



**UNIVERSIDAD  
DEL PACÍFICO**

**Derecho**

Facultad de Derecho

**INFORME JURÍDICO DEL EXPEDIENTE EX-TRI 003:  
PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO RELACIONADO  
AL IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 1994**

**Trabajo de Suficiencia Profesional presentado para optar al  
Título Profesional de Abogada**

**Presentado por  
Ariana Pérez Martinot Ramírez**

**Asesor: Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro  
[0000-0003-2660-5174](tel:0000-0003-2660-5174)**

**Lima, noviembre 2023**

**REPORTE DE EVALUACIÓN DEL SISTEMA ANTIPLAGIO**  
**FACULTAD DE DERECHO**

A través del presente documento la Facultad de Derecho deja constancia de que el Trabajo de Suficiencia Profesional titulado “**Informe Jurídico del Expediente Ex-Tri 003: Procedimiento Tributario Relacionado al Impuesto a la Renta del Ejercicio 1994**” presentado por la Srta. ARIANA PÉREZ MARTINOT, con DNI 76354434, para optar el Título Profesional de Abogada, fue sometido al análisis del sistema antiplagio Turnitin el 21 de noviembre del año 2023; obteniendo el siguiente resultado:



**Turnitin Informe de Originalidad**

Procesado el: 21-nov.-2023 20:24 -05  
Identificador: 2235682196  
Número de palabras: 18815  
Entregado: 1

PerezMartinot,Ariana\_TrabajodeSuficienciaProf...  
Por Ariana Perez Martinot Ramirez

Índice de similitud <b>13%</b>	<b>Similitud según fuente</b>	
	Internet Sources:	12%
	Publicaciones:	4%
	Trabajos del estudiante:	5%

De acuerdo con la política vigente, el porcentaje obtenido de similitud con otras fuentes está dentro de los márgenes permitidos.

Se emite el presente documento para los fines estipulados en el Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad al que pertenece la interesada.

Lima, 28 de noviembre de 2023

  
Alfredo Guildemeister Ruiz-Huidobro  
Asesor  
Código Orcid 0000-0003-2660-5174

## RESUMEN

En el presente informe jurídico, se efectúa un análisis del tratamiento tributario aplicable a los gastos reparados en el marco de un procedimiento contencioso tributario protagonizado por una empresa farmacéutica y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Esta compañía buscaba impugnar los valores emitidos por la referida autoridad en el contexto de una fiscalización seguida por el Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 1994. El expediente bajo revisión se enfoca en los reparos formulados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria respecto a la deducción de los desembolsos realizados por la empresa farmacéutica con la finalidad de llevar a cabo agasajos y entregas de obsequios a profesionales médicos en formación de diversas universidades del país. En este contexto, el informe aborda una serie de cuestiones sustanciales vinculadas a la deducibilidad de gastos cuando son incurridos por un contribuyente perteneciente a la tercera categoría, sujeto a restricciones normativas en virtud del sector en el que opera. Específicamente, se centra en determinar si los desembolsos efectuados por la mencionada empresa restringida pueden ser calificados como actos de liberalidad o si, por el contrario, cumplen con el principio de causalidad y sus criterios complementarios, así como con los demás requisitos exigidos para la deducción de todo gasto, concluyendo el análisis en la definición de la categoría de gasto a la que corresponden las erogaciones reparadas.

Palabras clave: Impuesto a la Renta – principio de causalidad – deducción de gastos – actos de liberalidad – gastos no deducibles – criterio de normalidad – criterio de razonabilidad - tercera categoría – agasajos – gastos de representación – gastos de promoción - productos farmacéuticos – profesionales médicos en formación

## TABLA DE CONTENIDO

I.	INTRODUCCIÓN .....	1
II.	ANTECEDENTES DEL CASO .....	2
III.	IDENTIFICACIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS .....	8
IV.	ANÁLISIS Y OPINIÓN FUNDAMENTADA DEL BACHILLER EN DERECHO. .....	9
	A. Determinar si los gastos incurridos por Abeefe corresponden a actos de liberalidad y, por lo tanto, se encuentran prohibidos de ser deducidos. ....	9
	B. Evaluar si los gastos objeto de la controversia cumplen con el principio de causalidad y los demás requisitos necesarios para su deducibilidad de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría. ....	16
	C. Determinar a qué categoría de gasto corresponden los desembolsos efectuados por Abeefe.....	46
V.	CONCLUSIONES .....	65
VI.	BIBLIOGRAFÍA .....	67

## **I. INTRODUCCIÓN**

El presente informe jurídico aborda la controversia jurídica suscitada entre la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, “la Administración Tributaria” o “SUNAT”) y Abeefe S.A. (en adelante, “la Empresa” o “Abeefe”), una empresa dedicada a la elaboración, importación y comercialización de productos farmacéuticos, con motivo de un procedimiento de fiscalización iniciado por concepto del Impuesto a la Renta (“IR”) de tercera categoría correspondiente al ejercicio 1994.

La problemática del caso tiene lugar debido a que la Administración Tributaria, al verificar la correcta determinación del IR realizada por Abeefe, emitió reparos relacionados, principalmente, a la deducción de los gastos originados por la realización de agasajos y entregas de obsequios a profesionales médicos en formación, puesto que consideró que las erogaciones no constituían gastos deducibles para fines del IR, sino que corresponderían a actos de liberalidad cuya deducción se encuentra prohibida.

En ese sentido, los reparos dieron lugar a un proceso contencioso tributario en el que se discutieron asuntos de gran relevancia tanto en el momento que se produjeron los hechos del caso como en la actualidad. El presente informe tratará a profundidad estos temas, los cuales serán analizados tomando en consideración la normativa vigente en el ejercicio de 1994 y comparándola con la legislación actual. Asimismo, se evaluará los argumentos presentados por ambas partes de la controversia y la evolución de los criterios aplicados por las autoridades tributarias a lo largo del tiempo.

## II. ANTECEDENTES DEL CASO

- 2.1 Durante el periodo comprendido entre mayo y julio de 1994, con el propósito de difundir información sobre sí misma y los productos que comercializa, Abeefe efectuó desembolsos con motivo de la realización de eventos (en adelante, “los agasajos”)<sup>1</sup> y la entrega de obsequios (i.e. estetoscopios con el logo de la Empresa y literatura médica de dichos productos).
- 2.2 Las actividades fueron realizadas por Abeefe en beneficio de los siguientes alumnos de la carrera de medicina: i) Alumnos a partir del quinto año de la carrera de medicina (en adelante, “Alumnos”); ii) Internos<sup>2</sup>; iii) Serumistas<sup>3</sup>; y, iv) Residentes<sup>4</sup> (en adelante, “los agasajados” o “los profesionales médicos en formación”).
- 2.3 Con fecha 19 de agosto de 1994, mediante el Formulario No. 4941, Abeefe presentó ante la Administración Tributaria una solicitud de devolución del Impuesto General a las Ventas (“IGV”), correspondiente al ejercicio de julio de 1994. La solicitud se fundamentó en el pago indebido del referido impuesto, ya que la Empresa consideró incorrectamente como su importe el monto correspondiente al crédito fiscal.
- 2.4 A efectos de examinar la procedencia de la solicitud, la Administración Tributaria llevó a cabo la verificación de la correcta determinación de las obligaciones tributarias de Abeefe. A partir de ello, le notificó lo siguiente:
- El Requerimiento No. 00852-96, de fecha 29 de agosto de 1996, mediante el cual, además de solicitar la presentación de cierta información y documentación (como libros, registros y asientos contables, comprobantes de

---

<sup>1</sup> A manera de detalle, cabe mencionar que los agasajos formaban parte de un sistema de publicidad especial implementado por la Empresa como efecto de las restricciones publicitarias impuestas por la normativa regulatoria del sector sanitario, sobre las cuales profundizaremos más adelante.

<sup>2</sup> El término “Interno” se refiere a los alumnos de último año de la carrera de medicina, quienes realizan prácticas en hospitales durante un año.

<sup>3</sup> El término “Serumista” se refiere a los médicos ya recibidos que realizan por un año el servicio rural y urbano marginal en salud (“SERUM”).

<sup>4</sup> El término “Residente” se refiere a los médicos ya recibidos que se encuentran realizando una especialidad en algún campo médico, por un plazo aproximado de tres años.

caja, registros de ventas y compras, etc.), la Administración Tributaria formuló reparos a los desembolsos realizados por las adquisiciones registradas en las cuentas de gasto No. 63721 “Agasajos” y No. 63723 “Agasajos ALINSE<sup>5</sup> universidades”.

- El Requerimiento No. 00867-96 de fecha 09 de setiembre de 1996, mediante el cual, además de solicitar la presentación de la información y documentación detallada previamente, la Administración Tributaria requirió explicar y sustentar por escrito el motivo de los desembolsos que fueron objeto de reparos.

2.5 En virtud de lo solicitado, el 13 de septiembre de 1996, Abeefe remitió a la Administración Tributaria la “Carta de respuesta al Requerimiento No. 000867-96”. En este documento, la Empresa señaló, entre otros aspectos, que los desembolsos objeto de reparos correspondían a gastos deducibles para efectos de la determinación del IR de tercera categoría al constituir “gastos de propaganda”, cuya realización estaba destinada a potenciar las próximas ventas de sus productos, puesto que estaban dirigidos a agasajos a profesionales médicos en formación, quienes ocupan un rol significativo en sus ventas debido a que dichos productos eran de venta bajo receta médica.

2.6 Con fecha 26 de octubre de 1996, la Administración Tributaria notificó a Abeefe la Resolución de Determinación No. 012-3-04371, emitida debido a los reparos efectuados a los desembolsos por concepto de las adquisiciones destinadas a los agasajos y la entrega de obsequios. La emisión de esta resolución se fundamentó en la consideración de la entidad de que dichos desembolsos constituían gastos no deducibles para la determinación de la renta neta imponible del IR, al corresponder a actos de liberalidad, cuya deducción se encuentra prohibida según lo establecido en el inciso d)<sup>6</sup> del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta. En virtud de

---

<sup>5</sup> El sistema especial de publicidad implementado por Abeefe fue denominado “ALINSE” para fines internos de la Empresa.

<sup>6</sup> En la siguiente sección del presente informe profundizaremos sobre los alcances de esta norma.

dicha consideración, la SUNAT determinó una omisión al pago del IR de tercera categoría correspondiente al ejercicio fiscal 1994, ascendente a S/ 5, 573.007.

2.7 Igualmente, el 26 de octubre de 1996, la Administración Tributaria notificó a Abeefe la Resolución de Multa No. 012-2-07897, emitida por concepto de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario<sup>8</sup>. La imposición de esta multa se fundamentó en la presunta omisión en el pago del IR, la cual se habría originado por el hecho de que Abeefe dedujo gastos “*correspondientes a actos de liberalidad*” según la Administración Tributaria. Como sanción, se aplicó el monto total del IR supuestamente omitido, resultando en una multa de S/ 8,304.00.

2.8 En respuesta a los valores emitidos por la Administración Tributaria, con fecha 12 de noviembre de 1996, Abeefe presentó un recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación No. 012-3-04371 y la Resolución de Multa No. 012-2-07897, solicitando su revocación en virtud de los siguientes argumentos:

- Su principal actividad económica consiste en la importación y fabricación de productos farmacéuticos para uso médico hospitalario, distribuyéndolos bajo las marcas registradas para estos fines. Dada la influencia de los avances científicos y tecnológicos en estos productos, es crucial difundir continuamente información sobre ellos para aumentar o mantener su nivel de ventas.
- A diferencia de la dinámica de comercialización en otras industrias, en el sector farmacéutico, la gran mayoría de productos farmacéuticos únicamente pueden ser vendidos bajo receta médica.

---

<sup>7</sup> El monto de la omisión se deriva de la diferencia entre el importe de la renta neta imponible correspondiente al ejercicio 1994, calculado por la Administración Tributaria (S/ 18,744,901.00), y el importe de la renta neta imponible determinado por Abeefe (S/ 18,726,766.00).

<sup>8</sup> El numeral 1 del artículo 178 ° del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo No. 773 (norma vigente a la fecha de los hechos del caso), establecía que “*constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:*

1. *No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.*”

- En virtud de la regulación sanitaria, la Empresa se encontraba prohibida de llevar a cabo publicidad masiva dirigida al público general de los productos de venta bajo receta médica que comercializa.
- Aunque los profesionales médicos en formación y los de consulta no son los consumidores finales de sus productos, son quienes toman decisiones directas sobre cuáles van a ser adquiridos por los pacientes mediante receta médica. Por este motivo, además de la restricción sanitaria mencionada, Abeefe se vio en la necesidad de implementar un sistema de publicidad a través de la realización de agasajos a estas personas.
- Sin perjuicio la publicidad dirigida a los médicos de consulta, la Empresa consideró igualmente necesario resaltar los beneficios de sus productos y su trayectoria empresarial ante los profesionales médicos en formación que están cerca de finalizar sus estudios o que, tras finalizarlos, se encuentran realizando el SERUM o la Residencia. La razón detrás de esta estrategia fue la preferencia por dar a conocer sus productos desde el principio, evitando así la necesidad de modificar más adelante la preferencia de marca.
- Los agasajos se llevaban a cabo en momentos clave de la carrera (i.e. ingreso a quinto año<sup>9</sup> de medicina, ingreso al Internado, clausura del Internado, término del SERUM, inicio y clausura de la Residencia). Así, la finalidad perseguida mediante la implementación del mencionado sistema de publicidad era acompañar al profesional médico en formación en cada paso importante de su carrera, para que, al finalizarla, tuviera un conocimiento completo de los beneficios y la calidad de los productos de Abeefe, así como de su trayectoria como laboratorio farmacéutico.
- Los gastos reparados por la Administración Tributaria corresponden a gastos de propaganda y son deducibles conforme al segundo párrafo del inciso m)<sup>10</sup> del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo posible

---

<sup>9</sup> A partir de ese año los alumnos ingresan a realizar prácticas en distintas clínicas y hospitales.

<sup>10</sup> En la siguiente sección del presente informe profundizaremos sobre los alcances de esta norma.

negar su deducción argumentando que los profesionales médicos en formación no son los consumidores finales de los productos.

- 2.9 Mediante la Resolución de Intendencia No. 015-4-06474, notificada con fecha 12 de febrero de 1997, la Administración Tributaria declaró IMPROCEDENTE el recurso de reclamación interpuesto por Abeefe. La entidad fundamentó su decisión alegando que los gastos materia de la controversia corresponden a actos de liberalidad y, por ese motivo, su deducción se encuentra prohibida.

Específicamente, en el Informe No. 004-97-SUNAT-I6-3200-LRA (anexado a la mencionada Resolución de Intendencia), la Administración Tributaria señaló que *“se puede afirmar que los gastos materia de la controversia, tales como agasajos y obsequios a los estudiantes de la profesión médica, corresponden a actos de liberalidad; por lo tanto, éstos no pueden calificarse como gastos necesarios para producir y mantener la fuente de renta.”* En tal sentido, *“resulta procedente mantener el reparo formulado.”*

- 2.10 Con fecha 28 de febrero de 1997, Abeefe interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia No. 015-4-06474, fundamentando el recurso en los mismos argumentos previamente expuestos en el recurso de reclamación. Además de dichos argumentos, la Empresa argumentó que la Administración Tributaria confundía los gastos de propaganda con los actos de liberalidad, ya que no consideraba que: i) a diferencia de los actos de liberalidad, los gastos de propaganda sí se encuentran vinculados con la generación de renta; y, ii) la entrega de alimentos y bebidas en los agasajos no debería considerarse como un hecho aislado, sino que formaba parte del mencionado sistema especial de publicidad “ALINSE”.

- 2.11 Mediante la Resolución No. 756-2-2000 de fecha 29 de agosto del 2000, el recurso de apelación presentado por Abeefe fue resuelto por el Tribunal Fiscal dictando que se REVOQUE la Resolución de Intendencia No. 015-4-06474 y se DEJE SIN EFECTO la Resolución de Determinación No. 012-3-04371 y la Resolución de Multa No. 012-2-07897. El órgano colegiado fundamentó su dictamen, entre otras consideraciones, en lo siguiente:

- En cuanto a la supuesta correspondencia con actos de liberalidad de los gastos reparados, dejó sin efecto el reparo de la Administración Tributaria al considerar razonable que Abeefe haya utilizado los agasajos como modalidad de promoción al encontrarse prohibida la publicidad masiva de los productos farmacéuticos en función a la normativa sanitaria.
- En cuanto al tipo de gasto, concluyó que los gastos reparados no constituyen gastos de representación; sino, gastos de publicidad comprendidos dentro de la excepción del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, su deducción no se encuentra sujeta a límite<sup>11</sup> alguno. Resulta importante destacar que respalda la tipificación efectuada señalando que, cuando la mencionada norma alude al término “gastos de propaganda”, no implica que sólo éstos se encuentran excluidos de la definición de gasto de representación; pues, la referencia sólo es a título de ejemplo y alude a todos los gastos realizados para efectos de una promoción masiva.

---

<sup>11</sup> Como se detallará más adelante en el presente informe, la deducción de los gastos de representación está sujeta al límite establecido en el inciso q) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

### III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1. A partir de los antecedentes mencionados, se han identificado los siguientes problemas jurídicos, los cuales serán resueltos tomando en consideración tanto la normativa vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos del caso como en la actualidad:

- A. Determinar si los gastos incurridos por Abeefe constituyen actos de liberalidad y, por lo tanto, se encuentran prohibidos de ser deducidos.
- B. Evaluar si los gastos reparados por la Administración Tributaria cumplen con el principio de causalidad y demás requisitos necesarios para su deducción en la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.
- C. Definir si los desembolsos efectuados por Abeefe constituyen gastos de representación o gastos de promoción<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Como será explicado más adelante en el presente informe, cuando aludimos a “gastos de promoción”, nos referimos a aquellos comprendidos por la excepción a la definición de gastos de representación dispuesta por el segundo párrafo del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

#### IV. ANÁLISIS Y OPINIÓN FUNDAMENTADA DEL BACHILLER EN DERECHO

##### **A. Evaluar si los gastos en los que incurrió Abeefe corresponden a actos de liberalidad y, por ende, determinar si su deducción está prohibida para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.**

- 4.1 De acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, “Ley del IR”), según el texto vigente a la fecha de los hechos<sup>13</sup> del caso y a la actualidad, no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría *“las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie”*.
- 4.2 Sin perjuicio de que la citada norma prohíba su deducción y salvo ciertas disposiciones del Código Civil<sup>14</sup> que hacen referencia a los actos de liberalidad, también denominados “liberalidades” o “actos gratuitos”, no existe disposición en la Ley del IR ni en el Ordenamiento Jurídico peruano en general que defina esta clase de actos. Dado este vacío normativo, resulta necesario recurrir a los criterios expuestos por la doctrina y la jurisprudencia para definirlos y, a partir de ello, evaluar si los gastos objeto de la controversia constituyen liberalidades, como afirma la Administración Tributaria.
- 4.3 De acuerdo con Cabanellas (1981, p. 175), los actos de liberalidad consisten en *“una dádiva de bienes propios hecha a favor de una persona o entidad, sin pretender compensación ni recompensa alguna.”* Bajo el mismo tenor, Tello (2014, p. 33-34) los define como aquel acto que es llevado a cabo *“sin la realización de una contraprestación por la parte que se beneficia, o en general de una atribución patrimonial para la parte que ejecute el acto de liberalidad.”*

---

<sup>13</sup> Cabe destacar que el inciso d) del artículo 44° del Texto Único Ordenado (“TUO”) de la Ley del Impuesto a la Renta (norma vigente en la actualidad), aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF, contempla el mismo supuesto, pero con la inclusión de un supuesto adicional (que no afecta el sentido de la norma para efectos del caso). Concretamente, dicho inciso establece que no son deducibles *“las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) ° del artículo 37° de la Ley.”*

<sup>14</sup> Los artículos 831° y 1621° del Código Civil peruano de 1984 hacen referencia a los actos de liberalidad al regular el tratamiento de las donaciones.

- 4.4 Asimismo, Tello (Ibid.) indica que los actos de liberalidad “*constituyen una disminución voluntaria del patrimonio personal de un determinado sujeto a favor de un tercero sin esperar retribución alguna*”, destacando que “*dicha disminución patrimonial es absolutamente inmotivada.*” (Énfasis agregado). Siguiendo la misma línea de razonamiento, Ospina y Ospina (1983), al contrastar los actos gratuitos con los actos de carácter oneroso, señalan que un acto podrá ser calificado como gratuito, si una de las partes obra desinteresadamente sin recibir provecho o beneficio alguno del acto que ejecuta.
- 4.5 De manera similar, en el Manual del Impuesto a la Renta de la Editorial Economía y Finanzas (2018), se ha definido a los actos de liberalidad como erogaciones o desembolsos realizados a favor de terceros con un fin desinteresado. Además, el referido manual señala que, comúnmente, al buscar su propio beneficio, las empresas efectúan desembolsos a título gratuito, los cuales podrán ser deducibles dependiendo de las circunstancias y de la evidencia que respalde la relación entre el desembolso y las actividades empresariales.
- 4.6 A partir de lo anterior, podemos apreciar que resulta factible que las empresas brinden o generen beneficios a terceros sin que esto automáticamente califique a los gastos vinculados con dichos actos como liberalidades<sup>15</sup>. No obstante, esta posibilidad se materializa siempre y cuando las empresas obtengan beneficios de las acciones realizadas y estas contribuyan a la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente productora (Benites, 2017).
- 4.7 Sobre este punto, es relevante señalar que a lo largo del tiempo ha sido una práctica común que, cuando un gasto no parece estar directamente relacionado con la generación de ingresos o el mantenimiento de su fuente productora, la Administración Tributaria tienda a clasificarlo como un acto de liberalidad (Picón, 2019), impidiendo de esta manera su deducción.

---

<sup>15</sup> Al respecto, Picón (2019 p. 279) propone como ejemplo la situación donde una empresa “*entrega regalos a los clientes, ya sea de manera individual o de manera masiva (...) dichos obsequios serán deducibles debido a que están destinados a la generación de rentas gravadas para posicionar el nombre de la empresa ante el cliente o promocionar un producto.*”

4.8 Por otro lado, en reiterada<sup>16</sup> jurisprudencia, el Tribunal Fiscal ha expuesto su propia definición de los actos de liberalidad. Por ejemplo, en la Resolución No. 06355-11-2020, el órgano colegiado definió a las liberalidades en los siguientes términos:

*“El desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa y por tanto son **todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe.**”* (Énfasis agregado).

4.9 Asimismo, siguiendo la clasificación propuesta por Vidal (1989), el Tribunal Fiscal señaló en la Resolución No. 756-2-2000<sup>17</sup> que los actos de liberalidad se clasifican en “actos de beneficencia” y “actos simplemente desinteresados”. En cuanto a los “actos de beneficencia”, estos se presentan en situaciones donde se produce un empobrecimiento de una de las partes y un enriquecimiento de la otra. Mientras que, los “actos simplemente desinteresados”, implican la realización de una acción beneficiosa para una de las partes, sin que ello implique un empobrecimiento en la otra.

4.10 Por su parte, en la sentencia casatoria recaída Expediente No. 600-2007, la Corte Suprema también se ha pronunciado respecto al concepto de liberalidad indicando que *“se debe entender por tales actos aquellos que no están relacionados con la actividad empresarial del contribuyente.”*

4.11 En el caso bajo análisis, como fue señalado en la sección de antecedentes, la Administración Tributaria reparó los desembolsos realizados por Abeefe vinculados con la entrega de obsequios y celebración de agasajos dirigidos a los Alumnos, Internos, Serumistas y Residentes de diversas facultades de medicina. Al fundamentar su postura, la entidad afirmó que *“los gastos materia de la controversia, tales como agasajos y obsequios a los estudiantes de la profesión médica corresponden a actos de liberalidad; por lo tanto, éstos no pueden calificarse como gastos necesarios para producir y mantener la fuente de renta.”* (Énfasis agregado).

---

<sup>16</sup> Por ejemplo, las Resoluciones No. 756-2-2000, 02675-5-2007, 016591-3-2010, 01775-9-2019, entre otras.

<sup>17</sup> Conforme a lo mencionado en la sección de antecedentes, la Resolución No. 756-2-2000 se emitió en el caso materia de análisis. En nuestra opinión, constituye jurisprudencia de gran relevancia, ya que la definición de los actos de liberalidad señalada en esta ha sido utilizada como precedente en reiterada jurisprudencia posterior del Tribunal Fiscal.

A continuación, basándonos en las particularidades del caso específico de Abeefe, procederemos a evaluar si la categorización efectuada por la Administración Tributaria es correcta.

- 4.12 Como punto inicial del análisis, cabe destacar que, al igual que las demás empresas del sector farmacéutico, Abeefe estaba sujeta a la prohibición de realizar publicidad masiva de sus productos de acuerdo con la normativa regulatoria aplicable a ese sector. Sin entrar en mayores detalles, ya que se ahondará en este tema en el siguiente inciso, la Directiva Normativa de la Actividad Farmacéutica Nacional (No. 007-93-DG-DIGEMID), aprobada mediante Resolución Ministerial No. 0407-93-SA/DM<sup>18</sup>, disponía en su numeral 5.3.1. lo siguiente:

*“Los productos farmacéuticos de venta bajo receta médica no podrán ser objeto de publicidad masiva para el público en general.”*

- 4.13 Para cumplir con las disposiciones de la normativa sanitaria, Abeefe se vio obligada a desarrollar un mecanismo que le permitiera divulgar información sobre sus productos, la calidad detrás de su fabricación, y la trayectoria de la Empresa. En este contexto, como se mencionó previamente, implementó un sistema especial de publicidad dirigido específicamente a profesionales médicos en formación (i.e. Alumnos, Internos, Seruistas y Residentes), dado que ellos tendrían la capacidad de influir en las ventas de los productos al recetarlos a sus pacientes.
- 4.14 En relación con lo anterior, cabe hacer la siguiente acotación. En el caso de los Alumnos e Internos, si bien aún no habían completado sus estudios, ya estaban realizando prácticas en clínicas y hospitales, dado que se encontraban en el quinto y sexto año de la carrera, respectivamente. Esto implica que trataban directamente a los pacientes y, por ende, tenían la capacidad de influir en qué productos farmacéuticos ellos consumían. En cuanto a los Seruistas y Residentes, al haber culminado la carrera, estaban legal y profesionalmente habilitados para prescribir medicamentos.

---

<sup>18</sup> La Resolución No. 0407-93-SA/DM, vigente desde el 05 de agosto de 1993, estaba en efecto en la fecha en que ocurrieron los hechos del caso, siendo considerada por el Tribunal Fiscal en su análisis al resolverlo. Posteriormente, fue derogada por el Decreto Supremo No. 021-2001-SA, el cual, a su vez, fue derogado por el Decreto Supremo No. 014-2011-SA, publicado el 27 de julio de 2011.

- 4.15 Sin perjuicio de las diferencias entre cada grupo de agasajados, se puede apreciar que todos mantenían relación con pacientes, quienes desempeñaban el papel de consumidores finales de los productos de Abeefe. Por ese motivo, podemos afirmar que la totalidad de los gastos asociados al referido sistema de publicidad implementado por Abeefe (considerando todos los supuestos de agasajos llevados a cabo), guardaban relación con su giro de negocio.
- 4.16 Adicionalmente, a modo de detalle, es pertinente mencionar que durante los agasajos se proyectaba un video institucional que resumía el proceso de fabricación de los productos farmacéuticos, destacando el cumplimiento de las buenas prácticas de manufactura para garantizar su calidad. Además, se entregaban obsequios exclusivamente a los agasajados, como literatura médica sobre los productos y estetoscopios con el logo de la Empresa. Es relevante señalar que la distribución de alimentos y bebidas en estos eventos estaba condicionada a la transmisión previa del video institucional y se realizaba exclusivamente a favor de la promoción de la facultad de medicina que estuviera siendo agasajada.
- 4.17 A partir de lo expuesto, se desprende que las acciones llevadas a cabo por Abeefe, que dieron origen a los gastos reparados, están relacionadas con su actividad empresarial, es decir, la elaboración, importación y comercialización de productos farmacéuticos. De esta manera, al aplicar el concepto de liberalidad elaborado por la Corte Suprema previamente mencionado, podemos afirmar que los gastos no corresponden a actos de liberalidad, dado que sí se vinculan con el giro del negocio de la Empresa y, por ende, mantienen una relación con la generación de rentas gravadas y/o el mantenimiento de su fuente productora, lo cual no ocurre en el caso de las liberalidades.
- 4.18 En consonancia con lo expuesto, consideramos ilógico que la Administración Tributaria haya calificado los beneficios entregados en los agasajos (alimentos, bebidas y obsequios) como actos independientes al desarrollo de las actividades empresariales de Abeefe, conduciendo a la afirmación de que los gastos asociados a éstos corresponden a actos de liberalidad.

- 4.19 Si bien la Empresa no se encontraba obligada a realizar los agasajos ni a brindar tales beneficios, su actuación no fue desinteresada ni implicó transmisiones patrimoniales espontáneas. Por el contrario, respondió a la necesidad de implementar un mecanismo que le permitiera divulgar información sobre sí misma y los productos farmacéuticos que comercializaba. De esta manera, la entrega de alimentos, bebidas y obsequios a los agasajados formó parte de un sistema ideado e implementado estratégicamente por Abeefe, y no constituyen una mera liberalidad de su parte.
- 4.20 Por estas consideraciones, compartimos la conclusión alcanzada por el Tribunal Fiscal al resolver el caso bajo análisis, la cual establece que Abeefe perseguía una motivación empresarial al llevar a cabo sus acciones. En nuestra opinión, esta motivación consistía en: i) proporcionar información a los agasajados sobre los productos farmacéuticos, sus características y la calidad inmersa detrás de su fabricación; ii) familiarizar a los agasajados con la Empresa y sus productos para que opten por recetarlos a sus pacientes; y, iii) mantener e incrementar el volumen de ventas de los productos en cuestión.
- 4.21 Por otro lado, Abeefe realizó los agasajos y la entrega de obsequios con la expectativa de obtener una compensación a cambio, dicho de otro modo, actuó con ánimo de lucro. Como se mencionó en el párrafo anterior, la Empresa buscaba incrementar o mantener el nivel de ventas de sus productos y consolidar su prestigio en el sector farmacéutico peruano resaltando la calidad de sus productos. De acuerdo con la doctrina y jurisprudencia citadas previamente, las liberalidades son actos realizados en beneficio de alguien que luego no retribuye al otorgante por el beneficio recibido de forma gratuita.
- 4.22 Así pues, a partir de lo expuesto, podemos afirmar que sería ilógico considerar que los gastos reparados corresponden a actos de liberalidad, ya que Abeefe efectuó los desembolsos con la expectativa de que, posteriormente, el nivel de ventas de sus productos se incremente o mantenga. Esto contradice absolutamente la definición de liberalidades elaborada por la doctrina y la jurisprudencia señalada en el párrafo previo, según la cual la realización de estos actos se da sin la espera de una retribución a cambio.

- 4.23 De manera adicional, al aplicar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal mencionada anteriormente que establece los tipos de actos de liberalidad, podemos afirmar que los gastos de Abeefe no corresponden a actos de esta naturaleza, ya que no se inscriben en ninguna de sus clases. En efecto, no podrían ser considerados “actos simplemente desinteresados” debido a la razón expuesta en el párrafo anterior, ni tampoco podrían constituir “actos de beneficencia”, puesto que no generan un enriquecimiento en los agasajados.
- 4.24 Asimismo, cabe traer a colación el caso resuelto por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 09999-8-2011, el cual aborda una situación similar a la del caso bajo análisis. En este caso, los gastos efectuados por empresa farmacéutica, vinculados con la realización de agasajos al personal de las farmacias donde vendía sus productos, fueron reparados por la Administración Tributaria al considerar que correspondían a actos de liberalidad.
- 4.25 Al resolver el caso, el Tribunal Fiscal determinó que, cuando los gastos se originan por *“eventos o agasajos a favor de dependientes de las farmacias que expenden los productos”*, no puede verificarse que hayan sido realizados con una motivación empresarial *“puesto que estas personas no se encuentran legalmente facultadas o profesionalmente habilitadas para influir en la adquisición de un determinado producto en los consumidores, ni tampoco se encuentra sustentado o acreditado que ellos puedan objetivamente influir en el incremento de las ventas que realiza”*, constituyen *“actos de liberalidad a favor de terceros”*.
- 4.26 Partiendo de este último pronunciamiento del Tribunal Fiscal, como hemos afirmado, en el caso de Abeefe sí puede verificarse un propósito comercial detrás de la realización de los gastos vinculados con los agasajos y entrega de obsequios a los profesionales médicos en formación. Esto se debe a que, como explicamos, los agasajados tenían capacidad de influir en la adquisición de los productos comercializados por la Empresa y, al contar con dicha capacidad, podían objetivamente incidir en el incremento o mantenimiento de sus ventas.

4.27 Por tanto, en consideración de todo lo expuesto anteriormente, podemos concluir que los gastos incurridos por Abeefe no corresponden a actos de liberalidad. En consecuencia, ha quedado determinado que su deducción no se encuentra prohibida para efecto de la determinación del IR de tercera categoría<sup>19</sup>.

4.28 Finalmente, es relevante señalar que, de resolverse el caso bajo la normativa actual, la conclusión a la que hemos llegado se mantendría inalterada, puesto que la normativa vigente permanece en los mismos términos que la anterior. En el ámbito fiscal, los actos de liberalidad continúan recibiendo el mismo tratamiento; igualmente, en el ámbito sanitario, persiste la prohibición de la publicidad masiva de productos farmacéuticos de venta bajo receta médica. Por ende, los gastos objeto de la controversia conservarían la misma motivación empresarial discutida anteriormente y estarían vinculados a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora (asunto en el cual profundizaremos en el siguiente inciso), por lo que no corresponderían a actos de liberalidad.

**B. Evaluar si los gastos objeto de la controversia cumplen con el principio de causalidad y los demás requisitos necesarios para su deducibilidad de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría.**

4.29 Habiendo concluido que los gastos objeto de la controversia no constituyen actos de liberalidad y, por lo tanto, su deducción no está prohibida, a continuación, analizaremos si cumplen con el principio rector en la materia de deducibilidad de gastos para efectos de la determinación del IR de tercera categoría: el principio de causalidad.

4.30 El primer párrafo del artículo 37° de la Ley del IR, según el texto vigente a la actualidad, recoge el principio de causalidad en los siguientes términos:

*“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, (...) en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley, en consecuencia, son deducibles: (...).”<sup>20</sup> (Énfasis agregado).*

---

<sup>19</sup> Será posible deducirlos siempre y cuando cumpla con los requisitos sobre los que profundizaremos en el siguiente inciso.

<sup>20</sup> Si bien la cita corresponde a la norma actual, cabe señalar que esta no ha experimentado cambios trascendentales desde la fecha que ocurrieron los hechos del caso. En ese momento, se encontraba vigente la Ley del IR, aprobada mediante Decreto Legislativo No. 774, cuyo primer párrafo del artículo 37° señalaba 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley, en consecuencia, son deducibles: (...)*". Como se podrá apreciar, la única diferencia es que la norma actual también abarca los gastos "vinculados con la generación de ganancias de capital".

4.31 Como se podrá apreciar, la norma no define expresamente el principio de causalidad. Sin embargo, en reiterada jurisprudencia, como las Resoluciones No. 00370-4-2018, 03211-1-2015, 02960-4-2015, 02865-10-2015, 10225-8-2014 y 10813-3-2010, el Tribunal Fiscal ha establecido la siguiente definición:

*“(...) el denominado “principio de causalidad” es la **relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla (...).**” (Énfasis agregado).*

4.32 Sobre este punto corresponde hacer las siguientes acotaciones. Primero, cuando se alude a la “generación de renta gravada”, esto implica que el gasto debe estar relacionado con un ingreso sujeto a gravamen por el IR (Picón, 2019) para poder ser deducible. Segundo, en cuanto a la fuente productora de renta, se desprende del inciso a) del artículo 1º de la Ley del IR que esta fuente se configura mediante el capital, el trabajo y la aplicación conjunta del capital y trabajo. Además, la Resolución No. 261-1-2007 del Tribunal Fiscal la define como el capital, sea corporal o incorporal, capaz de suministrar una renta a su poseedor al tener un valor en dinero.

4.33 Asimismo, continuando con la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en las Resoluciones No. 05100-5-2020, 18285-1-2011, 04807-1-2006, entre otras, la entidad ha definido en otros términos al principio de causalidad, expresándolo como *“la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente (...).”*

4.34 Por el lado de la doctrina, de acuerdo con García Mullin (1980, p. 122), *“todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que sólo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.”* De esta manera, para que alcance su deducción, será indispensable identificar si el gasto es necesario para la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente productora.

- 4.35 En cuanto a la “relación causal” que debe existir entre el gasto y la generación de rentas o el mantenimiento de su fuente productora, la doctrina ha planteado dos teorías para identificarla: la “teoría subjetiva” o de la causa final; y, la “teoría objetiva” o de la causa objetiva. Según Villanueva (2013), bajo los alcances de la primera, un gasto será causal si tiene como finalidad la generación de rentas, mientras que la segunda sostiene que la causalidad del gasto se determina dependiendo si se encuentra vinculado objetivamente con la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente. Considerando esto, podemos apreciar que el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del IR recoge ambas teorías al establecer que los gastos son deducibles siempre que sean necesarios para producir rentas y/o mantener su fuente generadora.
- 4.36 Ahora bien, a partir de lo expuesto, surge la interrogante respecto a qué se debe entender por “gastos necesarios”<sup>21</sup>. Benites (2017) ha señalado que un gasto es necesario siempre y cuando mantenga un vínculo con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de su fuente productora. Asimismo, Bravo (2023, párr. 23) considera que la necesidad de un gasto es *“la propia esencia de lo que persigue el principio”*. Empero, este último autor resalta que la necesidad del gasto no debe confundirse con la necesidad subjetiva de cada contribuyente, ya que implicaría *“intromisiones estatales inaceptables en su autonomía privada garantizada constitucionalmente”* (Ibid.).
- 4.37 Por su parte, el Tribunal Fiscal ha abordado el asunto del carácter necesario del gasto indicando que *“para que un gasto se considere necesario se requiere una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso”*. Esta postura se puede apreciar en reiterada jurisprudencia, como, por ejemplo, las Resoluciones No. 00358-1-2023, 10673-1-2013 y 05154-8-2013.
- 4.38 De manera similar, en las Resoluciones No. 02607-5-2003, 09592-8-2012, 03139-5-2014 y 02424-10-2017 la entidad sostuvo que *“para que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada; sin embargo, corresponde que la necesidad del gasto sea evaluada en cada caso (...).”*

---

<sup>21</sup> Al respecto, Santiváñez sostiene que la tarea de determinar los gastos necesarios es compleja, considerando que *“dentro de la normativa internacional, no se conoce alguna norma contable, económica o financiera que regule qué gastos son necesarios o no para los negocios.”* (2009, 17-22).

- 4.39 Para ilustrar lo expuesto, recurriremos al análisis de la Casación No. 2579-2010 de la Corte Suprema, que ejemplifica la aplicación del principio de causalidad en la jurisprudencia. En este fallo, la autoridad evaluó la deducibilidad de un desembolso efectuado por una empresa para la prestación servicios de recepción de información a favor de su matriz. La conclusión fue que el gasto no era deducible, ya que no perseguía la generación de rentas gravadas ni el mantenimiento de su fuente, sino que se trataba de un desembolso originado por el cumplimiento de un deber societario.
- 4.40 En ese sentido, podemos sostener que el cumplimiento del principio de causalidad respecto a un gasto está condicionado por su necesidad, la cual se determina en función del propósito perseguido al realizar dicho gasto. Este propósito debe ser la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente productora, en lugar de evaluarse en función de su indispensabilidad en relación con dicho propósito.
- 4.41 En este contexto y en consonancia con lo expuesto anteriormente, es relevante señalar que el Tribunal Fiscal ha adoptado un criterio amplio respecto a cómo debe interpretarse la causalidad de un gasto y, por ende, su carácter necesario para efectos de evaluar su deducibilidad. En las siguientes resoluciones, se puede apreciar cómo el órgano colegiado aplica dicho criterio:
- Resolución No. 00814-2-98: *“El principio de causalidad debe ser aplicado de manera amplia (no necesariamente directa).”*
  - Resolución No. 03103-4-2010: *“(…) el principio de causalidad es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio (…).”*
  - Resoluciones No. 01275-2-2004, 04807-1-2006, 06387-10-2010 y 09440-3-2014<sup>22</sup>: *“Que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, **noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de***

---

<sup>22</sup> El Tribunal Fiscal se ha pronunciado en los mismos términos en las Resoluciones No. 00657-4-97, 00710-2-99, 01154-2-2000, 8634-2-2001, 01275-2-2004, 4807-1-2006, 9013-3-2007, 03942-5-2010, 16591-3-2010 y 6463-8-2014.

*erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, es decir, que no son necesarios en un sentido restrictivo*<sup>23</sup>.” (Énfasis y subrayado agregado).

- Resolución No. 16591-3-2010: “(...) *el principio de causalidad no puede ser analizado de una forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no sólo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta.*”
- Resolución No. 3625-10-2014: “(...) *este Tribunal en resoluciones tales como las No. 02324-5-2003 y No. 1092-2-2008 ha admitido los gastos indirectos, sean éstos de carácter efectivo o potencial.*” (Énfasis agregado).

4.42 Siguiendo la línea del Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria ha adoptado el criterio de interpretación amplio del principio de causalidad, como se aprecia en el Informe No. 093-2019-SUNAT/7T0000. En dicho informe, la entidad señaló que los gastos serán deducibles al amparo del encabezado del primer párrafo del artículo 37° de la Ley del IR, “*siempre y cuando los gastos en cuestión cumplan con el principio de causalidad, el cual debe ser entendido bajo una concepción amplia, incluso si no se llegara a generar rentas, lo cual solo puede ser establecido en cada caso concreto*”.

4.43 Al respecto, es relevante mencionar que el criterio amplio utilizado en la interpretación de la causalidad no ha sido aplicado únicamente por el Tribunal Fiscal al analizar casos de gastos realizados a favor del propio contribuyente. Si no, también se ha aplicado en casos donde los gastos se efectúan en beneficio de terceros, siempre y cuando se haya demostrado que dichos desembolsos contribuyeron a la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente productora. Este enfoque se evidencia, por ejemplo, en la Resolución No. 06097-2-2004<sup>24</sup>, donde el Tribunal Fiscal concluye que los gastos incurridos por la parte recurrente en beneficio del personal de la empresa contratada

---

<sup>23</sup> Respecto a la concepción restrictiva del principio de causalidad, esta ha sido definida por Rosas (2017, p. 323) como aquella bajo la cual “*sólo se podrían deducir aquellos gastos que tengan calidad de indispensables para la generación de las rentas gravadas.*”

<sup>24</sup> En la Resolución No. 06097-2-2004, el Tribunal Fiscal concluyó que “*de autos se aprecia que los gastos incurridos por la recurrente por concepto de boletos aéreos y pago de Tasas de Embarque a CORPAC cumplen con el principio de causalidad en tanto permitieron el traslado del personal contratado por la empresa (contadora) desde su domicilio (Arequipa) hasta el domicilio fiscal de la empresa (Cusco), a fin de que pudiera cumplir con las funciones propias del servicio contratado.*”

cumplían con el principio de causalidad al permitir el cumplimiento de las funciones del servicio contratado.

- 4.44 En la misma dirección, la doctrina también ha adoptado el criterio amplio utilizado en la interpretación de la causalidad por el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria. Para Fernández (2005), no solo se deben considerar deducibles los gastos específicamente dirigidos y relacionados con la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de su fuente, sino también aquellos gastos que no estén directa e inequívocamente vinculados con dichos objetivos.
- 4.45 Asimismo, según Polo (2023, párr. 3), la causalidad “*debe ser entendida en un sentido amplio y sobre todo potencial, lo que significa que la causalidad no requerir del éxito del negocio o empresa, ni siquiera de su realización efectiva, sino que bastará que respecto de las sumas incurridas pueda demostrarse su finalidad causal a fin de que resulten deducibles.*” En la misma línea, Alva Matteucci (2009) sostiene que los gastos deducibles abarcan tanto los relacionados directamente con el proceso productivo, en referencia a la generación de renta, como los de gastos carácter general, describiendo a estos últimos como “*aquellos que se producen sin conexión directa con el proceso productivo pero que son necesarios para el mantenimiento del mismo*” (p. 1-2).
- 4.46 Partiendo de lo señalado por el Tribunal Fiscal en la citada Resolución No. 16591-3-2010, en cuanto a que la relación de causalidad puede ser directa o indirecta, Ramos (2013, p. 2) ha explicado que “*la causalidad es directa cuando el gasto es normal, usual, habitual o inherente a la actividad económica o giro del negocio de la empresa, así como cuando sea evidentemente necesario o imprescindible para llevar a cabo tal actividad*”.
- 4.47 En este sentido, cuando exista una relación directa entre el gasto y la actividad gravada, “*éste será causal y, por tanto, plenamente deducible, salvo que se incumplan otros requisitos que la norma haya dispuesto para su deducción (generalidad, fehaciencia, condiciones o límites, utilización de medios de pago, etc.)*” (Ibid.) En cambio, cuando la relación de causalidad sea indirecta, el gasto no es normal, usual, habitual o inherente a la actividad gravada, sino que será razonable, conveniente, lógico o justificado para la consecución del beneficio obtenido o buscado.

- 4.48 Por otro lado, en cuanto al carácter potencial de un gasto, Benites (2017, p. 16) afirma que el principio de causalidad abarca *“no solo a las erogaciones estrictamente indispensables, sino también a aquellas no indispensables, pero convenientes, o que potencialmente podrían coadyuvar a la generación de la renta gravada”*. Además, según lo señalado por Picón (2019), el hecho de que no se alcance el efecto buscado con la realización del gasto no implica el incumplimiento del principio de causalidad, ya que el gasto podrá ser causal incluso cuando no logre la generación de rentas gravadas. En este sentido, la causalidad debe evaluarse en el momento en que se efectúa el gasto, sin importar si se alcanzó o no el resultado planeado (Hoyos y Vargas, 2018).
- 4.49 De este modo, al considerar lo expuesto, podemos afirmar que, interpretado en un sentido amplio, el principio de causalidad también puede ser cumplido por gastos *“indirectos”* y *“potenciales”*. Si bien estos gastos no están estrictamente vinculados a la generación de rentas o al mantenimiento de su fuente (es decir, no mantienen una relación de causalidad directa), guardan relación de cierta manera con dichos propósitos.
- 4.50 Ahora bien, sin perjuicio de lo expuesto hasta el momento, es relevante destacar que el principio de causalidad fue precisado mediante la Tercera Disposición Final<sup>25</sup> de la Ley No. 23756. A partir de esta disposición, se modificó el último párrafo del artículo 37° de la Ley del IR, cuyo texto quedó establecido en los siguientes términos:

---

<sup>25</sup> La Tercera Disposición Final de la Ley No. 27356, publicada el 16 de octubre del 2000, dispone lo siguiente: *“Precisase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el Artículo 37° de la Ley, 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 refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros.”*

*“Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad<sup>26</sup> para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros”.*

- 4.51 Si bien los criterios mencionados por el citado párrafo aún no habían sido incorporados<sup>27</sup> en la norma cuando se resolvió el caso bajo análisis, ya habían sido desarrollados por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la doctrina en dicho momento. Siguiendo esta línea, la Administración Tributaria se ha pronunciado en la Carta No. 044-2004-SUNAT/2B0000, donde señaló que:

*“(…) el precepto contenido en la Tercera Disposición Final (…) tiene carácter de precisión, vale decir, es interpretativo; por lo que rige no desde la vigencia de la citada Disposición Final, sino que dichos criterios ya formaban parte de nuestro ordenamiento jurídico, debido a que mediante las normas interpretativas no se crean nuevas disposiciones, (…) únicamente se señala el contenido y alcance de las ya existentes considerando, entre otros aspectos, la doctrina y la jurisprudencia”. (Subrayado agregado).*

- 4.52 Efectivamente, los criterios establecidos en el último párrafo del artículo 37° de la Ley del IR fueron desarrollados por el Tribunal Fiscal de manera previa a su incorporación legal en reiterada jurisprudencia. Por ejemplo, en las Resoluciones No. 00657-4-97, 00710-2-99, 01154-2-2000 y 08634-2-2001, dicho órgano colegiado señaló:

*“El principio de causalidad es la relación (…)* ***noción que en nuestra legislación es de carácter amplio, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con volumen de las operaciones, entre otros.***”  
(Énfasis agregado).

---

<sup>26</sup> Para efectos del presente informe jurídico, el criterio de generalidad no será desarrollado ni tomado en consideración para el análisis, toda vez que su exigencia aplica exclusivamente a gastos incurridos a favor de trabajadores, lo cual no forma parte de la materia discutida en el caso bajo comentario.

<sup>27</sup> La incorporación de los criterios al último párrafo del artículo 37° de la Ley del IR se llevó a cabo mediante la modificación realizada por el Decreto Legislativo No. 945, publicado el 23 de diciembre de 2003. Posteriormente, la norma experimentó

---

modificaciones de carácter insignificante a través de la Ley No. 28991, publicada el 27 de marzo de 2007. Desde entonces, su redacción ha permanecido inalterada hasta la fecha.

- 4.53 Bajo esa tesitura, en la Resolución No. 02607-5-2003, el órgano colegiado estableció que “corresponde que la necesidad del gasto sea evaluada en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.”
- 4.54 En línea con lo anterior, cabe mencionar que, en la Casación No. 21455-2017, la Corte Suprema señaló que el término “entre otros”, empleado para reconocer la existencia de criterios distintos a los señalados expresamente por el último párrafo del artículo 37° de la Ley del IR, “*reafirma la necesidad de interpretar con gran flexibilidad los alcances del principio de causalidad y en función de cada caso concreto*”.
- 4.55 Al respecto, cabe destacar que los criterios aplicables en la evaluación de la necesidad del gasto dispuestos por el último párrafo del artículo 37° de la Ley del IR “*no deben considerarse como requisitos adicionales a la relación de causalidad (lo que supondría una aplicación retroactiva de la Ley No. 27356)*” sino como aspectos que deben tomarse en consideración en la validación de un gasto (Picón, 2019). Así pues, la mencionada norma recoge el principio de causalidad en su primer párrafo y, en el último, establece los “*caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles*” (García Mullin, 1980, p. 122), los cuales complementan dicho principio (Polo, 2023).
- 4.56 En efecto, esta última mención se ve respaldada por la jurisprudencia del Poder Judicial, en la que se ha reconocido a dichos criterios como parte del análisis del principio de causalidad, así como al carácter amplio empleado en su interpretación. Por ejemplo, en la sentencia recaída en el Expediente No. 02743-2009, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema señaló lo siguiente:

*“Precisase que a efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo treinta y siete de la Ley, estos 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 refiere el inciso i), de dicho artículo, lo cual nos lleva a concluir que el principio de causalidad no debe interpretarse en un sentido restrictivo, sino en sentido amplio dentro de los márgenes de la normalidad, razonabilidad y generalidad.” (Subrayado agregado).*

- 4.57 Así, la validación de la deducibilidad de un gasto para efectos de la determinación del IR *“se ajustará en el cumplimiento del principio de causalidad y se delimitará gracias a los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad”* (Benites, 2017, p. 23). En este contexto, para evaluar si los gastos incurridos por Abeefe cumplen con el principio de causalidad, será necesario examinar su relación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente productora, teniendo en cuenta los criterios de normalidad y razonabilidad señalados por la norma. Sin embargo, ¿cuál es el alcance preciso de estos criterios que complementan el principio de causalidad?
- 4.58 En cuanto al criterio de normalidad, este hace referencia *“a que los gastos se realicen en el marco de las actividades cotidianas de la empresa”*. Implica que ***“no solo deben considerarse los gastos típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también aquellos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa (...)”*** (Énfasis agregado), ya que se trata de *“un criterio de medición cualitativo del gasto”* (Durán, 2009, p.12).
- 4.59 Además, cuando se habla de la normalidad de un gasto, se alude a la relación de regularidad o habitualidad entre dicho gasto y la actividad empresarial realizada por el contribuyente (Villanueva, 2013). A mayor abundamiento, Picón (2003, p. 292) ha señalado que el carácter normal de un gasto alude a *“que no se pueden deducir adquisiciones que no resultan lógicas para la actividad lucrativa de la empresa, en función a lo que se dedique o al momento en que se realice.”* Por lo tanto, resulta fundamental determinar si los gastos efectuados se encuentran dentro del giro normal de las actividades del negocio (Delgado, 2015).

- 4.60 Bajo ese tenor, podemos afirmar que no existen parámetros objetivos para determinar cuándo un gasto es normal, ya que dependerá de la actividad económica específica que realice el contribuyente y de su giro de negocio. En este sentido, el “*modus operandi*” de quien pretenda deducir el gasto es un elemento fundamental por considerar en el análisis del criterio de normalidad, de acuerdo con lo expuesto por el Tribunal Fiscal en reiterada<sup>28</sup> jurisprudencia.
- 4.61 Por ejemplo, en la Resolución No. 06517-10-2016, el órgano colegiado negó la deducción de un gasto por no cumplir con el criterio de normalidad, al considerar que “*de acuerdo al giro del negocio de la recurrente, no se advierte que los gastos de (...) tengan vinculación con la relación de las operaciones gravadas.*” Asimismo, en las Resoluciones No. 03964-1-2006 y 03104-4-2010, el Tribunal Fiscal falló en el sentido de que, para analizar la causalidad de un gasto, resulta necesario analizar el “*modus operandi*” del contribuyente, y, en la Resolución No. 00668-3-2009, expresó que el análisis de causalidad debe realizarse teniendo en cuenta “*las circunstancias que rodean las operaciones de la empresa*”.
- 4.62 De igual forma, en la Resolución No. 3104-4-2010, la referida entidad determinó que “*no son deducibles los gastos ajenos al giro del negocio.*” Además, en la Resolución No. 261-1-2007, concluyó que, en tanto un gasto obedezca al ejercicio normal del negocio, se encontrará relacionado con el mantenimiento de la fuente productora de renta.
- 4.63 Por otro lado, en cuanto al criterio de razonabilidad, Villanueva (2013, p. 103) señala que “*según la definición legal, la razonabilidad debe evaluarse en función a los ingresos del contribuyente (...) en el sentido de que son gastos destinados a generar rentas gravadas, los cuales deben ser razonablemente proporcionales a los ingresos generados*”. En la misma línea, Vásquez (2016, p. 18) menciona que “*el criterio de razonabilidad está orientado a determinar que los gastos incurridos por los contribuyentes sean proporcionales a las operaciones generadoras de renta (...)*”<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Se puede apreciar el mismo razonamiento en las Resoluciones No. 03964-1-2006, 00261-1-2007, 00668-3-2009, 03104-4-2010, 06517-10-2016, entre otras.

<sup>29</sup> Por ese motivo, la autora considera que “*tanto el criterio de razonabilidad como el de proporcionalidad están estrechamente vinculados por cuanto persiguen un mismo fin.*”

- 4.64 A manera de detalle, cabe destacar que cuando el último párrafo del artículo 37° señala que los gastos deben ser razonables en relación con los ingresos del contribuyente, no puede ser interpretado literalmente ni debe *“llevar a la conclusión de que los gastos de un ejercicio no son razonables cuando excedan del ingreso obtenido en dicho ejercicio (...)”* (Berenguel, 2002, p. 299). En efecto, al exigir que los gastos cumplan con el criterio de razonabilidad, lo que la norma intenta restringir *“es que, en función de ingresos no limitados a un determinado periodo, se puedan realizar gastos que manifiestamente muestran desproporcionen relación al negocio (...)”* (Ibid.).
- 4.65 Sin perjuicio de considerar el nivel de ingresos en su análisis, el criterio de razonabilidad también implica evaluar la relación entre el importe del gasto efectuado y la finalidad perseguida por éste, la cual debe encontrarse vinculada con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente productora (Delgado, 2015).
- 4.66 En este último sentido se ha pronunciado la Corte Suprema en la Casación No. 22416-2021, en la cual señala que *“no todos los gastos que realice el contribuyente pueden ser considerados como gastos deducibles del Impuesto a la Renta, sino solamente aquellos en los que razonablemente se haya acreditado una vinculación con las actividades de la empresa y que tengan como finalidad la generación de rentas.”* (Énfasis agregado).
- 4.67 Asimismo, en la Casación No. 21455-2017, dicha entidad indicó que el cumplimiento del principio de causalidad implica que los gastos sean normales *“y razonables en cuanto a su monto atendiendo al negocio que se estaba realizando y su continuación en el tiempo, así como las circunstancias y según las condiciones del mercado existentes en el periodo en que se incurrió en ellos.”*
- 4.68 Por lo tanto, al evaluar si un gasto cumple con el criterio de razonabilidad<sup>30</sup>, será necesario determinar si era apropiado incurrir en dicho gasto considerando: i) la naturaleza del negocio; y, ii) si el monto del gasto está justificado en relación con la magnitud de la empresa, es decir, el nivel de operaciones e ingresos del negocio.
- 4.69 Ahora bien, de conformidad con lo expuesto, el principio de causalidad, junto con los criterios de normalidad y razonabilidad, requieren un análisis que considere las circunstancias particulares de cada contribuyente. Por este motivo, a continuación, examinaremos el contexto específico de Abeefe.

- 4.70 Como se indicó previamente, las empresas del sector farmacéutico, a diferencia de otros rubros, están sujetas a disposiciones regulatorias<sup>31</sup> que afectan principalmente las actividades de promoción y publicidad de los productos que fabrican, venden, distribuyen, entre otras actividades<sup>32</sup>. Entre estas disposiciones se encontraba la mencionada Directiva Normativa de la Actividad Farmacéutica Nacional (No. 007-93-DG-DIGEMID), aprobada mediante Resolución Ministerial No. 0407-93-SA/DM), cuyo artículo 5.3.1. prohibía que los productos farmacéuticos de venta bajo receta médica fueran objeto de publicidad masiva dirigida al público en general, lo que motivó la implementación por parte de Abefe del sistema de publicidad especial detallado anteriormente.
- 4.71 De la misma manera, el Capítulo III de la Ley No. 26842<sup>33</sup> (Ley General de Salud) regulaba la publicidad de los productos farmacéuticos. Según su artículo 69º, únicamente los productos farmacéuticos autorizados para su venta sin receta médica *“pueden ser objeto de publicidad a través de medios que se encuentren al alcance del público en general”*. Además, su artículo 71º restringía la promoción y publicidad de productos farmacéuticos autorizados para venta bajo receta médica *“a los profesionales que los prescriben y dispensan.”*
- 4.72 Asimismo, de manera posterior a la resolución del caso bajo análisis, se promulgó la Ley No. 29459<sup>34</sup>, Ley de los Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios (en adelante, “Ley de Productos Farmacéuticos”), cuyo Capítulo X se destinó específicamente a regular las actividades de promoción y publicidad de los productos mencionados. En el artículo 39º de esta norma, se delimitan los alcances de dichas actividades en los siguientes términos:

*“Solamente pueden ser objeto de publicidad a través de medios que se encuentren al alcance del público en general los productos farmacéuticos (...) que (...) están autorizados para su venta sin receta médica.*

*La promoción y la publicidad de productos farmacéuticos (...) autorizados para venta bajo receta médica debe ser dirigida exclusivamente a los profesionales que los prescriben y dispensan (...).”*

---

<sup>31</sup> Si bien la totalidad de la normativa sanitaria que se expondrá no estaba vigente en la fecha de los hechos del caso, como ya se mencionó, el presente informe tomará en consideración tanto la normativa pasada como la actual.

---

<sup>32</sup> De hecho, según el Equipo de Control Publicitario de la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas (en adelante, “DIGEMID”)<sup>32</sup>, en el Perú se regula la actividad publicitaria farmacéutica desde el año 1946 (Vásquez, 2016).

<sup>33</sup> La Ley No. 26842 entró en vigor el 21 de julio de 1997, de manera que, estaba en vigor cuando el Tribunal Fiscal resolvió el caso bajo análisis. Sin embargo, el 27 de noviembre de 2009, su Capítulo III (artículos 49° al 75°) fue derogado por la Octava Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley No. 29459.

<sup>34</sup> La Ley No. 29459 fue publicada el 26 de noviembre de 2009 y entró en vigor al día siguiente, de manera posterior al periodo en que ocurrieron los hechos del caso bajo análisis.

- 4.73 Adicionalmente, es relevante destacar que el artículo 40º de la Ley de Productos Farmacéuticos enumera una serie de actos publicitarios prohibidos, entre los que se encuentran: i) publicidad en envases, etiquetas, entre otros, de productos farmacéuticos de venta bajo receta médica; ii) la entrega de muestras gratuitas de estos productos para persuadir a pacientes y al público en general; iii) cualquier actividad que promueva la venta, prescripción o dispensación de productos farmacéuticos en establecimientos farmacéuticos de dispensación.
- 4.74 A partir de lo dispuesto por la normativa sanitaria expuesta, es necesario destacar lo siguiente. Conforme se explicó anteriormente, los Alumnos e Internos aún no habían culminado sus estudios, por ende, en estricto, no contaban con la capacidad formal para prescribir medicinas. Sin embargo, en la práctica actuaban como si ya hubieran adquirido dicha capacidad, ya que atendían directamente a pacientes en las rotaciones e internados que realizaban en clínicas y hospitales como parte de su programa de estudios.
- 4.75 Por ese motivo, respaldamos la posición sostenida por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 756-2-2000 al resolver el caso bajo análisis, según la cual *“el médico es quien debe tener un cabal conocimiento de las características de los productos, así como de la calidad del proceso seguido por los laboratorios que lo fabrican, conocimiento que es obtenido a lo largo de su desempeño profesional, así como dentro de su formación profesional”*<sup>35</sup>. (Énfasis y subrayado agregado).
- 4.76 En este sentido, para efectos del presente informe jurídico, adoptaremos la postura del Tribunal Fiscal y partiremos de la premisa de que, en el caso objeto de análisis, los Alumnos e Internos pueden ser considerados como profesionales médicos con la capacidad de prescribir medicamentos. En el momento en que Abeefe realizó los agasajos en su beneficio, era solo cuestión de tiempo para que obtuvieran dicha capacidad, la cual, de hecho, ya ejercían en la práctica. En efecto, la Empresa respalda esta afirmación en su recurso de reclamación, mencionando que el 40% de las recetas de su producto *“Calmafta”* provenía de Internos de la facultad de odontología de la Universidad Garcilazo de la Vega.

---

<sup>35</sup> Sin perjuicio de la normativa sanitaria, cabe mencionar que el hecho de que los Alumnos e Internos no poseían en estricto el título para prescribir medicamentos cuando fueron agasajados, no tiene mayor trascendencia en el ámbito tributario. En efecto, como se explicará en los siguientes párrafos, se puede concluir que los gastos originados por sus agasajos son de naturaleza potencial e indirecta (bajo una interpretación amplia del principio de causalidad); considerando que adquirirán la capacidad de prescripción al culminar la carrera. En ese sentido, los gastos incurridos por Abeefe son de carácter potencial y

---

no tendría mayor relevancia, a la luz de la regulación de la deducibilidad de gastos en materia del IR, el hecho de que en el preciso momento que se efectuaron los gastos aún no tenían el mencionado título.

- 4.77 De acuerdo con las consideraciones expuestas, concluimos que las actividades realizadas por Abeefe, que generaron los gastos objeto de la controversia, cumplen con las exigencias regulatorias. Esta conclusión se fundamenta en que: i) la promoción y publicidad de los productos no se dirigió al público en general de manera masiva; ii) los agasajos a profesionales médicos en formación no constituyen un supuesto de publicidad prohibida según la Ley de Productos Farmacéuticos, y, iii) a partir de cómo se desarrollaron los hechos en la práctica y del criterio adoptado, se puede considerar que todos los agasajados tienen la capacidad de prescribir medicamentos.
- 4.78 Ahora bien, habiendo abordado todos los elementos que deben ser tomados en cuenta para evaluar si los gastos objeto de la controversia cumplen con el principio de causalidad, procederemos con el análisis. Partiendo de lo concluido en el inciso previo, tenemos que la deducción de los gastos de Abeefe no está prohibida, puesto que no corresponden a actos de liberalidad. Como se indicó anteriormente, estos gastos se originan en actividades relacionadas con la generación renta gravadas y el mantenimiento de su fuente productora (i.e. celebración de agasajos y entrega de obsequios a profesionales médicos en formación).
- 4.79 Efectivamente, la relación entre los gastos y los propósitos mencionados se evidencia por el hecho de que, al verse prohibida por la regulación sanitaria de realizar publicidad masiva dirigida al público en general, Abeefe se vio obligada a implementar un sistema de publicidad especial consistente en agasajos y entregas de obsequios a Alumnos, Internos, Serumistas y Residentes de medicina. De esta manera, la Empresa logró divulgar información sobre sí misma, sus productos de venta bajo receta médica, la calidad detrás de su proceso de elaboración, entre otros aspectos.
- 4.80 Por ese motivo, consideramos que los gastos originados en la realización de dichas actividades pertenecientes al sistema de publicidad implementado contribuyen potencialmente con la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de su fuente productora. En efecto, cuando los agasajados tratan pacientes y les recetan medicamentos, es probable que tengan en mente los productos de Abeefe, lo que generaría para ésta rentas gravables de tercera categoría.

- 4.81 En virtud de estas consideraciones, somos de la opinión que los gastos realizados por Abeefe están efectivamente relacionados con la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de su fuente productora. Nuestra posición se fundamenta en la interpretación amplia que las más altas autoridades fiscales han conferido al principio de causalidad, según la cual los gastos de naturaleza potencial e indirecta que guarden dicha relación también son considerados causales.
- 4.82 En línea con lo último señalado, aunque los agasajos y entrega de obsequios a los profesionales médicos en formación no están directamente vinculados al proceso productivo de Abeefe, su realización tenía el potencial de impactar positivamente en el incremento o mantenimiento del nivel de ventas de sus productos, según detalla la Empresa en su recurso de reclamación<sup>36</sup>. En dicho recurso, Abeefe informó que llevó un seguimiento a los efectos alcanzados por sus actividades para cuantificar cómo los eventos impactaron en dicho nivel de ventas y colocación en el mercado de su imagen, comprobando que, efectivamente, incrementaron el número de recetas médicas que consignan sus productos, lo cual permite afirmar que los gastos fueron potenciales al ser realizados y luego generaron rentas gravadas para la Empresa.
- 4.83 En línea con lo anterior, atribuimos el carácter potencial a los gastos reparados, puesto que, como se explicó previamente, en los agasajos se proporcionaba información sobre las características, calidad y beneficios de los productos farmacéuticos comercializados por Abeefe, así como sobre su trayectoria en el sector farmacéutico. Así pues, mediante su realización logró posicionar sus productos en la mente de los agasajados y consiguió que fueran recetados, incrementando o manteniendo de esta manera su nivel de ventas.
- 4.84 Sin perjuicio de lo expuesto, es importante señalar que, aun cuando los gastos no hubieran generado ingresos efectivos, podrían haber cumplido con el principio de causalidad, según lo establecido por el Tribunal Fiscal. En la Resolución No. 00343-2-2005, el órgano colegiado determinó que un gasto puede considerarse causal incluso si no se generen rentas inmediatas en el momento en que se realizó el desembolso, debido a que lo crucial es el destino del gasto y los potenciales ingresos que pueda generar en el futuro.

---

<sup>36</sup> Como fue mencionado anteriormente, la Empresa comprobó que el 40% del total de recetas de su producto "Calmafta" provenía de los Internos de la facultad de odontología de la Universidad Garcilazo de la Vega, quienes fueron agasajados.

- 4.85 En ese sentido, el efecto o la finalidad perseguida mediante los gastos en agasajos y obsequios a profesionales médicos en formación permite atribuirles el carácter necesario, en sentido amplio, que debe tener todo gasto para cumplir con el principio de causalidad, por lo que consideramos que son causales de manera indirecta.
- 4.86 Además, para ilustrar esta última conclusión esbozada, consideremos el siguiente ejemplo. Las universidades con fines de lucro organizan eventos dirigidos a estudiantes de quinto año de secundaria con el propósito de informarles sobre las opciones académicas, facultades e instalaciones que ofrecen. Durante estos eventos, se transmiten videos informativos, entregan folletos, brindan alimentos y bebidas, entre otros. Podemos argumentar que estos gastos son necesarios, ya que, de lo contrario, ¿cómo podrían estas universidades llegar a la mente de futuros estudiantes universitarios que deben tomar decisiones sobre su educación superior?
- 4.87 Habiendo concluido que los gastos objeto de la controversia son causales bajo una interpretación amplia del principio de causalidad, corresponde analizar el cumplimiento de los criterios de normalidad y razonabilidad dispuestos por el último párrafo del artículo 37° de la Ley del IR. Como hemos mencionado anteriormente, estos criterios aún no formaban parte de dicha norma cuando se resolvió el caso bajo comentario. Por lo tanto, no fueron aspectos considerados por la Administración Tributaria en su acotación, pero sí fueron evaluados por el Tribunal Fiscal. Sin perjuicio de ello, para efectos del presente informe, analizaremos sucintamente su cumplimiento.
- 4.88 En cuanto al criterio de normalidad, consideramos que los gastos realizados por Abeefe son “normales” por lo siguiente. Primero, se originaron por la realización de actividades que eran usuales en la Empresa, puesto que fueron parte de su operación estándar durante un considerable periodo<sup>37</sup>. En efecto, la celebración de agasajos y entregas de obsequios a los profesionales médicos en formación se produjo de manera continua y reiterada, permitiendo afirmar su carácter normal en el contexto particular de Abeefe.

---

<sup>37</sup> En efecto, en el inciso d) del considerando segundo de su recurso de reclamación, Abeefe indicó que *“la Empresa trata de intensificar su propaganda a los futuros médicos, ya que cuando finalizan sus estudios e internados, los mismos ya tienen una idea definida de los productos que recetarán, por lo que es preferible influir en su primera decisión y no tener que posteriormente trabajar en el cambio de marca del producto. En este esfuerzo la Empresa tiene 20 años, es decir, que ahora ya cosecha la inversión inicial sobre los profesionales que ya han ejercido por muchos años su carrera con un nivel estable de pacientes, considerándose este hecho una ventaja competitiva sobre otros laboratorios.”*

- 4.89 Segundo, los gastos se encuentran justificados por el hecho de que Abeefe estaba sometida a la restricción regulatoria de realizar publicidad masiva de sus productos de venta bajo receta médica. Como se mencionó previamente, la normativa sanitaria limita la realización de campañas publicitarias tradicionales (esto es, de carácter masivo dirigidas al público en general), lo cual generó que Abeefe se encuentre en la necesidad de implementar un sistema de publicidad alternativo. De esta manera, la organización y celebración de agasajos a los profesionales médicos en formación se presentó como una alternativa válida y apropiada para difundir información sobre la Empresa y las características, ventajas y calidad de sus productos. Asimismo, cabe destacar que este tipo de eventos son prácticas usuales y comunes dentro de su giro de negocio, ya que el resto de las compañías de la industria también se encontraban prohibidas de publicitar sus productos al público en general.
- 4.90 Además, si bien los gastos reparados no se alinean con los gastos convencionales incurridos por las empresas dentro del sector farmacéutico, como la inversión en investigación y desarrollo “I+D”, adquisición de equipos, construcción de instalaciones, suministros y materiales, entre otros, su naturaleza atípica no les resta la posibilidad de ser considerados gastos normales para la Empresa. Esto se fundamenta en el hecho de que Abeefe venía realizando estos gastos de manera regular y consistente en el tiempo, al corresponder a las actividades comprendidas en su sistema de publicidad (el cual se vio en la necesidad de implementar por las restricciones regulatorias).
- 4.91 A partir de las consideraciones expuestas, podemos afirmar que los gastos objeto de la controversia eran normales respecto de la actividad empresarial desarrollada por Abeefe, ya que provenían de actividades que constituían parte del “*modus operandi*” de la Empresa, las cuales se llevaban a cabo de manera habitual y frecuente, lo que convierte a los gastos derivados de ellas en un componente estandarizado de sus operaciones comerciales.

- 4.92 Por otro lado, respecto al criterio de razonabilidad, como se ha expuesto, el último párrafo del artículo 37° de la Ley del IR requiere que los gastos sean razonables “*en relación con los ingresos del contribuyente*”. Además, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia citada anteriormente, deben ser razonables considerando la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente. En ese sentido, consideramos que el análisis de este criterio es tanto cuantitativo como cualitativo.
- 4.93 Respecto al análisis cuantitativo del presente criterio, basándonos en el hecho de que el expediente bajo revisión no contiene documentación que permita conocer el nivel de ingresos de Abeefe (como serían los registro contables de la Empresa) ni tampoco las bases sobre las cuales se pactaron los montos de los servicios contratados con los proveedores para la celebración de los agasajos, partiremos de la premisa de que el importe de los gastos reparados, ascendente a S/ 21,386.32, resulta razonable en relación con los ingresos de Abeefe. Esto último encuentra sustento en el hecho de que, en ese entonces, se trataba de uno de los laboratorios más importantes en la industria farmacéutica peruana<sup>38</sup>.
- 4.94 Por otro lado, en cuanto al análisis cualitativo del presente criterio, de igual manera consideramos razonables los gastos objeto de la controversia. Dada la naturaleza del rubro empresarial al cual pertenece Abeefe, el tipo de productos que comercializa y las restricciones normativas a las que está sujeta, concluimos que resultó razonable llevar a cabo los agasajos a profesionales médicos información, para efectos de divulgar información, entre otros aspectos, sobre la Empresa y dichos productos. De este modo, los gastos originados en estos actos adquieren el carácter de ser razonables.
- 4.95 En línea con lo anterior, cabe mencionar que compartimos el criterio expresado por el Tribunal Fiscal al resolver el caso bajo análisis, según el cual “*resulta razonable que, en este caso particular, en mérito a sus particularidades, la recurrente haya efectuado gastos como los que son objeto de controversia*”. Lo señalado por la entidad es cierto, puesto que las particularidades específicas del contexto de Abeefe son las que hacen que los gastos sean razonables. Por ejemplo, no sería razonable que la Empresa incurriera en gastos por agasajos y entrega de obsequios a Alumnos, Internos, Serumistas y Residentes de medicina si se tratara de una compañía cuyas operaciones consisten en embotellamiento de gaseosas.

---

<sup>38</sup> Esta afirmación se respalda, por ejemplo, en el hecho de que la Universidad Peruana Cayetano Heredia, cuya facultad de medicina se encuentra entre las mejores del país, concedió a Abeefe la exclusividad en la visita de sus representantes para la venta de sus productos al Hospital Cayetano Heredia, según lo indicado por la Empresa en el inciso c) del tercer considerando de su recurso de reclamación.

- 4.96 A manera de detalle, cuando mencionamos a las “particularidades específicas” del contexto de Abeefe, nos referimos principalmente al hecho de que estaba prohibida de promocionar sus productos masivamente frente el público en general, lo cual constituye la práctica usual en otros rubros empresariales. Por lo tanto, resulta razonable que haya implementado un mecanismo alternativo para lograr dicho fin y darse a conocer como compañía a través de eventos dirigidos a profesionales médicos, quienes desempeñan un papel crucial en la elección de productos farmacéuticos por parte de los pacientes (los consumidores finales de Abeefe). Si dichas personas no conocían la Empresa y los productos que comercializa, cómo sería posible que luego los recomienden o receten (tanto en mientras culminan su etapa de formación universitaria como cuando ejercen profesionalmente la carrera).
- 4.97 En síntesis, podemos afirmar que los gastos objeto de la controversia son razonables tanto desde una perspectiva cuantitativa como cualitativa del criterio de razonabilidad. Aunque la información limitada dificulta efectuar una precisa evaluación cuantitativa, hemos partido de la premisa que el importe de los gastos reparados resulta proporcional a los ingresos de la Empresa. Asimismo, desde el enfoque cualitativa, la naturaleza del rubro empresarial al que pertenece, así como la regulación sanitaria que le impone prohibiciones refuerzan la razonabilidad de estos gastos.
- 4.98 Sin perjuicio de que hayamos determinado que los gastos en disputa cumplen con los requisitos establecidos en el primer y último párrafo del artículo 37° de la Ley del IR, asegurando así su cumplimiento respecto del principio de causalidad, para efectos de su deducción, deben cumplir ciertos requisitos adicionales. Es relevante señalar que en el caso bajo análisis no se abordaron ni discutieron estos requisitos, principalmente porque algunos no estaban en vigor en la normativa en ese entonces. No obstante, consideramos apropiado presentarlos para ofrecer el marco completo que deberían cumplir los gastos de Abeefe en el supuesto que pretendiera ser deducidos en la actualidad.

- 4.99 Para que un gasto sea considerado deducible, se requiere que sea fehaciente, lo cual implica la existencia de suficientes medios probatorios que acrediten la efectiva realización de las operaciones en las que dicho gasto se originó (Ortega y Pacherras, 2014). Al respecto, Picón (2003, p. 294) ha señalado que *“el contribuyente debe estar en capacidad de probar de manera documental la relación existente entre el gasto realizado y la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente”* (Subrayado agregado). Por lo tanto, podemos sostener que, para que un gasto sea considerado fehaciente, resulta esencial demostrar que la operación que lo originó ocurrió en la realidad, así como el destino de dicho gasto, que, como ya hemos mencionado, debe ser la generación de rentas gravadas y/o mantenimiento de su fuente<sup>39</sup>.
- 4.100 Si bien la normativa del IR no establece parámetros a seguir al momento de analizar si un gasto es fehaciente, en abundante casuística<sup>40</sup>, el Tribunal Fiscal ha efectuado dicho análisis, puesto que se trata de un aspecto comúnmente observado por la Administración Tributaria frente a la determinación de la deducibilidad (Picón, 2019). Por ejemplo, en la Resolución No. 00393-8-2021, dicha entidad señaló que *“no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.”*
- 4.101 Asimismo, en la Resolución No. 03708-1-2004, el órgano colegiado dispuso que la Administración Tributaria debe evaluar la efectiva realización de las operaciones tomando como base la documentación proporcionada por los contribuyentes, *“por lo que es necesario que éstos mantengan elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones, lo que puede concretarse a través de los medios probatorios generados a lo largo de su realización.”* En la misma línea, en la Resolución No. 00856-2-2008, señaló que *“los recurrentes deberán acreditar la realización de las operaciones cuyos gastos pretende deducir.”*

---

<sup>39</sup> Cabe mencionar que esta afirmación encuentra respaldo en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal expuesto, entre otras, en la Resolución No. 06355-11-2020, en la cual señala que *“corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.”*

<sup>40</sup> Por ejemplo, los casos expuestos en las Resoluciones No. 00086-5-98, 01807-4-2004, 01145-1-2005, 05732-1-2005, etc.

- 4.102 En este sentido, sin adentrarnos en detalles adicionales, puesto que se trata de un asunto que no fue discutido en el presente caso, consideramos que Abeefe cumplió con acreditar la fehaciencia de la celebración de los agasajos y entrega de obsequios a los profesionales médicos en formación, acciones que dieron origen a los gastos reparados. Basamos nuestra postura en la documentación contenida en el expediente bajo revisión, la cual permite corroborar la efectiva realización de dichos actos, tales como fotocopias de la literatura médica entregada a los agasajados, fotografías de los eventos y facturas emitidas por los proveedores por los diversos servicios contratados para la ejecución de los eventos (como el servicio de catering y el alquiler de local, entre otros).
- 4.103 De manera adicional, también ha quedado acreditado que los gastos reparados contribuyeron con la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de su fuente productora, aspecto que, según la doctrina y jurisprudencia citadas anteriormente, también forma parte del carácter fehaciente de los gastos. En efecto, basamos esta afirmación en los ejemplos mencionados previamente sobre los resultados alcanzados por Abeefe en las distintas universidades donde llevó a cabo agasajos, como la Universidad Garcilazo de la Vega, donde se observó un alto porcentaje de recetas médicas que prescribían su producto.
- 4.104 Por otro lado, otro criterio que debe cumplir todo gasto para ser deducido en un ejercicio determinado consiste en que *“debe devengarse en dicho ejercicio, lo que implica (...) que deben haberse producido los hechos generadores del gasto”*, tal como señala el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 03584-4-2009. En efecto, se exige que todo gasto cumpla con un criterio de temporalidad denominado *“criterio del devengo”*, en conformidad con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del IR (según el texto vigente en la actualidad)<sup>41</sup>.
- 4.105 De acuerdo con esta última norma, los gastos de tercera categoría se devengan<sup>42</sup> cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de pagarlos no esté sujeta a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad fijada para su pago y de si se fijaron o no términos precisos para ello. En relación con el concepto de *“hechos sustanciales para su generación”*, el Tribunal Fiscal ha definido en la Resolución No. 03557-2-2004 que se refieren a los *“hechos en función de los cuales los terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina”*.

---

<sup>41</sup> Cabe mencionar que, hasta el ejercicio 2019, no existía disposición en la normativa tributaria que establezca qué se debía entender por *“devengado”*, depende en qué momento se deben reconocer los gastos. A partir de la modificación realizada al

---

artículo 57° de la Ley del IR mediante el Decreto Legislativo No. 1425, se establecieron los alcances del denominado “criterio del devengo tributario”.

<sup>42</sup> Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado en reiterada jurisprudencia, como las Resoluciones No. 0466-3-1997, 02812-2-2006 y 11911-3-2007, que, para que un gasto se considere devengado, se requiere que se haya producido los hechos sustanciales que lo generaron y que no se encuentre sujeto a alguna condición suspensiva.

- 4.106 En consecuencia, siguiendo el criterio del devengo, los contribuyentes deben deducir sus gastos en el ejercicio<sup>43</sup> en el que están obligados a pagarlos, independientemente de si ya los abonaron o no. Respecto a cuándo estarán obligados a pagarlos, esto dependerá, por ejemplo, de las condiciones establecidas en los contratos suscritos con los proveedores. Aplicando lo expuesto al caso bajo análisis, podemos señalar que Abeefe debió deducir los gastos reparados en el ejercicio en el cual se estaba obligada a efectuar los pagos a los distintos proveedores contratados<sup>44</sup> para la realización de los agasajos. Sin embargo, no es posible verificar esto debido a la falta de documentación en el expediente. Así pues, puesto que la Administración Tributaria no cuestionó la oportunidad de devengo de dichos gastos en la controversia, podemos sostener que Abeefe los dedujo oportunamente y, por ende, resulta innecesario profundizar más en este punto.
- 4.107 Por otro lado, según el texto vigente en la actualidad del inciso d)<sup>45</sup> del artículo 25° del Reglamento de la Ley del IR y el artículo 8° de la Ley No. 28194, *“no serán deducibles como costo ni gasto aquellos pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago<sup>46</sup>, cuando exista la obligación de hacerlo.”* Respecto a esta última obligación, el artículo 4° de dicha ley establece que están sujetos a ella los contribuyentes que efectúen pagos a partir de los S/ 2000 o US \$500.
- 4.108 En consonancia con lo anterior, en diversa jurisprudencia como la Resolución No. 06355-11-2020, el Tribunal Fiscal ha señalado que *“para efectos tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta (...).”* Al respecto, Picón (2019, p. 80) sostiene que *“de no cumplir con esta condición, es muy probable que la Administración Tributaria repare el gasto, aun cuando este cumpla con los demás requisitos para la deducción”*.
- 4.109 Considerando que el presente requisito, denominado comúnmente como “bancarización de gastos”, ha estado vigente en el marco normativo peruano desde el ejercicio 2004, fecha posterior a los hechos del caso materia de análisis, no profundizaremos en su cumplimiento en relación con los gastos objeto de la controversia<sup>47</sup>. En este sentido, sin entrar en detalles adicionales, podemos afirmar que, si el caso ocurriera en la actualidad, Abeefe se encontraría obligada a utilizar los Medios de Pago señalados por la normativa, puesto que el mencionado umbral de S/ 2000 o US \$500.

4.110 En resumen, podemos condensar los requisitos expuestos hasta este punto adoptando las palabras de Picón (2019, p. 88), quien indica que *“todo gasto o costo, para ser deducible, debe estar destinado a la generación de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente, debe ser real (y parecerlo) y debe ser pagado con los medios previstos por la ley a partir de determinado monto”*<sup>48</sup>.

---

<sup>43</sup> Sólo a modo de mención, el último párrafo del artículo 57° de la Ley del IR establece una excepción según la cual, si por razones ajenas al contribuyente este no pudo conocer oportunamente el gasto, podrá deducirlo en el ejercicio posterior en el que tomó conocimiento de este, siempre y cuando la SUNAT verifique que no se genere ninguna ventaja tributaria.

<sup>44</sup> Cabe notar que el expediente materia de revisión no contiene documentos que permitan conocer si Abeefe suscribió contratos con los diversos proveedores que emitieron las facturas por concepto de los gastos reparados.

<sup>45</sup> El inciso d) fue añadido al artículo 25° mediante el Decreto Supremo No. 134-2004-EF, publicado el 05 de octubre de 2004, con motivo de la promulgación de la Ley No. 28194 (“Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía”).

<sup>46</sup> Los “Medios de Pago” cuyo uso resulta obligatorio son aquellos previstos por el artículo 5° de la Ley No. 28194: depósitos en cuenta, giros, transferencias de fondos, tarjetas de débito y crédito expedidas en el país, las órdenes de pago y los cheques no negociables.

<sup>47</sup> Incluso, en ningún documento del expediente materia de revisión figura cuál fue el medio de pago utilizado por Abeefe para cancelar las facturas correspondientes a los agasajos realizados.

<sup>48</sup> Además, todas las operaciones realizadas por los contribuyentes deben ajustarse al valor de mercado, según lo establecido por el artículo 32° de la Ley del IR. No obstante, para efectos del presente informe, no resulta significativo abordar este aspecto.

4.111 De esta manera, hemos culminado el análisis del cumplimiento del principio de causalidad y demás aspectos necesarios para alcanzar la deducibilidad de un gasto, a la luz de la normativa vigente a la fecha de los hechos del caso como en la actualidad.

**C. Determinar a qué categoría de gasto corresponden los desembolsos efectuados por Abeefe**

4.112 Conforme con lo expuesto en la sección de antecedentes, al resolver el presente caso, el Tribunal Fiscal calificó<sup>49</sup> los gastos objeto de la controversia en los siguientes términos:

*“De acuerdo con el análisis efectuado no constituyen gastos de representación sino por el contrario se encuentran dentro de la excepción del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.”*

4.113 Al determinar que los gastos estaban comprendidos en el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR y que no calificaban como gastos de representación, el Tribunal Fiscal estableció que los desembolsos reparados de Abeefe constituían *“erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como gastos de propaganda”*<sup>50</sup>.

4.114 Bajo este contexto, en las siguientes líneas determinaremos los alcances de las clases de gastos invocadas por dicha entidad y, a partir de ello, analizaremos si coincidimos con su conclusión o si consideramos que los gastos de Abeefe debieron ser categorizados de manera diferente para efectos de su deducción.

4.115 De manera adicional a los aspectos tratados en el inciso previo, el artículo 37° de la Ley del IR dispone una lista de gastos considerados deducibles, estableciendo en algunos casos ciertos límites para la deducción. Al respecto, el Tribunal Fiscal ha establecido en diversa jurisprudencia, como la Resolución No. 11915-3-2007, que *“la relación de gastos enumerados en el citado artículo es enunciativa y no taxativa, pudiendo existir otros que cumplan con el enunciado general y por tanto sean deducibles.”*<sup>51</sup>

---

<sup>49</sup> Es relevante resaltar que, en la instancia previa al Tribunal Fiscal, el enfoque de la discusión no se centró en la clasificación de los gastos objeto de reparos, sino en determinar si debían ser considerados como liberalidades o si, por el contrario, cumplían con el principio de causalidad y, por ende, eran deducibles.

<sup>50</sup> La cita corresponde al texto del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR, vigente tanto a la fecha que ocurrieron los hechos del caso como en la actualidad.

---

<sup>51</sup> Cabe mencionar que la Administración Tributaria se ha pronunciado en el mismo sentido en el Oficio No. 200-2013-SUNAT/200000, Informe No. 093-2019-SUNAT/7T0000, Informe No. 070-2020-SUNAT/7T0000, entre otros.

4.116 Comprendido en dicho listado de gastos, se tiene al inciso q), el cual dispone que califican como deducibles “*los gastos de representación propios del giro del negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT)*” (según el texto vigente a la fecha de los hechos del caso como en la actualidad).

4.117 Respecto a los ingresos brutos referidos por la norma, el inciso m) del mencionado artículo 21° señala que, “*para efecto del límite a la deducción por gastos de representación propios del giro del negocio, se considerará los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.*”

4.118 Por su parte, el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR indica que “*a efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37° de la Ley, **se consideran gastos de representación propios del giro del negocio:***

1. *Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos.*
2. *Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, **incluidos los obsequios y agasajos** a clientes.” (Énfasis y subrayado agregado).*

4.119 Como se podrá apreciar de la normativa expuesta, los gastos de representación son deducibles siempre que se encuentren dentro del límite establecido y se trate de un desembolso realizado con el objeto de: i) representar a la empresa en algún lugar que no sea de su propiedad; y, ii) presentar cierta imagen de la empresa que le permita mantener o mejorar su posición de mercado.

- 4.120 Al respecto, Villanueva (2015, p. 366) ha señalado que *“los gastos de representación se dirigen a un grupo selecto y personalizado de clientes o potenciales clientes o proveedores”* (Énfasis agregado). Bajo la misma tesitura, el Tribunal Fiscal ha subrayado el carácter selectivo y personalizado de los gastos de representación. Por ejemplo, en la Resolución No. 06749-3-2003, al examinar si los gastos asociados a la entrega de agendas podían ser clasificados como gastos de representación, la entidad concluyó que efectivamente calificaban como tales, dado que la entrega había sido de *“forma selectiva y personalizada”*.
- 4.121 Asimismo, en la Resolución No. 00099-1-2005, el Tribunal Fiscal concluyó que los gastos por concepto de la entrega de varios productos, como alcancías y agendas, no debían clasificarse como gastos de propaganda, sino como gastos de representación, debido a que el contribuyente había efectuado la entrega de manera selectiva y personalizada.
- 4.122 Así pues, a partir de estos últimos criterios expuestos podemos sostener que, cuando se trata de gastos de representación, el contribuyente debe evaluar, previamente a su realización, frente a quiénes desea presentar su imagen empresarial y, por ende, ser representada.
- 4.123 Además, cabe señalar que los gastos de representación pueden llevarse a cabo mediante diversas estrategias, con el objetivo de mejorar el prestigio e imagen de la empresa en el mercado, atraer a nuevos clientes o mantener a los existentes. Según Bernal (2011), *“una de las estrategias comunes es agasajarlos con cenas, almuerzos o diversas invitaciones, otras veces se les puede enviar obsequios en ciertas fechas conmemorativas”* (p. 1-7).
- 4.124 Igualmente, Rosales (2015) se refirió a los gastos de representación como los agasajos brindados a los clientes o los envíos de obsequios a éstos y Vásquez (2016) destaca que entre las atenciones que incluyen estos gastos se encuentran los almuerzos, cenas, regalos y agasajos, siempre que no se trate de premios.
- 4.125 Por otro lado, en palabras de (Vásquez, 2016, p. 25), *“el ámbito de aplicación de los gastos de representación es amplio -no solo involucra a los gastos incurridos respecto de los clientes y proveedores, sino también respecto de sujetos relacionados al giro de negocio de las empresas-; ello en la medida que (...) también influyen para mejorar la imagen de la empresa dentro de su ámbito empresarial”* (Énfasis agregado).

- 4.126 Bajo el mismo tenor, Chávez (2006, p. 322) sostuvo que *“los gastos de representación son deducibles dentro del límite legalmente establecido siempre que sean egresos realizados para que la empresa sea representada ante clientes y personas vinculadas o no a su entorno comercial, pero con las que directa o indirectamente se relacione (...)”*.
- 4.127 En ese sentido, podemos afirmar que los gastos de representación pueden ser dirigidos a sujetos distintos de los clientes del contribuyente que los realiza, siempre y cuando estén relacionados con el giro de negocio. Esta última conclusión es compartida por el Tribunal Fiscal, como se puede apreciar en la Resolución No. 08634-2-2001, donde evaluó los gastos relacionados a un cóctel donde asistieron clientes de la empresa y también otros sujetos, como funcionarios, asesores, corredores de seguros, etc. Al considerar que *“la recurrente mantiene relación para llevar a cabo su actividad”* con dichas personas, concluyó que se trataba de gastos de representación.
- 4.128 En la misma línea, en la Resolución No. 03964-1-2006, el órgano colegiado determinó que, por su propia naturaleza, para que los gastos de representación sean deducibles *“deben estar dirigidos a quienes sean sus clientes, o a los que de alguna manera tienen capacidad para influir favorablemente en la toma de decisiones respecto a la contratación de los servicios de la recurrente.”* (Énfasis agregado).
- 4.129 A partir de la citada jurisprudencia, podemos identificar las siguientes similitudes entre el caso de la Resolución No. 08634-2-2001 y el de Abeefe: i) los agasajos incluyen eventos como cócteles; y, ii) las personas agasajadas no eran exclusivamente clientes de la empresa, sino que también incluían a aquellos con los que la empresa mantenía relaciones debido a su giro de negocio. Por lo tanto, podemos concluir que los agasajados por Abeefe son *“sujetos relacionados al giro del negocio”*, ya que, aun cuando no eran clientes reales de la Empresa, los beneficios que les fueron otorgados podían generar un impacto positivo y directo en relación con sus clientes reales (Vásquez<sup>52</sup>, 2016).

---

<sup>52</sup> Al respecto, la citada autora señaló que *“un gasto no asociado a los bienes y servicios que ofrezca la empresa, pero sí, a favor de sujetos estrechamente vinculados a la empresa, tendrá el mismo impacto que aquel que fuere destinado a favor de sus clientes reales”* (Vásquez, 2016, p. 26).

4.130 En cuanto a lo anterior, cabe señalar que esta primera conclusión encuentra respaldo en el criterio emitido por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 16592-3-2010. En dicha resolución, la entidad se refirió al caso de Abeefe (Resolución No. 756-2-2000), llegando a una conclusión análoga al afirmar que los profesionales médicos en formación pueden ser considerados “*agentes que podían intervenir de manera decisiva en el proceso de compra del bien, toda vez que serían los especialistas médicos los que recomendarían a sus pacientes (consumidores directos)*” que productos farmacéuticos de venta bajo receta médica adquirir.

4.131 Habiendo definido los alcances de los gastos de representación, procederemos a realizar la misma labor con los gastos a los que se hace referencia en el segundo párrafo del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR, categoría a la que el Tribunal Fiscal concluyó que pertenecían los gastos de Abeefe. Esta norma (según el texto vigente a la fecha de los hechos del caso y a la actualidad) señala lo siguiente:

*“No se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.”*<sup>53</sup> (Énfasis agregado).

4.132 Si bien el citado dispositivo legal hace referencia a los gastos de propaganda, el Tribunal Fiscal, en reiterada<sup>54</sup> jurisprudencia, como la Resolución No. 015181-3-2010, ha señalado que:

*“cuando el inciso m) del artículo 21° antes mencionado alude al término “gastos de propaganda” no dispone que sólo éstos se encuentran excluidos de la definición de gastos de representación, pues esta referencia es únicamente a título de ejemplo, encontrándose dentro de la excepción aquellos gastos realizados para efecto de una promoción masiva, entre los que se incluiría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas (...) esto es, actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar, etc., sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales.”*<sup>55</sup> (Énfasis agregado).

---

<sup>53</sup> El texto de esta norma ha permanecido invariado desde su publicación mediante el Decreto Supremo No. 122-94-EF, por lo que es aplicable tanto a la fecha del caso bajo análisis como a la actualidad.

<sup>54</sup> El Tribunal Fiscal se ha pronunciado en ese sentido en las Resoluciones No. 756-2-2000, 11915-3-2007, 05995-1-2008, 07827-1-2008, 03321-4-2010, 04967-1-2010, 16592-3-2010, 09999-8-2011, entre otras.

<sup>55</sup> Es relevante destacar que el citado criterio fue establecido por el Tribunal Fiscal por primera vez en la Resolución No. 756-2-2000, emitida en el caso materia de análisis. Desde entonces, la entidad ha reiterado el criterio en diversas resoluciones recaídas en apelaciones vinculadas a la materia de los gastos de publicidad. Por lo tanto, podemos afirmar que el caso de Abeefe es relevante en el ámbito jurisprudencial.

4.133 Como se puede apreciar de la citada jurisprudencia, el Tribunal Fiscal atribuyó un alcance amplio a los gastos comprendidos en la excepción a la definición de gastos de representación establecida en el inciso m) del mencionado artículo 21º, al afirmar que esta norma engloba todos los desembolsos realizados para hacer promoción masiva y dirigidos a una masa de consumidores reales o potenciales. No obstante, la entidad restringió de cierta manera este alcance amplio, como se puede apreciar, entre otras<sup>56</sup>, en las Resoluciones No. 11915-3-2007 y 05995-1-2008, donde indica que:

*“Bajo los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, deben considerarse aquellas erogaciones dirigidas a un conjunto o reunión de consumidores reales o potenciales, que tengan por objeto la **promoción de un producto que sea o pueda ser adquirido, utilizado o disfrutado por éstos en su condición de destinatarios finales**”.* (Énfasis y subrayado agregado).

4.134 Así pues, tenemos que, bajo los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del IR se encuentran comprendidas aquellas erogaciones que: i) son realizadas para efecto de una promoción masiva (lo cual incluye a la publicidad); ii) son dirigidas a un conjunto o reunión de consumidores reales o potenciales; y, iii) tengan por objeto la promoción de un producto que pueda ser utilizado o disfrutado por dichos consumidores en calidad de destinatarios finales.

4.135 Con la finalidad de determinar si los términos “gastos de promoción”, “gastos de publicidad” y “gastos de propaganda”, mencionados por el Tribunal Fiscal en la citada jurisprudencia, son equivalentes para fines tributarios, procederemos a definir dichos gastos, en vista que no existe disposición en la normativa tributaria que los defina. Por ese motivo, en aplicación de la Norma IX<sup>57</sup> del Título Preliminar del Código Tributario, recurriremos a normas especiales para abordar esta cuestión.

---

<sup>56</sup> El citado criterio ha sido expuesto, entre otras, en las Resoluciones Nos. 16592-3-2010, 03321-4-2010, 4243-3-2012, 5181-3-2010, entre otras.

<sup>57</sup> La Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo No. 133-2013-EF señala que “*en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen (...)*”. Cabe mencionar que el texto vigente de la norma en el momento que se resolvió el caso bajo análisis (aprobado mediante el Decreto Legislativo No. 816) señalaba lo mismo.

- 4.136 De acuerdo con el inciso d) del artículo 59° del Decreto Legislativo No. 1044<sup>58</sup>, el término publicidad se refiere a *“toda forma de comunicación difundida a través de cualquier medio o soporte, y objetivamente apta o dirigida a promover, directa o indirectamente, la imagen, marcas, productos o servicios de una persona, empresa o entidad en el ejercicio de su actividad comercial, industrial o profesional, en el marco de una actividad de concurrencia, promoviendo la contratación o la realización de transacciones para satisfacer sus intereses empresariales.”* Asimismo, el numeral 1 de su artículo 21° establece que la publicidad *“es un instrumento para promover en el destinatario de su mensaje, de forma directa o indirecta, la contratación o el consumo de bienes o servicios”*.
- 4.137 Al respecto, en la Resolución No. 00585-2-2000, el Tribunal Fiscal ha definido el término publicidad como *“toda forma de comunicación pública que busca fomentar, directa o indirectamente, la adquisición de bienes o la contratación de servicios captando o desviando las preferencias de los consumidores”*. Por otro lado, en cuanto a su realización, la doctrina ha señalado que la publicidad se lleva a cabo mediante medios de naturaleza masiva. En efecto, según Santesmases (1996. p. 765), la publicidad *“es (...) efectuada a través de los medios de comunicación de masas (prensa, radio, televisión, exterior, cine, etc.), mediante inserciones o anuncios pagados (...)”*. De igual forma, Rodríguez et al. (1997, p. 41) indica que la publicidad *“utiliza los medios masivos para dar a conocer un producto, servicio, idea o institución.”*
- 4.138 Por otro lado, el inciso h) del artículo 59° del Decreto Legislativo No. 1044 define al término promoción de ventas como *“aquella acción destinada a incentivar la transacción sobre bienes o servicios en condiciones de oferta excepcionales y temporales, que aparecen como más ventajosas respecto de las condiciones de la oferta ordinaria o estándar. Puede consistir en reducción de precios, incremento de cantidad, concursos, sorteos, canjes u otros similares.”*

---

<sup>58</sup> El Decreto Legislativo No. 1044 fue publicado el 26 de junio de 2008 y se encuentra en vigor hasta la actualidad. Si bien su publicación se dio de manera posterior a la fecha en que se resolvió el caso objeto de análisis, como ya hemos indicado, para efectos del presente informe jurídico se aplicará también la normativa vigente en la actualidad

4.139 Por su parte, el término “propaganda”, a diferencia de los anteriores, no se encuentra definido en ninguna norma. Por ello, hemos optado por utilizar la definición de la Real Academia Española (2023), que en su diccionario describe la propaganda como la “acción y efecto de dar a conocer algo con el fin de atraer adeptos o compradores”. Además, cabe mencionar que el mencionado diccionario define a la publicidad como la “divulgación de noticias o anuncios de carácter comercial para atraer a posibles compradores, espectadores, usuarios, etc.”; y, al término “promocionar”, como “elevar o hacer valer artículos comerciales, cualidades, personas, etc.”

4.140 A partir de lo expuesto, podemos sostener que el término “propaganda” abarca un alcance más amplio que los otros dos términos, incluyendo así las acciones atribuidas a la “publicidad” y “promoción”<sup>59</sup>. Por consiguiente, consideramos acertado el criterio del Tribunal Fiscal, según el cual los gastos realizados para efectos de una promoción masiva engloban tanto la publicidad como la promoción de ventas.

4.141 Con base en las consideraciones expuestas, podemos concluir que, para fines tributarios, los términos “gastos de promoción”, “gastos de publicidad” y “gastos de propaganda” son equivalentes, dado que se pueden emplear indistintamente para hacer referencia a los gastos comprendidos en el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR<sup>60</sup>. Por ese motivo, para fines del presente informe, nos referiremos a los mismos como “gastos promocionales”.

4.142 Sin perjuicio de lo anterior, resulta oportuno señalar que la normativa sanitaria ha proporcionado definiciones de los términos “promoción” y “publicidad”, con la salvedad que éstas han sido formuladas en el contexto de la actividad farmacéutica. En el Anexo No. 1 del Decreto Supremo No. 016-2011-SA<sup>61</sup>, que aprueba el “Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de los Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios” se disponen las siguientes definiciones:

*“Promoción farmacéutica: es toda actividad informativa y de persuasión desplegada por los fabricantes, importadores, distribuidores y comercializadores, **a través de cualquier medio de comunicación**, con el fin de inducir a la prescripción, suministro, adquisición o utilización de sus productos o dispositivos.”*

---

<sup>59</sup> A esta misma conclusión arribó Villanueva (2015) al sostener que entre los gastos de propaganda “*se encuentran los gastos de publicidad*” y que “*la promoción masiva comprende publicidad y promoción de ventas*” (p. 364-365).

<sup>60</sup> Esta conclusión se respalda en el hecho de que la deducción de estos no está sujeta a límites en ninguno de los casos, como señala el Tribunal Fiscal en las Resoluciones No. 11915-3-2007 y 15181-3-2010, entre otras.

<sup>61</sup> El Reglamento de la Ley No. 29459 (Ley de Productos Farmacéuticos) entró en vigor el 27 de julio de 2011, fecha posterior al momento que ocurrieron los hechos del caso materia de autos. Sin embargo, resulta aplicable para fines del presente informe, ya que, como hemos mencionado, el presente análisis toma en consideración la normativa actual.

*“Publicidad farmacéutica: es el conjunto de técnicas utilizadas por las empresas farmacéuticas para difundir información sobre sus productos o dispositivos con el fin de promover su venta o consumo; la misma que puede destinarse a los profesionales de la salud o público en general según corresponda su condición de venta.”* (Énfasis y subrayado agregado).

- 4.143 Teniendo en cuenta las definiciones del sector sanitario, podemos apreciar que nuestra conclusión sobre la equivalencia de los términos “publicidad”, “promoción” y “propaganda” para fines tributarios encuentra respaldo en las definiciones de la normativa sanitaria, dado que de éstas se desprende que las actividades de promoción abarcan la publicidad, por lo que, no contradicen nuestra conclusión.
- 4.144 Después de haber establecido qué se entiende por cada categoría de gasto invocada por el Tribunal Fiscal en la resolución del caso objeto de análisis, profundizaremos en las diferencias entre ambas. Al respecto, partiendo de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en la doctrina se han esbozado dos criterios para diferenciar los gastos de representación de los gastos de promoción: i) el criterio cuantitativo, que considera a quiénes van dirigidos los gastos; y, ii) criterio cualitativo, que se enfoca en la finalidad perseguida por los gastos.
- 4.145 De acuerdo con el criterio cuantitativo, *“los gastos de promoción son dirigidos a una masa de consumidores reales o potenciales”*, mientras que *“los gastos de representación se dirigen a un grupo selecto y personalizado de clientes o potenciales clientes o proveedores”* (Villanueva, 2015, p. 366). Por otro lado, según el criterio cualitativo, *“los gastos de promoción tienen como finalidad promocionar directamente los productos o servicios”*, mientras que *“los gastos de representación tienen por finalidad promocionar la imagen misma de la compañía”* (Ibid.).
- 4.146 Por su parte, en diversa y reiterada jurisprudencia<sup>62</sup>, el Tribunal Fiscal ha diferenciado los gastos de representación y de los gastos de publicidad en los siguientes términos:

---

<sup>62</sup> El citado criterio ha sido expuesto por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones No. 11915-3-2007, 5995-1-2008, 07827-1-2008, 03321-4-2010, 04967-1-2010, 15181-3-2010, 09999-8-2011, entre otras.

*“(…) el principal elemento diferenciador entre los gastos de representación y los gastos a que se refiere el segundo párrafo del citado inciso m) del artículo 21º, entre éstos, los gastos de publicidad, **está constituido por el hecho que los últimos son erogaciones dirigidas a “la masa de consumidores reales o potenciales”, y no el elemento netamente promocional, ya que este último puede verificarse también en el caso de un gasto de representación cuyo objeto de promoción es la imagen misma de la empresa.**” (Énfasis agregado).*

4.147 Siguiendo la misma línea, la Administración Tributaria ha señalado en el Oficio No. 204-2002-K00000 que *“(…) las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales no califican como un gasto de representación. En ese sentido, resulta irrelevante que ellas consistan en la entrega de bienes que contengan el logotipo o la marca de una empresa pues, con prescindencia de tal circunstancia, lo que las caracteriza y distingue de los gastos de representación es su orientación a un público masivo.” (Subrayado agregado).*

4.148 Considerando lo expuesto, podemos afirmar que, si el gasto se encuentra dirigido a una masa de consumidores (reales o potenciales), debe ser clasificado como un gasto promocional y, por ende, su deducción no está sujeta a límites. En cambio, si el gasto se dirige a un grupo específico de personas seleccionadas previamente, constituye un gasto de representación y su deducción sí se encuentra sujeta a límites. Sin embargo, para poder determinar a cuál de estas categorías pertenecen los gastos Abeefe, será necesario definir el término “masa de consumidores reales o potenciales”, ya que este concepto se vincula con, en palabras del Tribunal Fiscal, el “*principal elemento diferenciador*” entre ambos tipos de gastos.

- 4.149 En la Resolución No. 11915-3-2007, el Tribunal Fiscal señaló que el segundo párrafo del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR comprende *“aquellas erogaciones dirigidas a un conjunto o reunión de consumidores reales o potenciales, que tengan por objeto la promoción de un producto que sea o pueda ser adquirido, utilizado o disfrutado por éstos en su condición de destinatarios finales.”* (Énfasis agregado). Además, en dicha resolución, la entidad recurrió a la hoy derogada Ley de Protección al Consumidor para definir el término “consumidores”, dado que la normativa tributaria no define dicho término. Así, el órgano colegiado estableció que son consumidores *“las personas naturales o jurídicas que adquieren, utilizan o disfrutan como destinatarios finales productos o servicios”*.
- 4.150 No obstante, dado que la norma utilizada en dicha resolución por el Tribunal Fiscal para definir el término “consumidores” no está vigente en la actualidad, consideramos pertinente recurrir<sup>63</sup> al artículo IV del Título Preliminar del Código de Protección y Defensa del Consumidor<sup>64</sup>, cuyo numeral 1.1 define a los “consumidores” como *“las personas naturales o jurídicas que adquieren, utilizan o disfrutan como destinatarios finales<sup>65</sup> productos o servicios materiales e inmateriales, en beneficio propio o de su grupo familiar o social, actuando así en un ámbito ajeno a una actividad empresarial o profesional”* (Énfasis agregado). Asimismo, esta norma señala que *“no se considera consumidor para efectos de este Código a quien adquiere, utiliza o disfruta de un producto o servicio normalmente destinado para los fines de su actividad como proveedor.”*
- 4.151 En ese sentido, podemos observar que el concepto de “consumidor” establecido por la normativa especial se ha mantenido en los mismos términos. Tanto en el empleado por el Tribunal Fiscal en la citada Resolución No. 11915-3-2007, correspondiente a la norma anterior, como en el vigente, se define al consumidor como aquel que adquiere, utiliza o disfruta de un bien o servicio como destinatario final. La única distinción sería que el concepto actual especifica que la persona debe actuar fuera de su actividad empresarial o profesional para calificar como consumidor.

---

<sup>63</sup> Cabe recordar que en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, es factible aplicar normas distintas a las tributarias, como ya hemos expuesto anteriormente.

<sup>64</sup> El Código de Protección y Defensa del Consumidor (Ley No. 29571), publicado el 02 de septiembre de 2010, entró en vigor el 02 de octubre del mismo año, encontrándose vigente en la actualidad. Si bien al momento que ocurrieron los hechos del caso no formaba parte del marco legislativo peruano, para efectos del presente análisis, sí resulta aplicable.

---

<sup>65</sup> En cuanto a qué se debe entender por “destinatario final”, el numeral 1.3 del artículo IV del mencionado Título Preliminar del Código de Protección y Defensa del Consumidor señala que *“en caso de duda sobre el destino final de determinado producto o servicio, se califica como consumidor a quien lo adquiere, usa o disfruta.”*

- 4.152 De otro lado, respecto al término “masivo” señalado en el elemento diferenciador de las categorías de gasto objeto de análisis, este se define en el por la Real Academia Española (2023) en su diccionario como aquello “*que se aplica en gran cantidad*” o que es “*perteneciente o relativo a las masas humanas*” y, por su parte, el término “masa” se define como “*volumen, conjunto, reunión*” o como “*muchedumbre o conjunto numeroso de personas*”.
- 4.153 A la luz de lo expuesto, tenemos que la diferencia principal entre los gastos de representación y los gastos promocionales consiste en la masividad del gasto. Mientras que los gastos de representación se caracterizan por su selectividad, los gastos promocionales tienen naturaleza “masiva” al estar dirigidos una masa de consumidores, entendiéndose por “masa” a un conjunto numeroso de personas y, por “consumidores”, a quienes adquieren y utilizan o disfrutan un producto como destinatario final fuera de su actividad profesional o empresarial.
- 4.154 Por estas consideraciones, en nuestra opinión, en el caso bajo comentario, el Tribunal Fiscal debió calificar los gastos objeto de reparos vinculados a la realización de agasajos y entrega de obsequios a los profesionales médicos en formación, como gastos de representación. A continuación, expondremos los argumentos que respaldan nuestra conclusión.
- 4.155 En primer lugar, basándonos en el elemento diferenciador mencionado anteriormente, los gastos materia de la controversia no pueden calificar como gastos promocionales, ya que no tienen carácter masivo al no haberse dirigido a una masa de consumidores. En efecto, como ha sido explicado, Abeefe efectuó los gastos a favor de distintas promociones de estudiantes de medicina, las cuales no pueden ser calificadas como una “masa”, de acuerdo con la definición de este término expuesta anteriormente. Por el contrario, los gastos fueron dirigidos a un grupo selecto de profesionales médicos en formación, hecho del cual se deriva la segunda razón por la que consideramos califican como gastos de representación.

- 4.156 Efectivamente, en segundo lugar, los gastos de Abeefe califican como gastos de representación al haber sido realizados de manera selectiva y personalizada, naturaleza inherente a los gastos de representación, como se señaló anteriormente. La Empresa incurrió en gastos por concepto de agasajos y entrega de obsequios, que eran actividades llevadas a cabo de manera independiente en función a la “categoría”, por así decirlo, del profesional médico en formación (i.e. Alumnos, Internos, Serumistas y Residentes). Además, el tipo de agasajo se determinaba en función del agasajado que se tratase ya que, se adaptaba al momento de la carrera en el que se encontrara. Por ejemplo, en el caso de los Internos, el agasajo consistía en un cóctel de clausura con motivo del término del internado, durante el cual se exponía información sobre los productos de Abeefe.
- 4.157 En tercer lugar, como mencionamos anteriormente, los agasajados no ocupaban el rol de consumidores finales de los productos de Abeefe, es decir, no eran sus clientes. Innegablemente, eran sujetos que mantenían una relación estrecha con su giro de negocio puesto que, eran quienes podían recetar dichos productos a los pacientes que tratasen (consumidores finales) y, de esta manera, contribuir a aumentar o mantener su nivel de ventas. Además, los agasajados no califican como consumidores al no ser quienes adquieren, utilizan o disfrutan los productos de la Empresa como destinatarios finales fuera de su ámbito profesional, tal como señala la definición del término expuesta previamente. Por el contrario, la carrera universitaria que seguían fue el elemento que incentivó la realización de los gastos a su favor por parte de la Empresa, con el objetivo que luego ellos receten sus productos farmacéuticos de venta bajo receta médica.
- 4.158 Esta última postura se opone a lo señalado por Abeefe como parte de la defensa expuesta en su recurso de reclamación. De hecho, indicó que *“teniendo en cuenta la forma en que los productos farmacéuticos son comercializados, se entiende como consumidores de los mismos a los médicos de consulta”*. En nuestra opinión, no resulta acertado que la Empresa considere a los profesionales médicos en formación (o incluso a los que ya son profesionales) como sus consumidores finales, puesto que, si bien tienen capacidad para influir en la decisión de compra de los medicamentos, no son quienes los consumen directamente en sentido estricto.

- 4.159 En cuarto lugar, podemos afirmar que los gastos bajo análisis califican como gastos de representación ya que, como se mencionó anteriormente, esta categoría de gasto no comprende únicamente a los gastos incurridos respecto de clientes, sino, también aquellos incurridos respecto de sujetos relacionados directa o indirectamente al giro de negocio del contribuyente. Cabe mencionar que nuestra afirmación se ve respaldada por el criterio del Tribunal Fiscal comentado previamente, según el cual los agasajados eran *“agentes que pueden intervenir de manera decisiva, en el proceso de compra del bien, resultando éstos, en cierta forma, más importantes que los propios consumidores directos, quienes lo adquieren por prescripción médica (...).”*
- 4.160 En quinto lugar, valiéndonos de una interpretación literal de la norma, es posible sostener que los agasajos y obsequios constituyen una modalidad de gasto de representación, por lo que los gastos de Abeefe se encuadrarían en dicha categoría. Como se ha expuesto previamente, el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR establece que *“los obsequios y agasajos a clientes”* se consideran gastos de representación propios del giro del negocio. Sin perjuicio que la norma haga emplee el término "clientes", ello no contradice nuestra postura ya que, como hemos explicado anteriormente, esta categoría de gastos también comprende aquellos dirigidos a personas que se relacionan directa o indirectamente con el giro de negocio del contribuyente.
- 4.161 Asimismo, interpretando literalmente el texto de la norma, podemos observar que los gastos objeto de reparos en el presente caso cumplen con la definición legal de gastos de representación citada anteriormente puesto que, los gastos: i) fueron efectuados por Abeefe con el propósito de ser representada fuera de sus establecimientos; y, ii) se destinaron a presentar una imagen de la Empresa que le permitiera mantener o mejorar su posición en el mercado. En ese sentido, somos de la opinión que, en el caso bajo análisis, el Tribunal Fiscal debió interpretar de manera literal el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR, al resolver el recurso de apelación interpuesto por Abeefe, a efectos de efectuar una calificación correcta de los gastos objeto de la controversia.

- 4.162 Por último, tomando como referencia lo indicado por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 11915-3-2007, en cuanto a que el elemento promocional también “*puede verificarse en el caso de un gasto de representación en el cual constituye objeto de promoción la imagen misma de la empresa*”, podemos afirmar que los gastos incurridos por Abeefe son de carácter representativo y, al mismo tiempo, presentan dicho elemento promocional. Efectivamente, en el presente caso, Abeefe no solo divulgó información acerca de sus productos, sino también sobre ella misma. Por ejemplo, mediante el video institucional que resaltaba el control de calidad realizado por la Empresa en las distintas etapas de fabricación, con la finalidad de transmitir la ausencia de riesgos colaterales en caso de que estos productos sean recetados.
- 4.163 En ese sentido, la promoción de los productos por parte de Abeefe no implica necesariamente que los gastos asociados a esta actividad deban ser calificados como gastos promocionales, tal como lo determinó el Tribunal Fiscal. Sobre todo, cuando las autoridades fiscales mismas, como ya ha sido expuesto, han establecido que la distinción principal entre este tipo de gastos y los de representación radica en la masividad del gasto, en el sentido que los primeros se dirigen a una masa de consumidores reales o potenciales y, los segundos, a un grupo personalizado y selectivo de clientes o personas vinculadas al rubro del negocio.
- 4.164 En síntesis, hemos concluido que los gastos de Abeefe corresponden a la categoría de los gastos de representación. Por este motivo, en aplicación del inciso q) del artículo 37° de la Ley del IR, la deducción de estos gastos para efectos de la determinación de la renta neta del IR de tercera categoría debió estar sujeta al límite<sup>66</sup> establecido por dicha norma, según el cual, el monto a deducir no podía exceder el 0.5% de los ingresos brutos de la Empresa, con un límite máximo de cuarenta (40) UIT<sup>67</sup>, siendo prohibida la deducción del importe excedente a dicho tope.

---

<sup>66</sup> Para efectos del presente informe, dado que el expediente objeto de revisión no contiene documentación que permita determinar los parámetros sobre los cuales se calcula el límite de la deducción correspondiente a los gastos de representación, no profundizaremos sobre este punto.

<sup>67</sup> En el año 2000, al resolverse el caso bajo análisis y permitirse la deducción de los gastos previamente reparados, el valor de la UIT era de S/ 3,1000. Por lo tanto, el importe máximo que Abeefe podía deducir era de S/ 124,000.

## V. CONCLUSIONES

A partir de lo expuesto a lo largo del presente informe y con el propósito de resumir, en nuestra opinión, podemos concluir lo siguiente:

1. La realización de agasajos y la entrega de obsequios a profesionales médicos en formación por parte de Abeefe fueron actividades que guardaban una relación directa con su giro de negocio, considerando la regulación sanitaria aplicable a su sector empresarial. Por tanto, los gastos originados en dichas actividades no podían ser calificados como actos de liberalidad, siendo su deducción libre de prohibiciones.

En efecto, los gastos incurridos por Abeefe, tanto según la normativa vigente en el momento de los hechos del caso como en la actualidad, no corresponden a actos de liberalidad cuya deducción se encuentra prohibida, al tratarse de desembolsos que: i) no fueron realizados de manera desinteresada, sino que, por el contrario, perseguían un propósito empresarial; ii) mantenían relación con la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de la fuente productora.

2. Los gastos realizados por Abeefe cumplen con el principio de causalidad comprendido bajo su concepción amplia. Al tratarse de erogaciones cuya realización podía potencialmente generar rentas gravadas y contribuir al mantenimiento de su fuente productora, pueden ser considerados como gastos “causales”.

Asimismo, si el caso fuera resuelto conforme al texto actual del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, la conclusión sería la misma, agregando que también cumplen con los criterios de normalidad y razonabilidad requeridos por el último párrafo de esta norma. Estos criterios se ven acreditados en virtud de las particularidades específicas de la Empresa, su giro de negocio y el contexto en el cual operaba.

3. Sin perjuicio que se trata de un aspecto no controvertido en el presente caso, Abeefe cumplió con acreditar la fehaciencia de los gastos vinculados a los agasajos y entrega de obsequios a los profesionales médicos en formación. La documentación que obra en

el expediente, como las fotocopias de la literatura médica entregada, fotografías de los eventos y facturas emitidas por los proveedores, acredita de manera adecuada la efectiva realización de dichas operaciones, validando así la deducibilidad de tales gastos. Asimismo, la Empresa también cumplió con acreditar que los gastos contribuyeron a la generación de rentas gravadas y el mantenimiento de su fuente productora exponiendo ejemplos del porcentaje de recetas médicas emitidas por los agasajados.

4. Los gastos realizados por Abeefe debieron ser calificados como gastos de representación, ya que: i) fueron dirigidos a un grupo selecto y personalizado de sujetos estrechamente vinculados con la actividad comercial de la Empresa; ii) no estaban orientados a una masa de consumidores reales o potenciales (pacientes); y, iii) presentaban un componente promocional cuyo objetivo principal se centraba en la imagen misma de Abeefe y, de manera complementaria, en los productos farmacéuticos comercializados por esta.

Por lo tanto, la deducción de dichos gastos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría debió encontrarse sujeta a restricciones, respetando el límite del 0.5% de ingresos brutos de la Empresa, con un tope máximo de 40 UIT.

5. En virtud de lo concluido en el punto 7) precedente, el criterio del Tribunal Fiscal, por el cual calificó los gastos objeto de la controversia como gastos promocionales, no resulta acertado. En efecto, no era posible sostener que estos gastos se encontraban comprendidos en la excepción de la definición de gastos de representación, al no tratarse de erogaciones dirigidas a una masa de consumidores reales o potenciales.
6. El Tribunal Fiscal actuó correctamente al revocar la Resolución de Intendencia No. 015-4-0647, dejando sin efecto la Resolución de Determinación No. 012-3-04371 y la Resolución de Multa No. 012-2-07897 basándose para emitir su fallo en la postura de que no es válido considerar a los gastos reparados como actos de liberalidad, por lo que, los reparos de la Administración Tributaria vinculados a la no deducibilidad de los gastos reparados y la supuesta omisión en el pago del IR, carecían de fundamento.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

1. Alva Matteucci, J. M. (2010). *Blog de Mario Alva Matteucci: Artículos vinculados con el Derecho Tributario*. Pontificia Universidad Católica Del Perú. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/01/05/el-principio-de-causalidad-y-su-implicancia-en-el-sustento-de-los-gastos-en-el-impuesto-a-la-renta/>
2. Bernal Rojas, J. A. (2011). *Tratamiento tributario de los gastos de representación*. Revista Actualidad Empresarial N° 243, Segunda Quincena - noviembre 2011. Lima: Actualidad Empresarial.
3. Bravo Cucci, J. (07 de septiembre de 2023). *Repensando la causalidad en el Impuesto a la Renta*. Jorge Bravo Cucci. <https://www.jorgebravocucci.pe/repensando-la-causalidad-en-el-impuesto-a-la-renta/>
4. Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires. Editorial Heliasta, 1981, tomo V, p. 175.
5. Chávez Gonzáles, M. (2006). Los gastos de representación y gastos de propaganda en el IGV e Impuesto a la Renta. *Derecho & Sociedad*, (26), 321-326. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17085>
6. Delgado Villanueva, J. (2015). Causalidad: Criterio indispensable para la deducción de gastos. *Revista Actualidad Empresarial N° 326*. Lima.
7. Duran Rojo, L. (2009). *Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial*. Contabilidad y Negocios, 5-16.
8. Editorial Economía y Finanzas. (2023). *Manual del Impuesto a la Renta*.

9. Fernández Origgi, I. (2005). *Las deducciones del Impuesto a la Renta* Lima: Palestra. 2005. p. 25.
10. García Mullin, Juan Roque (1980). *Impuesto sobre la Renta. Teoría y Técnica del Impuesto*. Santo Domingo. Instituto de Capacitación Tributaria.
11. Hernández Berenguel, L. (2002). Algunas consideraciones sobre el principio de causalidad en el Impuesto a la Renta. *Ius Et Veritas*, 25, 297–303. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16215/16632>
12. Hoyos Valladares, J., & Vargas Girón, M. (2018). La problemática de la deducción de gastos de cortesía por parte de los sujetos que realizan actividades de explotación de juegos de casino y máquinas tragamonedas [Universidad de Lima]. In *Escuela de Posgrado*. <https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/15840/Hoyos-Vargas-La-problem%C3%A1tica%20de-la-deduci%C3%B3n-de-gastos-de-cortes%C3%ADA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
13. Montestruque Rosas, Karina (2005). A propósito del principio de causalidad. Revista: *Análisis Tributario*, volumen XVIII, pág. 17-18.
14. Ortega Salavarría, R., & Pacherras Racuay, A. (2014). Principales gastos deducibles: casuística aplicativa y requisitos para su correcta aplicación. Lima: ECB Ediciones S.A.C.
15. Ospina Fernández, G. y Ospina Acosta, E. “Teoría General de los Actos o Negocios Jurídicos”. Bogotá: Editorial TEMIS, 1983. p. 55.
16. Picón González, J. L. (2003). ¿Necesario o no necesario? Esa es la cuestión: la fiscalización de los gastos. *Derecho & Sociedad*, 21, 288–295. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17382/17665>
17. Picón González, J.L. (2019). *Deducciones del Impuesto a la Renta empresarial: ¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo....* Dogma Ediciones.

18. Polo, R. (2023). La Causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial. En *Forseti: Revista de Derecho*. <https://forseti.pe/la-causalidad-en-el-impuesto-a-la-renta-empresarial/>
  
19. Ramos Ángeles, J. A. (2013). *Algunas consideraciones sobre la causalidad indirecta del gasto en el Impuesto a la Renta empresarial*.
  
20. Real Academia Española (2023). Plausible. En *Diccionario de la lengua española*. Recuperado el 09 de octubre de 2023, de <https://www.rae.es/dpd/>
  
21. Rodríguez, I., Ballina, J., & Santos, L. (1997). *Comunicación Comercial: Conceptos y aplicaciones*. Editorial Civitas.
  
22. Rosas Cuéllar, J. (2017). El tratamiento tributario de los gastos: la causalidad y otros problemas del gasto. In Ó. A. Díaz Becerra & J. C. Dextre Flores (Eds.), *Ciencia Contable: Visión y Perspectiva*. Fondo Editorial - Pontificia Universidad Católica del Perú.  
<https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/189187/36.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
  
23. Rosales Ochoa, L. G. (2015). *Tratamiento tributario de los gastos de representación*. Revista Actualidad Empresarial N.º 330, Primera Quincena - julio 2015. Lima: Actualidad Empresarial.
  
24. Santesmases, M. (1996). *Términos de Marketing*. Editorial Pirámide. p. 765.
  
25. Santiviáñez Guarniz, Juan. 2009 “Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del Impuesto a la Renta. Un enfoque empresarial”. *Contabilidad y Negocios*, volumen 4, número 7, pp. 17-22.
  
26. Tello Puerta, Fernando. (2014). Deducibilidad del Gasto Vinculado con los Desembolsos Incurridos Como Consecuencia de una Transacción Extrajudicial: ¿Estamos ante un Verdadero Acto de Liberalidad? *Derecho & Sociedad*, (43), 29-36. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12554>

27. Vásquez Tarazona, R. (2016). *Análisis del principio de causalidad de los gastos de publicidad de las empresas del sector farmacéutico peruano en la determinación del Impuesto a la Renta*. [Tesis para optar el Título de Abogada, Pontificia Universidad Católica del Perú]. Repositorio institucional de la Pontificia Universidad Católica del Perú  
[https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/7919/VASQUEZ\\_TARAZONA\\_RINA\\_ANALISIS--OPT.pdf?sequence=9&isAllowed=y](https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/7919/VASQUEZ_TARAZONA_RINA_ANALISIS--OPT.pdf?sequence=9&isAllowed=y)
28. Vidal Ramírez, Fernando. *El Acto Jurídico en el Código Civil Peruano*. Lima: Editorial Cuzco, 1989. pp. 61-65.
29. Villanueva Gutiérrez, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *THEMIS-Revista de Derecho*, 0(64), 101–111.
30. Villanueva, W. (2015). *Los gastos de representación y promoción conforme a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal*. Lima: Palestra.