



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

SUMILLA: La organización de eventos académicos como congresos o conferencias, por parte de empresas comercializadoras de medicamentos, respecto a profesionales de la salud, no se condice con el principio de causalidad contenido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues, no garantiza necesariamente la generación de renta, en el sentido que los profesionales de la salud no pueden verse influenciados al momento de prescribir medicamento alguno. Asimismo, respecto a la entrega de muestras médicas, resulta pertinente para la acreditación de su entrega los reportes de visitas, pues estos cumplen con el criterio de razonabilidad y proporcionalidad.

Lima, seis de abril
de dos mil diecisiete.-

**LA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL PERMANENTE DE
LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA.-**

I. VISTA, con el acompañado en dos tomos, la causa número mil doscientos cuarenta y nueve - dos mil quince, con lo expuesto en el Dictamen Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, con los señores Jueces Supremos Vinatea Medina - Presidente, Rueda Fernández, Toledo Toribio, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra; y, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, se emite la siguiente sentencia:

1.1. OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN:

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos tanto por la demandante, **Productos Roche Q F Sociedad Anónima** de fecha diecinueve de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos cuarenta; así como por los demandados, la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha diecinueve de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos treinta y uno; y, el Procurador Adjunto del **Ministerio de**



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, de fecha veintiuno de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos noventa y cinco, contra la sentencia de vista de fecha diecisiete de octubre dos mil catorce, obrante a fojas trescientos diez, que **revocó** la sentencia apelada de fecha nueve de agosto de dos mil trece, obrante a fojas doscientos dieciocho, que declaró *infundada* la demanda, y **reformándola**, la declararon **fundada en parte**; en los seguidos por Productos Roche Q F Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y el Tribunal Fiscal, sobre Acción Contencioso Administrativa.

1.2. CAUSALES POR LAS CUALES SE HAN DECLARADO PROCEDENTES LOS RECURSOS DE CASACIÓN:

Mediante resolución suprema de fecha treinta de octubre de dos mil quince, se declararon **procedentes** los recursos de casación interpuestos por Productos Roche Q F Sociedad Anónima, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, y el Tribunal Fiscal; obrantes a fojas ciento treinta y seis, ciento veinticinco, y ciento treinta del cuaderno de casación formado en esta Sala Suprema, respectivamente, por las siguientes causales:

1.2.1. Productos Roche Q F Sociedad Anónima denuncia como causal: **La infracción normativa de los Principios de Oficialidad y de Verdad Material contemplados en los numerales 1.3 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, y del Principio de Causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta; alega que, la demandante cumplió con otorgar a la Administración Tributaria los documentos sustentatorios de los gastos incurridos por asistencias a congresos y conferencias de profesionales de la salud, tal como se detalla en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19049-8-2011, siendo que, de la evaluación**



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

de estos documentos se evidencia que los gastos incurridos por los congresos y conferencias han sido efectuados con un ánimo empresarial a efectos de que se puedan ver incrementadas sus ventas. Siendo que de haber sido insuficiente la documentación presentada, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, en atención al principio de oficialidad, hubiese requerido mayores sustentos para poder determinar que dichos gastos por congreso y conferencias sí son deducibles del Impuesto a la Renta. Al no haberlo realizado, se ha vulnerado el principio de verdad material y de oficialidad al no reparar en que la carga de la prueba la tenía la Administración Tributaria, quien de requerir mayor información la hubiese solicitado. En efecto, los reparos efectuados a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil siete por gastos de congresos y conferencias, se sustentan en el supuesto incumplimiento de la regla de causalidad contenida en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta. Siendo que, para determinarse si un gasto cumple con la regla de causalidad, debe ponderarse la necesidad del mismo en función al giro del negocio y no su carácter de imprescindible; sin embargo, la Sala, desnaturalizando el concepto y aplicación de la regla de causalidad relacionada con la empresa, ha señalado en su décimo primer considerando que el gasto debe ser necesario, desvirtuando la aplicación para el caso concreto de las sentencias emitidas por el Tribunal Supremo Español STS N° 3865/2004 y STS N° 3856/2004, citadas en su demanda. Al haber la Sala revisora infringido el principio de verdad material, el principio de oficialidad y el principio de causalidad, ha determinado que los gastos por congresos y conferencias son liberalidades, no cumplen con el principio de causalidad y por consiguiente, no son deducibles del Impuesto a la Renta. De haber actuado correctamente y en atención a los principios vulnerados, la Sala revisora hubiera podido determinar que la Administración Pública (Sunat), en el procedimiento de fiscalización y que fuera confirmado por el Tribunal Fiscal, vulneró los principios de verdad material, oficialidad y causalidad, determinando además que los gastos por congresos y conferencias no son



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

liberalidades y pueden ser deducidos del Impuesto a la Renta por ser gastos de promoción. Lejos de ello, la Sala Superior señaló que de las pruebas aportadas en la etapa de fiscalización y las presentadas en su oportunidad, no se acreditaron que dichos gastos sean necesarios para producir la renta y/o mantener su fuente, por no haberse evidenciado la relación de causalidad para deducir los gastos por congresos y conferencias, en una evidente vulneración a los principios de verdad material, oficialidad y causalidad en los cuales se ha incurrido.

1.2.2. La codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat denuncia como causal: **La infracción normativa por aplicación indebida del artículo 196 del Código Procesal Civil e inaplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta**; señala que, en el caso en cuestión, no se ha discutido que el concepto del gasto sea deducible, esto es, las muestras médicas, lo que se discute es si efectivamente hubo una entrega de dichas muestras médicas, hecho que debió ser probado por el contribuyente con la documentación que acredite su destino final al beneficiado con las referidas muestras médicas, sea el médico tratante o el paciente. Ahora, en la sentencia de vista de manera errada la Sala Superior establece que, en el caso, correspondía a la Administración Tributaria probar que las muestras médicas no fueron entregadas, como lo señala en su décimo cuarto considerando. Siendo que, en el requerimiento de que el destino final de los bienes entregados como muestras médicas responde a que dicho concepto va a ser deducido como gasto incidiendo en la determinación del impuesto a pagar, de ahí que la demostración de su entrega no pueda basarse solo en la documentación elaborada por la propia contribuyente, tales como reportes de visitas médicas de sus representantes de ventas, como se alude en la sentencia impugnada, pues esto haría perder la finalidad de la norma, en ese sentido, es claro que le corresponde al contribuyente y no a la Administración la carga de probar. Por ello, el Juez Superior ha aplicado erróneamente el artículo 196 del



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

Código Procesal Civil en relación a la carga de la prueba invirtiendo la misma en contra de la Administración Tributaria, atribuyéndole a ella el deber de probar ante la insuficiencia de pruebas presentadas por el contribuyente, lo cual ha hecho que califique un gasto como deducible cuando en realidad no lo era, lo cual ha repercutido de manera directa en la determinación de la renta neta disminuyéndole, y por ende, el Impuesto a la Renta a pagar.

1.2.3. El codemandado Tribunal Fiscal, representado por el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas denuncia como causales las siguientes:

i) Infracción normativa del artículo 50 inciso 6 del Código Procesal Civil, y el artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Perú, que garantiza el derecho a un debido proceso por encontrarse frente a un supuesto de motivación insuficiente; sostiene que, la Sala Superior no ha revisado *in situ* el fondo que es materia de discrepancia, toda vez que el fundamento de su decisión no se basa en el análisis de los hechos suscitados, tampoco en la valoración conjunta de las pruebas presentadas en etapa administrativa, ni en un razonamiento lógico del caso, así como tampoco en la aplicación de las normas del Impuesto a la Renta o Código Tributario, sino que únicamente se sustenta en lo resuelto en un antecedente administrativo supuestamente similar al caso de autos. El sustento resulta muy débil más aún si se tiene en cuenta que en los casos de fiscalización, cada caso es particular, no símil ni idéntico y como consecuencia la Sala de mérito no puede basar o motivar su decisión en la aparente similitud que puede haber con otro caso más aún si cada situación que origina una fiscalización es diferente, puesto que reúnen diferentes elementos y situaciones, por tanto no se puede invocar que todos sean iguales. La sentencia materia de grado no es una resolución fundada en derecho por lo que nos encontramos frente a una resolución que solo contiene una



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

motivación insuficiente constituyendo una decisión que contiene en consecuencia vicios en la motivación.

ii) Infracción normativa por indebida aplicación del artículo 196 del Código Procesal Civil y el Principio de verdad material, alega que no es responsabilidad del Tribunal Fiscal ni de la Administración Tributaria demostrar la relación de causalidad entre los referidos gastos y el principio de causalidad, como pretende hacer creer la Sala Superior al realizar una aplicación indebida del artículo 196 del Código Procesal Civil y del principio de verdad material, sino que correspondía al demandante presentar toda la documentación necesaria que acredite el cumplimiento del referido principio, a efectos de sustentar la vinculación con la fuente de la renta. Precisa que, la exigencia de que presente los documentos de recepción de las referidas muestras médicas, no es una conducta desmesurada del Tribunal Fiscal ni de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat como señala la Sala Superior, sino por el contrario, es justamente en virtud del Principio de Verdad material el cual ha sido indebidamente aplicado por la Sala en el caso de autos, que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat está facultada a exigir la documentación que considere pertinente a efectos del análisis de los hechos.

iii) Infracción normativa por inaplicación de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario; del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y, de la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356; precisa que, tanto en el procedimiento de fiscalización como en el contencioso tributario (reclamación y apelación) la actora no cumplió con demostrar de manera fehaciente que las muestras médicas observadas hayan sido efectivamente entregadas a los profesionales de la salud como ella alega, y que en tal sentido se hubiera cumplido con la finalidad de promover o hacer conocer las cualidades de los productos que comercializa, es por consiguiente, en el caso de autos, no se



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

ha demostrado la relación de causalidad (artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta), entre el gasto y la generación o mantenimiento de la fuente, ni tampoco cumplen con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que regula la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27 536. Por tanto, los gastos por muestras médicas no cumplen con el principio de Causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ni con los criterios de Razonabilidad y Proporcionalidad previstos en la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356. Asimismo, la Sala Superior parece olvidar que para efectos de aceptar la deducción de un gasto para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, resulta necesario el cumplimiento de los requisitos orientados a establecer de manera objetiva que se trata de erogaciones que se hubieran efectivamente realizado, esto es que cumplan con la relación de causalidad entre el gasto y la generación o mantenimiento de la fuente, y que a este se considere, entre otros, el criterio de razonabilidad y proporcionalidad, puesto que sin más fundamento y análisis que el indicar que en un caso similar la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat no requirió la conformidad de recepción de muestras médicas, señala que dichos gastos sí son deducibles para efectos del Impuesto a la Renta lo cual evidencia claramente que la Sala inaplica las citadas normas.

1.3. DICTAMEN FISCAL SUPREMO:

La Fiscalía Suprema mediante Dictamen Fiscal Supremo N° 354-2016-MP-FN-FSCA, de fojas ciento cuarenta y siete del cuaderno de casación, opina que se declare *fundados* los recursos de casación interpuestos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y por el Tribunal Fiscal, y en consecuencia se *case* la sentencia de vista y actuando en sede de instancia se *confirme* la sentencia de primera instancia que declara infundada la demanda.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

II. CONSIDERANDO:

PRIMERO.- Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en el recurso de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales:

1.1. Antecedentes Administrativos. En el presente caso, como consecuencia de una verificación del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil siete, se impone a la empresa Productos Roche Q F Sociedad Anónima, la Orden de Fiscalización N° 090011287160 y Carta de Presentación N° 090011287160-01-SUNAT, adjuntando la Resolución de Determinación N° 012-003-0018669, en el que se establecieron reparos por concepto de gastos de muestras médicas y congresos y conferencias no deducibles, entre otros conceptos; y la Resolución de Multa N° 012-002-0015412 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, las cuales fueron materia de la reclamación por parte de la demandante, siendo declarada infundada mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140008859, procediendo a presentar recurso de apelación.

1.2. El Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 19049- 8-2011 de fecha dieciséis de noviembre de dos mil once, procedió a confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140008859 en el extremo referido a los reparos por concepto de gastos de muestras médicas, y congresos y conferencias no deducibles.

1.3. Demanda: la empresa Productos Roche Q F Sociedad Anónima, mediante escrito de fecha veinticuatro de mayo del dos mil doce, de fojas treinta y siete, subsanada a fojas setenta y cinco, interpone demanda contencioso administrativa contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, pretendiendo lo siguiente:



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

Primera pretensión principal: la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19049-8-2011, en el extremo en que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140008859, respecto a los reparos correspondientes a gastos por congresos y conferencias y gastos por muestras médicas, así como, en el extremo de la multa impuesta.

Segunda pretensión principal: el reconocimiento que los gastos por congresos y conferencias, así como los gastos por muestras médicas son deducibles de la renta bruta a fin de determinar la renta neta de tercera categoría.

Fundamenta su demanda señalando que respecto a los gastos incurridos en congresos y conferencias existe un razonable ánimo empresarial de su parte, no examinando la Administración Tributaria el tratamiento de las enfermedades, materia de tales eventos académicos, los cuales se relacionaban directamente con sus productos, sobre los cuales sus visitantes médicos explican sus ventajas, realizando la entrega de muestras médicas, razón por la cual existe una relación de causalidad entre los gastos reparados y la generación o mantenimiento de la renta gravada. En cuanto al reparo por muestras médicas, la demandante señala que Administración Tributaria debió verificar en virtud del principio de verdad material la fehaciencia de las operaciones de entrega de muestras médicas, indicando que la acreditación de dicha entrega a los profesionales competentes, debió ser realizada conjuntamente entre la Administración Tributaria y la demandante.

1.4. Contestación de la Demanda:

1.4.1. Mediante escrito de fecha quince de agosto del dos mil doce, de fojas cien, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat contesta la demanda, indicando que la demandante no ha



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

acreditado que los congresos y conferencias incidan en generar mayor renta por incrementación de ventas de sus productos, no advirtiéndose causalidad o necesidad de dichos gastos. Por otro lado, si bien no se ha negado el carácter deducible de la entrega de muestras médicas, en el presente caso, no se encuentra acreditada la entrega física de dichas muestras a los médicos, no pudiéndose corroborar el destino de las mismas, es decir para aceptar la deducción, es necesaria documentación adicional que permita corroborar que los productos fueron transferidos gratuitamente en calidad de muestras médicas, así como su destino, lo cual es necesario a fin de evitar mecanismos de evasión, lo que no ocurrió en el presente caso.

1.4.2. Mediante escrito de fecha veintinueve de octubre del dos mil doce, de fojas ciento treinta a ciento cuarenta y tres, el Procurador Adjunto Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, contesta la demanda señalando que la demandante no ha acreditado que los gastos por congresos sean gasto de publicidad, sino que serían actos de liberalidad a favor de terceros, por lo que no son susceptibles de ser deducidos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta. Respecto a la entrega de muestras médicas, sostiene que no ha cumplido con demostrar fehacientemente que las muestras médicas hayan sido entregadas para fines promocionales ni se identificó a las personas que las recibieron, y en consecuencia que se haya cumplido con la finalidad de promover o hacer conocer las cualidades de los productos que comercializan.

1.5. Sentencia de primera instancia: emitida por el Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha nueve de agosto del dos mil trece, obrante a fojas doscientos dieciocho que declaró infundada la demanda. Fundamenta su fallo indicando que respecto a los gastos por congresos y conferencias, en materia tributaria no se ha regulado el principio de probabilidad sino el de



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

causalidad, según el cual debe existir vinculación entre el gasto necesario incurrido y el efecto generado, el cual es la producción de la renta o en todo caso el mantenimiento de la fuente de renta, entendiéndose así que el término “necesario” se vincula a que dicha erogación debe producirse ineludiblemente para la consecución de aquél fin. En ese sentido, es evidente que no se cumple el principio de causalidad por el hecho de que la demandante incurra en gastos en congresos y conferencias a favor de médicos que no forman parte de su personal, pues no se genera como consecuencia directa el que se obtengan mayores rentas por la venta de sus productos o para mantener su fuente.

Respecto al gasto por entrega de muestras médicas y la vulneración del principio de verdad material, y el deber de la Administración Tributaria de actuar todos los medios probatorios pertinentes a fin de acreditar el destino de las muestras médicas, debe tenerse en cuenta que la autoridad tributaria era la encargada de verificar si realmente se entregaron dichas muestras a los profesionales señalados en sus listados, negando que el único documento para acreditar ello sea una constancia de entrega, pues lo contrario sería suponer que está eludiendo sus obligaciones tributarias sin actuación probatoria que lo demuestre. En ese sentido, la Administración Tributaria señala que los reportes de los visitantes médicos no son documentos que en forma suficiente identifiquen la transferencia gratuita de las muestras médicas ni identifican a las personas que los recibieron, por lo que a efectos de aceptar la deducción de un gasto para fines de determinación del impuesto a la renta, debe acreditarse objetivamente que tales erogaciones se hubieran realizado.

1.6. Sentencia de vista: emitida por la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fecha diecisiete de octubre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos diez, la cual revocó la sentencia de primera instancia, y reformándola, declara fundada en parte la



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

demanda; en consecuencia, nula la la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19049-8-2011 en el extremo del reparo de gastos por muestras médicas, las cuales son deducibles de la renta bruta a fin de determinar la renta de tercera categoría.

Asimismo, declara infundada la demanda respecto a los gastos por concepto de congresos y conferencias, señalando que con las pruebas aportadas en la etapa de fiscalización y las presentadas en oportunidad posterior por parte del demandante, no se acreditó que dichos gastos sean necesarios para producir la renta y/o mantener su fuente de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta en las cuales no se evidencia la relación de causalidad para deducir estos gastos, verificándose que para el Tribunal Fiscal al no comprobarse la existencia de la relación de causalidad que permitan deducir estos gastos, por defecto determinó que los mismos constituyen actos de liberalidad, conclusión que la Sala Superior comparte. En cuanto al reparto de muestras médicas, la empresa demandante señala que se ha vulnerado el principio de verdad material, toda vez que la Administración Tributaria establece como único documento válido para la entrega final de muestras médicas aquél firmado por los beneficiarios de las mismas, con lo cual establece en su caso, una prueba tasada para calificar la procedencia o no de la deducibilidad de los gastos, lo que resulta irrazonable, ilegal y arbitrario. Al respecto, la Sala Superior señala que las muestras médicas eran recepcionadas por profesionales de la salud que son terceros sobre los cuales la demandante no ejerce potestad alguna, en consecuencia, la presentación de dichos documentos no dependía de ella. Asimismo, se establece que el receptor de un bien distribuido en forma gratuita no firma cargo de recepción, ni mucho menos emite un cargo al respecto, lo que ciertamente incluye a los profesionales médicos quienes, además, deben sujetar su actuación a lo previsto en el artículo 85 del Código de Ética y Deontología del Colegio Médico del Perú precitado, por lo que en aplicación del principio de razonabilidad no debió exigirse la presentación de documentos que de acuerdo con los usos habituales no se suscriben o



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

emiten, verificándose una exigencia desmesurada por parte de la Administración para la no aplicación del principio de verdad material, debiendo amparar la demanda en este extremo.

SEGUNDO.- Consideraciones previas del recurso de casación:

2.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto, el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del Derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No bastando la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido.

2.2. En el presente caso, corresponde emitir pronunciamiento en relación a las causales del recurso de casación formulado por la demandante Productos Roche Q F Sociedad Anónima, cuya procedencia se ha declarado, sobre **i) Infracción normativa al Principio de Oficialidad y de Verdad Material contemplados en los numerales 1.3 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, y al Principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.** Asimismo, respecto a la casación presentada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, la procedencia se declaró sobre **ii) Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 196 del Código Procesal Civil e inaplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.** Finalmente respecto al recurso de casación presentado por el Procurador Público Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal, fue declarado procedente por las causales de **iii) Infracción normativa del artículo 50 inciso 6 del Código Procesal Civil, y el artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Perú, que garantiza el**



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

derecho a un debido proceso por encontrarse frente a un supuesto de motivación insuficiente, iv) Infracción normativa por indebida aplicación del artículo 196 del Código Procesal Civil y el Principio de Verdad Material y v) Infracción normativa por inaplicación de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario; del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y, de la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356.

2.3. En ese sentido, atendiendo a que se han denunciado infracciones a normas procesales y materiales, es importante anotar que la labor casatoria de esta Sala Suprema, como se tiene dicho, se orienta al control de derecho y no de hechos, examinando si las normas cuya infracción se denuncian han sido aplicadas e identificar cuál es la interpretación acogida; finalmente, en el considerando siguiente se procederá a la interpretación de las normas legales para determinar si se ha producido o no la infracción en la sentencia de vista recurrida en casación.

2.4. Por tanto, dada la naturaleza y efectos del error *in procedendo*, se emitirá pronunciamiento, en primer término, sobre esta causal denunciada, pues resulta evidente que de estimarse la misma, carecería de objeto pronunciarse sobre las demás causales, al encontrarse perjudicada la validez de los actos procesales, caso contrario, de no ser estimada dicha causal, recién correspondería emitir pronunciamiento sobre las demás causales.

TERCERO.- De la infracción normativa del artículo 50 inciso 6 del Código Procesal Civil, y el artículo 139 numeral 5 de la Constitución Política del Perú, que garantiza el derecho a un debido proceso por encontrarse frente a un supuesto de motivación insuficiente:

3.1. Corresponde señalar en primer término que existirá infracción normativa del inciso 5 del artículo 139¹ de la Constitución Política del Estado, cuando en

¹ Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

el desarrollo del proceso el órgano jurisdiccional deja de motivar sus decisiones o lo hace en forma incoherente, en clara transgresión de la normatividad vigente y de los principios procesales.

3.2. Asimismo, cabe señalar que, el Derecho a un debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva reconocidos también como el principio de la función jurisdiccional en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, garantiza al justiciable, ante su pedido de tutela, el deber del órgano jurisdiccional de observar el debido proceso y de impartir justicia dentro de los estándares mínimos que su naturaleza impone; así mientras la tutela judicial efectiva supone tanto el derecho al acceso a los órganos de justicia como la eficacia de lo decidido en la sentencia, es decir, una concepción genérica que encierra todo lo concerniente al derecho de acción frente al poder – deber de la jurisdicción, el derecho al debido proceso en cambio significa la observancia de los principios y las reglas esenciales exigibles dentro del proceso, entre ellas, el de motivación de las resoluciones judiciales.

3.3. Siendo así, se debe precisar que, el principio procesal de la motivación de las resoluciones judiciales se halla consagrado en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, el cual tiene como finalidad principal el de permitir el acceso de los justiciables al razonamiento lógico jurídico empleado por las instancias de mérito para justificar sus decisiones jurisdiccionales y así pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa, cuestionando de ser el caso, el contenido y la decisión asumida. Esta motivación escrita de las resoluciones judiciales constituye un deber para los magistrados, tal como lo establecen el artículo 50² inciso 6 del Código

(...)

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

² **Artículo 50.- Son deberes de los Jueces en el proceso:**



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

Procesal Civil, dicho deber implica que los juzgadores señalen en forma expresa la ley que aplican con el razonamiento jurídico a las que esta les ha llevado, así como los fundamentos fácticos que sustentan su decisión, respetando los principios de jerarquía normativa y de congruencia.

3.4. En otras palabras, la motivación o fundamentación de las resoluciones judiciales se traduce en la explicación detallada que debe realizar el Juez de los motivos que han conllevado a la decisión final. En esta fundamentación debe existir conexión lógica entre los hechos narrados por las partes (demandante y demandado), y las pruebas aportadas por ellos, coherencia y consistencia en sus razonamientos. Para que una motivación sea real y fiel reflejo de una aplicación racional del ordenamiento jurídico debe necesariamente fundarse en Derecho, lo que significa que la norma seleccionada debe estar en estricta correspondencia con el petitorio y los fundamentos, dispositivo legal que debe ser válido y vigente, y en caso de no ser vigente, si corresponde su aplicación o no al caso en concreto.

3.5. El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 148 0-2006-AA/TC en relación a la motivación de las resoluciones judiciales, ha puntualizado que: *“el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, (...) deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo ya decididas por los jueces*

(...)

6. Fundamentar los autos y las sentencias, bajo sanción de nulidad, respetando los principios de jerarquía de las normas y el de congruencia.

El Juez que inicia la audiencia de pruebas concluirá el proceso, salvo que fuera promovido o separado. El Juez sustituto continuará el proceso, pero puede ordenar, en resolución debidamente motivada, que se repitan las audiencias, si lo considera indispensable.

(...)



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

ordinarios. En tal sentido, (...) el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso en cuestión sólo pueden ser evaluados para contrastar las razones expuestas, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Esto, porque en este tipo de procesos al juez constitucional no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si ésta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el juez ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos”.

3.6. En el presente caso, el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, señala que la Sala Superior no ha realizado una valoración conjunta de las pruebas presentadas, ni ha evaluado los hechos suscitados, así como tampoco ha realizado una correcta aplicación de los artículos del Impuesto a la Renta y las normas relacionadas, sustentando su fallo en un caso administrativo similar, razón por la cual dicha sentencia no resulta ser una resolución fundada al presentar una motivación insuficiente. Al respecto se señala que si bien la recurrente aduce que la sentencia de vista adolece de una fundamentación adecuada y suficiente, sin embargo, la decisión adoptada por el Colegiado Superior se ha emitido de acuerdo a todos los fundamentos señalados por las partes a lo largo del proceso, razón por la cual no podría establecerse una ausencia de motivación, siendo que se evaluaron las pruebas ofrecidas por las partes, así como se cumplió con precisar la aplicación de las normas correspondientes en las cuales que sustentan su decisión, por lo que, no se puede cuestionar la motivación de la sentencia recurrida; asimismo, no se advierte en el desarrollo de la causa alguna afectación a las garantías del debido proceso



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

al haberse garantizado el derecho de acción, de contradicción, de prueba y de impugnación de las partes.

Por consiguiente, atendiendo que la sentencia de vista es congruente y se encuentra debidamente motivada, cumple con las exigencias descritas en el inciso 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, e inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado, referidas a la debida motivación, en tanto, enumera las consideraciones fácticas y jurídicas que amparan la decisión, exponiendo en forma detallada y secuencial los fundamentos que la sustenta; por tanto, corresponde desestimarse el recurso de casación en este extremo.

CUARTO.- Infracción normativa a los Principios de Oficialidad y de Verdad Material contemplado en los numerales 1.3 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444, y al Principio de causalidad contemplado en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

4.1. Al respecto se señala que conforme al Principio de Impulso de Oficio, contemplado en el numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444: “*Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias*”. Asimismo, el Principio de verdad material contemplado en el numeral 1.11 de la norma referida, señala que: “*En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas*”.

En cuanto al principio de causalidad, contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, prescribe 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*



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley”; es decir que los gastos en el que cual incurra el contribuyente, debe estar ligado necesariamente con la generación de renta o con el mantenimiento de la fuente de renta.

Sobre estos puntos, la recurrente Productos Roche Q F Sociedad Anónima señala que, si en la fiscalización realizada resultaba insuficiente la documentación presentada a la Administración Tributaria respecto a los gastos por concepto de congresos y conferencias, en atención a los referidos principios señalados, la Administración Tributaria debió requerir mayores sustentos para poder determinar si dichos gastos eran deducibles, por lo que al no realizarse y determinarse que eran liberalidades, se han vulnerado tales principios, lo que trae como consecuencia el incumplimiento de la regla de causalidad contenida en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta al determinar que las pruebas aportadas en la etapa de fiscalización y las presentadas en su oportunidad, no acreditaron que dichos gastos sean necesarios para producir la renta y/o mantener su fuente, por no haberse evidenciado la relación de causalidad para deducir los gastos por congresos y conferencias.

4.2. En el presente caso, respecto a los gastos incurridos por concepto de congresos y conferencias realizados por la recurrente Productos Roche Q. F. Sociedad Anónima; la recurrente indica que fueron realizados con la finalidad de generar renta, según lo establecido en el principio de causalidad. Sin embargo, conforme a los actuados, tanto en las instancias administrativas y de mérito se indica que la celebración de congresos, conferencias o actividades afines, no tienen como consecuencia directa la generación de renta o el mantenimiento de la fuente de renta, toda vez que los mismos tienen principalmente finalidad académica y no publicitaria, cuyo público asistente objetivo se encuentra conformado por profesionales de la salud, en especial médicos.



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

Respecto a estos profesionales, la Sala Superior pertinentemente cita el artículo 85 del Código de Ética y Deontología del Colegio Médico del Perú en el cual se establece que: *“El médico, al prescribir un medicamento o cualquier otro procedimiento terapéutico o de diagnóstico, debe hacerlo por razones estrictamente médicas, y no por incentivos de otra naturaleza”*. Es decir, en el presente caso, los médicos asistentes al recetar o prescribir medicinas a sus pacientes, deben realizarlo de acuerdo a su conocimiento profesional y no por influencia generada por asistencia a eventos organizados por empresas comercializadoras de medicinas, lo que queda claramente establecido que el gasto realizado por congresos o conferencias no tienen como consecuencia la generación de renta, descrita en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

4.3. Cabe señalar que, si bien la recurrente argumenta una inacción por parte de la Administración Tributaria, en el sentido que debió solicitar a la recurrente documentación, cumpliéndose con el principio de verdad material y de impulso de oficio, con el fin de acreditar el cumplimiento del principio de causalidad, se señala siguiendo el razonamiento desarrollado en el presente caso, que se debe tomar en cuenta aspectos éticos relevantes en el ámbito médico, los cuales deben ser cumplidos obligatoriamente por los profesionales de la salud, por lo que la organización de eventos académicos, no se condice con el principio de causalidad, pues la participación en dichos eventos, no garantiza, necesariamente la generación de renta, en el sentido que los profesionales de la salud, no pueden verse influenciados al momento de prescribir medicamento alguno. Si bien, la recurrente señala las sentencias contenidas en los Expedientes STS N° 386 5/2004 y STS N° 3856/2004 emitidas por el Tribunal Supremo Español, las cuales establecen una relación de causalidad en el negocio farmacéutico, en el sentido que los invitados a los eventos referidos a la salud, apoyan con la difusión de sus productos, siendo deducibles los gastos incurridos, se indica al respecto que dicho criterio no resulta vinculante en nuestro país, incluso no se condice con



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que contempla el principio de causalidad, el mismo que señala en líneas generales que el gasto realizado por el contribuyente debe ser necesario para generar renta, razón por la cual deviene en **infundada** la presente causal.

QUINTO.- Respecto a las demás causales: Infracción normativa por aplicación indebida del artículo 196 del Código Procesal Civil, inaplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; por inaplicación de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario; e Infracción normativa del Principio de Verdad Material y de la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356.

5.1. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat señala en su recurso respecto a la entrega de muestras médicas, que si bien resulta ser un gasto deducible conforme a las normas referidas al Impuesto a la Renta, indica que la entrega de dichas muestras no fueron acreditadas por el contribuyente con la documentación pertinente, con el fin de determinar el destino de las mismas, por lo que no correspondía a la Administración Tributaria demostrar que la referida empresa no haya cumplido con dicha entrega de las referidas muestras, no pudiendo basarse la acreditación de su entrega en la documentación elaborada por la contribuyente, tales como los reportes de visitas de sus representantes de ventas, por lo que se ha aplicado erróneamente el artículo 196 del Código Procesal Civil en relación a la carga de la prueba, invirtiendo la misma en contra de la Administración Tributaria.

Sobre este punto, el recurso presentado por el Procurador Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal, señala que no es responsabilidad del Tribunal Fiscal ni de la Administración Tributaria demostrar la relación de causalidad entre los referidos gastos y el principio de causalidad, tal como lo establece la Sala Superior, señalando



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

igualmente una aplicación indebida del artículo 196 del Código Procesal Civil y del principio de verdad material. En otro aspecto, señala que de autos, se desprende que no se ha demostrado en la entrega de muestras médicas la relación de causalidad contenida en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre el gasto y la generación o mantenimiento de la fuente, así como tampoco se cumplen con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que regula la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27 536.

5.2. Al respecto, se observa del proceso de fiscalización realizado por la Administración Tributaria que, se determinó que la documentación remitida por la contribuyente Productos Roche Q F Sociedad Anónima no acreditó la fehaciencia de la entrega de dichas muestras, toda vez que los documentos presentados resultan insuficientes, no pudiéndose determinar el destino final de la entrega de las referidas muestras. En ese sentido, se señala que para la entrega de muestras de medicamentos, conforme a los actuados, éstas son repartidas a profesionales de la salud, los mismos que no tienen una relación de dependencia con la empresa comercializadora que realiza la entrega, razón por la cual dichos profesionales no se encontraban en la obligación de firmar o emitir algún comprobante, recibo o guía de remisión en la cual permita acreditarse fehacientemente que dichas entregas de medicamentos hayan sido repartidas a las personas correspondientes, razón por la cual resulta razonable la exigencia de la Administración Tributaria de documentación adicional.

5.3. Cabe señalar, que la empresa farmacéutica tiene a su disposición sus visitantes médicos, los cuales son las personas encargadas de la entrega de las muestras médicas a los profesionales de la salud, manteniendo una relación de dependencia con la empresa comercializadora; asimismo, tiene un reporte de visitas que cumplen con ciertos requisitos para el reparto de dichos medicamentos cumpliendo con la documentación pertinente para verificar la entrega de las referidas muestras, en especial atención el reporte



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

de las visitas realizadas, en las cuales se consignan datos específicos para acreditar su entrega, tales como nombre del profesional, fecha de la visita, medicinas entregadas, entre otros; así como también guías de remisión entregadas a los representantes de ventas.

5.4. En ese sentido, se considera que dicha información resulta relevante y suficiente para que la Administración Tributaria pueda comprobar la entrega de dichas muestras médicas en el proceso de fiscalización, al encontrarse todos los datos requeridos. Asimismo, es pertinente señalar, que si bien la Administración aduce que dicha documentación resultaba insuficiente para demostrar el destino final de la mercancía entregada, ésta tampoco realizó actos en el proceso de fiscalización, en los cuales se pueda determinar o comprobar que exista evasión por parte de la empresa contribuyente, es decir, que no acreditó los sustentado en la acotación realizada, por lo que la observación afecta al principio de verdad material toda vez que no comprueba el supuesto alegado. En ese sentido, se señala que los la documentación presentada por la empresa comercializadora respecto a los gastos de muestras médicas si cumplen con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo que deviene en **infundadas** las presentes causales.

III. DECISIÓN:

Por tales consideraciones; y en atención a lo dispuesto en el artículo 397 del Código Procesal Civil, declararon: **INFUNDADOS** los recursos de casación interpuestos por **Productos Roche Q F Sociedad Anónima**, de fecha diecinueve de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos cuarenta; así como, por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat**, de fecha diecinueve de noviembre de dos mil catorce, obrante a fojas trescientos treinta y uno; y, por el Procurador Público Adjunto del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del **Tribunal Fiscal**, de fecha veintiuno de noviembre de dos mil catorce, de



SENTENCIA
CASACIÓN N° 1249 – 2015
LIMA

fojas trescientos noventa y cinco; en consecuencia **NO CASARON** la sentencia de vista de fecha diecisiete de octubre dos mil catorce, obrante a fojas trescientos diez; en los seguidos por Productos Roche Q F Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y otro, sobre Acción Contencioso Administrativa; **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial “El Peruano” conforme a ley; y *los devolvieron*. **Interviene como Juez Supremo Ponente el señor Bustamante Zegarra.- S.S.**

VINATEA MEDINA

RUEDA FERNÁNDEZ

TOLEDO TORIBIO

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Amd/kly