



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

**TEMA:** ACREDITACIÓN DE LA FEHACIENCIA DEL GASTO POR ENTREGA DE MUESTRAS MÉDICAS

**SUMILLA:** El artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta debe ser interpretado razonablemente, lo que implica que la acreditación del gasto causal y su fehaciencia serán determinadas con base en una razonable acreditación; por tanto, debe entenderse tal circunstancia como una expresión del debido proceso, toda vez que el deber de acreditación de los deducibles constituye un deber y un derecho del contribuyente, por cuanto recae sobre él, el deber de colaboración con la administración, así como el derecho de defensa, que es una expresión del debido procedimiento administrativo; en consecuencia, la acreditación o no de la fehaciencia del gasto causal dependerá, de igual manera, tanto de la administración como del contribuyente. Por ende, para el caso específico de las muestras médicas, no resultaría razonable atribuir la responsabilidad de acreditar la fehaciencia de la causalidad únicamente al contribuyente, más aún si constituye una práctica generalmente aceptada en la industria farmacéutica el recurrir a la entrega de muestras médicas como parte importante de su estrategia para posicionar sus productos, y considerando además que la administrada aportó otros medios probatorios, de cuya valoración conjunta sí se desprende la entrega de muestras a profesionales de la salud. No se trata el presente caso de gastos cuya acreditación sí requiera de una más estricta, como es el caso de otorgamiento de premios, etc.

**PALABRAS CLAVE:** principio de causalidad, muestras médicas, fehaciencia del gasto

Lima, ocho de junio de dos mil veintitrés

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA**

**VISTA**

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

**MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN**

El recurso de casación interpuesto por la demandante **Grunenthal Peruana Sociedad Anónima**, del nueve de junio de dos mil veintidós (foja quinientos



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

treinta y nueve del expediente judicial electrónico - EJE<sup>1</sup>), contra la **sentencia de vista** emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, del veintiséis de mayo de dos mil veintidós (foja quinientos diez), que **revoca** la sentencia del diecisiete de enero de dos mil veintidós (foja trescientos cincuenta y nueve), que declaró fundada en parte la demanda; y, **reformándola**, declara **infundada la demanda** en el extremo referido al reparo a los gastos por muestras médicas.

**Antecedentes**

**Demanda**

Mediante escrito del veinticuatro de septiembre de dos mil diecinueve (foja ciento doce), la empresa **Grunenthal Peruana Sociedad Anónima** interpuso demanda contra el **Tribunal Fiscal y Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, solicitando como petitorio lo siguiente:

**Primera pretensión principal:** Solicita que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04315-1-2019, en cuanto **i)** confirma el reparo por concepto de alquiler de equipos diversos, por la suma de S/ 6,178.81 (seis mil ciento setenta y ocho soles con ochenta y un céntimos); **ii)** confirma el reparo por concepto de otros honorarios directos por la suma de S/ 1,581.12 (mil quinientos ochenta y un soles con doce céntimos); **iii)** confirma el reparo por concepto de otros gastos directos a terceros por la suma de S/ 274,670.00 (doscientos setenta y cuatro mil seiscientos setenta soles con cero céntimos); **iv)** confirma el reparo por concepto de pasajes por viajes por la suma de S/ 9,850.72 (nueve mil ochocientos cincuenta soles con setenta y dos céntimos); **v)** confirma el

---

<sup>1</sup> Todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

reparo por concepto de hoteles-alojamiento por la suma de S/ 9,655.72 (nueve mil seiscientos cincuenta y cinco soles con setenta y dos céntimos); y **vi)** confirma el reparo por concepto de gastos por entrega de muestras médicas a favor de los profesionales de la salud al considerar que no se acreditó el destino de las muestras médicas para fines promocionales, es decir, que no se cumplió con acreditar la entrega efectiva de las citadas muestras médicas a los profesionales de la salud por la suma de S/ 1'149,739.13 (un millón ciento cuarenta y nueve mil setecientos treinta y nueve soles con trece céntimos), correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez, así como de las multas vinculadas.

**Segunda pretensión principal:** Solicita que se expida un pronunciamiento de plena jurisdicción en el que se reconozca la deducción del gasto por concepto de alquiler de equipos diversos, otros honorarios directos, otros gastos directos a terceros, pasajes por viajes al exterior, alojamientos y por la entrega de muestras médicas correspondiente al impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez, debido a que la causalidad y fehaciencia de los gastos ha sido debidamente acreditada.

**Sentencia de primera instancia**

Mediante sentencia del diecisiete de enero de dos mil veintidós (foja trescientos cincuenta y nueve), el Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de Lima con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró fundada en parte la demanda; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04315-1-2019 en el extremo referido al reparo a los gastos por muestras médicas, y dispuso que corresponde mantener los reparos referidos por concepto de alquiler de equipos diversos, por concepto de otros honorarios directos a terceros, por concepto de pasajes por viaje, y por concepto de hoteles-alojamiento; pero dejó sin efecto el reparo respecto a los gastos por entrega de muestras médicas, en consecuencia



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

reconoce la deducción del gasto por concepto de entrega de muestras médicas correspondientes al impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez. Estos son sus argumentos:

- a) Los profesionales de la salud, cuando reciben las muestras médicas, no firman ningún documento que acredite su recepción, porque entienden que no existe ninguna contraprestación que cumplir, al ser una entrega gratuita.
- b) Ahora, en el supuesto negado de que los médicos firmasen algún documento en el que conste la recepción de las muestras médicas, como lo pretenden la administración tributaria y el Tribunal Fiscal, ello colisiona con lo establecido en el artículo 85 del Código de Ética y Deontología del Colegio Médico del Perú que dispone 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”.
- c) De lo que se desprende que los profesionales de la salud se hallan impedidos de prescribir medicamentos por incentivos ajenos a las razones médicas, como lo sería el hecho de prescribir medicamentos de la marca que recibieron gratuitamente como muestra médica por parte del laboratorio farmacéutico y, en tal contexto, admitir que es legal que la administración tributaria requiera un documento o cargo de recepción de la muestra médica suscrita por el profesional constituye una exigencia desproporcional e irrazonable toda vez que la producción de este medio de prueba no depende de la demandante sino de un tercero —generalmente, el médico—, que obviamente priorizará la continuidad de su carrera y la cristalización de su proyecto de vida a beneficiar a una empresa farmacéutica al dejar constancia de la recepción de un medicamento.

**Sentencia de vista**

Mediante sentencia de vista del veintiséis de mayo de dos mil veintidós (foja quinientos diez), la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **revoca** la sentencia que declaró fundada la demanda en el extremo referido a los reparos por muestras médicas; y, **reformándola, declara infundada** la demanda en dicho extremo y **confirma** la misma en cuanto declaró infundada la demanda respecto a los reparos por concepto de alquiler de equipos diversos, honorarios directos a terceros, pasajes por viaje, y por concepto de hoteles-alojamiento. Se sustenta en lo siguiente:

- a) La acción incoada deviene en infundada en todos sus extremos, atendiendo a que la empresa demandante no ha desvirtuado en forma adecuada los reparos formulados por la administración tributaria y mantenidos o confirmados por el Tribunal Fiscal mediante el acto administrativo impugnado, por los conceptos de alquiler de equipos diversos, otros honorarios directos, otros gastos directos a terceros, pasajes por viaje, hoteles-alojamiento y gastos por entrega de muestras médicas.
- b) Agrega que, respecto a las muestras médicas, los antecedentes administrativos permiten establecer que la empresa accionante no cumplió con acreditar fehacientemente la relación de causalidad entre los gastos por muestras médicas por el importe de S/ 1'149,739.13 (un millón ciento cuarenta y nueve mil setecientos treinta y nueve soles con trece céntimos) y la generación de renta gravada o mantenimiento de su fuente productora, toda vez que no proporcionó documentación que acreditara la entrega de muestras médicas con fines promocionales a los profesionales médicos de la salud, pues los diversos reportes (padrón de médicos; seguimiento de visitas realizadas por zona/representante/Gerente distrito; seguimiento de transacciones realizadas por médico/zona/representante/Gerente distrito; planificación de ruteo diario de visitas médicas; reportes para análisis gerencial, administrativo y de supervisión, entre otros) constituyen únicamente impresiones de pantalla de su sistema informático, por lo que no se puede corroborar la veracidad de la información mostrada.



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

- c) Asimismo, respecto a los correos electrónicos, señala que los mismos están referidos a faltantes de productos y devoluciones de productos por diversas causas (fallas de origen y vencimientos); sin embargo, no se presentó documentación adicional que permita relacionar la entrega de muestras médicas a los visitantes médicos con las citadas devoluciones, por lo que tales correos tampoco resultan medios probatorios suficientes para acreditar la recepción de las muestras médicas por parte de los beneficiarios (profesionales de la salud); ergo, el reparo formulado por la administración tributaria se encuentra debidamente justificado y ceñido a derecho, y cuentan con suficiente asidero los argumentos esgrimidos por las Procuradurías Públicas de las entidades demandadas al fundamentar los respectivos recursos impugnatorios que motivan la alzada; además, se debe considerar que es la contribuyente quien está en mejor posición de probar la realidad de sus operaciones, máxime si se tiene en cuenta que en virtud de lo previsto en el numeral 5 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, se encuentra obligada a presentar o exhibir, entre otros, documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.
- d) Agrega que, a mayor abundamiento, la Circular N° 010-2014-600000, del veinticinco de noviembre de dos mil catorce, que contiene el procedimiento a seguir por el agente fiscalizador dentro de un procedimiento de fiscalización al sector farmacéutico vinculado a la determinación de impuesto a la renta de tercera categoría, referido a la determinación del gasto deducible por concepto de muestras médicas, circular que fue invocada por el *a quo* para fundamentar su decisión, no desvirtúa en modo alguno la conclusión a que arriba el colegiado, toda vez que: i) conforme a lo previsto en su ítem 8, dicha circular entró en vigencia a partir de su emisión —veinticinco de noviembre de dos mil catorce— y es aplicable a los procedimientos de fiscalización que se encuentren en trámite y a los



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

que estén por iniciarse, razón por la cual no resulta aplicable al caso *sub judice*, en tanto la fiscalización a la empresa —ahora demandante— concluyó con anterioridad a dicha fecha —esto es, el nueve de enero de dos mil trece—, con la notificación de la Resolución de Determinación N° 012-003-0035271 y la Resolución de Multa N° 012-002-0021301, tal como consta a folios doscientos cincuenta y siete y doscientos cincuenta y ocho del tomo 11 del expediente administrativo acompañado; y **ii)** sin perjuicio de lo enfatizado, cabe señalar que si bien es cierto la aludida circular refiere en su ítem 7 (“Instrucciones”) que el reporte del visitador médico constituirá elemento de prueba de que el contribuyente ha cumplido con entregar las muestras de productos farmacéuticos autorizados para venta con receta médica a los profesionales que prescriben, no menos verdad es que en este proceso la contribuyente no presentó el referido reporte del visitador médico, y se limitó a proporcionar impresiones de pantalla de su sistema informático y correos electrónicos que solo dan cuenta de faltantes de productos y devoluciones por parte de los visitadores médicos.

**Materia controvertida en el presente caso**

Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto, concierne a esta Sala Suprema determinar si los aludidos reparos formulados por la administración tributaria al impuesto a la renta del ejercicio dos mil diez, con motivo de la fiscalización efectuada a la empresa ahora demandante, Grunenthal Peruana Sociedad Anónima, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas a dicho tributo y ejercicio, se hallan debidamente justificados y ajustados a derecho; específicamente, respecto al reparo sobre los gastos por entrega de muestras médicas.

**Causal procedente del recurso de casación**



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

Mediante auto de calificación del treinta y uno de agosto de dos mil veintidós (foja trescientos treinta y tres del cuaderno de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Grunenthal Peruana Sociedad Anónima, únicamente por la siguiente causal:

***e) Interpretación errónea del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.***

*Fundamenta que la Sala Superior ha interpretado erróneamente el artículo mencionado, al exigir que para la acreditación de la fehaciencia del gasto por entrega de muestras médicas realizadas por las empresas del sector farmacéutico, se debe contar con un “determinado medio probatorio”; mientras que los contribuyentes pueden acreditar la fehaciencia del gasto por entrega de muestras médicas a través de diversos medios probatorios con los que cuenten, en virtud de su derecho a la libertad de empresa (es decir, se vulnera la libertad de organización de las empresas y el derecho a probar).*

**CONSIDERANDOS**

**PRIMERO. El recurso de casación**

**1.1.** 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 basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

**1.2.** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a





Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional<sup>2</sup>, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

**1.3.** Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

**1.4.** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso<sup>3</sup>, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

---

<sup>2</sup> HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

<sup>3</sup> MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

**Análisis de la causal de naturaleza material**

**SEGUNDO. Interpretación errónea del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.**

2.1. La recurrente fundamenta que la Sala Superior ha interpretado erróneamente el artículo mencionado, al exigir que, para acreditar la fehaciencia del gasto por entrega de muestras médicas realizada por las empresas del sector farmacéutico, se debe contar con un “determinado medio probatorio”, mientras que los contribuyentes pueden acreditar la fehaciencia del gasto por entrega de muestras médicas mediante diversos medios probatorios con los que cuenten, en virtud de su derecho a la libertad de empresa.

2.2. Así, tenemos que el último párrafo del **artículo 37** de la Ley del Impuesto a la Renta establece:

*Artículo 37: A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles:*

*[...]*

*Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo; entre otros.*

2.3. En este sentido, según el citado artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende que la norma descrita considera como gastos deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría a aquellos gastos necesarios para producir la misma y mantener su fuente productora, así como a todos aquellos gastos vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

2.4. De igual manera, cabe señalar que en el artículo 37 se despliega una lista de limitaciones formales, temporales y cuantitativas que deberán cumplir los



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

gastos deducibles. Así, por ejemplo, el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece una lista de conceptos que no podrán deducirse para la determinación de la renta neta imponible. Así, tenemos:

*Artículo 44.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:*

*[...]*

*d) las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, [...].*

*[...]*

**2.5.** Por tanto, tenemos que los gastos relacionados con muestras médicas son deducibles en tanto cumplan con el principio de causalidad, aun cuando no se encuentren comprendidos en alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 37, y la administración tributaria se encuentra facultada a exigir la sustentación correspondiente a fin de verificar si las referidas muestras se destinaron a promocionar los productos que la empresa comercializa. En este sentido, respecto a la acreditación del gasto causal y su fehaciencia, nos remitimos a lo señalado por Luis Durán Rojo<sup>4</sup>, quien analiza la acreditación del gasto y su causalidad en los siguientes términos:

*2. La acreditación del gasto causal y su fehaciencia Como ya se adelantó, en la determinación del IR de tercera categoría, se aceptará al gasto en tanto pueda tenerse confianza de su ocurrencia y su utilización a partir de una razonable acreditación. No se trata, ciertamente, de la demostración de una verdad o realidad en términos absolutos, hecho que sería una exigencia irrazonable dada la variedad y volumen de las operaciones, sino en puridad lo requerido es acreditar que el gasto es fidedigno o digno de fe o confianza. Aquí cobra particular importancia la prueba, es decir, la acreditación de la fehaciencia del gasto causal mediante medios probatorios u otros instrumentos que puedan usarse con el mismo propósito. Debe partirse de la base de que es un deber y un derecho del contribuyente acreditar de manera razonable el gasto y su causalidad. Es un deber de colaboración y un derecho de defensa y, en general, al debido procedimiento administrativo. Sin embargo, la Administración Tributaria también tiene el deber de verificar los aspectos que son motivo de sus decisiones, en virtud al principio de verdad material establecido en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Adicionalmente, tenemos la extensión de las reglas del onus probandi en sede administrativa tributaria, por el cual, en principio, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien contradice mediante la alegación de nuevos hechos. En realidad, la acreditación o desconocimiento de la fehaciencia del gasto causal deberá ser una labor conjunta de la Administración Tributaria y el contribuyente, en el que se brinde mayor énfasis a uno de los dos según las características del caso concreto. Ahora bien, la causalidad del gasto —para producir rentas gravadas o mantener su fuente—*

<sup>4</sup> DURÁN ROJO, Luis (2009). "Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial". En *Contabilidad y Negocios*, N° 7; pp. 5-16.  
<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281621749002>



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

*puede ser entendida en función de distintas clasificaciones. Así, puede hablarse de un plano objetivo y otro subjetivo de la causalidad del gasto. En el primer caso, tendremos aquellos gastos que hay que sufragar con carácter obligatorio o de manera indispensable (como son los establecidos por ley o los que corresponden a servicios públicos, por ejemplo) y, en el segundo, podríamos encontrar a aquellos que provienen de decisiones de la gestión empresarial. La acreditación de la fehaciencia del gasto será mayor cuando el egreso se encuentre más en un plano subjetivo que en el plano objetivo. Así, algunas veces la relación de causalidad del gasto puede verse cuestionada por el alejado nivel de vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente. [...]*

[Énfasis nuestro]

**2.6.** En este sentido, de lo señalado por el autor, se desprende que la acreditación del gasto causal y su fehaciencia serán determinados con base en una “razonable acreditación”; por tanto, debe entenderse tal circunstancia como una expresión del debido proceso, toda vez que el deber de acreditación de los deducibles constituye un deber y un derecho del contribuyente, por cuanto recae sobre él el deber de colaboración con la administración así como el derecho de defensa, que es una expresión del debido procedimiento administrativo. En consecuencia, para efectos de la acreditación o no de la fehaciencia del gasto causal por muestras médicas, para el caso específico de las muestras médicas, no resultaría razonable atribuir la responsabilidad de acreditar la fehaciencia de la causalidad únicamente al contribuyente, más aún si constituye una práctica generalmente aceptada en la industria farmacéutica el recurrir a la entrega de muestras médicas como parte importante de su estrategia para posicionar sus productos, y considerando además que la administrada aportó otros medios probatorios, de cuya valoración conjunta sí se desprende la entrega de muestras a profesionales de la salud; no se trata el presente caso de gastos cuya acreditación sí requiera de un estándar probatorio más estricto, como es el caso de otorgamiento de premios, etc.

**2.7.** No obstante ello, no debe perderse de vista que la causalidad del gasto puede surgir de múltiples aspectos y Durán Rojo señala con precisión la configuración de dos planos: el objetivo y el subjetivo. El plano subjetivo se refiere a todos aquellos gastos que provienen de decisiones de la gestión



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

empresarial; y, por otro lado, los gastos surgidos en el plano objetivo serán aquellos que deben ser asumidos de manera obligatoria o indispensable, como son los provenientes de un mandato expreso de la ley o de los servicios públicos, por ejemplo. En consecuencia, considerando dicha diferencia, se tiene que la necesidad de acreditación de la fehaciencia del gasto será mayor o más exigente cuando el egreso se encuentre más en un plano subjetivo que en el plano objetivo.

**2.8.** Siendo ello así, se advierte que la Sala Superior, respecto al extremo referido al reparo por entrega de muestras médicas a profesionales de la salud, estableció:

**VIGÉSIMO CUARTO.** - *Que, por otra parte, en lo tocante al reparo por concepto de gasto por entrega de muestras médicas a profesionales de la salud, [...];* **VIGÉSIMO SEXTO.**- *Que, de las disposiciones glosadas se colige que a fin de deducir válidamente un gasto no solo se debe contar con los comprobantes de pago por las adquisiciones de bienes o servicios, sino que se debe acreditar la necesidad de incurrir en dichos gastos a fin de producir la renta gravada y mantener la fuente, para lo cual la Administración Tributaria se encuentra facultada, en cumplimiento de su función fiscalizadora, a exigir al contribuyente la presentación de los documentos que sustenten su contabilidad y que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; **VIGÉSIMO SÉTIMO.**- *Que, de la revisión integral del expediente administrativo acompañado en versión digital, se aprecia lo siguiente: i) producto de la fiscalización seguida a la contribuyente ahora demandante, la Administración emitió la Resolución de Determinación número 012-003-0035271, en cuyo Anexo No. 4, Punto 7, obrante de folios catorce a dieciséis del tomo diez, formuló reparo por la suma de S/.1'149,739.13 por concepto de gastos registrados en la Cuenta 9917 – Muestras Médicas, cuya recepción no fue sustentada por la empresa contribuyente; ii) frente al reparo en mención, la contribuyente presentó las siguientes impresiones de pantalla de su sistema de información, obrantes de folios sesentitrés a setenticuatro del tomo ocho: a) Padrón de Médicos, en el que se consignan los nombres, apellidos y título, mostrando un total de médicos visitados ascendente a 6,461; b) Seguimiento de visitas realizadas por Zona / Representante / Gerente Distrito, en el que se detalla el nombre y apellidos del médico y el listado de visitas efectuadas con la indicación de la fecha; c) Seguimiento de las transacciones realizadas por Médico / Zona / Representante / G. Distrito, en el que se visualiza el nombre del visitador médico, el saldo de muestras por producto, la cantidad de muestras entregadas por producto, indicándose asimismo la fecha y el nombre del receptor; d) Planificación de ruteo diario de visitas médicas, documento del que se aprecia la fecha, visitador médico, si se realizó la visita, médico y lugar de trabajo; e) Reportes para análisis gerencial, administrativo y de supervisión, muestra una pantalla con listado de reportes globales que pueden obtenerse del sistema como Cobertura por Rep., Cobertura por línea. Stock por Rep., Stock por Distrito, Stock por línea, etc.; f) Planificación de campañas promocionales y cálculo de requerimiento de material por cada ciclo de trabajo, documento en el que se detallan, entre otros, el nombre de la campaña, la fecha de inicio, la fecha de fin, frecuencia de visita, nombre del producto, costo, stock, etc.; g) Reestructuración del fichero médico en zonas de trabajo, documento del que se puede visualizar el nombre del representante y pantalla para**



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

*asignación de médico (cliente); y h) el Seguimiento de producto trabajado y arqueado y control de material promocional entregado, en el que se indica la línea, el distrito, el visitador médico, el nombre del producto y cantidades consignadas en las columnas “asignado”, “guía”, “reportado” y “saldo”; y iii) además, la contribuyente fiscalizada presentó correos electrónicos obrantes de folios setenticinco a ochenticuatro del tomo ocho, de cuya revisión se constata que si bien es cierto hacen referencia a faltantes de productos y devoluciones de productos por diversas causas, tales como fallas de origen y vencimientos, no menos verdad es que no se presentó documentación adicional que permita relacionar la entrega de muestras médicas a los visitadores médicos con las citadas devoluciones, por lo que tales correos no resultan medios probatorios suficientes para corroborar la entrega de las muestras médicas a los profesionales de la salud; VIGÉSIMO OCTAVO.- Que, los antecedentes reseñados permiten establecer que la empresa ahora accionante no cumplió con acreditar fehacientemente la relación de causalidad entre los gastos por muestras médicas por el importe de S/.1'149,739.13 y la generación de renta gravada o mantenimiento de su fuente productora, toda vez que no proporcionó documentación que acreditara la entrega de muestras médicas con fines promocionales a los profesionales médicos de la salud, pues los diversos reportes (Padrón de médicos, Seguimiento de visitas realizadas por Zona / Representante / Gerente Distrito, Seguimiento de transacciones realizadas por Médico / Zona / Representante / G. Distrito, Planificación de ruteo diario de visitas médicas, Reportes para análisis gerencial, administrativo y de supervisión, entre otros) constituyen únicamente impresiones de pantalla de su sistema informático, por lo que no se puede corroborar la veracidad de la información mostrada; mientras que los correos electrónicos están referidos a faltantes de productos y devoluciones de productos por diversas causas (fallas de origen y vencimientos), sin embargo, no se presentó documentación adicional que permita relacionar la entrega de muestras médicas a los visitadores médicos con las citadas devoluciones, por lo que tales correos tampoco resultan medios probatorios suficientes para acreditar la recepción de las muestras médicas por parte de los beneficiarios (profesionales de la salud); ergo, el reparo formulado por la Administración Tributaria se encuentra debidamente justificado y ceñido a derecho, contando así con suficiente asidero los argumentos esgrimidos por las Procuradurías Públicas de las entidades demandadas al fundamentar sus respectivos recursos impugnativos que motivan la alzada, considerando además que es la contribuyente quien está en mejor posición de probar la realidad de sus operaciones, máxime si se tiene en cuenta que en virtud de lo previsto en el artículo 87, numeral 5, del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo número 135-99-EF, se encuentra obligada a presentar o exhibir, entre otros, documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias; [...] [Subrayado agregado]*

**2.9.** En este sentido, se observa de la documentación presentada ><por la empresa demandante a efectos de sustentar la entrega de las muestras médicas a los profesionales de la salud, tales como impresiones de pantalla de su sistema de información (foja sesenta y tres a setenta y cuatro del tomo VIII del expediente administrativo) —consistentes en: **i)** padrón de médicos, en que se consignan los nombres, apellidos y título, mostrando un total de médicos visitados ascendente a 6461 (seis mil cuatrocientos sesenta y uno); **ii)** seguimiento de visitas realizadas por zona/representante/gerente distrito, en el que se detalla el nombre y apellidos del médico y el listado de visitas efectuadas



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

con la indicación de la fecha; **iii)** seguimiento de las transacciones realizadas por médico/zona/representante/Gerente Distrito, en el que se visualiza el nombre del visitador médico, el saldo de muestras por producto, la cantidad de muestras entregadas por producto, y se indica la fecha y el nombre del receptor; **iv)** planificación de ruteo diario de visitas médicas, documento del que se aprecia la fecha, visitador médico, si se realizó la visita, médico y lugar de trabajo; **v)** reportes para análisis gerencial, administrativo y de supervisión, en que se muestra una pantalla con un listado de reportes globales que pueden obtenerse del sistema, como cobertura por rep., cobertura por línea, stock por rep., stock por distrito, stock por línea, etc.; **vii)** planificación de campañas promocionales y cálculo de requerimiento de material por cada ciclo de trabajo, documento en el que se detallan, entre otros, el nombre de la campaña, la fecha de inicio, la fecha de fin, frecuencia de visita, nombre del producto, costo, stock, etc.; **viii)** reestructuración del fichero médico en zonas de trabajo, documento en el que se puede visualizar el nombre del representante y una pantalla para asignación de médico (cliente); y **ix)** seguimiento de producto trabajado y arqueo y control de material promocional entregado, en el que se indica la línea, el distrito, el visitador médico, el nombre del producto y cantidades consignadas en las columnas “asignado”, “guía”, “reportado” y “saldo”; entre otros— no causaron convicción suficiente en la Sala Superior sobre la fehaciencia de los gastos, toda vez que estableció que la empresa no presentó documentación adicional que permita relacionar la entrega de las muestras médicas a los visitadores médicos, y que los correos electrónicos no resultan medios probatorios suficientes para corroborar la entrega de las muestras médicas a los profesionales de la salud.

**2.10.** Asimismo, se advierte que la Sala Superior consideró que la empresa accionante no cumplió con acreditar fehacientemente la relación de causalidad entre los gastos por muestras médicas por el importe de S/ 1'149,739.13 (un millón ciento cuarenta y nueve mil setecientos treinta y nueve soles con trece céntimos) y la generación de renta gravada o mantenimiento de su fuente



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

productora, ello al no haber proporcionado documentación que acreditara la entrega de muestras médicas con fines promocionales a los profesionales médicos y en tanto los reportes presentados —como el padrón de médicos; seguimiento de visitas realizadas por zona/representante/gerente distrito; seguimiento de transacciones realizadas por médico/zona/representante/gerente distrito; planificación de ruteo diario de visitas médicas; reportes para análisis gerencial, administrativo y de supervisión, entre otros— constituyen únicamente impresiones de pantalla del sistema informático de la empresa y no se puede corroborar la veracidad de la información mostrada.

**2.11.** Ante ello, es posible advertir que la Sala Superior no consideró una interpretación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta que sea razonable y respetuosa del principio de causalidad y proporcionalidad, pues se limitó a establecer de manera concluyente que la información presentada por la empresa demandante, conforme al detalle descrito en los numerales precedentes, no le causa convicción suficiente por no ser posible corroborar la veracidad de la misma; sin embargo, no fundamenta los motivos por los cuales considera que existe tal imposibilidad de corroboración de la información, con lo cual atribuye a la contribuyente un deber de probar completamente desproporcional al establecido en las normas y obvia además las facultades de cruce de información de las cuales se encuentra investida la autoridad administrativa; y, en consecuencia, se vulnera el debido proceso y el derecho de defensa del administrado. Debe entenderse entonces que la acreditación del gasto causal y su fehaciencia deben ser determinadas sobre la base de una **razonable acreditación.**





Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

**2.12.** Por tanto, debe entenderse el deber de acreditación de los deducibles como un deber y un derecho del contribuyente, por cuanto recae sobre él el deber de colaboración con la administración así como el derecho de defensa, que es una expresión del debido procedimiento administrativo; y que la acreditación o no de la fehaciencia del gasto causal dependerá, de igual manera, tanto de la administración como del contribuyente, resultando completamente desproporcional cualquier interpretación que atribuya completamente la responsabilidad de acreditar la fehaciencia de la causalidad únicamente al contribuyente sin ningún criterio objetivo, como se produjo en el presente caso, en el cual la administración se limitó a señalar que la información proporcionada por la recurrente “no resulta suficiente” o la descalificó por “no haber presentado información adicional”.

**2.13.** En conclusión, es de señalar que la información proporcionada por la recurrente sí causa convicción sobre la veracidad de la entrega de muestras médicas a profesionales de la salud, pues resulta una práctica usual de la industria farmacéutica el proporcionar muestras de los productos a los profesionales para efectos de dar a conocer sus características, etc. Asimismo, la entrega gratuita a los profesionales médicos, a la clientela y al público en general de las muestras médicas destinadas a promover o hacer conocer las cualidades del producto, debe estar debidamente sustentada con documentos que permitan identificar plenamente los productos que son transferidos gratuitamente en calidad de muestras médicas así como su destino; esto puede advertirse en el presente caso, toda vez que se cumplió con proporcionar información relacionada a los profesionales de la salud que las recibieron, los centros médicos en los que laboraban, los visitantes médicos que efectuaron las visitas informativas, el inventario de los medicamentos, así como los planes de la empresa para elegir y diseñar las rutas de visitas y los centros médicos a los cuales se proporcionaron.



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

**2.14.** Al respecto, esta Sala Suprema considera que, si bien es cierto desde el punto de vista normativo referido al impuesto a la renta no existe disposición que prohíba la práctica o costumbre de entregar muestras médicas a los profesionales de la salud, sin que estos últimos firmen algún tipo de documento de recepción, también lo es que, para efectos de aceptar la deducción de un gasto para fines de la determinación del referido tributo, resulta necesario el cumplimiento de ciertos requisitos orientados a establecer de manera objetiva que se trata de erogaciones que se hayan efectivamente realizado, que estas cumplan con la relación de causalidad entre el gasto y la generación o mantenimiento de la fuente, y que a este efecto se considere, entre otros, el criterio de razonabilidad y la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

**2.15.** En este sentido, se aprecia que la Sala Superior ha incurrido en una interpretación errónea del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por los fundamentos detallados precedentemente. En consecuencia, la infracción analizada deviene **fundada**.

**TERCERO.** Por tanto, al haberse estimado la infracción material, corresponde declarar **fundado** el recurso de casación. En consecuencia, corresponde casar la sentencia de vista que —revocando la sentencia de primera instancia— declaró infundado el reparo por entrega de muestras médicas; y, actuando en sede de instancia, confirmar la sentencia apelada en el extremo en que declaró fundada la demanda respecto al reparo por entrega de muestras médicas.

**DECISIÓN**

Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 396 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **SE RESUELVE:**



Corte Suprema de Justicia de la República  
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

**SENTENCIA**  
**CASACIÓN N° 20376-2022**  
**LIMA**

**PRIMERO. DECLARAR FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Grunenthal Peruana Sociedad Anónima** el nueve de junio de dos mil veintidós (foja quinientos treinta y nueve).

**SEGUNDO. CASAR** la sentencia de vista del veintiséis de mayo de dos mil veintidós (foja quinientos diez) y, **actuando en sede de instancia, CONFIRMAR** la sentencia de primera instancia, que declaró fundada la demanda en el extremo referido al reparo por muestras médicas.

**TERCERO. DISPONER** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por la demandante Grunenthal Peruana Sociedad Anónima contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Burneo Bermejo**.

SS.

**BURNEO BERMEJO**

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

CORANTE MORALES

TOVAR BUENDÍA

MVWC/rpg