estos gastos responden a una política comercial de la industria farmacéutica dirigida a publicitar los productos que comercializa, y que cumplió con acreditar la causalidad de los servicios, y añade que se deben merituar los informes de actividades preparados por que fueron materia de pronunciamiento en la resolución apelada.

Que respecto al reparo por servicios profesionales, alega que los servicios prestados por , corresponde a servicios que fueron reembolsados por con la Factura 007 N° , y en cuanto a la provisión de servicios de administración, por el importe no aceptado, indica que con el documento del exterior se acredita formalmente la prestación del servicios de gerenciamiento llevado a cabo por el señor . Mediante escrito ampliatorio de fecha 4 de febrero de 2015 señala que por los servicios prestados por ha cumplido con acreditar la efectiva prestación de los servicios con los comprobantes de pago emitidos por esta empresa y que sustentan la aludida Factura 007 N° , y en relación a los servicios de gerenciamiento añade que el contrato celebrado entre ella y estuvo vigente desde el mes de febrero de 2009, mes desde que brindó el servicio el señor , de lo que resulta que el cálculo de sus honorarios asciende al monto de US\$ 44 000,00, importe por el que fue emitido el comprobante de pago emitido por

Que con relación al reparo por gastos de viaje, sostiene que la Administración no realizó un debido y completo análisis de las manifestaciones presentadas, pronunciándose de manera arbitraria, sin sustentar las razones por las cuales la información presentada es insuficiente, pese a haber presentado boletos aéreos, correos de invitación, de confirmación y agradecimiento, agendas, entre otros. Agrega que los referidos gastos se encuentran vinculados con el negocio farmacéutico, al tratarse de eventos que incluyen temas importantes sobre el negocio, con la finalidad de incrementar las ventas de sus productos, debiendo considerarse la importancia de las estrategias de marketing en su negocio, y que su compañía forma parte de una de las más prestigiosas corporaciones farmacéuticas internacionales, que busca transmitir las prácticas exitosas propias de un laboratorio líder a nivel mundial, y por ende, carece de sentido que se afirme que los viajes realizados por sus funcionarios sean considerados que no son necesarios para el incremento de rentas gravadas de su negocio.

Que respecto a la Resolución de Multa N° , refiere que realizó el pago parcial considerando los reparos aceptados, habiéndose acogido al régimen de gradualidad conforme con la Resolución de Superintendencia N° , correspondiéndole una rebaja del 95%, no obstante, la Administración considera indebidamente que le corresponde una rebaja del 40% por haber efectuado el pago el mismo día en que presentó la reclamación, no obstante que la citada norma no establece dicha limitación, y por tanto, la actuación de la Administración es ilegal.

Que en cuanto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, sostiene que no procede la aplicación del coeficiente establecido sobre la base de los reparos efectuados en el ejercicio 2009, toda vez que la Resolución de Determinación N° emitida por dicho ejercicio no constituye acto firme y definitivo, ni tiene eficacia ni ejecutoriedad; y en cuanto a las resoluciones de multa refiere que son nulas, toda vez que fueron emitidas sin haberse seguido un procedimiento sancionador previo, tal como exige el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y agrega que la conducta atribuida no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que no cuenta con un requisito indispensable del tipo de la infracción que es el dolo o intención, para lo cual invoca la aplicación del criterio contenido en las

2



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

Sentencias N° . Mediante escrito ampliatorio la recurrente solicita la inaplicación de intereses moratorios y multas, en atención a la Sentencia de Casación N° .

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de un procedimiento de fiscalización a la recurrente, efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por desmedros no sustentados, distribución legal de renta, depreciación de vehículos, outsourcing fuerza de ventas, servicios profesionales, gastos de viaje y el gasto por Salvage Net Marketing. Asimismo, declaró inadmisibles la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° , toda vez que la recurrente efectuó el pago de la multa el 16 de agosto de 2012, en la misma fecha en que presentó su reclamación, por lo que le correspondía una rebaja del 40% y no el 95%, de la parte de la multa no reclamada, y estando a que impugnó parcialmente la resolución de multa debía cumplir con efectuar el pago de la deuda no reclamada, conforme con el artículo 136 del Código Tributario. En ese sentido, le notificó el Requerimiento N° , solicitando que en virtud del artículo 140 del Código Tributario, en el plazo de 15 días hábiles cumpla con pagar la totalidad de la deuda no reclamada, sin embargo no cumplió con ello.

Que refiere que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011 fueron calculados aplicándose el coeficiente determinado como resultado de la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenido en la Resolución de Determinación N° la cual surtió efectos desde el día siguiente de su notificación y respecto de ella no se ha demostrado su invalidez; y añade que por los citados pagos también detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que mediante escritos de alegatos las partes reiteran sus argumentos, y añade la recurrente que no se aplique la regla de capitalización de intereses y que no se aplique intereses moratorios por la demora en resolver el procedimiento relacionado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, en atención a las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N°

1. Impuesto a la Renta del ejercicio 2009¹

Que de autos se tiene que mediante la Carta de Presentación N° y el Requerimiento N° (folios 1578, 1579 y 1598), se inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009; y como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización la Administración emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en ese sentido, la materia en controversia en este extremo consiste en determinar si los reparos efectuados por la Administración al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, que se han mantenido en la instancia de reclamación y que son cuestionados por la recurrente, se encuentran arreglados a ley, así como determinar si la inadmisibilidad de la reclamación sobre la referida resolución de multa se encuentra conforme a ley.

1.1. Resolución de Determinación N°

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 y fue reclamado parcialmente², el indicado recurso fue resuelto mediante la Resolución de Intendencia N° (folios 1812 a 1852), materia de apelación, la que mantuvo la deuda contenida en la citada resolución

¹ Los folios que se mencionan en el punto 1 corresponden al Expediente N° 8430-2013.

² Como se señala en la resolución apelada (folio 1844 y 1844/vuelta), los reparos aceptados totalmente por la recurrente en su recurso de reclamación fueron los siguientes: provisión de cobranza dudosa, gasto por "education grant" y muestras a clientes; y los reparos aceptados parcialmente fueron los siguientes: destrucción de desmedros no sustentados (relacionados a la línea veterinaria), distribución legal de renta, servicios profesionales y gastos de viaje.



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

respecto de la parte impugnada, la que versa sobre los reparos siguientes: (i) deducción de desmedros no sustentados, (ii) distribución legal de renta, (iii) depreciación de vehículos, (iv) outsourcing fuerza de ventas, (v) servicios profesionales, (vi) gastos de viaje y (vii) el gasto por Salvage Net Marketing (folios 1702 a 1726).

i) Deducción de desmedros no sustentados (S/ 631 774,00) y gasto por Salvage Net Marketing (S/ 1 614 163,00)

Que de los puntos 2 y 5.6 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó la deducción por concepto desmedros respecto a los productos de la línea Pharma y el cargo al gasto en la Cuenta - , por concepto de destrucción de existencias, consignando como base legal, entre otros, el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 1702 a 1704, 1719 a 1722 y 1726).

Que al respecto, 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, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF 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 aquél, 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 de otro lado, el artículo 55 de la Ley General de Salud, Ley N° 268423, establecía la prohibición a la fabricación, importación, tenencia, distribución y transferencia a cualquier título, de productos farmacéuticos y demás que señale el reglamento, contaminados, adulterados, falsificados, alterados y expirados, estableciendo que éstos debían ser inmediatamente retirados del mercado y destruidos apropiadamente, bajo responsabilidad.

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

³ El capítulo III de la indicada norma, "De los productos farmacéuticos y galénicos, y de los recursos terapéuticos naturales", que comprendía los artículos 49 a 75, fue derogado por la octava disposición transitoria complementaria y final de la Ley N° 29459, publicada el 26 noviembre 2009.

Al respecto, el inciso 2) del artículo 46 de la Ley General de Salud, Ley N° 29459, establecía la prohibición a la fabricación, importación, tenencia, distribución y transferencia de productos farmacéuticos y demás que señale el reglamento, contaminados, adulterados, falsificados, y expirados. El artículo 18 de dicha ley disponía que en el caso de productos farmacéuticos, la calidad involucra todos los aspectos del proceso de fabricación, desde las materias primas empleadas hasta los productos terminados; así como los procesos de almacenamiento, distribución, dispensación y expendio.

A su vez, el artículo 19 de la citada ley señalaba que la responsabilidad de la calidad de los productos farmacéuticos, dispositivos médicos y productos sanitarios recae en la empresa fabricante si son elaborados en el país, y que tratándose de productos elaborados en el extranjero, la responsabilidad es del importador titular del registro sanitario o del certificado del registro sanitario, según corresponda.



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07164-2-2002 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 (medicamentos malogrados o con fechas vencidas de fabricación).

Que 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, las Resoluciones N° 07823-4-2014 y 12459-8-2015 de este Tribunal han 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, asimismo, en la Resolución N° 07823-4-2014, este Tribunal señaló con respecto al reparo por desmedro de productos farmacéuticos, sobre productos vendidos a sus distribuidores próximos a vencer, que constituyendo la recurrente la representante de la marca, resultaba razonable que ésta solicitara la devolución de estos productos a fin de asegurar su destrucción, evitando se pudieran expender en su momento productos vencidos que afectaran la salud de los adquirentes lo que podría ir, además, en detrimento de la imagen de la recurrente, constituyendo en consecuencia un gasto que guardaba relación de causalidad con la obtención de la renta.

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

Que mediante los puntos punto 1.1 y 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folios 1529 y 1531), la Administración solicitó que la recurrente sustentara, entre otras, la deducción por mermas y desmedros de existencias, y que debía acreditar su naturaleza y la base legal respectiva, así como acreditar el cargo al gasto en la Cuenta y mediante los puntos 1.2 y 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1506 y 1512), la Administración dio cuenta de lo presentado por la recurrente y señaló que no sustentó con documentación el origen de los bienes destinados a ser destruidos.

Que posteriormente, mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° (folios 1486 y 1488), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada respecto al desmedro de existencias y al gasto, a efectos de que presentara su descargo correspondiente, adjuntando la documentación que sustente sus descargos; y en respuesta a lo solicitado la recurrente presentó un escrito (folios 1470, 1484 y 1485), en el cual indicó que procedió a destruir los artículos como se puede observar de las actas notariales de destrucción y las comunicaciones enviadas a la Administración, y que es claro que vencida la fecha de expiración corresponde que se reconozca la pérdida contable y tributaria del desmedro de la medicina, y agrega que adjunta anexos en los que se indica que de la mercadería destruida, una parte corresponde a devoluciones de productos vencidos en los almacenes de los clientes, que fueron recogidos para evitar que sean comercializados en mercados informales.



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

Que en el punto 1.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1449 a 1451 y 1463 a 1465), la Administración dio cuenta de lo presentado por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, no obstante, mantuvo su observación.

Que como se advierte de los puntos 2 y 5.6 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° la Administración sustenta su reparo al considerar que la recurrente no ha acreditado el motivo de los desmedros ni la fecha de expiración de los lotes, ni tampoco acreditó que los bienes constituyan existencias para la empresa.

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que con relación al reparo por desmedros de los productos de la línea Pharma, la recurrente presentó copia del escrito signado con Expediente N° (folio 798), mediante el cual con fecha 17 de febrero de 2009 comunicó a la Administración que realizaría la destrucción de inventarios obsoletos el día 26 de febrero de 2009 en su planta ubicada en , siendo que a dicho escrito adjuntó el detalle de los productos materia de destrucción, indicando su descripción, lote, fecha de vencimiento, costo, y el motivo (folios 973 a 987). Adicionalmente, la recurrente presentó en medios magnéticos un anexo con el detalle de bienes destruidos y cargados al gasto, impreso por la Administración (folios 1389 a 1447).

Que en lo referente al cargo al gasto de la Cuenta la recurrente adjuntó el detalle de los bienes destruidos, que consta en los Anexos 05 y 05.1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1302 a 1380), siendo que en el primero se indica el mes, tipo de movimiento, código de producto, descripción del producto, lote, cantidad, costo promedio, y en el segundo se indica el detalle de los productos devueltos a la empresa mediante notas de crédito, consignándose el código de producto, descripción de producto, lote, motivo de emisión de la nota de crédito, fecha de emisión de la nota de crédito, fecha de vencimiento de lote, se indica si la mercadería venció en su almacén o no.

Que asimismo, se advierte de autos diversas actas notariales que dan cuenta de la destrucción de los productos de la recurrente. Así, obra el "Acta Notarial de Destrucción de Bienes" de fecha 26 de febrero de 2009 (folio 811), en la cual se da cuenta de la destrucción de productos, indicando que los productos fueron retirados del almacén de la empresa, que estos se encontraban obsoletos por haber excedido su fecha de vencimiento, y se describe los productos a destruir, y adjunta como anexo un cuadro en el que se indica el código del producto, su descripción, cantidad, lote, fecha de vencimiento y el motivo.

Que a folio 4 se aprecia el acta notarial de fecha 13 de mayo de 2009, en el que da cuenta de la destrucción de bienes de la recurrente, los cuales se detallan en el anexo adjunto (folio 3), en el que se consigna la descripción del producto, lote, fecha de vencimiento, cantidad, costo y el motivo.

Que de igual manera obra el "Acta Notarial de Constatación de la Destrucción de Productos de Investigación pertenecientes a " de fecha 22 de diciembre de 2009 (folio 33), mediante la cual da cuenta de destrucción de la mercadería que detalla en el listado adjunto (folios 27 a 32), en el cual se alude a la descripción del producto, lote, fecha de vencimiento, cantidad, costo, y el motivo.

Que asimismo, entre la documentación presentada por la recurrente, también se encuentra el "Acta de Destrucción de Existencias" de fecha 27 de noviembre de 2009 emitida por un funcionario de la Administración, en la que da cuenta de la destrucción de existencias de la recurrente, detallándose las existencias destruidas en el anexo adjunto (folios 5 a 25), en el que se señala la descripción del producto, lote, cantidad, fecha de vencimiento y el motivo.

Que además de la documentación antes señalada se tiene que la recurrente adjuntó notas de crédito en los que se describe los productos y a las cuales adjunta los documentos "Memo" emitidos por en los que se indica que se trata de una devolución de productos, se describe a los productos y se indica una fecha de vencimiento (folios 34 a 317).



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

Que la Administración sustenta su reparo al considerar que la recurrente no ha acreditado el motivo de los desmedros, sin embargo, de la documentación que obra en autos se tiene que, además de las actas antes mencionadas, la recurrente presentó durante la fiscalización cuadros en los que señala dichos motivos, los cuales fueron por caducidad (por haber expirado la fecha de vencimiento del producto) y por problemas de calidad; y asimismo, la Administración sostiene que no se encuentra acreditado la fecha de vencimiento de los lotes destruidos, sin embargo, de la documentación analizada, sí se encuentra acreditado ello; en consecuencia, lo señalado por la Administración carece de sustento.

Que respecto a lo señalado por la Administración sobre que no se pudo verificar que los bienes constituyan existencias para la empresa, por estar relacionada a productos devueltos por sus clientes, y que el distribuidor estaba habilitado para proceder con la destrucción de los productos farmacéuticos vencidos, cabe señalar que el hecho de 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 solicitar la devolución de los productos farmacéuticos a sus distribuidores a efecto de proceder a su destrucción, lo que resultaba acorde con el tipo producto que vende y no se encontraba prohibido por ninguna norma⁴.

Que estando a lo expuesto, resultaba procedente que la recurrente dedujera para efecto de la determinación de su renta neta de tercera categoría, los desmedros de existencias como gasto deducible, máxime cuando de acuerdo a las normas antes glosadas, resultaba una obligación por parte de la recurrente retirar del mercado y destruir apropiadamente, bajo responsabilidad los productos vencidos, en ese sentido, corresponde levantar el presente reparo.

Que atendiendo a lo resuelto en este extremo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente.

ii) Distribución Legal de Renta (S/ 39 436,00)

Que del punto 3 al Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó el gasto por la distribución de utilidades⁵, debido a que la recurrente no cumplió con sustentar su puesta a disposición a los trabajadores y/o el pago antes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, ni su contabilización, consignando como base legal, entre otros, el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 1717 a 1719).

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, dispone en su artículo 2 que la participación se efectuará mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, precisando en sus artículos 7 y 10 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 calculado, y que la participación en las utilidades fijadas en el 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, establece que califica como renta de quinta categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades.

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

⁵ La Administración efectuó un reparo por distribución legal de renta por S/ 125 103,00, el cual corresponde a trabajadores cesados según se aprecia del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° No obstante, la recurrente en su recurso de reclamación aceptó parcialmente este reparo por S/ 85 667,00, motivo por el cual, el reparo impugnado asciende a S/ 39 436,00, tal como se señala en la resolución apelada (folio 1843 y 1844/vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

Que el inciso d) del artículo 57 de la mencionada norma, modificado por Decreto Legislativo Nº 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; y el artículo 59 de la aludida norma 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 por su parte, el inciso v) del artículo 37 del citado dispositivo, prevé que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio⁶.

Que conforme lo ha señalado este Tribunal en la Resolución Nº 12554-8-2013, desde el punto de vista tributario, la interpretación más acorde con lo indicado por el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta⁷, 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 recogerlo⁸ y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

Que asimismo, en las Resoluciones Nº 11985-8-2013, 05657-5-2004 y 11362-1-2011 de este Tribunal, se ha señalado que desde el punto de vista tributario, 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 recogerlo (para lo cual se requiere que el deudor haya comunicado a su acreedor que desde determinada fecha puede recoger el cheque) y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente; y que en tal sentido, la "puesta a disposición" a que hace referencia la Ley del Impuesto a la Renta debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo sólo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que de las normas antes citadas se tiene que para la deducción del gasto por la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía acreditarse que la puesta a disposición o los pagos se efectuaron dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, 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 pago⁹.

Que mediante el punto 1.2 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº (folio 1531), la Administración solicitó a la recurrente que de conformidad con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentara el importe declarado como distribución legal de renta, para lo cual debía presentar el detalle de beneficiarios, fecha de pago, constancia documentaria de los pagos en la fecha en que se efectuaron, así como su contabilización.

Que según el punto 2 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº (folios 1510 y 1511) la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente y señaló que en cuanto a los trabajadores cesados, la recurrente presentó formatos de Liquidación de Utilidades de fecha 20 de marzo de 2010, sin embargo los cheques de gerencia fueron emitidos el 23 de marzo de 2010, por lo que no se puede considerar como fecha de pago el 20 de marzo de 2010, además, la recurrente no sustentó la entrega de los cheques ni la fecha en que fueron recibidos y/o cobrados por los beneficiarios, procediendo a efectuar el reparo de conformidad con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, mediante el Anexo 1 – Requerimiento Complementario Final Nº y el punto 1 del Requerimiento Nº (folios 1486 y 1488), emitido al amparo del artículo 75 del

⁶ Inciso incorporado por el artículo 6 de la Ley 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.

⁷ Nótese que esta señala que se considera que se encuentra a disposición del acreedor aun cuando este no haya cobrado la acreencia en efectivo o en especie.

⁸ Para lo cual se requiere que el deudor haya comunicado a su acreedor que desde determinada fecha puede recoger el cheque.

⁹ Criterio similar al establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06762-3-2013 y 21233-3-2012.



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas respecto de la distribución legal de la renta, a efectos que presente su descargo correspondiente; y en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 10 de agosto de 2012 (folios 1483 y 1484), en el cual indicó que puso a disposición de la Administración el detalle de los ex trabajadores beneficiados, el extracto bancario de su cuenta bancaria de la cual se aprecia el cargo por S/ 125 213,00 para la emisión de cheques de gerencia para cada ex trabajador, incluidas las comisiones bancarias, con fecha 23 de marzo de 2010 (con anterioridad a la fecha de presentación de la Declaración Jurada Anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2009). Añade la recurrente en el citado escrito que no presentó documentación adicional sobre la fecha efectiva de cobro de los cheques ya que no contaba a con ello, por lo que ofreció la documentación que emita el Banco de Crédito del Perú sobre la fecha de cobro de los cheques.

Que en el punto 2 del Anexo 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1462 y 1463), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, no obstante, mantiene su observación.

Que según la Resolución de Superintendencia N° , la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera cero (0), como es el caso de la recurrente, debía presentarse hasta el 29 de marzo de 2010.

Que en autos obra listado con el detalle de las participaciones de los trabajadores por el ejercicio 2009 (folios 771 y 772), que contienen el cálculo de los importes pagados por concepto de participación de utilidades, apreciándose que en un cuadro independiente se identifica a los trabajadores cesados y el importe que les corresponde a cada uno de ellos por dicho concepto (S/ 125 103,00¹⁰ en total).

Que asimismo, obran los documentos denominados "Liquidación de Distribución de Utilidades 2009" emitidos por la recurrente a cada uno de los citados trabajadores con fecha 20 de marzo de 2010, las cuales están suscritas tanto por el representante legal de la recurrente como por cada uno de los beneficiarios, siendo que los importes calculados a cada uno concuerda con el listado antes mencionado (folios 773 a 782).

Que de otro lado, obra el estado de cuenta bancaria de la recurrente del mes de marzo de 2010 (folio 770), de la que se aprecia el cargo a dicha cuenta por el importe de S/ 125 213,00¹¹ que corresponde a la emisión de cheques de gerencia.

Que si bien la Administración señala, entre otros argumentos, que la recurrente no ha sustentado la fecha en que fueron cobrados los cheques, no obstante, al tratarse de cheques de gerencia, la recurrente no contaba con esa información, pues ella solo podía saber la fecha en que se efectuó el cargo a su cuenta por el importe correspondiente a dichos cheques, pero no la fecha en que efectivamente los beneficiarios cobraron los cheques, motivo por el cual la recurrente solicitó al Banco de que informara sobre ello, siendo que mediante documento que obra a folio 1767 esta entidad financiera proporcionó tal información.

Que de la carta emitida por el Banco de se advierte que 4 de los cheques de gerencia (por un importe total de S/ 39 436,00) fueron cobrados con anterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que de lo antes expuesto se tiene que se encuentra acreditado que el importe relacionado al presente reparo que fue impugnado por la recurrente (S/ 39 436,00) fue cobrado por sus beneficiarios (ex trabajadores) dentro del mencionado plazo, por lo que corresponde levantar el presente reparo.

iii) Depreciación de vehículos (S/ 43 912,00)

Que del punto 4 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó el gasto por depreciación de los vehículos camioneta rural de placas y

¹⁰ Como se indicó, la recurrente únicamente cuestiona el importe de S/ 39 436,00.

¹¹ Como señala la recurrente, este importe comprende los S/ 125 103,00 más las respectivas comisiones bancarias.



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

, debido a que la recurrente no cumplió con sustentar documentariamente la causalidad del gasto y su vinculación con la generación de ingresos, consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 1714 a 1717).

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

Que la mencionada norma recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que en las Resoluciones N° 07840-3-2010 y 07111-8-2014, entre otras, se ha señalado 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 en el mismo sentido, en las Resoluciones N° 06072-5-2003 y 10224-8-2014, se ha interpretado que no basta con 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, para lo cual corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que el inciso w)¹² del citado artículo 37 señala que son deducibles, tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, los siguientes conceptos: (i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero y otros; (ii) funcionamiento, entendido como los destinados a combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y, (iii) depreciación por desgaste. Agrega este inciso que también son deducibles los gastos referidos a vehículos automotores de las citadas categorías asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, de acuerdo con la tabla que fije el reglamento en función a indicadores tales como la dimensión de la empresa, la naturaleza de las actividades o la conformación de los activos.

Que al respecto se tiene que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 1531) la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación sustentatoria de la adquisición de los vehículos detallados en el Anexo N° 02 adjunto (folio 1528), tarjetas de propiedad, las personas a las que fueron asignadas, el uso dado a los vehículos que sustenten la causalidad del gasto y su contribución a la generación de ingresos.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1510), la Administración señaló que la recurrente presentó un cuadro con el detalle de los vehículos (razón social del proveedor, fecha de adquisición, placa y el usuario), y asimismo, adjuntó las copias de las facturas de compra, de las que se aprecia que son de la categoría B1, no obstante, no adjuntó documentación que acredite el uso dado a los vehículos ni su calidad de indispensable, por lo que procedió a observar su depreciación, según detalle contenido en su Anexo N° 02 (folio 1504).

Que posteriormente, mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 1486 a 1489), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las

¹² Inciso incorporado por la Ley N° 27804, publicada el 2 de agosto de 2002, aplicable al caso de autos.



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

observaciones efectuadas respecto de la depreciación de los vehículos, a efectos que presente su descargo correspondiente, debiendo adjuntar la documentación que los sustente fehacientemente.

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, presentó un escrito de 10 de agosto de 2012 (folios 1482 y 1483), en el cual detalló las funciones de los jefes y gerentes de área comercial, del gerente de logística, del gerente de investigación clínica, del gerente de asuntos corporativos, del gerente general, agregó que ha presentado la documentación sustentatoria de la adquisición de los vehículos, que en su declaración jurada la depreciación de los vehículos ha sido adicionada al cálculo del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo debe quedar sin efecto, y que los vehículos de la categoría B1 no tienen restricción legal para su deducción, conforme con el inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 3 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1460 a 1462), la Administración dio cuenta de lo presentado por la recurrente, y señaló que esta adicionó a su declaración jurada de Impuesto a la Renta los gastos por vehículos, con excepción de los correspondientes a dos vehículos, una es la camioneta marca Toyota con placa y otra es la camioneta marca Honda Pilot con placa, siendo que para acreditar que su depreciación es un gasto deducible no solo debió presentar su registro en los libros contables, los comprobantes de pago y la descripción de las actividades de los usuarios, sino documentación sustentatoria que permita demostrar que los gastos están relacionados con la generación de ingresos, por lo que mantuvo la observación a la depreciación de las camionetas al no haberse sustentado la causalidad del gasto, e indicó el detalle de la observación en su Anexo N° 03 (folio 1388).

Que al respecto, obra en autos las Facturas 003 N° (folios 766 y 767), mediante las cuales la recurrente adquirió los vehículos camionetas marcas Honda y Toyota, y el documento denominado "Análisis de Activos Fijos al 31 de diciembre de 2009" (folios 763 a 765), donde se detalla la descripción de los vehículos, su marca, modelo, placa, color, responsable, su valor inicial, depreciación, su valor neto y el área asignada, y respecto de los vehículos de Placas se indica que las personas responsables son : (executive managment) y (del área de materiales), respectivamente.

Que de la documentación presentada por la recurrente, se tiene que si bien ha presentado las facturas de su adquisición, y un cuadro con el detalle de los vehículos, no obstante, ello no es suficiente para acreditar que dichos vehículos han sido utilizados para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora.

Que si bien es razonable que a determinados directivos de las empresas se les asigne vehículos para el desarrollo de sus funciones, no obstante, ello debe estar acreditado, siendo de autos no obra documentación que sustente que los citados vehículos fueron destinados para las labores del gerente general y del gerente de asuntos corporativos como alega la recurrente, y en ese sentido, no se encuentra acreditado que se cumpla con el principio de causalidad, en consecuencia, corresponde mantener el mencionado reparo.

iv) Gastos contabilizados en la Cuenta - Outsourcing Fuerza de Ventas (S/ 230 205,00)

Que del punto 5.2 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó el mencionado concepto, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar la documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios que le habrían prestado, ni su causalidad, consignando como base legal, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 1711 y 1712).

Que como se indicó, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, para que un gasto sea deducible para fines 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, criterio expuesto en las Resoluciones N° 06915-3-2010 y 02791-5-2010.

11



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

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

Que al respecto, mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1530 y 1531), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que presentara la documentación sustentatoria, que acredite la efectiva prestación del servicio, como comprobantes de pago, contratos y otros que acredite la causalidad del gasto cargado a la Cuenta | Fuerza de Ventas.

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1508), la Administración indicó que la recurrente presentó comprobantes de pago y contrato de servicios firmados, no obstante, no adjuntó documentos que acrediten la efectiva prestación de los servicios ni que cumplan con el principio de causalidad, por lo que observó el importe de S/ 230 204,56.

Que posteriormente, mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° (folios 1486 a 1489), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas respecto a dichos contratos, a efectos que presente su descargo correspondiente; y en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito, en el cual indicó que los gastos registrados en la Cuenta N° Fuerza de Ventas, corresponden a servicios prestados por, siendo que en el primer caso, se trató de servicios de promoción y difusión de información médico – científica de su línea farmacéutica, de acuerdo con el contrato suscrito en el mes de junio de 2007, y en el segundo caso, se trató de servicios referidos a marketing, promoción y ventas de acuerdo con el contrato suscrito en julio de 2008, para lo cual presentó copia de los contratos, facturas y el detalle de las personas quienes brindaron el servicio, y señaló que no cuenta con los informes por lo que los ha solicitado a sus proveedores.

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1457), la Administración dio cuenta de lo presentado por la recurrente e indicó que no cumplió con sustentar la efectiva prestación de servicios ni su causalidad, por lo que procedió a mantener su observación, cuyo detalle consignó en su Anexo 04 (folio 1386).

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que la recurrente, a fin de acreditar los servicios que le habría prestado presentó las Facturas 001 N° (folios 572 a 574 y 576) emitidas por la primera empresa con la glosa "servicios prestados en línea farmacéutica según contrato de fecha 01 de junio de 2007", y la Factura 001 (folio 549) emitida por la segunda empresa con la glosa "servicios de promociones"; no obstante, los comprobantes de pago presentados por la recurrente por sí solos no acreditan la realidad de los servicios prestados, de acuerdo al criterio establecido en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008¹³.

Que asimismo, la recurrente presentó contratos y adendas suscritos con las citadas empresas a fin de sustentar la efectiva prestación de servicios. Así, a folios 562 a 567 obra el contrato de "locación de servicios de tercerización" suscrito el 1 de junio de 2007 entre la recurrente y (el locador), a plazo indefinido, cuyo objeto consiste en que este último se encargue de la promoción y difusión de

¹³ Asimismo, según el criterio vertido en las Resoluciones N° 05979-3-2008, 09179-4-2008 y 09593-2-2008, entre otras, los comprobantes de pago y su registro contable, solo acredita la contabilización de la operación reflejada en tales comprobantes mas no así su realización, por cuanto el carácter fehaciente de una operación no solo debe ser demostrado mediante libros contables, sino también mediante los documentos probatorios que acrediten, de forma indubitable, la realización de la operación.



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

información y data médico-científica de los productos¹⁴, pactándose una retribución mensual de S/ 64 000,00 más el Impuesto General a las Ventas (IGV), y se estableció que en la primera semana de cada mes "se revisará la información verificada sobre el servicio prestado por El Locador y en esa misma semana se le abonará el pago correspondiente una vez deducidas las penalidades si fuera el caso". En el Anexo N° 1 al citado contrato se señala que los servicios a cargo del locador comprende lo siguiente: supervisar la labor de los visitantes médicos, verificar que los productos se encuentren adecuadamente colocados en lugares visibles en las farmacias y boticas, supervisar que las farmacias y boticas no expendan productos vencidos, verificar que las farmacias y boticas cumplan con las obligaciones de promoción que hubieran asumido, e informar a la recurrente del incumplimiento de las farmacias y boticas.

Que en relación a ..., obra a folios 534 a 543 las adendas al contrato de locación de servicios celebrado entre dicha empresa (locador) y la recurrente, en las que se señala que el 1 de agosto de 2007 ambas partes suscribieron un contrato por el cual la citada empresa se obligó a brindar a la recurrente servicios de marketing, promoción y ventas¹⁵ con un plazo de un año, y mediante adendas de fecha 1 de agosto y 15 de octubre de 2008 y 31 de julio de 2009, se prorrogó el citado contrato hasta el 31 de julio de 2010. De estas adendas se aprecia que las actividades de marketing, promoción y ventas se realizarán mediante diversos tipos de actividades y campañas e impulsación de los productos en las zonas de interés, centros comerciales y puntos de venta que la recurrente designe.

Que en relación a los contratos y adendas, cabe señalar que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, esto es, con los contratos solo se evidencia un acuerdo de voluntades de las partes contratantes, más no acredita indubitablemente que los servicios contratados se efectuaron en la realidad, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realización de los servicios observados.

Que en relación a los documentos denominados "Resumen de Actividades" (folios 1765 y 1766), si bien tienen el logo de ..., no es posible establecer qué persona lo habría emitido ni quien los habría recibido, ni tampoco se advierte que esté dirigido a la recurrente, no se señala los resultados de los servicios, siendo que además, la información que se consigna es genérica, por lo que no puede afirmarse que corresponda a los servicios de promoción y difusión que habría prestado a favor de la recurrente, por lo que no resulta suficiente para acreditar la efectiva prestación de éstos. Del mismo modo, en el caso de los reportes de ... (folios 1758 a 1764), si bien están suscritos por el representante legal de dicha empresa, no obstante, dicha persona no sería quién los habría elaborado pues en el encabezado se alude otros nombres; además, dichos reportes hacen referencia a actividades generales como "desarrollo de competencias funcionales", "reunión de feed back", "trabajando portafolio nuevo", "trabajando portafolio del dolor", "representante nuevo visitando especialidad de gastro", de las cuales no es posible establecer que se encuentren relacionadas a los servicios de marketing, promoción y ventas que habrían sido contratados por la recurrente, siendo que además, de los citados reportes no se aprecia que estén dirigidos a la recurrente.

Que en ese sentido, la recurrente debió presentar documentación que acredite efectivamente los servicios que le habría prestado dichas empresas. Así por ejemplo, en el caso ... pudo presentar documentación que acredite cómo se realizó la promoción y difusión de productos, qué tipo de productos se promocionaron, y documentación sobre el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones por parte de las farmacias y boticas, entre otros, más aun cuando en el propio contrato se señala que ... proporcionaría información sobre los servicios prestados; y en el de ... la recurrente

¹⁴ Si bien se indica que los productos son los que se mencionan en el Anexo N° 01, no obstante, de autos no es posible establecer de qué productos se trata al no haberse adjuntado el citado anexo. Cabe precisar que el Anexo N° 1 adjunto, no alude al detalle de productos.

¹⁵ De autos no se aprecia copia del mencionado contrato, pues el contrato que obra a folios 505 a 510 alude a la prestación de servicios de investigación clínica y asuntos regulatorios.



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

pudo presentar documentación que acredita las actividades y campañas que se habrían llevado a cabo para promocionar los productos.

Que en ese sentido, la documentación presentada no acredita fehacientemente la prestación de los servicios, y por tanto, que se trate de gastos que cumplen con el principio de causalidad, en consecuencia, corresponde mantener el mencionado reparo.

v) Gastos contabilizados en la Cuenta - Servicios Profesionales (S/ 519 475,00)

Que del punto 5.3 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó los servicios profesionales, entre otros¹⁶, por los siguientes conceptos: 1) gastos de administración (S/ 354 786,00), por no haber la recurrente presentado documentación que acredite la efectiva prestación del servicio, ni la causalidad del gasto, y 2) provisión de servicios de administración (S/ 164 689,00), pues la recurrente no cumplió con presentar el comprobante de pago emitido por Pfizer INC., y el importe provisionado no guarda relación con el importe a ser pagado según contrato; consignéndose como base legal, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 1708 a 1711).

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 1530), la Administración solicitó a la recurrente que presentara comprobantes de pago, contratos y documentación que sustente la efectiva prestación del servicio recibido, así como su vinculación con la generación de renta y mantenimiento de la fuente respecto de los gastos cargados a la Cuenta - Servicios Profesionales, detallados en el Anexo 03 adjunto a dicho requerimiento (folios 1525 y 1526). En el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1508), la Administración señaló que la recurrente no cumplió con presentar la documentación que sustente la efectiva prestación del servicio, ni que cumplan con el principio de causalidad.

Que posteriormente, mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° (folios 1486 a 1489), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas, a efectos que presentara su descargo correspondiente; y en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito (folios 1477 y 1478), en el cual indicó que respecto de los servicios prestados por , corresponden a servicios de investigación clínica y de marketing, promoción y ventas, los cuales son necesarios para impulsar la comercialización de sus productos, para acreditar ello ha presentado contratos, facturas incluyendo los detalles de las planillas de salarios de los profesionales que realizan tales actividades, y en cuanto a las funciones del área de investigación clínica, ha proporcionado copia de las funciones de los profesionales asignados a , así como los convenios de confidencialidad de información; no siendo posible adjuntar los informes pues no se encuentran en sus archivos, por lo que los ha solicitado al proveedor. Agregó que en cuanto a la provisión de servicios de administración, de conformidad con el contrato en inglés suscrito con Pfizer INC. en el mes de febrero de 2009, el cual ha traducido al español, este servicio fue proporcionado por el señor Félix Hernández quien desempeñó la posición de apoderado durante el año 2009, tal como se puede apreciar de la copia literal de inscripción de sociedades anónimas en Registros Públicos y del Libro de Actas de su empresa.

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1455 y 1456), la Administración dio cuenta de lo presentado por la recurrente y señaló, entre otros, que respecto de los servicios de , la recurrente no cumplió con sustentar con documentación fehaciente la efectiva prestación del servicio, ni su causalidad, ni que dichos gastos hayan sido materia de reembolso por su afiliada, por lo que mantuvo la observación; y en cuanto a la provisión de servicios de administración por S/ 164 689,20, señala que la recurrente no adjuntó comprobante de pago emitido por Pfizer INC., y que dicho importe provisionado no guarda relación con el importe a ser pagado según

¹⁶ La Administración efectuó un reparo por servicios profesionales por S/ 1 107 377,00, no obstante, la recurrente en su recurso de reclamación aceptó parcialmente este reparo por S/ 587 902,00, motivo por el cual, el reparo impugnado asciende a S/ 519 475,00, tal como se señala en la resolución apelada (folio 1843 y 1844/vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

contrato (US\$ 4 000,00 mensual) de US\$ 48 000,00 al año, que al tipo de cambio al 31 de diciembre de 2009 S/ 2.981, da un total de S/ 138 768,00, y cuya diferencia no fue explicada por la recurrente.

Que como señala la recurrente en su recurso de reclamación y apelación, respecto a los servicios de [redacted], impugna el monto de S/ 354 786,00 que corresponde a servicios reembolsados por Pfizer UK. con la Factura N° [redacted], y respecto de la provisión de servicios de administración impugna el importe de S/ 164 689,20, al señalar que se trata de un servicio de gerenciamiento llevado a cabo por el señor Félix Hernáez.

Que con relación a los servicios prestados por [redacted], obran las Facturas 001 N° [redacted] I (folios 1768 a 1772), emitidas por [redacted], con la glosa "por los servicios de investigación clínica", cuyos importes ascienden a S/ 354 786,00.

Que si bien la recurrente señala que dichas facturas sustentan la Factura 007 N° [redacted] de fecha 30 de noviembre de 2009 (folio 504), emitida por ella a [redacted] con la glosa "Por la participación de en el departamento de estudios clínicos [redacted] code:641 (5500)...", por el importe de US\$ 234 376,00 (al tipo de cambio 2.391, resulta S/ 677 581,02)¹⁷, no obstante, la recurrente no detalló en qué consiste dicho reembolso, siendo además el importe de la factura no coincide con el monto reparado (S/ 354 786,00), no habiendo la recurrente sustentado la relación de dichas facturas con el reembolso de gastos alegado. Además, como señala la Administración, durante el procedimiento de fiscalización la recurrente presentó el juego completo de la citada Factura 007 N° [redacted] de lo que se desprendería que no fue entregada a [redacted].

Que sin perjuicio de ello, y como se indicó anteriormente, los comprobantes de pago por sí solos no acreditan la realidad de los servicios prestados ni la causalidad de los gastos, de acuerdo al criterio establecido en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, por lo que la presentación de las mencionadas facturas no permiten acreditar la efectiva prestación de servicios por parte de [redacted].

Que de otro lado, a folios 505 a 515 obra copia del contrato de locación de servicios y su adenda celebrado entre la recurrente y [redacted], a fin que este le preste servicios de investigación clínica y asuntos regulatorios, que incluye, según descripción del contrato, en participación en actividades de importación / exportación de suministros de estudio, participación en los embarques de suministros de estudio, verificación de que la droga llegue a su destino, verificación de su condición global, participación en la preparación de informes a la agencia regulatoria, participación en las reuniones de investigadores, aseguramiento de la cobertura oportuna y exacta de eventos adversos, así como en asuntos regulatorios, como liberación de productos farmacéuticos y veterinarios para comercialización, cumplimiento de buenas prácticas de almacenamiento, cumplimiento de los estándares de manufactura, destrucción de productos obsoletos, realización del balance, provisiones y permisos de importación de productos controlados, actualización y preparación del calendario de planeación de reinscripciones anual, preparación, sometimiento y seguimiento de los expedientes de registro para reinscripciones, recepción de resolución directoral y actualización de base de datos.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente a efectos de acreditar la efectiva prestación de los servicios por [redacted], únicamente presentó comprobante de pago y contratos, no obstante, los comprobantes de pago presentados por la recurrente por sí solos no acreditan la realidad de los servicios prestados, y los contratos solo se evidencian un acuerdo de voluntades de las partes contratantes, más no acredita indubitablemente que los servicios contratados se efectuaron en la realidad, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realización de los servicios observados; en consecuencia, dado que la recurrente no presentó documentación adicional a fin de [redacted].

¹⁷ Más un Impuesto General a las Ventas de US\$ 44 531,44.



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

sustentar los servicios que habría recibido de parte de esta última empresa¹⁸, corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que en cuanto a la provisión de servicios de administración, como se señala en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (folio 1455), dicha provisión asciende a S/ 208 861,00, conformado por los asientos 471 (S/ 134 784), 492 (S/ 44 172,03 y S/ 14 882,40) y 522 (S/ 15 022,80); no obstante, la recurrente aceptó en instancia de reclamación el importe de S/ 44 172,03 por corresponder a Impuesto a la Renta de No Domiciliados, y cuestionó la diferencia (S/ 164 689,00), señalando que corresponde a los servicios de gerenciamiento llevados a cabo por el señor

Que al respecto, la recurrente presentó el contrato de gerenciamiento, en idioma inglés, con su traducción al español, suscrito por ella y el 1 de febrero de 2009, en el que se establece que esta última prestará el servicio de gerenciamiento y colaboración empresarial a la recurrente, indicándose en la cláusula cuarta que se pagará una retribución mensual de US\$ 4 000,00, en contraprestación por los servicios prestados (folios 453 a 457 y 460 a 464). Asimismo, la recurrente presentó el documento "Invoice" emitido por por el monto de US\$ 44 000,00 (folio 1757), por servicios correspondientes de febrero a diciembre de 2009.

Que de lo antes señalado se tiene que la recurrente pretende sustentar la provisión registrada (S/ 164 689,00), con el documento "Invoice" emitido por US\$ 44 000,00, al señalar que se trata de servicios de gerenciamiento en virtud al contrato suscrito con ; no obstante, la recurrente no ha presentado documentación que permita acreditar ello, siendo que por el contrario, se advertirían inconsistencias, pues el importe de US\$ 44 000,00 (S/ 127 202,00¹⁹), no guarda relación con el importe de la provisión registrada (S/ 164 689,00), no habiendo la recurrente explicado el motivo de esta diferencia.

Que además, en el citado contrato se establece el pago mensual de US\$ 4 000,00, no obstante, ello no guarda concordancia con la provisión de S/ 164 689,00, pues como se indicó este importe proviene de 3 asientos contables: 471 (S/ 134 784), 492 (S/ 14 882,40) y 522 (S/ 15 022,80).

Que de lo antes expuesto se tiene que la recurrente no ha sustentado debidamente la provisión de S/ 164 689,00 contabilizada como gasto (servicios profesionales), por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

vi) Gastos contabilizados en la Cuenta – Gastos de Viaje (S/ 150 756,00)

Que del punto 5.5 del Anexo N° 4 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó gastos de viaje²⁰, toda vez que la recurrente no acreditó con documentación correspondiente el carácter indispensable de los viajes, ni que estos hayan sido necesarios para el desarrollo de la actividad productora de renta gravada ni su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente, consignando como base legal, entre otros, el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 1704 a 1707).

Que de conformidad con el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los pasajes.

Que el referido inciso agrega que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno

¹⁸ Como por ejemplo, reportes de las verificaciones realizadas a los productos, los informes que habría realizado a la agencia regulatoria, reporte o agenda de las reuniones de investigaciones en que habría participado, así como los documentos que sustentaran o acreditaran la cancelación de los gastos, entre otros.

¹⁹ US\$ 44 000,00 x 2,891 (tipo de cambio).

²⁰ La Administración efectuó un reparo por gastos de viaje por S/ 239 901,00, no obstante, la recurrente en su recurso de reclamación aceptó parcialmente este reparo por S/ 89 145,00, motivo por el cual, el reparo impugnado asciende a S/ 150 756,00, tal como se señala en la resolución apelada (folio 1843 y 1844/vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía. Añade que los viáticos por alimentación y movilidad en el exterior podrán sustentarse con los documentos a los que se refiere el artículo 51-A de la citada ley o con la declaración jurada del beneficiario de los viáticos, de acuerdo con el reglamento; y los gastos sustentados con declaración jurada no podrán exceder del treinta por ciento (30%) del monto máximo establecido en el párrafo anterior.

Que en la Resolución N° 17105-10-2011 este Tribunal ha señalado que para la procedencia de la deducción de gastos de viaje, resulta necesario acreditar, con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada. Asimismo, a efecto de que dichos gastos de viaje (pasajes y viáticos) sean deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 11631-4-2007 y 10224-8-2014, entre otras.

Que además, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1015-4-99 y 04586-4-2014, se ha establecido que la necesidad del viaje se justifica por la naturaleza de las relaciones comerciales de la recurrente en el lugar de destino de dichos viajes, precisándose que no es indispensable que sustente cada una de las actividades realizadas durante el viaje, sino que basta la existencia de una adecuada relación entre la documentación presentada y el lugar de destino. Asimismo, en la Resolución N° 07823-4-2014 se ha dejado establecido que el carácter de indispensable de los gastos de viaje que sean deducibles para la determinación de la renta neta, está referido al carácter de indispensable para el mantenimiento de la fuente productora y/o indispensable para la generación de rentas.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 11837-1-2011 y 20928-4-2012, entre otras, ha establecido que los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta también incluyen las erogaciones realizadas por la empresa con la finalidad de subvencionar eventos o atenciones de carácter general en favor de los trabajadores, toda vez que existe consenso en que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal.

Que al respecto, de la revisión del recurso de reclamación (folios 1661 a 1671), se tiene que la recurrente impugnó parcialmente el presente reparo, por el importe de S/ 150 756,00, que corresponde a los siguientes gastos: (i) viaje de trabajadoras

- , (ii) viaje de trabajadores
- (iii) alojamiento en el país
- de (iv) viaje del señor (v) viaje
- de (vi) viaje del señor (vii) viaje del señor
- ... (viii) alojamiento en el país de señor y (ix) viaje de señora

Gerente de Recursos Humanos; y en ese sentido, corresponde determinar si los referidos gastos cumplen con el principio de causalidad.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 1529), la Administración solicitó a la recurrente que presentara comprobantes de pago, boletos aéreos, nombre de los beneficiarios, documentación que sustente el motivo del viaje y su carácter indispensable, su vinculación con la generación de renta y mantenimiento de la fuente.

Que mediante el Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1507), la Administración señaló que la recurrente no acreditó documentariamente los gastos por viajes, ya que solamente presentó comprobantes de pago, rendición de cuentas, tickets aéreos, mas no documentación que sustente la causalidad del gasto, el motivo del viaje ni su calidad de indispensable.

Que posteriormente, mediante el Anexo 1 del Requerimiento N° (folios 1486 a 1489), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas respecto de los gastos de viaje, a efectos que presente su descargo correspondiente.

17



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

Que la recurrente en respuesta al citado requerimiento, presentó un escrito (folios 1471 a 1475), en el cual indicó que el gasto de viaje de trabajadoras

corresponde a la asistencia a un evento organizado por , denominado "Global Emerging Markets Leadership", con el objetivo de capacitar sobre las estrategias de negocio de , creación de culturas de compromiso, desarrollar liderazgo y conocer a los líderes globales de la compañía, para lo cual adjuntó la agenda del evento realizado del 13 al 15 de junio de 2009; mientras que el gasto por viaje de trabajadores

del 4 al 8 de octubre de 2009, se realizó con el objetivo de preparar y revisar los programas de marketing de sus productos en el marco de la estrategia de su compañía para Latinoamérica; que el gasto por alojamiento en el país de la Sra. / de nacionalidad ecuatoriana, del 18 al 27 de marzo, 12 de abril al 19 de mayo de 2009, se debió a que ella realizó visitas al país a fin de conocer el mercado peruano y poder preparar su plan de negocios, previamente a ser designada como Gerente Comercial de la empresa.

Que agrega que en cuanto al gasto del señor , a Praga del 25 de julio a 1 de agosto de 2009, se realizó para su asistencia a una Reunión de Líderes Médicos de , para los productos establecidos de su compañía; que los gastos de viaje y alojamiento del señor corresponde a gastos por boleto aéreo y alojamiento, debido a que desempeñó el cargo de apoderado, a fin de que realice servicios de administración; que los gastos de viaje del señor , se debió a que participó de la Convención de Entrenadores para países de Latinoamérica, para lo cual indica que adjunta agenda del evento; que con relación a los viáticos del señor Director de Asuntos , es porque participó del evento "Moving Beyond Integration in Latin American in New York" organizado por , para lo cual adjuntó agenda del evento; y los gastos de viaje de la señora , Gerente de Recursos Humanos, se dieron en el marco de la organización y desarrollo de la Convención de la compañía, y adjunta como documentación de sustento la agenda.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1451 a 1453), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que si bien en determinados casos presentó correos de invitación y agendas de reuniones, no obstante, no sustentó con documentación pertinente la causalidad del gasto de viaje, el motivo del viaje, ni su calidad de indispensable, por lo que procedió a mantener la observación materia de análisis.

Que de la documentación obrante en autos, se tiene lo siguiente:

a) Viaje de trabajadoras la recurrente señala que dichas trabajadoras tienen los cargos de directora comercial, gerente de nuevos productos y desarrollo y gerente de finanzas, respectivamente, y que el viaje a Dubai fue organizado por , y permitió a sus trabajadoras capacitarse en estrategias de negocio, creación de culturas de compromiso y desarrollo de liderazgo.

De autos se tiene que la recurrente presentó la siguiente documentación a fin de sustentar dichos gastos de viaje: i) boletos aéreos a nombre de dichas trabajadoras²¹, ii) correo electrónico de invitación para la participación en el evento denominado "Global Emerging Markets Leadership Summit" a realizarse en Dubai del 13 al 15 de junio de 2009, extendida por el presidente y gerente general de mercados emergentes de , cuyo objetivo era implementar una estrategia de negocios en los mercados emergentes para lo cual convocó a más de 250 participantes del grupo Pfizer (folios 405 y 406)²², y iii) la agenda del evento (folios 401 a 403), de la que se aprecia que el evento fue organizado por Pfizer INC., a fin de tener un mejor vínculo con sus clientes vinculados con los mercados emergentes. Al respecto, y conforme se señala en la resolución apelada (folio

²¹ Conforme se da cuenta en el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1383)

²² Adicionalmente, en la resolución apelada se da cuenta del contenido del referido correo electrónico.



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

1819/vuelta), la recurrente es una subsidiaria de Pfizer INC., y dentro de dichos mercados emergentes se encuentra incluido el negocio en Perú.

De lo anterior, se tiene que las referidas trabajadoras asistieron a un evento en Dubai, organizado por la empresa matriz de la recurrente () a efectos de ser capacitadas sobre estrategias de negocios, en mercados emergentes como el peruano, habiendo participado trabajadores de diversas partes del mundo; y en ese sentido, se acredita la causalidad de dichos gastos, cumpliéndose con lo dispuesto por el inciso r) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, procediendo levantar el reparo en este extremo.

Contrariamente a lo señalado por la Administración, el hecho que la recurrente realice más importaciones que exportaciones, y que el evento haya estado dirigido por I como negocio global, no puede considerarse como razones para establecer que el viaje no se encuentra vinculado a la generación de rentas gravadas de la recurrente, dado que en dicho evento se impartió conocimiento sobre la estrategia de negocios en mercados emergentes, lo que incide sobre la gestión de ventas y en la productividad del personal de la recurrente, no pudiendo establecerse que tales estrategias no puedan ser aplicadas a nivel local, por lo que no resulta relevante considerar la cantidad de operaciones de exportación, y la organización del evento por parte de .., no excluye que dicho evento sea en beneficio de la recurrente así como del grupo en general.

b) Viaje de trabajadores

..... : la recurrente señala que dichos trabajadores tienen el cargo de directora comercial, gerente de marca, gerente de nuevos productos y desarrollo de negocios, gerente de unidad de negocio, director médico, gerente de marca hospitalaria/oncológica y gerente de unidad de negocios salud y dolor, respectivamente, y que viajaron al evento ".....", cuyo objetivo era preparar y revisar los programas de marketing de sus productos, en el marco de la estrategia para Latinoamérica.

A fin de sustentar dichos gastos, la recurrente presentó la siguiente documentación: i) rendición de gastos por viáticos por parte de las citadas personas²³, ii) comprobantes del hotel (folios 611 a 615, 617, 618, 620 a 626), iii) correo electrónico de invitación, a una reunión en Río de Janeiro, respecto al Plan Operativo Anual 3010, en el cual el señor .., en su condición de gerente general de Pfizer Ecuador – Perú – Bolivia, en el que se indica que dicha reunión se realizará del 5 al 8 de octubre de 2009, y que el objetivo es la "puesta en marcha del POA 2010 por parte de los ACTs y CPNs".

De lo anterior se evidencia que el referido viaje estuvo destinado a tratar la gestión del negocio de la recurrente, así como de otras filiales de .., habiendo sido convocado el evento por el gerente general de Latinoamérica, que incluye a Perú, por lo que los gastos en que se incurrió en dicho viaje se encuentran vinculados a la generación de renta gravada, por lo que el reparo en este extremo no se encuentra acorde a ley, y que corresponde levantarlo.

Al respecto, carece de sustento lo alegado por la Administración respecto a que dicho evento haya sido únicamente de interés de .., pues en el caso de autos, dicho evento incidió en la gestión del negocio tanto a nivel local como a nivel global o regional, sin que ambas gestiones sean excluyentes.

c) Alojamiento en el país de

..... la recurrente señala que dicha trabajadora es de nacionalidad ecuatoriana y fue designada gerente comercial de la división farmacéutica, y que dichos gastos corresponden a las fechas de 18 a 27 de marzo y del 12 de abril a 19 de mayo de 2009, por viajes realizados con el fin de incidir en la estrategia de negocios y en el análisis del mercado peruano.

²³ Conforme se indica en el Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° I

(folio 1382)



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

De autos se verifica que la mencionada señora fue contratada el 20 de mayo de 2009 como Directora Comercial de la recurrente (folio 771), esto es, con posterioridad a los viajes antes indicados.

Al respecto, se tiene que la recurrente, a fin de sustentar dichos gastos, presentó copia de los comprobantes de pago por el alojamiento y los reportes de consumo, según se indica en el Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1383). No obstante, esta documentación no resulta suficiente para establecer que la mencionada señora haya realizado actividades que se encuentren relacionadas al giro del negocio de la recurrente, máxime si la recurrente no ha presentado documentación alguna que establezca que la recurrente debía asumir tales gastos con anterioridad a su contratación. En ese sentido, no se ha acreditado que tales gastos cumplan con el principio de causalidad, procediendo mantener el reparo en este extremo.

- d) Viaje de : la recurrente señala que esta persona es el director médico y que el viaje fue realizado a fin de participar en la "Reunión de Líderes Médicos de Pfizer".

Al respecto según se da cuenta en el Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1383), la recurrente presentó el boleto aéreo de fecha 25 de julio a 1 de agosto de 2009; asimismo, se aprecia a folios 594 y 635, los Documentos de Cobranza 003 N° , emitidos por , relacionados al presente viaje. Adicionalmente, la recurrente presentó un correo electrónico de 3 de agosto de 2009 emitido por Reina Bernabeou (Jefe de asuntos médicos) (folio 377), agradeciendo su participación en el evento "Leads Community Meeting and Publications CPN" realizado en Praga del 27 al 30 de julio de 2009, que se realizó con el objetivo de formar dos comunidades médicas de interés común con los líderes médicos de las distintas empresas del grupo , una de conocimiento y discusión de los productos y otra de difusión de publicaciones y materiales en el soporte de los productos nuevos²⁴.

De lo anterior, se tiene que la citada persona realizó el viaje a fin de asistir al mencionado evento que versó sobre la formación de comunidades médicas con la finalidad de estudiar y difundir los productos médicos que comercializa tanto la recurrente, así como el grupo ; en ese sentido, dicho evento se encuentra relacionado al giro del negocio de la recurrente y por tanto, se encuentra vinculado a la generación de rentas gravadas, de lo que se evidencia que se trató de un gasto necesario, por lo que corresponde levantar el reparo en este extremo.

Cabe indicar que el hecho que no se haya presentado la agenda del evento, ni el reporte de las acciones desarrolladas, como señala la Administración, no enerva que se haya acreditado que se trate de un gasto vinculado a la generación de renta gravada, de acuerdo al criterio contenido en las Resoluciones N° 1015-4-99 y 04586-4-2014, antes citadas, según el cual no es indispensable que sustente cada una de las actividades realizadas durante el viaje, sino que basta la existencia de una adecuada relación entre la documentación presentada y el lugar de destino. Asimismo, el que dicho evento podría ser beneficioso para el grupo Pfizer en su conjunto no excluye que se trate de un gasto vinculado a la generación de renta gravada de la recurrente, quien forma parte del citado grupo.

- e) Viaje y hospedaje de Félix Hernández: la recurrente señala que en el marco de los servicios de administración y gerencia, la citada persona se desempeñó como su apoderado en el año 2009, lo cual lo acredita con la copia literal emitida por Registros Públicos.

Al respecto, en el Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1383), la Administración da cuenta que la recurrente presentó el boleto aéreo del 18 al 27 de marzo y la facturas emitidas por por alojamiento en Lima del mencionado señor del 4 a 12 de diciembre de 2008 y de 18 a 25 de marzo de 2009 (folios 1815 vuelta y 1816), asimismo se aprecia de folios 435 a

²⁴ Tal como se señala en la resolución apelada (folio 1817/vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

442, copia de la Partida Registral N° en la que consta que dicha persona fue designada como apoderado de la recurrente en Junta General de Accionistas de 18 de marzo de 2009.

Si bien el mencionado señor tenía la condición de apoderado de la recurrente, no se ha presentado documentación alguna que acredite las acciones o actividades que realizó en el país, a fin de sustentar que los viajes a Lima hayan sido con motivo de su calidad de apoderado, siendo que además, dicha persona fue designada como apoderada el 18 de marzo de 2009, no obstante, se advierte gastos de alojamiento de diciembre de 2008. En ese sentido, al no ser suficiente la presentación del boleto aéreo y facturas, a fin de acreditar que los gastos por viaje cumplen el principio de causalidad, corresponde mantener el reparo.

- f) Viajes de Carlos Vivanco a México: la recurrente señala que esta persona participó en la Convención de Entrenadores para países de Latinoamérica del 26 de julio al 1 de agosto.

Al respecto, la recurrente presentó los boletos aéreos de Lima a México de fechas 26 de julio a 1 de agosto de 2009 y de 1 a 5 de setiembre de 2009 (folios 1382 y 1383), asimismo adjuntó los Documentos de Cobranza 002 N° emitidos por por los referidos viajes (folios 633 y 637). Asimismo, la recurrente presentó la agenda de un evento denominado Convención de Entrenadores EMBU para países de Latinoamérica de 27 a 31 de julio de 2009 (folios 383 a 389).

De la citada agenda se aprecia que se realizó un evento en fechas similares al primer viaje del señor Vivanco, no obstante, de autos no es posible establecer que el mencionado señor haya sido invitado a dicho evento, que haya participado en el evento, así tampoco el país donde se realizó dicha convención, ni el motivo de la misma. Y respecto al segundo viaje, no obra documentación sustentatoria adicional.

Cabe señalar que los boletos aéreos de los viajes y los documentos de cobranza no acreditan por sí solos que se trate de viajes necesarios para la generación de renta gravada o para el mantenimiento de la fuente productora, esto es, que sean gastos que cumplen con el principio de causalidad, por lo que corresponde mantener el reparo.

- g) Viaje de Allan Angell a Nueva York: la recurrente señala que dicha persona es su director de asuntos públicos y corporativos, y que participó en el evento "Moving Beyond Integration in Latin America", organizado por Pfizer del 1 al 3 de diciembre de 2009.

Al respecto, la recurrente presentó rendición de gastos de alojamiento del mencionado señor, según se indica en el Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1381), asimismo, presentó un comprobante de pago por alojamiento de 1 a 4 de diciembre de 2009 (folio 589), y la agenda de un evento realizado el 30 de noviembre a 1 de diciembre de 2009, denominado "Moving Beyond Integration in Latin America" (folios 357 a 360).

De lo expuesto, se aprecia que los gastos de alojamiento del mencionado señor no coinciden con la fecha del evento, por ende, no se ha sustentado el motivo del viaje y por tanto que se trate de gastos que se encuentran vinculados a la generación de renta gravada, correspondiendo mantener el reparo.

- h) Viaje de la señora Rossemery Gonzales: la recurrente señala que dicha persona es la Gerente de Recursos Humanos, y el viaje fue por una convención de la compañía.

Al respecto, según se indica en el Anexo N° 04 al Resultado del Requerimiento N° (folio 1383), la recurrente adjuntó la rendición de gastos por alimentación y comunicaciones en Cusco, y comprobantes de pago por consumo de alimentos en hoteles, asimismo, a folios 392 a 396 y 452, se aprecia la agenda del evento organizado por , realizado en Cusco del 14 al 17 de enero de 2009, denominado "Convención de entrenamiento para países de Latino América" que tenía como objetivo desarrollar los temas: i) retos 2009, ii) cuaderno de ruta 2009, iii) organización 2009, compartiendo las prácticas exitosas implementadas en Colombia, Ecuador,



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

Brazil, Argentina, Venezuela y México, a fin de ampliar el conocimiento, maximizar esfuerzos y buscar nuevas formas de desarrollar a los colegas, con impacto en el negocio.

De lo expuesto, se tiene que el referido evento se encuentra relacionado a las actividades de la recurrente, para un mejor desarrollo de las labores de su personal asistente, no pudiendo considerarse que por ser organizado por ..., como indica la Administración, no se encuentra vinculado al giro del negocio de la recurrente. En ese sentido, se trata de un gasto que cumple con el principio de causalidad, procediendo levantar el reparo en este extremo.

Que teniendo en consideración lo expuesto en la presente resolución respecto a los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, materia de impugnación, corresponde que la Administración reliquide la determinación del citado impuesto contenida Resolución de Determinación N° ... y en ese sentido, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° ... apelada en este extremo.

1.2. Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° ... ha sido girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (folios 1727 y 1728).

Que el artículo 136 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que tratándose de resoluciones de determinación y de multa, para interponer reclamación no es requisito el pago previo de la deuda tributaria por la parte que constituye motivo de la reclamación; pero para que ésta sea aceptada, el reclamante deberá acreditar que ha abonado la parte de la deuda no reclamada actualizada hasta la fecha en que realice el pago.

Que el artículo 140 del citado Código Tributario, dispone que la Administración Tributaria notificará al reclamante para que, dentro del término de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, y que vencido dicho término sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la reclamación, salvo cuando las deficiencias no sean sustanciales, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá subsanarlas de oficio.

Que en el artículo 13 del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° ... y modificado por Resolución de Superintendencia N° ...; se indica que los criterios de gradualidad aplicables a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario son, entre otros: "el pago", entendido como la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos o según los numerales del artículo 13-A, más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación; y "la subsanación", entendida como la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previstos por los anexos respectivos, la cual puede ser voluntaria o inducida.

Que el numeral 1 del artículo 13-A del referido reglamento establece que a la sanción de multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del anotado código, se le aplicará una rebaja de 95% si se cumple con subsanar la infracción con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento relativo al tributo o período a regularizar; de 70% si se cumple con subsanar la infracción a partir del día siguiente de la notificación del primer requerimiento emitido en un procedimiento de fiscalización, hasta la fecha en que venza el plazo otorgado según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago o de la resolución de determinación, según corresponda o de la resolución de multa; de 60% si culminado el plazo otorgado por la SUNAT según lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario o, en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación o la resolución de multa, además de cumplir con el pago de la



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

multa, se cancela la deuda tributaria contenida en la orden de pago o la resolución de determinación con anterioridad al plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117 del Código Tributario respecto de la resolución de multa; y, de 40% si se hubiera reclamado la orden de pago o la resolución de determinación y/o la resolución de multa y se cancela la deuda tributaria contenida en los referidos valores, antes del vencimiento de los plazos establecidos en el primer párrafo del artículo 146 del Código Tributario para apelar de la resolución que resuelve la reclamación formulada contra cualquiera de ellos.

Que agrega el último párrafo del citado numeral, que la subsanación parcial determinará que se aplique la rebaja en función a lo declarado con ocasión de la subsanación.

Que al respecto, de autos se advierte que el 16 de octubre de 2012 la recurrente presentó reclamación parcial contra la Resolución de Multa N° (folios 1659 a 1698). Asimismo, 16 de octubre de 2012 la recurrente efectuó un pago parcial de la citada multa por el importe de S/ 54 966,00 (folio 1903). En ese sentido, no le correspondía una rebaja del 95% como afirma la recurrente.

Que en tal sentido, a fin de que la reclamación fuese admitida a trámite, la Administración el 23 de noviembre de 2012 notificó a la recurrente el Requerimiento N° (folio 1756), otorgándole el plazo de 15 días hábiles para que presentase el comprobante de pago de la deuda tributaria no reclamada de la citada resolución de multa, al no aplicar la rebaja del Régimen de Gradualidad, sin embargo, vencido el plazo previsto por el artículo 140 del referido código, aquella no cumplió con lo requerido, por lo que la inadmisibilidad declarada se encuentra arreglada a ley, correspondiendo confirmar la Resolución de Intendencia N° apelada en este extremo²⁵.

Que lo alegado por la recurrente sobre que le corresponde la rebaja del 95% en atención a lo señalado en el último párrafo del numeral 1 del artículo 13-A de la Resolución de Superintendencia N° , referido a la subsanación parcial, carece de sustento, pues si bien se puede acoger parcialmente al régimen de gradualidad, no obstante, igual debe considerarse los porcentajes de rebaja, según el momento en que se efectúe la subsanación y/o pago, según corresponda.

Que en cuanto a la solicitud de inaplicación de capitalización de intereses moratorios, cabe señalar que ello carece de sustento, pues la norma que establecía la capitalización de intereses fue derogada mediante el Decreto Legislativo N° 969, publicado el 24 de diciembre de 2006, siendo que la deuda materia del presente procedimiento contencioso está relacionado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009²⁶.

Que respecto a lo alegado en cuanto a la inaplicación de intereses moratorios por la demora en resolver el procedimiento contencioso tributario tramitado en el Expediente N° cabe señalar que si bien en la Sentencia recaída en el Expediente N° el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia²⁷, tal como se

²⁵ Sin perjuicio del derecho de la recurrente, de estimarlo pertinente, de presentar un nuevo recurso de reclamación contra la citada Resolución de Multa N° , cumpliendo lo previsto en el artículo 137 del Código Tributario.

²⁶ En todo caso, respecto a la sentencia recaída en el Expediente N° invocada por la recurrente, mediante la cual el Tribunal Constitucional analizó la constitucionalidad de la aplicación a la demandante de la regla de capitalización de intereses, cabe indicar que tal pronunciamiento fue emitido respecto de un caso en particular al resolver una demanda de acción de amparo, es decir, tomando en cuenta los hechos acontecidos en dicho caso específico, por lo que la referida sentencia sólo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes.

²⁷ Estos fundamentos señalan lo siguiente:

"51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente _____, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

señala en el fundamento 33 de la aludida sentencia, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable, se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto²⁸, siendo que en el caso de autos, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° y de la Resolución de Multa N° , y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario, se tiene que se trata de un caso complejo, dado el grado de dificultad del análisis de la materia controvertida, tal como lo expresó el Tribunal Constitucional en el acápite i) del Fundamento 33, situación distinta al caso analizado en la citada sentencia, que concluyó que el caso no era complejo²⁹, por lo que no corresponde la aplicación de dicha sentencia al caso de autos al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

Que sin perjuicio de ello, corresponde que la Administración, al momento de reliquidar la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° y en la Resolución de Multa N° , tenga en consideración lo dispuesto en el artículo 33 del Código Tributario, y la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de Ley N° 30230³⁰, publicada el 12 de julio de 2014, respecto a la suspensión de intereses moratorios.

2. Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011³¹

Que de autos se tiene que mediante Carta de Presentación N° y Requerimiento N° , notificados el 19 de junio de 2013 (folios 2201, 2202 y 2208), se inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente del Impuesto a la Renta de tercera categoría correspondiente al ejercicio 2011.

Que como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización la Administración emitió, entre otras, las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° , giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (...).

53. Si corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios".

²⁸ Añade la citada sentencia en el fundamento 33 que en la complejidad del asunto "se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil".

²⁹ Así, el fundamento 40 de la referida sentencia señala lo siguiente: "Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia (...) la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con número de expediente (...). Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo".

³⁰ Esta disposición complementaria y transitoria señala para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 30230, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios será aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de dicha ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas.

³¹ Los folios que se mencionan en el punto 2 corresponden al Expediente N° 13617-2015.

³² Como se señala en la Resolución de Intendencia N° i apelada (folio 2358), como consecuencia de dicho procedimiento de fiscalización la Administración emitió además las Resoluciones de Determinación N° , por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos marzo a diciembre de 2011, con importe S/ 0,00.



Tribunal Fiscal

N° 02409-9-2019

de enero y febrero de 2011 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

2.1. Resoluciones de Determinación N°

Que las Resoluciones de Determinación N° fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero y febrero de 2011 (folios 2233, 2275 y 2276), al haberse modificado el coeficiente aplicable, el cual se determinó sobre los resultados del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenida en la Resolución de Determinación N°

Que de conformidad con el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, según texto vigente al caso de autos, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría debían abonar con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) 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. Los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de dicho artículo. b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. También deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que en el Anexo N° 02 de las Resoluciones de Determinación N° (folio 2233/vuelta) se indica que el nuevo coeficiente para los pagos a cuenta de los periodos de enero y febrero de 2011 (0.0806), se determinó sobre la base de los ingresos netos del 2009 y el impuesto calculado determinado en el procedimiento de fiscalización del referido ejercicio contenido en la Resolución de Determinación N°

Que teniendo en consideración que en la presente instancia se ha dispuesto que se reliquide la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenida en la Resolución de Determinación N° corresponde que la Administración, como consecuencia de dicha reliquidación, establezca el nuevo coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011, y en ese sentido, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° apelada en este extremo.

Que lo argumentado por la recurrente respecto al principio de no ejecutoriedad de los actos administrativos, al haberse impugnado la Resolución de Determinación N°, no resulta amparable, toda vez que según las Resoluciones N° 1949-2-2004 y 14917-3-2012, para determinar el coeficiente debe considerarse el impuesto que realmente debió pagar el contribuyente, ya sea declarado por el deudor tributario o determinado vía fiscalización por la Administración, y en tal sentido, al existir una fiscalización de por medio, el impuesto calculado será el liquidado por esta última, por lo que mientras dicha resolución de determinación no sea dejada sin efecto por este Tribunal o alguna autoridad jurisdiccional, podía servir de sustento a la Administración para la determinación de los pagos a cuenta de los periodos enero y febrero de 2011.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente, en el sentido que no corresponde la aplicación de intereses moratorios ni sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la renta, invocando al respecto la Sentencia de Casación N° 4392-2013, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia, cabe señalar que este Tribunal mediante Resolución N°



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

05359-3-2017 de 23 de junio de 2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, ha dejado establecido que "corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicado o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.", por lo que carece de sustento lo alegado en sentido contrario.

2.2. Resoluciones de Multa Nº

Que las Resoluciones de Multa Nº han sido giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011 (folios 2271 a 2274).

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, según la cual constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que toda vez que las citadas resoluciones de multa se sustentan en los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº, corresponde resolver en igual sentido respecto a las referidas multas, y en consecuencia corresponde revocar la Resolución de Intendencia Nº apelada en este extremo.

Que respecto de la nulidad de las Resoluciones de Multa Nº, por haber sido emitidas sin haberse seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, establecido por el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444³³, 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 desnaturalicen³⁴; 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 Nº 11360-8-2015, entre otras, ni resultan aplicables las sentencias invocadas por la recurrente, por lo que no resulta atendible la nulidad solicitada por la recurrente en este extremo.

Que sobre lo alegado en el sentido que la infracción no se configuró debido a la ausencia de dolo o intención, debe indicarse que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción de autos sanciona el incumplimiento de la obligación formal referida a presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, con independencia del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de

³³ Actualmente recogido en el artículo 252 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, aprobado por Decreto Supremo Nº 006-2017-JUS.

³⁴ Norma recogida tanto en el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF como en el aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 02409-9-2019

acuerdo con el criterio expuesto en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la sanción.

Que en relación con la sentencia recaída en el Expediente N° [redacted] de la Sala Civil de la Corte Suprema citada por la recurrente, la cual refiere debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 165 del Código Tributario, las infracciones se determinan de forma objetiva, siendo que además conforme se ha señalado en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, dicha sentencia solo es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la sentencia N° 1731-2007 también invocada por la recurrente³⁵.

Que por otro lado, en cuanto a la solicitud de devolución de la recurrente, invocada en su escrito de alegatos (folio 2460 del Expediente N° [redacted]), cabe indicar que ello no resulta atendible, al no ser materia del presente procedimiento contencioso el determinar si hay pagos indebidos y/o en exceso, sin perjuicio del derecho de la recurrente de solicitarlo en la vía correspondiente en caso lo considere pertinente.

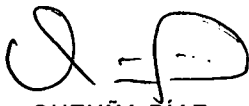
Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, conforme se observa de la Constancia de Informe Oral N° [redacted] (folio 6873 del Expediente N° [redacted]) y folio 2451 del Expediente N° [redacted].

Con los vocales Queuña Díaz, Sarmiento Díaz y Villanueva Arias, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° [redacted]
2. **REVOCAR** las Resoluciones de Intendencia N° [redacted] de 27 de marzo de 2013 y 31 de julio de 2015, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente Resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


VILLANUEVA ARIAS
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
VA/HLL/SM/CC/mpe.

³⁵ En el mismo sentido se ha pronunciado la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06048-4-2017.