



Tribunal Fiscal

N° 01854-1-2016

EXPEDIENTE N° : 3426-2010
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de febrero de 2016

VISTA la apelación interpuesta por . contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008845 de 30 de diciembre de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0018952 y la Resolución de Multa N° 012-002-0015475, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta ser una empresa dedicada a la comercialización de productos farmacéuticos en el mercado nacional, siendo que la mayoría califica como "éticos", es decir, productos cuya venta está autorizada únicamente bajo receta médica. En tal sentido, uno de sus principales gastos es el relacionado a la promoción y publicidad, respecto al cual las normas tributarias no han previsto ningún límite para su deducción -al considerarlo excluido del concepto de gastos de representación-, siendo el único requisito para tal efecto que se cumpla con el principio de causalidad. No obstante, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley General de Salud, la publicidad y promoción de los productos farmacéuticos cuya venta está autorizada bajo receta médica, se encuentra restringida a los profesionales que los prescriben y dispensan, es decir, no pueden ser objeto de publicidad masiva dirigida al público en general, por lo que la entrega de muestras médicas de tales productos a los profesionales de la salud a través de los representante médicos - de conformidad con su Política de Muestras Médicas-, es el mecanismo utilizado para promocionar las bondades de sus productos y contribuir a su mayor comercialización, quedando así acreditado el destino de las mismas y por tanto, la procedencia de su deducción.

Que de otro lado, sostiene que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07164-2-2002, invocada por la Administración, no resulta aplicable al caso de autos por cuanto la misma no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, salvo que los nuevos hechos que acaezcan en el presente caso así lo ameriten.

Que en relación a la entrega de muestras médicas a los profesionales de la salud, señala que constituye una práctica comercial difundida y permitida por la Ley General de Salud, y solicitar a los médicos que dejen constancia de su recepción constituye una ofensa a su ética profesional, por lo que dicha exigencia la colocaría en una posición de desventaja competitiva que impediría su posicionamiento en el mercado. Al respecto, sostiene que la entrega de muestras médicas queda acreditada con la recepción efectuada por el representante médico, quien es el encargado de comunicar a los profesionales de la salud los beneficios de sus productos y entregar a estos gratuitamente las muestras médicas de tales productos, a fin que sean prescritos a los pacientes al comprobarse su eficacia.

Que considera que el monto reparado es razonable y proporcional al volumen de los ingresos declarados en el ejercicio 2007, cumpliendo así con los requisitos previstos en las Resoluciones N° 2411-4-96 y 2439-4-96, de 15 y 21 de noviembre de 1996, respectivamente, siendo que tales montos demuestran además que el destino de tales muestras médicas fue el de promocionar los productos que comercializa, por lo que debe dejarse sin efecto el presente reparo.

Que finalmente solicita que la Administración se abstenga de iniciar cualquier procedimiento de cobranza coactiva respecto a la deuda impugnada, al no constituir la misma deuda exigible.

Que la Administración indica que de acuerdo con el artículo 37° y el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, y lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 214-5-2000, 885-5-97, 438-5-2001 y 07164-2-2002, los gastos relacionados con muestras médicas son deducibles en tanto cumplan



Tribunal Fiscal

N° 01854-1-2016

con el principio de causalidad, aun cuando no se encuentren comprendidos en alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 37°, encontrándose la Administración facultada a exigir la sustentación correspondiente a fin de verificar si las mismas se destinaron a promocionar los productos que comercializa; que, sin embargo, de la documentación presentada a efecto de sustentar la entrega de las muestras médicas a los profesionales de la salud, tales como las Declaraciones Únicas de Aduanas, el kardex valorizado, la Política de Muestras Médicas y el Acta de designación de Representantes Médicos, entre otros, se aprecia que éstos únicamente acreditan el ingreso de las muestras médicas al país y su salida de los almacenes de la recurrente, mas no acreditan el destino de las mismas, en la medida que no presentó documentación alguna que demuestre la entrega de éstas a los profesionales de la salud mediante una constancia de recepción ni la identificación de éstos, añadiendo que el reparo no se sustenta en el desconocimiento de las muestras médicas como medio de promoción de ventas y que la recurrente no ha presentado medio probatorio alguno que sustente su afirmación en el sentido que, por práctica usual de la industria farmacéutica, el profesional de la salud no firma constancia alguna.

Que de autos se tiene que mediante Carta de Presentación N° 090011287170-01-SUNAT (foja 1275) y Requerimiento 090011287170 (fojas 1222 y 1223), notificados el 27 de abril de 2009 (foja 1276)¹, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, según Orden de Fiscalización N° 090011287170 (foja 1274).

Que como resultado de la aludida fiscalización, se reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, por concepto de gastos ajenos (gastos por introducción de marcas de la empresa vinculada), provisión sin sustento, vacaciones no canceladas hasta la fecha de presentación de la declaración jurada anual, gastos de ejercicios anteriores e intereses a valor de mercado por préstamos a vinculadas, los cuales fueron aceptados por la recurrente, así como por concepto de gasto de muestras médicas que no cumple con el principio de causalidad, lo que determinó la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0018952 (fojas 1370 a 1376).

Que como consecuencia del reparo por concepto de gasto de muestras médicas, la Administración concluyó que la recurrente cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, motivo por lo cual giró la Resolución de Multa N° 012-002-0015475² (fojas 1377 y 1378).

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si la Resolución de Determinación N° 012-003-0018952 y la Resolución de Multa N° 012-002-0015475 se encuentran arregladas a ley.

Resolución de Determinación N° 012-003-0018952 - Muestras médicas

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0018952, de fojas 1370 a 1372 y 1374, la Administración reparó los gastos registrados en la Cuenta Contable 6338001 – Publicidad, Publicaciones y Relaciones Públicas, correspondiente a gastos por concepto de muestras médicas, por la suma de S/. 2'542,516.99, debido a que la recurrente no habría acreditado fehacientemente la entrega de las muestras médicas con fines promocionales ni se identificó a las personas que las recibieron, por lo que no acreditó su relación de causalidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose para ello en los Requerimientos N° 0122090000748 y 0122090000901.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00122090000748 (fojas 1190 y 1193) se solicitó sustentar por escrito, documentaria y fehacientemente, los cargos detallados a la Cuenta 6338001 - Publicidad, Publicaciones y Relaciones Públicas, por el importe de S/. 2'542,516.99³, mediante la presentación de comprobantes de pago, informes, relación de beneficiarios, guías de remisión, kardex

¹ Las diligencias de notificación se llevaron a cabo en el domicilio fiscal de la recurrente, según la información consignada en su Comprobante de Información Registrada (foja 1271), mediante acuse de recibo, dejándose constancia del nombre y firma de la persona que recibió los documentos, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

² Según se verifica del anexo del citado valor de foja 1377.

³ Según lo descrito en el Anexo N° 01.2 de dicho requerimiento.



2



Tribunal Fiscal

N° 01854-1-2016

valorizado y toda documentación que sustente tales cargos, debiendo sustentar además la relación de causalidad de los referidos gastos con el mantenimiento y generación de renta gravada.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente señaló que de acuerdo a la Política de Promociones de la empresa el importe materia de observación corresponde a Muestras Médicas y Literatura, para lo cual adjuntó la Política de las mismas (fojas 1170 y 1171).

Que en el resultado del citado requerimiento (foja 1178) se indica que se procedió a emitir el Requerimiento N° 0122090000901 pidiendo información adicional.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122090000901 (fojas 1160 y 1161) se solicitó información más específica a la requerida mediante el Requerimiento N° 00122090000748, respecto de los cargos detallados en la Cuenta 6338001 - Publicidad, Publicaciones y Relaciones Públicas, esto es, se pidió sustentar por escrito, documentaria y fehacientemente las operaciones contabilizadas en la referida cuenta, para lo cual debía presentar la siguiente información: Identificar los productos adquiridos como muestras médicas de sus proveedores, exhibiendo las pólizas de importación, invoice, comprobantes de pago respectivos y su cancelación, especificando si se trata de productos de venta bajo receta médica; asimismo, se solicitó exhibir los contratos suscritos con los proveedores de los medicamentos para su distribución el país; detalle de las personas beneficiadas con las muestras médicas y su relación laboral o comercial con la recurrente; criterio de selección de los profesionales de la salud beneficiados; respecto de la entrega de muestras médicas, sustentar la recepción, identificando a los profesionales médicos beneficiados y acreditados con su colegiatura; guías de remisión y comprobantes de pago emitidos por la entrega de las muestras médicas a los médicos beneficiados; acreditar la salida de dichas muestras médicas en el Kárdex valorizado del ejercicio 2007; indicar el tratamiento contable para fines tributarios respecto a la adquisición y entrega de tales muestras médicas, así como la relación de causalidad de dichos gastos con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente.

Que en el resultado del mencionado requerimiento de fojas 1146 a 1148, se dejó constancia que de la documentación presentada por la recurrente, no quedó demostrado de manera fehaciente la entrega para fines promocionales de las muestras médicas, ni se identificó a las personas que las recibieron (profesionales médicos), pues únicamente se exhibieron documentos relacionados con la importación de las muestras médicas (declaraciones únicas de aduanas y comprobantes de pago vinculados a la importación), Política de Muestras Médicas, Acta de Designación de Representantes Médicos 2007, lista de médicos- supervisores, relación de productos – condición de venta año 2007, detalle de muestras médicas y análisis del cálculo de costos, pero no se acreditó la entrega final de las mismas a los profesionales de la salud a través de medio documentario que probara su recepción.

Que la recurrente cuestiona la afirmación de la Administración en el sentido que los beneficiarios no han emitido documento alguno que demuestre la recepción de las medicinas, pues argumenta que la entrega de muestras médicas es una práctica aceptada en el sector farmacéutico y queda acreditada con la recepción efectuada por el representante médico, quien es el encargado de comunicar a los profesionales de la salud los beneficios de sus productos y entregar a estos gratuitamente las muestras médicas respectivas a fin que sean prescritos a sus pacientes.

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

Que al respecto, señala que si bien las muestras médicas están destinadas a promover o hacer conocer las cualidades del producto mediante la entrega gratuita de esos productos a los profesionales médicos, clientela y público en general; su entrega debe estar debidamente sustentada con documentos que permitan identificar debidamente los productos que son transferidos gratuitamente en calidad de muestras médicas así como su destino; de lo contrario, se presta para ser utilizada como un mecanismo de

 3



Tribunal Fiscal

N° 01854-1-2016

evasión, ocultando verdaderas ventas o ingresos gravados con el Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, y de acuerdo con la documentación presentada y conforme con lo expuesto por la recurrente, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización, así como en el contencioso tributario, la recurrente únicamente presentó documentos relacionados a la importación de muestras médicas, a la entrega de éstas a los representantes médicos, al cálculo de costos unitarios de los productos que son entregados en calidad de muestras médicas y al detalle de las mismas, mas no se acreditó la entrega efectiva de éstas a los profesionales de la salud que habrían sido beneficiados, siendo que el documento denominado Política de Muestras Médicas únicamente describe el procedimiento a seguir desde la importación de los productos médicos hasta el registro contable de las muestras médicas que habrían sido distribuidas a los profesionales de la salud a través de los representante médicos.

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

Que de este modo, atendiendo a que en el presente caso, la recurrente no ha presentado documentación alguna emitida y/o firmada por los beneficiarios de las muestras médicas (o de ser el caso por algún tercero en su nombre o representación) que pruebe de manera fehaciente que los productos fueron destinados efectivamente a los profesionales de la salud, tal como alega, ni ha establecido la existencia de alguna prohibición o excepción legal que resulte de aplicación para este supuesto en particular, que haga imposible o innecesaria esta exigencia para efecto tributario; corresponde confirmar este reparo y la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 012-002-0015475

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0015475 ha sido girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y vinculada al reparo de gasto por muestras médicas que no cumplen el principio de causalidad contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0018952, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, cuya procedencia ha sido analizada precedentemente, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de este valor y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al argumento de la recurrente en el sentido que el monto reparado es razonable y proporcional al volumen de los ingresos declarados en el ejercicio 2007, lo cual demuestra que las muestras médicas fueron destinadas a promocionar los productos que comercializa, cabe señalar que de la documentación que obra en autos no se advierte documentación que acredite en modo alguno la referida relación.

Que contrariamente a lo señalado por la recurrente, es preciso indicar que si bien la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07164-2-2002 no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, tal hecho no enerva su condición de precedente y de fuente de derecho, conforme con el inciso f) de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

Que finalmente, respecto a la suspensión de la cobranza coactiva solicitada por la recurrente, debe señalarse que no corresponde que tal pretensión sea planteada en el procedimiento contencioso tributario,



Tribunal Fiscal

N° 01854-1-2016

sino en el mismo procedimiento coactivo que se hubiera iniciado, y en caso éste no se siguiera conforme a ley, puede formular la queja prevista por el artículo 155° del Código Tributario.

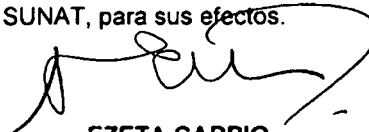
Con los vocales Ezeta Carpio, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0150140008845 de 30 de diciembre de 2009.

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


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMIREZ MÍO
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HVICM/rmh.