

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



**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, que presenta la

Bachiller:

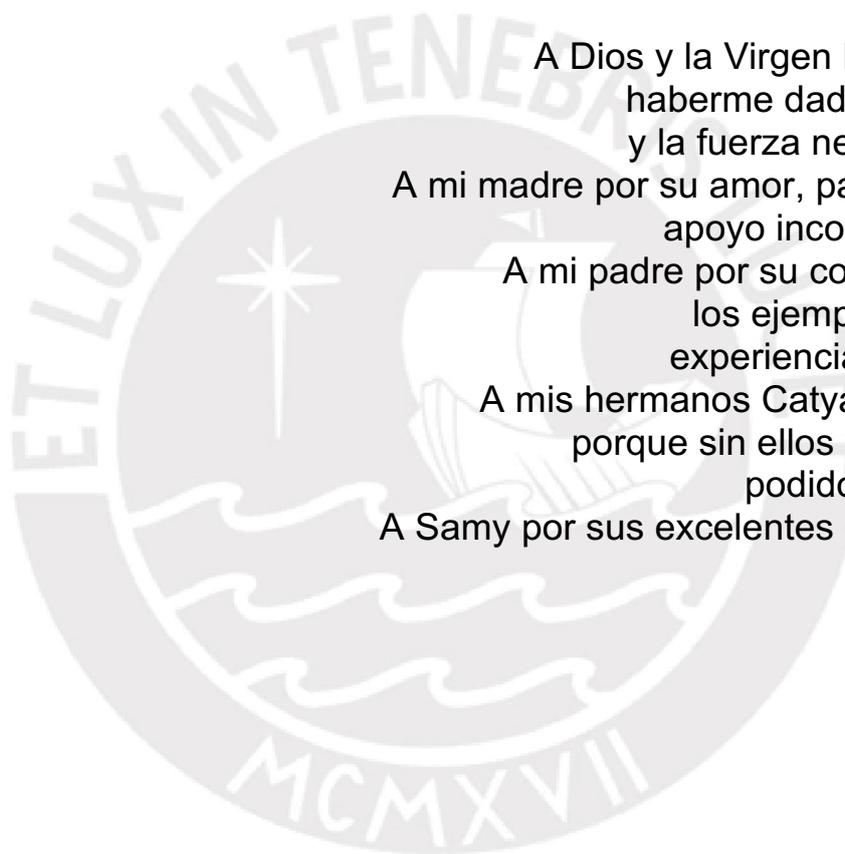
RINA ELOHA VÁSQUEZ TARAZONA

Asesor:

WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ

LIMA

2016



A Dios y la Virgen María por haberme dado el amor y la fuerza necesarios.

A mi madre por su amor, paciencia y apoyo incondicional.

A mi padre por su compañía y los ejemplos de su experiencia de vida.

A mis hermanos Catya y Marco porque sin ellos no habría podido lograrlo.

A Samy por sus excelentes consejos.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO I:EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD Y LOS GASTOS DE PUBLICIDAD ..	7
1.1 EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD PARA EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA EMPRESARIAL	11
1.1.1 GASTOS DE REPRESENTACIÓN.....	21
1.1.2 GASTOS DE PUBLICIDAD	26
CAPÍTULO II: LA DEDUCCIÓN TRIBUTARIA DE LOS GASTOS DE PUBLICIDAD DE LAS EMPRESAS FARMACÉUTICAS.....	33
2.1 MARCO LEGAL DE LA PUBLICIDAD EN EL SECTOR FARMACÉUTICO.....	33
2.2 POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL	41
2.3 DESCRIPCIÓN DE LA REALIDAD PROBLEMÁTICA	50
CAPÍTULO III: TRIBUTACIÓN SOBRE HECHOS QUE SUPONEN LA COMISIÓN DE ACTIVIDADES PROHIBIDAS.....	56
3.1 LA PONDERACIÓN DE DERECHOS EN EL ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD.....	56
3.2 DERECHO COMPARADO.....	63
EN BOLIVIA.....	63
EN ARGENTINA	65
EN ECUADOR	65
EN CHILE.....	66
EN MEXICO	67
EN ESPAÑA.....	67
CONCLUSIONES.....	71
RECOMENDACIÓN	74
BIBLIOGRAFÍA.....	74

INTRODUCCIÓN

El Impuesto a la Renta (“IR”) es uno de los principales tributos, en términos de recaudación para el Estado peruano, ello, debido a que el impacto de la carga impositiva del impuesto, incide en su mayoría, sobre la renta neta de las empresas domiciliadas en el país¹.

Al respecto, el artículo 37º del Decreto Legislativo N°774, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias (en adelante, “Ley del IR”), ha establecido que para determinar dicha renta neta empresarial deberá deducirse de la renta bruta² aquellos gastos que califiquen como necesarios para producir y mantener las rentas empresariales, es decir, aquellos desembolsos que cumplen con el principio de causalidad.

Principio que se verifica, según la norma tributaria, cuando los gastos cumplen con los criterios de normalidad, generalidad, razonabilidad o proporcionalidad y fehaciencia³.

No obstante, dicha regulación general, la norma tributaria ha establecido, a su vez, determinadas regulaciones para establecer la deducción de ciertos gastos, no siendo este el caso de los gastos de publicidad.

¹ Ver Cuadros 1 y 3 en: http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_ingresos.html, visto el 10 de diciembre de 2015 a horas 21:00pm.

² El primer y segundo párrafo del artículo 20º de la Ley del IR establecen que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

³ Los referidos criterios serán desarrollaremos más adelante, a excepción del criterio de generalidad-, toda vez que su exigencia aplica exclusivamente para gastos incurridos a favor de trabajadores y nuestra investigación versa exclusivamente sobre gastos de publicidad.

Situación que, según hemos detectado, genera múltiples controversias entre la Administración Tributaria y los Contribuyentes por cuanto, los gastos de publicidad y los gastos de representación se encuentran estrechamente relacionados y la norma tributaria ha establecido que la deducción de estos últimos sí se encuentra sujeta a límite - medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias-.

Por ello, en la mayoría de los casos la Administración Tributaria considera como gastos de representación, a los gastos de publicidad incurridos por las empresas y viceversa en el caso de las empresas.

De ahí que, se han suscitado múltiples controversias en torno a determinar cuál es el correcto tratamiento tributario de los gastos de publicidad incurridos por las empresas.

Ahora bien, en el caso especial de las empresas pertenecientes al Sector Farmacéutico, ocurre lo mismo, con la salvedad de que estas últimas se encuentran sujetas a un conjunto de regulaciones sanitarias⁴, las cuales, a su vez, entran en conflicto con los lineamientos generales establecidos en las normas tributarias, para determinar la deducción de los gastos de publicidad.

Bajo este contexto, hemos detectado que los órganos de resolución en materia tributaria⁵ vienen resolviendo en forma no uniforme lo que a nuestro parecer se debe a una incorrecta interpretación de las normas tributarias.

⁴ Las normas sanitarias, se encuentran bajo el control y la supervisión de la Dirección General de Medicinas y Drogas (DIGEMID), institución que cuenta con las facultades para sancionar a aquellas empresas pertenecientes al sector farmacéutico que incumplan las normas de control publicitario sobre productos farmacéuticos; ello en la medida que estas empresas producen y/o comercializan productos considerados mercancías especiales que tienen implicancia directa en la salud y el bienestar físico y mental de los ciudadanos peruanos.

⁵ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 53° del código Tributario, Son órganos de resolución en materia tributaria:

Ante ello, nuestra investigación busca determinar el correcto tratamiento tributario de los gastos de publicidad incurridos por las empresas farmacéuticas y de este modo, no se presenten abusos para los contribuyentes, ni que la Administración Tributaria obtenga una menor recaudación, de la que le correspondería efectuar a favor del Estado peruano.

Nuestra posición es que de conformidad con lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Decreto Legislativo N° 816, cuyo Texto Único Ordenado, fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias (en adelante, “Código Tributario”)⁶, para determinar si un gasto es deducible o si es que su deducción presenta restricciones, no solo deberán aplicarse las normas tributarias establecidas en la Ley del IR, sino también otras normas del ordenamiento jurídico peruano, aplicables al caso concreto materia de evaluación, por cuanto, no se oponen ni desnaturalizan las normas tributarias.

Así, en el específico caso de nuestra investigación respecto de las empresas pertenecientes al Sector Farmacéutico, consideramos que las normas sanitarias deben ser aplicadas para poder efectuar una interpretación de las normas tributarias que sea coherente con todas las normas que comprenden el ordenamiento jurídico peruano. Normas que en determinados casos de publicidad farmacéutica, generan que un gasto sea considerado como no deducible a pesar de que éste no se encuentre expresamente prohibido en la Ley del IR.

-
1. El Tribunal Fiscal.
 2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT.
 3. Los Gobiernos Locales.
 4. Otros que la ley señale.

⁶ Dicha norma establece lo siguiente:
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. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

En tal sentido, en el primer capítulo de la presente investigación desarrollaremos el análisis del principio de causalidad y su relación con los gastos de representación y publicidad, con el fin de esbozar el tratamiento tributario de los mismos para efectos de la determinación de la renta neta empresarial.

En el segundo capítulo estudiaremos el tratamiento de las normas sanitarias de los productos y dispositivos médicos, producidos o comercializados por las empresas farmacéuticas. Asimismo, expondremos el desarrollo jurisprudencial establecido por el Tribunal Fiscal al respecto y desarrollaremos la problemática específica en el caso de las empresas pertenecientes al sector farmacéutico en relación con los gastos de publicidad y promoción en los que incurrir.

Finalmente, en el tercer capítulo, realizaremos el análisis correspondiente a determinar la causalidad de aquellos gastos que son incurridos en la publicidad de productos farmacéuticos en los establecimientos farmacéuticos de dispensación (farmacias, boticas, etc.), por cuanto se trata de una actividad que se encuentra expresamente prohibida en las normas sanitarias⁷. Adicionalmente, describiremos el planteamiento desarrollado en el derecho comparado, sobre la deducción de gastos para efectos tributarios en 6 países de Iberoamérica.

⁷ Según lo dispuesto en el inciso 3 del artículo 40° de la Ley N° 29549 - Ley de los Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios, se encuentra prohibida la publicidad de productos farmacéuticos en los establecimientos farmacéuticos de dispensación.

CAPÍTULO I: EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD Y LOS GASTOS DE PUBLICIDAD

Conforme a lo dispuesto en la Ley del IR, el IR grava las rentas producidas por el capital -primera y segunda categoría-; el trabajo independiente y dependiente -cuarta y quinta categoría-; y aquellas que impliquen la aplicación conjunta del capital y el trabajo como es el caso de las rentas empresariales -tercera categoría-.

Para determinar qué tipo de ingresos califican como renta gravada con el impuesto a la renta de la tercera categoría, la Ley del IR ha recogido los tres criterios principales desarrollados en doctrina, sobre el concepto de renta, siendo los mismos:

- (i) El criterio de renta producto⁸;

⁸ De acuerdo al inciso a) del artículo 1º de la Ley del IR, el IR grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, es decir, de aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Sobre este criterio, aun hoy, se sigue empleando el desarrollo doctrinal efectuado por García Mullin por cuanto señala con razón que para que un ingreso califique como renta bajo el criterio renta-producto, debe cumplir los siguientes requisitos:

a. La renta debe ser un producto, es decir, una riqueza nueva distinta y separable de la fuente que la produce; y debe ser una riqueza nueva "material". Este carácter de material pone de manifiesto que, para este concepto, la renta es el medio material para obtener satisfacciones, pero no la satisfacción en sí, lo cual deja fuera del concepto de renta a las denominadas "rentas imputadas".

b. La renta debe provenir de una fuente productora durable; entendiéndose por fuente productora un capital, corporal o incorporal, que, al tener un precio en dinero, es capaz de suministrar cosas como bienes muebles o inmuebles, los capitales monetarios y los derechos. La fuente para ser tal debe ser durable, en el sentido de que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto.

c. La renta debe ser periódica, característica que se deriva del carácter durable de la fuente. No obstante, es importante destacar que no es necesario que la periodicidad se concrete en los hechos, sino que sólo basta con que sea posible. d. A efectos de producir la renta, es necesario que la fuente haya sido habilitada racionalmente para ello o que sea afectada a destinos productores de renta. (García Mullin, 1980:40)

Al respecto, Fernández Cartagena señala que la renta se caracteriza por ser una nueva riqueza producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive. El autor también remarca la importancia de que la renta, según este criterio, es un ingreso periódico, es decir, de repetición en el tiempo. Sin embargo, como se ha mencionado, dicha periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello.

Así, considera cumplida la periodicidad si potencialmente existe la posibilidad de que tenga lugar la repetición de la ganancia. Para el autor, dicha posibilidad de reproducción del ingreso significa que la fuente productora del rédito puede ser la propia profesión o la actividad de la persona cuando, en este

- (ii) El criterio de flujo de riqueza⁹; y
- (iii) El criterio del incremento más el consumo patrimonial¹⁰.

último caso, es la actividad humana la que genera la renta; las cuales pueden generar los mismos rendimientos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de renta. (Fernández Cartagena, 2005:27).

⁹ Según lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley del IR, constituye ganancia de capital para efectos de esta Ley, cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Además, el penúltimo párrafo del artículo 3º de la Ley del IR, en concordancia con el inciso g) del artículo 1º del Reglamento de la Ley del IR, indica que constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, considerándose como tal a la obtenida en el devenir de la actividad.

Respecto a este criterio, Bravo Cucci señala que, según la teoría de flujo de riqueza, es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado; vale decir, es renta el total del flujo de riqueza que fluye hacia el patrimonio del contribuyente en un periodo dado, sin ser relevante la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento. (Bravo Cucci, 2005)

Por lo tanto, de acuerdo con este criterio, más amplio que el de renta producto, consideramos como renta la totalidad de los enriquecimientos provenientes de terceros, es decir, como el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, sin la exigencia de que provenga de una fuente productora durable, ni exigencias sobre su periodicidad.

¹⁰ Según lo dispuesto en el artículo 52º de la Ley del IR, se presume que los incrementos patrimoniales, cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste. Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con:

- a) Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente.
- b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas.
- c) El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado.
- d) Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados.
- e) Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

Por su parte, el inciso d) del artículo 60º del Reglamento de la Ley del IR, establece dos métodos para determinar el incremento patrimonial: (i) El método de Balance más Consumo, consistente en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos.; y (ii) El método de adquisiciones y desembolsos, consistente en sumar las adquisiciones de bienes, a título oneroso o gratuito, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los gastos y, en general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio. Asimismo, se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 60º-A del Reglamento.

Sobre el particular, la Administración Tributaria concluyó en el Informe N° 080-2011-SUNAT/2B0000 - de fecha 28 de junio de 2011-, lo siguiente:

A efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado, se verificará, previamente, la documentación presentada por el contribuyente, a fin de establecer si los fondos provenientes de rentas e ingresos percibidos en el ejercicio y en ejercicios anteriores fueron utilizados para la adquisición de bienes y/o la realización de consumos en el ejercicio fiscalizado.

De lo contrario, tal importe podrá considerarse como incremento patrimonial en caso que no se acredite de otro modo que no implica una variación patrimonial.

Al respecto, Alva Matteucci señala que, para la aplicación de este criterio, se requiere un análisis en dos rubros: (i) Las variaciones patrimoniales de una persona o (ii) Los consumos realizados por la misma.

En el caso de las rentas empresariales, el IR grava la renta neta empresarial, debiendo determinarse para ello:

1. La renta bruta resultante de deducir a los ingresos, los costos computables, de conformidad con el artículo 20º de la Ley del IR¹¹; y
2. La renta neta imponible, resultante de deducir a las rentas brutas, los gastos que cumplan con lo establecido en el artículo 37º de la Ley del IR.¹²

El autor indica que, en el caso de las variaciones patrimoniales, los cambios del valor del patrimonio - que son propiedad del individuo- se toman en cuenta según lo obtenido entre el comienzo y el fin de un periodo.

Por ejemplo, puede ser de consideración un período inicial de revisión que puede coincidir con el ejercicio gravable, es decir, iniciar el 1 de enero y finalizar el 31 de diciembre de ese mismo año, como sería el caso de una persona que al 1 de enero contaba con un solo vehículo que utilizaba para su transporte personal y al 31 de diciembre la Administración Tributaria logra observar que tiene registrados a su nombre 23 vehículos en el Registro Público de Propiedad Vehicular, y sin embargo no tiene ingresos declarados anualmente ante el fisco (no ha presentado declaraciones juradas que puedan sustentar los ingresos que obtuvo para la compra de los mencionados bienes).

De acuerdo al autor , el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los siguientes elementos: a) Los signos exteriores de riqueza; b) Las variaciones patrimoniales; c) La adquisición y transferencia de bienes; d) Las inversiones; e) Los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero; f) Los consumos; g) Los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo a los métodos que establezca el Reglamento.

Las formas en las cuales se advierte una verdadera capacidad de gasto, que a su vez pareciera ser que puede pasar como oculta, son variadas y de múltiples formas, sean estas de manera directa o indirecta. Es precisamente a través de estas manifestaciones en las cuales la Administración Tributaria puede detectar algún tipo de renta oculta o no declarada. (Alva Matteucci, 2012:38)

A este respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado en reiterada jurisprudencia que constituye renta cualquier variación patrimonial que experimente un sujeto en un determinado ejercicio, considerándose como renta incluso los consumos de bienes adquiridos o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable.

¹¹ El artículo 20º de la Ley del IR, establece que:

La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. (...)

¹² El artículo 37º de la Ley del IR, señala lo siguiente:

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

La declaración y pago del IR de la tercera categoría se realiza durante los tres primeros meses del año siguiente al ejercicio gravable; no obstante, existe la obligación de adelantar el pago del impuesto (pagos a cuenta).

Para estos efectos, se considera ejercicio gravable a aquel que inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre, de conformidad con el artículo 57° de la Ley del IR¹³, debiendo reconocerse las rentas según se devenguen.

En tal sentido, conforme a la materia de análisis en la presente investigación, desarrollaremos a continuación el principio de causalidad.

1.1 EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD PARA EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA NETA EMPRESARIAL

El principio de causalidad, según lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del IR, establece que para que un gasto sea deducible debe encontrarse vinculado a la producción o mantenimiento de las rentas empresariales, siempre que éstos no se encuentren expresamente prohibidos por la propia Ley.¹⁴

¹³ El artículo 57° de la Ley del IR, señala que:

A los efectos de esta Ley el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción.

Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas:

- a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. (...)"

Sobre el particular, en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se señala que en la medida que en la norma tributaria no se ha previsto una definición del término devengo, corresponderá aplicar para estos efectos lo desarrollado en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera.

¹⁴ Al respecto, Raimondi señala que la vinculación de los rubros positivos y negativos del balance fiscal con el período de tiempo al cual éste se refiere, responde a una ley de causalidad y depende de que, dentro de dicho período, ocurran o tengan lugar las circunstancias que desencadenan y originan el nacimiento de una ganancia o de un gasto; tanto una como el otro son producto de una causa eficiente y se devengan cuando ésta ocurre. (Raimondi & Atchabahiam, 2005:463)

Al respecto, Walker Villanueva apunta que en doctrina existen dos teorías relacionadas a esta vinculación:

- (i) La teoría de la causa final o subjetiva, según la cual la deducción de gastos debe tener como finalidad la generación de rentas; y
- (ii) La teoría de la causa objetiva o teoría de la “*conditio sine qua non*” (condición inexcusable), según la cual la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales. (Villanueva, 2013:102)

Conforme a lo establecido en la norma tributaria, somos de la opinión que el legislador ha recogido ambas teorías, puesto que la deducción de los gastos se encuentra vinculada tanto a la generación o producción de rentas (teoría subjetiva) como al mantenimiento de las mismas, es decir al desarrollo de actividades empresariales en general (teoría objetiva).

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal ha señalado, en reiterada jurisprudencia, que el principio de causalidad tiene que interpretarse de forma amplia. Así, por ejemplo, en el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010 señaló lo siguiente:

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 erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa.**¹⁵ (El énfasis es nuestro)

Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6463-8-2014, el Tribunal indicó:

Que es del caso mencionar que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 01275-2-2004, entre otras, 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 erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido de manera amplia, por lo que para ser determinado**

¹⁵ Resolución del Tribunal Fiscal N°: 16591-3-2010, de fecha 17.12.2010

deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en la misma línea, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N°s. 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, que **de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora,** noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, **atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no,** debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado. (El énfasis es nuestro)

Igualmente, cabe precisar que el referido carácter amplio con el que hay que tratar el principio de causalidad, es atendido por el Tribunal no solo respecto de gastos del propio contribuyente sino que inclusive puede abarcar gastos incurridos a favor de terceros siempre que se logre acreditar que la erogación sirvió para producir o mantener rentas gravadas como, por ejemplo, se observa en el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N°6097-2-2004, donde se indica 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.** A ello cabe añadir que la Administración en ningún momento ha cuestionado ni la fehaciencia de los servicios prestados por la recurrente ni el domicilio o residencia de la misma y que los gastos incurridos cumplen con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo que procede revisar la resolución apelada en el extremo referido a la Resolución de Determinación N°092-03-000912.”(El énfasis es nuestro).

De este modo, se advierte que en el marco de una contratación, un contribuyente podrá deducir un gasto incurrido a favor de terceros que no sean su personal, siempre y cuando dicho gasto se encuentre vinculado con la generación o el mantenimiento de sus rentas empresariales. Criterio que más adelante analizaremos a fin de determinar si aplica o no al caso materia de análisis en nuestra investigación.

Ahora bien, según lo dispuesto en la Tercera Disposición Final de la Ley N° 23756¹⁶, Ley que modifica la Ley del IR, para efectos de determinar que los gastos sean deducibles, éstos deberán cumplir con criterios tales como: (i) Normalidad en lo referido a la actividad que genera la renta gravada, (ii) Razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, (iii) Generalidad para los gastos vinculados a retribuciones a los trabajadores; entre otros. A continuación detallaremos en qué consiste cada uno de éstos criterios, con la salvedad del criterio de generalidad, puesto que no aplica al análisis materia de la presente investigación.

1) CRITERIO DE NORMALIDAD:

De acuerdo con la citada Tercera Disposición Final, el criterio de normalidad refiere que para ser deducibles los gastos deberán ser normales en relación con la actividad que genera la renta gravada.

Al respecto, en las siguientes Resoluciones del Tribunal Fiscal, el Tribunal ha señalado lo siguiente:

- En la Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, "RTF") N° 5510-8-2013, señaló que, para acreditar la causalidad de distintos servicios, incluyendo servicios de asesoría legal en expedientes, trámites administrativos y judiciales, ante diferentes entidades del Estado, **no basta que el contribuyente presente recibos por honorarios** y documentos de las personas contratadas en los que se detalle el servicio prestado, sino que **se debe presentar la documentación**

¹⁶ Tercera: Precisión de principio de causalidad

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 I) de dicho artículo**; entre otros.(El énfasis es nuestro)

que acredite que los trámites estuvieron referidos a actividades vinculadas con el quehacer del contribuyente.

- En la RTF N° 3942-5-2010, señaló que para la deducción de gastos debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter necesario al gasto incurrido. Por tanto, **no son deducibles los gastos ajenos al giro del negocio.**

- En la RTF N° 3104-4-2010 señaló que, por el principio de causalidad, todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo considerarse criterios de razonabilidad y proporcionalidad, **así como el “modus operandi” de la empresa.**

- En la RTF N° 261-1-2007 se señala que los gastos financieros originados por un crédito bancario -que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento, como en el caso de autos-, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que **en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta (en el presente caso, mantener estable el nivel de endeudamiento), esto es, con la conservación del capital de trabajo de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta.**

Sobre el particular, Fernández Origgi indica que **son deducibles para efectos tributarios los gastos necesarios y normales de acuerdo al giro del negocio,** considerándose como tales **no sólo a los 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.

(Fernández Origgi, 2008)

Por su parte, Luis Duran menciona que:

El segundo párrafo del artículo 37º de la Ley del IR señala que los gastos deben ser normales para la actividad que genera la renta, lo que se ha entendido en el sentido que como tales -gastos normales- no solo debe considerarse a los gastos típicos incurridos, sino también a aquellos gastos que directamente o indirectamente tengan por objetivo la obtención de beneficios para la empresa.

En buena cuenta se trata de un criterio de medición cualitativo del gasto, que alude a que este debe ser en sustancia destinado al objetivo de obtención de beneficios de la empresa (Duran Rojo, 2009:13)

De otro lado, Walker Villanueva apunta lo siguiente:

La normalidad es un criterio complementario de la causalidad objetiva, en el sentido que los gastos deducibles son aquellos vinculados con la actividad empresarial. Este criterio, complementario de la causalidad, nos recuerda a una de las corrientes doctrinarias para la definición de la causalidad, conforme al cual el gasto necesario es el gasto habitual o normal.

El gasto normal o habitual es una concepción que atiende, no tanto al sujeto que decide y practica el gasto, sino al gasto propiamente dicho, si encaja como gastos normales o habituales del negocio. Con dicho criterio se pretendía corregir el criterio de considerar un gasto deducible o no en función de la consideración particular del empresario. En esta tercera corriente, el gasto necesario es aquel gasto habitual o normalmente vinculado al negocio, en base a la situación particular de cada empresario. (Villanueva, 2013:105)

Por tanto, consideramos que de acuerdo a lo dispuesto en la norma tributaria, la jurisprudencia y la doctrina, se puede desprender que el criterio de normalidad debe evaluarse en función a las operaciones concretas que realice cada contribuyente, y que con esta información será posible determinar si corresponde o no a un gasto normal de acuerdo al giro del negocio o el modus operandi de la compañía.

2) CRITERIO DE RAZONABILIDAD O PROPORCIONALIDAD:

Conforme con lo dispuesto en la antes citada Tercera Disposición Final, este criterio observa que los desembolsos incurridos sean razonables en relación con los ingresos del contribuyente.

Sobre el particular, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

- En la RTF N° 5525-4-2008 se indica que, de acuerdo a lo señalado por el artículo 37° de la Ley del IR, los gastos tienen que cumplir con el criterio de razonabilidad en relación con el ingreso del contribuyente, por lo cual **la compra de combustible debe ser razonable respecto a las horas trabajadas por la maquinaria que utilizó dicho combustible a efectos de su deducibilidad.**
- En la RTF N° 846-2-2008 se señala que, a razón de que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual, **dicha razonabilidad debe establecerse en base a la relación existente entre las gratificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes a un determinado ejercicio.**”

En palabras de Walker Villanueva:

La definición legal, la razonabilidad debe evaluarse en función a los ingresos del contribuyente. Este criterio es complementario de la causalidad subjetiva, en el sentido de que son gastos destinados a generar rentas gravadas, **los cuales deben ser razonablemente proporcionales a los ingresos generados.**(...)

Conforme a la causalidad subjetiva, los gastos destinados a generar rentas gravadas se examinan ex ante. Esto es, tan pronto se incurren los gastos destinados a generar rentas gravadas, debe evaluarse su destino a generar ingresos o rentas gravadas. No es lógico ni razonable que el Tribunal Fiscal evalúe el incremento de la remuneración con el incremento efectivo de las ventas bajo el criterio ex post. (...)

Los gastos se realizan con la finalidad de generar mayor valor y mayores ganancias. Sin embargo, es parte del riesgo empresarial que los gastos incurridos no generan necesariamente mayor renta o que las previsiones de ganancia inicialmente evaluados no se concreten en la realidad. **Los gastos deducibles no son solo los que cumplen con el principio de eficiencia económica, pues la ineficiencia no impide la deducción de gastos. Si así fuera el caso, no sería posible la deducción de pérdidas.**” (Villanueva, 2013) (El subrayado y la negrita es nuestro).

Finalmente, consideramos pertinente citar lo expuesto por Luis Duran, quien menciona lo siguiente:

El segundo párrafo del artículo 37° de la Ley del IR establece que para determinar que los gastos son necesarios para producir y mantener la fuente, deben cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente. **Este criterio a decir de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, alude a una limitación cuantitativa, es decir, un máximo de permisibilidad de deducción. Por eso, en la jurisprudencia previa a su recepción legal, se le ve vinculada con el principio de proporcionalidad.** (Duran Rojo, 2009:13) .

Por consiguiente, concordamos con los autores en que el criterio de razonabilidad está orientado a determinar que los gastos incurridos por los contribuyentes sean proporcionales a las operaciones generadoras de renta -para evitar perjuicios al fisco-, con lo que se advierte que tanto el criterio de razonabilidad como el de proporcionalidad están estrechamente vinculados por cuanto persiguen un mismo fin.

3) CRITERIO DE FEHACIENCIA:

Sobre este criterio, Rosa Ortega y Ana Pacherras han señalado que “una operación se considera fehaciente **cuando presenta elementos mínimos de acreditación, es decir, aquella operación respecto de la cual se tenga pruebas pertinentes de que la transacción se ha realizado.**” (Ortega Salavarría & Pacherras Racuay, 2014:6)

Al respecto, Luis Duran apunta que aunque las normas del IR no hagan mención expresa sobre la veracidad o realidad de las operaciones que están vinculadas con el gasto, se entiende que debemos estar ante un gasto preexistente y sobre el cual hay por lo menos indicios razonables de su fehaciencia; dicho de otra manera, **para la determinación del IR se está considerando un gasto respecto del cual puede tenerse razonable confianza de su ocurrencia y su utilización.**

De ahí que, sea de particular importancia la prueba, es decir la acreditación de la fehaciencia del gasto causal mediante medios probatorios u otros instrumentos que puedan usarse para el mismo propósito.

Asimismo, Duran indica que, en realidad, **la acreditación o desconocimiento de la fehaciencia del gasto causal deberá ser una labor conjunta de la Administración Tributaria y el contribuyente.**

La causalidad del gasto, para producir rentas gravadas o mantener su fuente, puede ser entendida en función de distintas clasificaciones. Así, par el autor, puede hablarse de un plano objetivo y otro subjetivo de la causalidad del gasto.

En el primer caso, tendremos aquellos gastos que hay que sufragar con carácter obligatorio o de manera indispensable -como son los establecidos por ley o los que corresponden a servicios públicos, por ejemplo-; asimismo, en el segundo caso, podríamos encontrar a aquellos que provienen de decisiones de la gestión empresarial.

Por otro lado, el autor señala que la acreditación de fehaciencia del gasto será mayor cuando el egreso se encuentre más en el plano subjetivo que en el plano objetivo. Así, algunas veces, la relación de causalidad del gasto puede ser cuestionada por el alejado nivel de vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente.

En esa perspectiva, según el autor, se puede hablar de dos niveles de acreditación del gasto: en primer lugar, **el del gasto mismo, es decir que la operación en la cual se generó el egreso -compras o prestación de servicios- fue real y que tuvo un destino -por ejemplo, su transferencia-; y, de otro lado, es preciso acreditar de**

qué manera dicho gasto contribuyó en la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente. (Duran Rojo, 2009:7-10)

Igualmente, de acuerdo al Tribunal fiscal, un gasto es fehaciente cuando se encuentra suficientemente acreditado, debiendo presentarse toda la documentación que sea necesaria para que se cree la certeza de su desembolso efectivo, tomando en cuenta las reglas del *onus probandi* en sede administrativa tributaria, esto es, que la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien contradice mediante la alegación de nuevos hechos.

Así, en la RTF N°16300-1-2010, el Tribunal señala: “La realidad de las operaciones objeto del reparo se sustenta básicamente en que la recurrente -a quien le corresponde la carga de la prueba- **no ha acreditado la realidad de las operaciones, puesto que únicamente cuenta con los comprobantes de pago observados y su correspondiente registro, lo cual, como se ha apuntado ya, no resulta suficiente.**”

(El énfasis es nuestro)

De otro lado, en la RTF N° 51-3-2008, el Tribunal señala que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Por otro lado, en la RTF N° 0667-3-2002, el Tribunal anota que cuando la Administración Tributaria considera que el contribuyente ha efectuado una simulación absoluta del acto jurídico, corresponde que esta última **el deber de probar ante el ente administrativo jurisprudencial que no se ha efectuado dicha operación, agotando todos los medios que permitan demostrar tal situación;** es decir, que la carga de la prueba le compete exclusivamente al órgano administrador de tributos y no al contribuyente.

En tal sentido, se puede advertir que el criterio de fehaciencia implica que las empresas deberán acreditar que el gasto cumple con el principio de causalidad – que es normal y razonable- y que además el mismo fue efectivamente incurrido, siguiendo la teoría procesal de la carga de la prueba- quien acredita un hecho debe probarlo-, por lo que este criterio alcanza incluso a los reparos efectuados por la Administración Tributaria.

Así pues, habiendo desarrollado cada uno de los criterios establecidos por la norma tributaria para determinar la causalidad de un gasto, a continuación abordaremos el problema referido a deslindar el régimen aplicable a la deducción de los gastos de representación y publicidad, incurridos por las empresas, en función a lo establecido en las normas tributarias con carácter general, así como en la jurisprudencia.

1.1.1 GASTOS DE REPRESENTACIÓN

El tratamiento tributario de la deducción de los gastos de representación se encuentra establecido en el inciso q) del artículo 37º de la Ley del IR, el cual señala lo siguiente:

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

q) Los gastos de representación propios del giro o 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.

(...).

Al respecto, en el inciso m) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del IR, se indica que:

Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicarán las siguientes disposiciones:
(...)

m) A efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37º 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.

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.

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.

La deducción de los gastos que no excedan del límite a que alude el párrafo anterior, procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas. (El énfasis es nuestro)

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

- En la RTF N° 7827-1-2008 se establece que los gastos ocasionados por la visita de terceros a la fábrica de producción deberán dividirse en base al tipo de visitantes. Si los visitantes son clientes -minoristas, distribuidores, dueños de bares, licoreros, etc.-, el gasto calificará como de representación y podrá ser deducido como tal respetando los límites establecidos. En caso que los visitantes sean institucionales -organizaciones gremiales, sociales, educativas, etc.-, el gasto podrá deducirse como gasto de publicidad o propaganda.
- En la RTF N° 08634-2-2001 se señala que los gastos por concepto de coctel llevado a cabo por una empresa al cual asistieron, además de los clientes de ella, funcionarios, banqueros, asesores, corredores de seguros, agentes de aduana que en rigor no constituían clientes de la empresa, resultan deducibles bajo el concepto del gasto de representación, toda vez que la empresa se relaciona directa o indirectamente con dichas personas evidenciándose que el citado evento permitió que aquella llegue a

estrechar relaciones con empresas de su entorno económico, originando una mejora en su imagen o el fortalecimiento de su posición en el mercado.

(...)

Al respecto, Marco Chávez señala que:

La limitación de los gastos de representación se origina por la circunstancia de que **bajo esta denominación se comprendía una variedad grande de erogaciones que se encuentran en el límite entre lo que es un gasto vinculado por principio de causalidad a la renta y lo que es un gasto de carácter personal, y que se utilizó para disminuir utilidades y simultáneamente distribuirlas.**

Así, los gastos de representación son deducibles como gasto en el 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 con la finalidad de mejorar su posición en el mercado.

Asimismo, debe cuidarse de que sea un gasto selectivo solo a determinados clientes o personas y conservar la documentación que acredite la causalidad del gasto e identificar a los beneficiarios y su relación con la empresa” (Chávez Gonzales, 2006) (El énfasis es nuestro).

En este mismo sentido, Walker Villanueva señala que los gastos de representación se dirigen a un grupo selecto y personalizado de clientes o inclusive potenciales clientes o proveedores -siempre que se encuentren estrechamente vinculados con los clientes reales de forma tal que se pueda generar el impacto positivo esperado respecto de estos últimos-; y que tienen por finalidad promocionar la imagen misma de la compañía, no de sus productos o servicios. (Villanueva, 2015:4)

De ello se infiere que deben considerarse como gastos de representación a aquellos desembolsos que se encuentran estrechamente vinculados con la organización en sí misma, esto es, con su misión, visión, valores, cultura organizacional, entre otros.

En esa misma línea, se encuentra el análisis de un grupo de investigadores sobre el tema, quienes indican lo siguiente:

Una de las formas de relación pública se origina cuando las empresas incurren en gastos de representación, que implican todo egreso que la empresa hubiera realizado con la finalidad de fidelizar a sus clientes así como mantener y/o mejorar su imagen empresarial frente a determinados clientes reales y potenciales.

Los gastos de representación se crearon precisamente como herramienta para alcanzar la ansiada fidelidad de los clientes ya que se requiere un gran componente de interacción personal, para lograr dicho fin.

Entre las modalidades empleadas se encuentran los eventos especiales, dirigidos a crear vínculos emotivos con los clientes. Mediante dicha vinculación el cliente se siente ligado a la empresa y percibe un cierto compromiso que le liga a la empresa.

Por otro lado, **si bien la fidelización es el principal objetivo de los gastos de representación**, no podemos dejar de advertir, que los efectos secundarios derivados de la lealtad conseguida, será el incrementar las ventas hacia dicho cliente fiel, ya que el desarrollo de un plan de fidelidad debe incrementar la frecuencia de compra y aumentar el potencial de consumo. **Existe un consenso en que captar un nuevo cliente es muy caro, en cambio mantenerlos fieles facilita la venta de nuevos productos.**

De esta forma, **los gastos de representación tienen una doble finalidad: una principal, consistente en la fidelización de los clientes mediante el mejoramiento de la imagen de la empresa, y una secundaria, proveniente del mantenimiento de los clientes que busca indirectamente incrementar las ventas** ampliando la variedad de productos vendidos a los clientes leales.¹⁷

La Representación es el instituto jurídico por el cual una persona a quien se le denominará “representante” gestiona asuntos ajenos actuando en interés y en nombre de otra persona, a quien se le denomina “representado”, quien a través de diferentes mecanismos, autoriza al representado para que los efectos jurídicos producidos como consecuencia de la representación recaigan directamente en la esfera jurídica del representado.

En tal sentido, podemos decir que **los gastos de representación incurridos por una empresa, son aquellos que son efectuados a través de sus representantes quienes tienen legitimidad para obrar.**

La típica modalidad de gastos de representación en la que se incluyen a otras empresas además de los clientes y proveedores **es el caso de los agasajos o celebraciones, en las que la empresa no solo busca fidelizar a sus clientes actuales, sino también crear un impacto positivo en su entorno extendiendo las invitaciones a otras empresas.**

En el ámbito comercial se suelen diferenciar a los clientes, que se trata de reconocer y en algunos casos de remunerar, en función del beneficio generado a la empresa que resulta de las transacciones que ejecuta con dicho cliente, es decir, en función de la rentabilidad directa o indirecta que aportan a la empresa.” (Cárdenas Miranda, y otros, 2005:210-214) (El énfasis es nuestro).

¹⁷ Según el autor, es pertinente mencionar que los gastos de representación se determinan sobre la existencia de clientes reales (determinados por la empresa), buscando mantener la posición de la empresa en el mercado o buscando mejorar su relación con éstos. Asimismo, los gastos de representación deben tener un nexo causal con el giro del negocio, no de manera directa, necesariamente, en lo referido al gasto, sino que también de manera indirecta, en el contexto en que sucede el gasto. Es decir, el nexo causal parte de acreditar fehacientemente y razonablemente el motivo y los clientes por los que se realizó el gasto.

En virtud de lo expuesto anteriormente, consideramos que los gastos de representación se constituyen como aquellas erogaciones que realizan las empresas con la finalidad de:

1. Ser representadas fuera de su domicilio fiscal;
2. Fortalecer su imagen, entendida ésta como su misión, visión, valores, cultura organizacional, entre otros; y
3. Mejorar su posición en el mercado con sus clientes.

Este tipo de gastos puede incluir atenciones tales como almuerzos, cenas, regalos y agasajos, entre otros, distintos a los premios¹⁸, pues como mencionamos, a nuestro parecer, la finalidad principal que persiguen las empresas con este tipo de gastos se encuentra relacionada a mantener fidelizados a sus clientes y no a promocionar la venta de un producto o servicio.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal, 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 los sujetos relacionados al giro del negocio también influyen para mejorar la imagen de la empresa dentro de su ámbito empresarial.

En ese sentido, consideramos que el único caso en que las empresas incurren en gastos de representación a favor de sujetos distintos a sus clientes reales se dará cuando

¹⁸ De conformidad con lo dispuesto en el inciso u) del artículo 37º de la Ley del IR, son deducibles:
(...)

u) Los gastos por premios, en dinero o especie, que **realicen los contribuyentes con el fin de promocionar o colocar en el mercado sus productos o servicios, siempre que dichos premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales**, el sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público y se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia. (...). (El énfasis es nuestro).

dichos sujetos se encuentren estrechamente vinculados a la empresa, es decir, se trate de sujetos que por el hecho de mantener contacto directo con sus clientes, los beneficios que puedan percibir, tengan un impacto positivo y directo respecto de sus clientes reales.

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.

Por tal motivo, concordamos con el Tribunal en que califican como gastos de representación, los gastos incurridos a favor de distribuidores de ventas, agentes de ventas, asesores, brokers, entre otros, dependiendo del giro del negocio, siempre que no se encuentren asociados a los bienes o servicios de las empresas.

1.1.2 GASTOS DE PUBLICIDAD

El tratamiento tributario aplicable a los gastos de publicidad no está establecido de manera expresa en la norma tributaria; sin embargo, ello no implica que no exista la forma de determinar uno, por cuanto si efectuamos una interpretación sistemática¹⁹ de los artículos 38° al 43° de la Ley del IR, **la lista de gastos señalada en el artículo 37° de la Ley del IR se aprecia como una no taxativa o cerrada.** De ahí que, para Duran Rojo, también puedan considerarse como deducibles, **otro tipo de gastos no contemplados en el artículo 37° de la Ley del IR, siempre que éstos cumplan con el principio de causalidad.** (Duran Rojo, 2009:7-8)

¹⁹ En la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 01735-2010-PA/TC, el Tribunal señala que en la interpretación sistemática, el intérprete recurre a ubicar la norma interpretada en el conjunto de normas de las que emana, en un ejercicio sistémico.

En ese sentido, si los gastos de publicidad incurridos por las empresas se encuentran vinculados a la generación o mantenimiento de rentas empresariales y si se cumple con acreditar que efectivamente la compañía incurrió en los mismos, consideramos que dichos gastos cumplen el principio de causalidad y por tanto deben considerarse gastos deducibles para efectos de determinar la renta neta imponible.

En otro punto, para establecer cuáles gastos califican como de publicidad y cuáles no, deberemos analizar el inciso m) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del IR, según el cual **no se encuentran comprendidos bajo la concepción 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.**

Por consiguiente, será pertinente determinar si un gasto de publicidad se encuentra dirigido a la masa de consumidores reales o potenciales y por tanto presenta las mismas características de un gasto de propaganda.

Sobre el particular, se pronunció la Administración Tributaria en el Oficio N° 204-2002-K00000, señalando que:

Como se desprende del inciso m) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del IR, **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.**²⁰

No obstante ello, en la medida que la Ley del IR no ha definido los términos “propaganda” ni “publicidad”, consideramos pertinente emplear otras normas del ordenamiento jurídico que no contravienen o desnaturalizan lo establecido en las

²⁰ Cf. Oficio N° 204-2002-K00000 de fecha 2 de mayo de 2002.

normas tributarias para aclarar las definiciones de estas palabras con el objeto de establecer con mayor claridad el correcto tratamiento de este tipo de gastos, de conformidad con la Norma IX del Código Tributario.

Así, según lo dispuesto en el artículo 59º del Título VIII del Decreto Legislativo N° 1044, Decreto Legislativo que aprueba la Ley de Represión de la Competencia Desleal, se ha definido publicidad como sigue:

Artículo 59: Definiciones

Se entiende por:

(...)

Publicidad: 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.** (El énfasis es nuestro).

Asimismo, la citada norma define los siguientes términos afines al de publicidad, como sigue:

Se entiende por:

(...)

Promoción de ventas: a toda 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;**

(...).

Por otro lado, en la medida que en el caso del término “propaganda” no hemos detectado un cuerpo legal que lo defina, emplearemos la definición estipulada en el Diccionario de la Real Academia Española, en la cual se lee que propaganda es **la acción o efecto de dar a conocer algo con el fin de atraer adeptos o compradores.**

Asimismo, se indica que se encuentran comprendidos dentro de esta definición **los textos, trabajos y medios que se empleen para conseguir dicho fin.**²¹

²¹ Cf, <http://lema.rae.es/drae/srv/search?key=propaganda>.

En tal sentido, se observa que según lo establecido en el Diccionario de la Real Academia Española, el término propaganda es más amplio que el término publicidad, toda vez que se hace una expresa referencia a textos, trabajos y medios que se empleen con el fin de atraer más adeptos o compradores, lo que leído conjuntamente con la definición de publicidad establecida en el citado artículo 59º de la Ley de Represión de la Competencia Desleal, hace ver claramente que el conjunto de acciones que implican la realización de publicidad se encuentran comprendidas o incluidas en el universo de acciones que implican la ejecución de actividades de propaganda.

Por lo que, de acuerdo a este primer análisis, para efectos tributarios los gastos incurridos en publicidad tampoco se encuentran sujetos a límites por cuanto pertenecen al conjunto de actividades que suponen el ejercicio de acciones relacionadas a la propaganda de un bien, producto o servicio, siempre que los mismos se encuentren dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales con la finalidad de atraer clientes.

Continuando esta línea argumentativa, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha desarrollado el tema y ha indicado lo siguiente:

- En la RTF N° 16592-3-2010, se señala que los gastos incurridos en las visitas de clientes de sus distribuidoras a su fábrica, no se encuentra dentro de los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del IR, toda vez que no han sido destinados a consumidores, sino a mayoristas y distribuidoras con la finalidad que estos últimos se identifiquen con él, lo que implica que estuvieron destinados a presentar una imagen que le permitiera mantener o mejorar su posición en el mercado, por lo que califican como gastos de representación; por otro lado, **aquellos gastos**

correspondientes a las visitas de instituciones (grupos de individuos que provienen de sectores o unidades comunes, como gremios, etc.), sí se encuentran comprendidos dentro de la norma bajo comentario por haber estado dirigidos a masas de consumidores reales o potenciales, con el objetivo de publicitar y posicionar sus marcas.

- En la RTF N° 5995-1-2008, se señala que el principal elemento diferenciador entre los gastos de representación y los gastos a que se refiere el segundo párrafo del inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la LIR – entre estos 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 es la promoción de la imagen misma de la empresa.

En ese sentido, bajo los alcances del citado segundo párrafo deben considerarse a **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, utilizando o disfrutando por éstos en su condición de destinatarios finales.

Al respecto, Marco Chávez señala que:

El inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR excluye del concepto del gasto de representación y por lo tanto del límite para su deducción a los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Si bien la referida norma reglamentaria solo hace referencia a los gastos de propaganda esto se hace solo a título de ejemplo, debiendo encontrarse dentro de la excepción los gastos de publicidad, la promoción de ventas y otros dirigidos a la masa de consumidores con el fin que el producto o servicio sea recordado.

La razón de excluir los gastos de propaganda o publicidad masiva es que estos no tienen por finalidad representar a la empresa sino buscan impulsar las ventas de la empresa en la masa de consumidores potenciales o reales.

Es decir, en los gastos de propaganda o publicidad existe una motivación empresarial en difundir y promocionar productos en busca que sean adquiridos por los consumidores.

Por su parte, gastos tales como: agasajos publicitados, sorteos de productos u obsequios de muestras del producto son gastos de propaganda, siempre que estén dirigidos a la masa de consumidores con la finalidad empresarial de masificar el nombre y producto de la empresa. (Chávez Gonzales, 2006:321-322)

Asimismo, consideramos importante mencionar lo que señala el grupo de investigadores acerca de los tipos de gastos, en el citado artículo mencionado previamente:

La LIR y su Reglamento no han establecido una limitación o prohibición respecto a este tipo de gasto, por lo que para que sea deducible debe cumplir con el principio de causalidad.

Si bien, los gastos de representación se encuentran tipificados en el artículo 37° inciso q) de la Ley del IR, los gastos de propaganda no tienen una tipificación similar sino que es un supuesto de exclusión que se da en el artículo 21° inciso m) del Reglamento de la Ley del IR.

Entonces, entendemos que los gastos de propaganda están ligados a la publicidad en que se incurre para poder anunciar y difundir ideas o información del producto o servicio que quiere ofrecer la empresa para cambiar la voluntad de los sujetos y prefieran el producto que ella ofrece. Asimismo, los gastos de propaganda están comprendidos por una gran masa de clientes reales y/o potenciales.

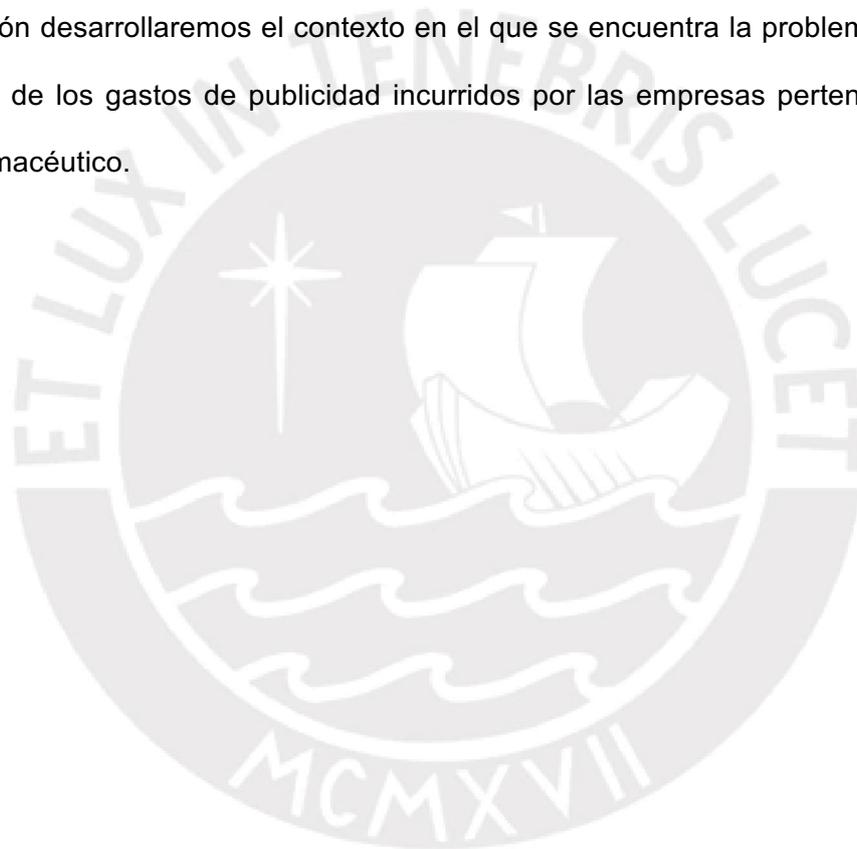
Los gastos de propaganda están dirigidos al público en general, es decir, a los clientes a quienes van dirigidos los medios de publicidad. Además, a la propaganda no le interesa la identificación de cada uno de éstos clientes ya que está vinculado a la publicidad masiva como estrategia para que la empresa pueda obtener mayor público y así ofrecer su producto con lo cual le hace tener una posición mayor en el mercado.” (Cárdenas Miranda, y otros, 2005:213)

Por tanto, podemos apuntar a que los gastos de publicidad y propaganda obedecen a un mismo fin, distinto al de los gastos de representación, como es el hecho de persuadir a los consumidores sobre las bondades de los bienes o servicios que ofrezcan las empresas, con el objetivo de conseguir nuevos clientes y así obtener un incremento en las ventas (fines netamente comerciales). Dicho esto, consideramos que los gastos de publicidad:

1. Financian actividades que **se encuentran comprendidas en las de propaganda;**
2. Están dirigidos **a una masa de consumidores reales o potenciales;**

3. Tienen como **finalidad, promocionar directamente ya sean servicios o productos;** y
4. Prescinden de la necesidad de encontrarse dirigidos a distribuidores o mayoristas, por cuanto **la inversión persigue, el hecho de obtener nuevos clientes.**

De este modo, habiendo esbozado el tratamiento y la aplicación de las normas tributarias sobre la deducción de los gastos de representación y publicidad, a continuación desarrollaremos el contexto en el que se encuentra la problemática de la deducción de los gastos de publicidad incurridos por las empresas pertenecientes al sector farmacéutico.



CAPÍTULO II: LA DEDUCCIÓN TRIBUTARIA DE LOS GASTOS DE PUBLICIDAD DE LAS EMPRESAS FARMACÉUTICAS.

En el presente capítulo abordaremos el marco legal sanitario, en el que se encuentran comprendidas las actividades de publicidad de los productos farmacéuticos.

Una vez descrito dicho marco normativo, pasaremos a desarrollar el criterio empleado por el Tribunal Fiscal sobre la deducción de los gastos de publicidad incurridos por las empresas farmacéuticas, según lo resuelto en diversa jurisprudencia.

Finalmente, describiremos la realidad problemática de la deducción de dichos gastos, para fines de la determinación del IR.

2.1 MARCO LEGAL DE LA PUBLICIDAD EN EL SECTOR FARMACÉUTICO

ANTECEDENTES NORMATIVOS

Conforme con lo señalado en el Boletín N° 2 del año 2014 publicado por el Equipo de Control Publicitario²², la regulación publicitaria farmacéutica en el Perú se aplica desde el año 1946. Según lo indicado por el referido Equipo, antes se realizaba un control publicitario previo y actualmente se realiza un control posterior. No obstante ello, el antecedente más antiguo que hemos detectamos fue la Resolución Ministerial N° 0407-

²² Equipo que pertenece a la Dirección General de Medicamentos, Insumos y Drogas del Ministerio de Salud. Ver:
http://www.digemid.minsa.gob.pe/Upload/UpLoaded/PDF/Boletines/ControlPublicitario/B26_2014_02.pdf , visto el 8 de diciembre de 2015 - 19:30pm.

93-SA/DM²³ aprobó la Directiva N° 007-93-DG-DIGEMID, la misma que en el numeral

5.3.1, dispuso lo siguiente:

5.3 DE LA PUBLICIDAD

5.3.1 Los productos farmacéuticos de venta bajo receta médica no podrán ser objeto de publicidad masiva para el público en general. Deberán observar los criterios éticos de promoción y publicidad establecido por el Ministerio de Salud y la Organización Mundial de la Salud.

Más adelante, se promulgó la Ley N° 26842, Ley General de Salud (en adelante, “Ley General de Salud”) la misma que estableció, entre otras regulaciones, la concerniente a la publicidad farmacéutica en el Perú en el Capítulo III de su Título II²⁴. En dicho Capítulo, se estipularon los siguientes artículos:

Artículo 69°:

Pueden ser objeto de publicidad a través de medios que se encuentren al alcance del público en general, los productos farmacéuticos que cuentan con Registro Sanitario en el país y autorizados para su venta sin receta médica.

Además de lo dispuesto en las normas generales sobre publicidad en defensa del consumidor, el anuncio publicitario destinado al público en general, no deberá contener exageraciones sobre sus propiedades que puedan inducir a error al consumidor.

Sólo por excepción y atendiendo a razones debidamente justificadas, la Autoridad de Salud de nivel nacional podrá determinar los productos farmacéuticos de venta bajo receta médica que pueden ser objeto de publicidad a través de medios que se encuentren al alcance del público en general. En este caso la publicidad remitirá al consumidor a leer las instrucciones contenidas en el prospecto o inserto que acompañan al producto farmacéutico.

Artículo 70°:

Queda prohibida la publicidad en envases, etiquetas, rótulos, empaques, insertos o prospectos que acompañan a los productos farmacéuticos de venta bajo receta médica.

Artículo 71°:

La promoción y la publicidad de productos farmacéuticos autorizados para venta bajo receta médica, se encuentra restringida a los profesionales que los prescriben y dispensan. En el caso de tratarse de publicidad gráfica podrá hacerse únicamente a través de revistas especializadas, folletos, prospectos o cualquier otra forma impresa que contenga información técnica y científica.

²³ Vigente desde el 5 de agosto de 1993 y fue derogada por la Décimo Cuarta Disposición Complementaria, Transitoria y Final del Decreto Supremo N° 021-2001-SA, publicado el 16 julio de 2001. Decreto Supremo que fue derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N° 014-2011-SA.

²⁴ Vigente desde el 21 de julio de 1997 hasta el 27 de noviembre de 2009, fue derogado por la Octava Disposición Complementaria Transitoria y Final de la Ley N° 29459.

Por excepción está permitida la difusión de anuncios de introducción y recordatorios dirigidos a los profesionales de los Cuerpos Médico y Farmacéutico a través de medios al alcance del público en general.

El contenido de la información que se brinde está sujeta a la norma que la Autoridad de Salud de nivel nacional dicte sobre esta materia.

La información contenida en la publicidad de los productos farmacéuticos en general, debe arreglarse a lo autorizado en el Registro Sanitario.

Artículo 72º:

La publicidad engañosa de medicamentos está sujeta a rectificación.
(El énfasis es nuestro)

LEGISLACIÓN VIGENTE

De acuerdo con la legislación sanitaria vigente, la norma que regula las actividades de promoción y publicidad de productos farmacéuticos es la Ley N° 29459 - Ley de los Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios y sus normas modificatorias (en adelante, "Ley de Productos Farmacéuticos")²⁵.

Dicha norma, establece que existen 3 clases de productos pasibles de regulación sanitaria: (1) productos farmacéuticos; (2) dispositivos médicos; y (3) productos sanitarios²⁶.

²⁵ Vigente a partir del 27 de noviembre de 2009.

²⁶ De acuerdo con lo establecido en el artículo 6º de la Ley N° 29459, los productos regulados en dicha Ley se clasifican de la siguiente manera:

1. Productos farmacéuticos:

- a) Medicamentos.
- b) Medicamentos herbarios.
- c) Productos dietéticos y edulcorantes.
- d) Productos biológicos.
- e) Productos galénicos.

2. Dispositivos médicos:

- a) De bajo riesgo.
- b) De moderado riesgo.
- c) De alto riesgo.
- d) Críticos en materia de riesgo.

3. Productos Sanitarios:

- a) Productos cosméticos.
- b) Artículos sanitarios.
- c) Artículos de limpieza doméstica.

Asimismo, la norma agrega que de acuerdo al avance de la ciencia y tecnología, mediante decreto supremo, se puede actualizar la clasificación establecida en la referida Ley.

Para los fines de la presente investigación abordaremos el marco normativo establecido únicamente para las actividades de promoción y publicidad de productos farmacéuticos²⁷ y dispositivos médicos²⁸.

En tal sentido, debemos indicar que de acuerdo con lo dispuesto en el Anexo N° 1 del Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de Productos Farmacéuticos, Dispositivos Médicos y Productos Sanitarios aprobado mediante el Decreto Supremo N° 016-2011-SA (en adelante, “el Reglamento de Productos Farmacéuticos”)²⁹, se definen como:

89. 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.

90. 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. (El énfasis es nuestro)

En este contexto, las referidas actividades, se encuentran actualmente reguladas en forma muy similar a la establecida en la Ley General de Salud, de la siguiente manera:

²⁷ De acuerdo al numeral 1 del artículo 4° de la Ley de Productos Farmacéuticos, un producto farmacéutico es un preparado de composición conocida, rotulado y envasado uniformemente, destinado a ser usado en la prevención, diagnóstico, tratamiento y curación de una enfermedad; conservación, mantenimiento, recuperación y rehabilitación de la salud.

²⁸ Por su parte, el numeral 3 del artículo 4° de la Ley de Productos Farmacéuticos, establece que un dispositivo médico es cualquier instrumento, aparato, implemento, máquina, reactivo o calibrador in vitro, aplicativo informático, material u otro artículo similar o relacionado, previsto por el fabricante para ser empleado en seres humanos, solo o en combinación, para uno o más de los siguientes propósitos específicos:

- a) Diagnóstico, prevención, monitoreo, tratamiento o alivio de una enfermedad.
- b) Diagnóstico, monitoreo, tratamiento, alivio o compensación de una lesión.
- c) Investigación, reemplazo, modificación o soporte de la anatomía o de un proceso fisiológico.
- d) Soporte o mantenimiento de la vida.
- e) Control de la concepción.
- f) Desinfección de dispositivos médicos.

²⁹ Vigente a los 180 días calendario contados a partir de su publicación en el Diario Oficial El peruano, el 27 de julio de 2011.

(i) **Publicidad de productos farmacéuticos y dispositivos médicos cuya condición de venta es sin receta médica:**

Según lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 39º de la Ley de los Productos Farmacéuticos, solamente los productos farmacéuticos y dispositivos médicos, que cuenten **con registro sanitario del país y están 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.**

Agrega la norma que la publicidad debe contener, además del nombre del producto, la dosis, concentración o forma farmacéutica del mismo, según sea el caso, bajo los siguientes criterios:

Siempre que aluda a las indicaciones terapéuticas o acción farmacológica del producto, las mismas que deberán necesariamente consignar o referirse a las principales advertencias y precauciones que deben observarse para su uso; con un tamaño de letra Arial de ocho (08) puntos y en forma proporcional con el resto del anuncio, para así promover su lectura y comprensión por parte del público consumidor³⁰.

En el caso de productos farmacéuticos y dispositivos médicos, los anuncios televisivos deben consignar las principales precauciones y advertencias en forma clara, legible y con un tamaño de letra que sea perceptible y/o adecuado para el consumidor. Las leyendas escritas deben tener una duración proporcional al tiempo que dure el spot. En el caso de anuncios radiales, la información debe ser

³⁰ Conforme con el artículo 41º de la Ley de Productos Farmacéuticos.

difundida y pronunciada, en el mismo ritmo y volumen que el anuncio, en términos claros y comprensibles.³¹

(ii) Publicidad de productos farmacéuticos y dispositivos médicos cuya condición de venta es con receta médica:

Conforme con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 39° de la Ley de Productos Farmacéuticos, **la promoción y publicidad de productos farmacéuticos y dispositivos médicos autorizados para venta bajo receta médica debe ser dirigida exclusivamente a los profesionales que los prescriben y dispensan**; por excepción, los anuncios de introducción dirigidos a dichos profesionales se pueden realizar en medios masivos de comunicación;

Dicha publicidad deberá efectuarse bajo las especificaciones que se encuentran dispuestas en el Reglamento de Productos Farmacéuticos.

(iii) Muestras médicas y muestras gratuitas:

Sobre el particular, debemos indicar que las muestras médicas y las muestras gratuitas no califican como productos farmacéuticos o dispositivos médicos, no obstante, hemos considerado mencionar la regulación sanitaria de este tipo de implementos, por los fines de nuestra investigación, toda vez que las empresas farmacéuticas suelen emplearles como parte de sus actividades de publicidad y promoción de sus productos.

³¹ Artículo 194° del Reglamento de Productos Farmacéuticos, modificado por el Decreto Supremo N° 001-2012-SA.

En tal sentido, se debe tener en cuenta que en los artículos 195° y 202° del Reglamento de Productos Farmacéuticos, se establece que **no está justificada ni permitida la entrega de muestras médicas o muestras gratuitas, de productos farmacéuticos autorizados para venta con receta médica, directamente a los pacientes o público en general.** La entrega de muestras gratuitas a la población no tiene justificación médico- sanitaria.³²

Asimismo, cabe precisar que el artículo 44° del Reglamento de Establecimientos Farmacéuticos aprobado por el Decreto Supremo 014-2011-SA (en adelante, “Reglamento de Establecimientos Farmacéuticos”)³³, establece que las farmacias o boticas **no pueden tener como existencias, muestras médicas o muestras**

³² En el Reglamento de Productos Farmacéuticos, se dispone lo siguiente:

Artículo 195.- De la publicidad y promoción médica en los establecimientos de salud **Queda prohibida en los establecimientos de salud, la entrega directa a los pacientes y público en general, de muestras médicas o muestras gratuitas de productos farmacéuticos autorizados para venta con y sin receta médica, así como cualquier otra actividad de persuasión a los pacientes, por parte de los visitantes médicos u otros agentes de las empresas farmacéuticas.**

En los establecimientos de salud, no se autorizará a las empresas farmacéuticas, la instalación de módulos o ambientes para realizar actividades de promoción y publicidad o entrega de medicamento u otros productos farmacéuticos.

En los establecimientos de salud, los visitantes médicos u otros agentes de las empresas farmacéuticas **no deben tener acceso a los consultorios de atención y pabellones de hospitalización, ni interferir con las actividades que realicen los profesionales de la salud con los pacientes.**

Las autoridades competentes en cada establecimiento deberán fijar áreas de ubicación y horarios delimitados y restringidos para el ingreso, permanencia y actividades que realicen los visitantes médicos u otros agentes de las empresas farmacéuticas.

La regulación de las actividades que realizan los visitantes médicos u otros agentes de las empresas farmacéuticas, es de responsabilidad de los directores de los establecimientos de salud o quienes hagan sus veces.

Artículo 202.- Está prohibida la entrega de muestras médicas y/o gratuitas de productos farmacéuticos de venta con receta médica directamente a la población, en autoservicios, peajes, restaurantes, playas u otras, así como la distribución en forma personalizada al domicilio de los consumidores.

De darse el caso se procederá a la emisión de las medidas de seguridad a que hubiera lugar.

³³ Vigente a los 180 días hábiles contados a partir su publicación en el Diario Oficial El peruano el 27 de julio de 2011..

gratuitas de productos farmacéuticos, dispositivos médicos o productos sanitarios en las áreas de dispensación o almacenamiento.

De lo antes expuesto, se logra apreciar que en los casos en que la promoción o publicidad que efectúan las empresas farmacéuticas, sobre sus productos, se encuentre vinculada a aquellos que califiquen como de expendio con receta médica, esta sólo podrá estar dirigida a los profesionales de la salud; en cambio, si la publicidad está vinculada a productos farmacéuticos de expendio sin receta médica, la publicidad podrá estar dirigida al público en general.

Por otro lado, debemos señalar que conforme con lo dispuesto en el artículo 40° de la Ley de Productos Farmacéuticos, el legislador ha establecido 3 supuestos adicionales al que fuere establecido en el derogado artículo 70° de la Ley General de Salud.

Así, los supuestos que constituyen publicidad farmacéutica prohibida, actualmente son los siguientes:

1. La publicidad en envases, etiquetas, rótulos, empaques, insertos o prospectos que acompañen a los productos farmacéuticos de venta bajo receta médica.
2. La entrega directa de muestras gratuitas de productos farmacéuticos de venta bajo receta médica, con fines de persuasión a los pacientes y público en general por parte de las empresas farmacéuticas, visitadores médicos o promotores.
3. Cualquier actividad que incentive la venta, prescripción o dispensación de productos farmacéuticos en los establecimientos farmacéuticos de dispensación.
4. Otros supuestos considerados en el Reglamento.

Como se puede apreciar, en la normativa vigente el legislador ha establecido un mayor nivel de restricción respecto de la publicidad que se realiza en establecimientos de salud y en establecimientos farmacéuticos de dispensación, cuya definición se encuentra

establecida en el artículo 2º del Reglamento de Establecimientos Farmacéuticos, como sigue:

Artículo 2.- Definiciones

A efecto del presente Reglamento se adoptan las siguientes definiciones:

(...)

30. **Establecimiento farmacéutico.-** Establecimiento dedicado a la fabricación, control de calidad reacondicionamiento, comercialización, importación, exportación, almacenamiento, distribución, atención farmacéutica, preparados farmacéuticos, expendio de productos farmacéuticos, dispositivos médicos o productos sanitarios entre otras actividades según su clasificación y que debe contar con autorización sanitaria de funcionamiento. (El énfasis es nuestro).

(...)

32. **Establecimiento de salud.-** Establecimiento que realiza, en régimen ambulatorio o de internamiento, atención de salud con fines de prevención, promoción, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación, dirigida a mantener o restablecer el estado de salud de las personas, las familias y la comunidad. (El énfasis es nuestro)

En dichos establecimientos no es posible la realización de actividad alguna que incentive la venta de productos farmacéuticos. En la medida que la norma ha establecido una restricción tan amplia, hemos considerado pronunciarnos respecto de las implicancias tributarias de dicha norma en el siguiente capítulo.

Habiendo desarrollado el marco normativo en el que se encuentran reguladas las actividades de promoción y publicidad de las empresas farmacéuticas, en las siguientes líneas, expondremos, la interpretación jurisprudencial de las normas materia de investigación y el modo en el que el Tribunal Fiscal las aplica a fin de resolver cada caso concreto.

2.2 POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

A continuación estudiaremos una serie de Resoluciones del Tribunal Fiscal relacionadas a la problemática materia de nuestra investigación, las cuales versan sobre ejercicios fiscalizados, de fecha anterior y posterior a la entrada en vigencia de la Ley de Productos Farmacéuticos.

1) Jurisprudencia que versa sobre ejercicios de fecha anterior a la entrada en vigencia de la Ley de Productos Farmacéuticos:

- En la RTF N° 756-2-2000, de fecha 29 de agosto de 2000, el Tribunal se pronunció respecto de una controversia asociada al IR del ejercicio 1994 y en este contexto indicó lo siguiente:

Los gastos por eventos de medicina y otros efectuados a favor de estudiantes de medicina -en los que subyace una motivación empresarial de difundir y promocionar productos de una empresa de laboratorio farmacéutico- deben considerarse como egresos asimilables a gastos de publicidad, y, por tanto, deben ser considerados deducibles para efecto del IR.

Ahora, si bien dicho tipo de empresa tiene como principal cliente a un distribuidor, **la demanda de sus artículos no dependerá de los gustos o exigencias del mismo, sino, más bien, de los requerimientos de los consumidores finales o potenciales, en este caso, de los que participan en el proceso de decisión de compra, que es a quienes va dirigida la estrategia de mercadotecnia-**, por lo que el negocio con el distribuidor dependerá de la demanda que los productos tengan. (El énfasis es nuestro)

En esa misma Resolución, el Tribunal señaló que **los gastos incurridos en muestras médicas califican como gastos de publicidad,** los cuales serán deducibles **pues están destinados a promover o hacer conocer las cualidades del producto farmacéutico mediante la entrega gratuita de éstos a los profesionales médicos, clientela y público en general.**

- En la RTF No. 7823-4-2014, de fecha 26 de junio de 2014, el Tribunal Fiscal se pronuncia respecto de una controversia en relación con el IR del ejercicio 2002, y en este contexto señaló que **las erogaciones realizadas por la empresa farmacéutica para la participación de médicos en eventos nacionales e internacionales –que, según refiere, comprenderían a la inscripción en cursos, transporte y viáticos, así como la compra de licores-, pudieron haberse considerado deducibles como gastos de publicidad,** no obstante, no ocurrió así debido a que la recurrente únicamente había entregado la

documentación que sustentaba la adquisición de los bienes, no así aquella que permitía acreditar la efectiva entrega de los mismos.

En otras palabras, para el Tribunal los gastos incurridos por la empresa farmacéutica eran causales sustantivamente y calificaban como gastos de publicidad, pero fueron considerados no deducibles por haberse incumplido el principio de fehaciencia.

Para el Tribunal no fue suficiente que la recurrente le presente las listas de los bienes supuestamente entregados, para acreditar la causalidad, pues según el Tribunal, debió presentar el cargo de recepción de las personas o instituciones a las que precisamente se les habría entregado los bienes. El Tribunal señaló expresamente que:

(...) Dicha documentación no resulta suficiente para acreditar la entrega de estos con fines promocionales.

De acuerdo a lo consignado en el memorándum que presentó la recurrente como medio probatorio de la causalidad del gasto, **únicamente se muestra la aprobación del ciclo promocional que debía ser otorgada por el gerente de ventas, y siguiendo una determinada política de promoción de ventas, no habiendo presentado la recurrente documentación que sustente que la adquisición de tales bienes obedeció al cumplimiento de dicha política promocional.** (...) (El énfasis es nuestro).

- En el caso de la RTF N° 9999-8-2011, de fecha 10 de junio de 2011, el Tribunal Fiscal resolvió una controversia vinculada con el IR del ejercicio 2007, en dicha RTF se señala que la Administración Tributaria había efectuado reparos respecto de los siguientes desembolsos:
 - a) Confección de polos con el estampado del producto que comercializa la recurrente para promover la venta del medicamento.

- b) Eventos realizados con las farmacias para considerar que estas son los puntos de venta de sus medicamentos.
- c) Pagos al Congreso Mundial de Dermatología a favor de determinados médicos.
- d) Gastos vinculados al “Programa Servicio de Apoyo al Médico”, respecto de los cuales la recurrente señaló que dicho gasto se encontraba acreditado por cuanto los profesionales que participaron de este, elaboraron y emitieron las prescripciones de recetas por los productos que comercializa.
- e) Gastos por el “Programa de leche Sancor”, mediante el cual se realizaron diversos gastos por viajes a favor de médicos en pasajes, inscripción, viáticos y otros relacionados a dichos viajes.

Sobre el particular, el Tribunal señaló que:

- (i) En el caso de los gastos incurridos por la elaboración de prendas de vestir (como polos con el nombre de un producto farmacéutico impreso), resulta razonable considerar que estas erogaciones cumplen con el principio de causalidad respecto de la actividad desarrollada por la recurrente.
- (ii) En el caso de los demás gastos incurridos por la recurrente que no estuvieron asociados a la elaboración de prendas³⁴, no ha sido acreditado

³⁴ En las cuales se incluyen las erogaciones realizadas para la participación de médicos en el Congreso Mundial de Dermatología realizado en el extranjero que según se refiere comprenderían el transporte y viáticos de la delegación que la representó en esa oportunidad, y que incluyó a médicos peruanos que estuvieron en el stand de Bagó para compartir temas científicos y técnicos vinculados a sus productos; y asimismo, las derivadas de entregas en dinero como contraprestación de servicios prestados por médicos, pago de bolsas de viaje, estadía de hoteles, inscripción en congresos o cursos profesionales, compra de libros para terceros, vales de consumos de alimentos, atenciones a terceros, los que según refiere la contribuyente son parte de las promociones que realiza con los médicos que recetan sus productos, es el caso del Programa Servicio de Apoyo al Médico y el Programa de Leche Sancor.

Que sobre el particular si bien es cierto los gastos de representación en que incurre el contribuyente son deducibles de la renta neta de tercera categoría; también lo es que, en el presente caso, no se ha demostrado ni sustentando documentariamente que las adquisiciones de pasajes, asunción de viáticos, inscripción en congresos y demás conceptos asumidos por la recurrente a favor de los médicos, o los pagos realizados a estos profesionales, hayan tenido como finalidad ser representadas fuera de sus

que los mismos hayan sido realizados con el objeto de que la recurrente sea representada fuera de su local o establecimientos, o que hubiesen sido destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición en el mercado. Dichos objetivos no pueden ser verificados para el caso de eventos o agasajos organizados a favor de dependientes de las farmacias que expenden sus productos, 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 ni acreditado que ellos puedan objetivamente influir en el incremento de las ventas que realiza la recurrente.

- (iii) Las erogaciones mencionadas en el ítem anterior no pueden ser calificadas como gastos de publicidad³⁵, en atención a los términos descritos de manera precedente, constituyendo en todo caso, actos de liberalidad a favor de terceros, y como consecuencia de ello no susceptibles de ser deducidos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.
- (iv) De los argumentos expuestos, así como de la documentación presentada, no es posible establecer ni menos concluir que las erogaciones realizadas³⁶

oficinas, locales o establecimientos, o para presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición en el mercado.

³⁵ El Tribunal interpreta el inciso m) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del IR y señala que se encuentran comprendidos en la excepción reglamentaria, aquellos gastos realizados para efecto de una promoción masiva, entre los que se incurriría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas; actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales, conceptos que resultan deducibles del impuesto a la renta sin la limitación del inciso q) del artículo 37° de la Ley que regula este tributo; siempre y cuando se demuestre la relación de causalidad con las rentas gravadas.

³⁶ Para el caso del Congreso Internacional de Dermatología que se había realizado en Buenos Aires-Argentina, en el mes de octubre de 2007 (fojas 954 a 982), no se encuentra acreditado que los gastos incurridos correspondan al establecimiento y funcionamiento de un stand en este, por cuanto si bien es cierto se asumió el costo de pasajes y estadía de personas que viajaron desde el Perú, no se ha demostrado que los beneficiarios realizaron labores durante el transcurso de dicho evento para promocionar o informar sobre los productos ofrecidos por la recurrente en el Perú.

correspondan a los conceptos señalados en el considerando precedente, sino por el contrario permiten afirmar que se tratan de actos de liberalidad realizados por la contribuyente a favor de terceros.

- En la RTF N° 19049-8-2011, de fecha 16 de noviembre de 2011, que resuelve la controversia suscitada respecto de la fiscalización del IR del ejercicio 2007, se advierte que la SUNAT consideró que la empresa farmacéutica (recurrente) no logró probar o acreditar : (i) las formas y condiciones bajo las cuales se vincula a cada participante (profesional de la salud) en los congresos, cursos, entre otros, con la generación de ingresos de dichas empresas; (ii) la entrega de las muestras médicas a los referidos profesionales³⁷; (iii) los motivos por los que era necesario cursar invitaciones a congresos en el exterior a determinados médicos a efecto de dar a conocer la cualidad de sus productos; (iv) los criterios utilizados para escoger a los beneficiarios.

Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que, en **el supuesto de los gastos por viáticos, transportes, inscripción en congresos, conferencias y cursos nacionales y en el exterior, no se ha demostrado que éstos han sido realizados con el propósito de promocionar o incrementar la venta o aceptación de alguno de sus productos**, puesto que en todo caso se verifica,

Para el supuesto de los gastos por viáticos, transportes, inscripciones en congresos, conferencias y cursos nacionales y en el exterior, no se ha demostrado que estos han sido realizados con el propósito de incrementar la venta o aceptación de alguno de sus productos, puesto que en todo caso se verifica que la documentación presentada, los eventos a los que asistieron los médicos invitados, tenían en carácter técnico, vinculados a temas de la profesión o de divulgación científica pero no respecto a la exposición o divulgación de los medicamentos comercializados por la recurrente, sus bondades o ventajas comparativas respecto de similares productos comercializados por las empresas que comparten su mismo rubro a nivel local o internacional y que poseían similar principio activo

³⁷ Al respecto, la SUNAT observó que la guía de remisión presentada no evidencia la entrega efectiva de las muestras médicas -requisito que se cumple mediante constancia de recepción de los médicos-, debido a que la presentación de la guía no resulta suficiente para demostrar la adquisición de las medicinas, sino, únicamente, su destino.

en la documentación presentada, que los eventos a los que asistieron los médicos invitados tenían carácter técnico, y estaban vinculados a temas de la profesión o de divulgación científica, pero no a la exposición o divulgación de los medicamentos comercializados por la recurrente, sus bondades o sus ventajas comparativas respecto de similares productos comercializados por empresas que comparten su mismo rubro a nivel local o internacional, y que poseían similar principio activo.

Asimismo, indicó que, si bien resulta razonable considerar que los gastos en que se incurre para mostrar al profesional de la salud -que es quien receta una medicina a sus pacientes y con dicha acción decide el consumo de los bienes que comercializa- los beneficios de sus productos frente a los que puede ofrecer su competencia, y que guardan relación con la generación y el mantenimiento de la fuente gravada, en el presente caso, no fue posible establecer que los aportes reparados por la Administración fueron destinados para este fin.

Para el Tribunal, el hecho que la recurrente haya presentado **cartas en las que se comunica el auspicio para la participación de los médicos beneficiarios en los eventos de carácter profesional, contribuye a desvirtuar las finalidades publicitarias del gasto**, así como a establecer que se trata de actos de liberalidad que tuvo la recurrente con terceros.

- 2) Jurisprudencia que versa sobre un ejercicio de fecha posterior a la entrada en vigencia de la Ley de Productos Farmacéuticos:

En la RTF N° 13388 - 4 - 2013, de fecha 20 de agosto de 2013, el Tribunal Fiscal se pronuncia respecto de una controversia suscitada por la fiscalización del IR del ejercicio 2009. En dicha RTF, el Tribunal indica lo siguiente:

- (i) Por mandato legal expreso, los medicamentos que necesitan receta médica, no pueden ser promocionados a través de actividades o publicidad dirigidas al público en general, **sino a los profesionales de la salud (médicos y farmacéuticos), para lo cual se han regulado algunas formas de promocionar medicamentos, tales como las actividades que promueven su prescripción y dispensación mediante promesas de ventajas pecuniarias o en especie, y la publicidad destinada a personas facultadas a prescribirlos o dispensarlos.**

En ese sentido, toda vez que el contribuyente es una empresa que se dedica a la fabricación de productos farmacéuticos, los cuales, conforme con lo analizado en los considerandos precedentes no pueden ser promocionados directamente al público en general, sino a través de los profesionales de la salud, **resulta razonable que la contribuyente entregara una serie de artículos a los referidos profesionales de la salud.**

Por tanto, los gastos de fabricación de artículos corresponden a gastos de publicidad y promoción, y no a gastos de representación sujetos a límite.

- (ii) Los gastos de consumo en restaurantes efectuados por la contribuyente, no fueron correctamente sustentados, puesto que no se presentó documentación alguna que pudiera sustentar la causalidad de los gastos por los consumos en restaurantes que según el contribuyente, sus trabajadores (visitadores médicos) habrían realizado como parte de sus labores de fidelización de clientes, tales como, comunicaciones que acrediten las invitaciones a los clientes, el detalle de los clientes con quienes se realizaron las reuniones, o la relación de los representantes autorizados que propiciaron dichas reuniones a nombre de la recurrente.

Por consiguiente, no corresponde la deducibilidad de dichos gastos ya que no se logró acreditar la relación de causalidad entre dichos gastos y la generación de renta gravada.

- (iii) Los gastos incurridos en el Country Club Villa, y en los que incurrió en la compra de vino, whisky, pisco, florería, panetones, turrone, pavos para campaña, viajes, vitrinas, coches, entre otros, no fueron correctamente sustentados, en la medida que el contribuyente no presentó documentación que acredite la recepción de tales bienes por parte de los profesionales de la salud.

Al respecto, debemos indicar que de las Resoluciones expuestas, se advierte que el Tribunal no ha establecido un criterio uniforme respecto del análisis sustantivo de la causalidad de los gastos de publicidad de los productos farmacéuticos (denominados así por las empresas farmacéuticas), puesto que como vimos, en determinados pronunciamientos considera de los gastos incurridos por las empresas farmacéuticas en eventos, congresos, viajes, viáticos, no relacionados exclusivamente con los productos que comercializa o produce la empresa farmacéutica, a favor de profesionales de la salud, inclusive a favor de estudiantes de medicina, califican como de publicidad y en otros casos los considera liberalidades.

No obstante, se logra apreciar que el Tribunal Fiscal considera pertinente aplicar las normas sanitarias en el análisis sustantivo de la causalidad de los gastos de publicidad de los productos farmacéuticos.

Habiendo verificado la posición del Tribunal, en las siguientes líneas desarrollaremos la realidad problemática de la deducción de los gastos de publicidad incurridos por las empresas farmacéuticas.

2.3 DESCRIPCIÓN DE LA REALIDAD PROBLEMÁTICA

Las empresas pertenecientes al sector farmacéutico peruano, como muchas otras empresas comerciales, invierten grandes cantidades de dinero en la promoción y publicidad de sus productos, con la finalidad de generar mayores ingresos.

Como vimos anteriormente, dichas empresas disponen efectuar “la publicidad” de sus productos mediante la entrega de, entre otros, los siguientes bienes:

- i. Muestras médicas gratuitas;
- ii. Gmix o souvenirs³⁸;
- iii. Vademécums³⁹;
- iv. Presentaciones y exposiciones en ferias de salud; y
- v. Convenios con profesionales de la salud, dentro de los cuales se otorgan becas para cursos, congresos, simposios, entre otros, a favor de profesionales de la salud, que no son empleados o trabajadores de las empresas farmacéuticas.

Para los fines de nuestra investigación, clasificaremos dichos gastos de publicidad en dos únicos grandes rubros, aquellos asociados a productos o dispositivos farmacéuticos de expendio: (a) Sin receta médica; y (b) Con receta médica.

Respecto de los gastos asociados al rubro a), consideramos que los mismos cumplen el principio de causalidad y califican como gastos de publicidad para efectos tributarios siempre que se encuentren dirigidos a la masa real o potencial de consumidores con el objeto de difundir los beneficios de los productos o dispositivos farmacéuticos que las empresas producen o comercializan con el propósito de generar mayores ingresos, y

³⁸ Bienes que se entregan como obsequios y contienen la marca y el logo del producto farmacéutico.

³⁹ Literatura sobre la composición química de los productos farmacéuticos, así como el tratamiento o la cura de las enfermedades a las que están dirigidos.

por lo tanto, su deducción no se encontrará sujeta a límite, de conformidad con lo establecido en el literal m) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del IR.

No obstante, amerita realizarse otro tipo de análisis en el caso de determinar la deducción de los gastos de publicidad que se encuentran asociados al rubro b). Ello, en la medida que la restricción establecida por la ley sanitaria respecto de éstos, entra en conflicto con el lineamiento establecido en la norma tributaria pues se trata de un tipo especial de publicidad.

En ese sentido, partiendo de una interpretación literal del inciso m) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del IR, se podría considerar que los gastos de publicidad destinados a los profesionales de la salud contemplarían un límite a su deducción por cuanto no se encuentran dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales, sino exclusivamente a los profesionales de la salud.

Por tal motivo, consideramos que deberá analizarse la naturaleza del gasto, en concordancia con las definiciones de publicidad y promoción farmacéutica establecidas en las normas sanitarias, y sobre la base de ello se podrá determinar si el mismo califica como gasto de representación o publicidad en virtud al desarrollo legal y jurisprudencial explicado en el primer capítulo.

De este modo, nuestra posición es que los gastos asociados al rubro b), calificarán como gastos de publicidad deducibles y causales, en la medida que las actividades a las que se encuentren relacionados se encuentren directamente vinculadas a difundir información a los profesionales de la salud, sobre los productos o dispositivos que las empresas farmacéuticas comercialicen o produzcan con el fin de promover su venta o consumo, debiendo encontrarse debidamente sustentadas.

Ello, por cuanto dicha actividad se encuentra directamente relacionada a la generación de rentas empresariales o al mantenimiento de las mismas.

Por otro lado, en lo que respecta a los gastos asociados a las entregas de obsequios y agasajos como por ejemplo: vales de consumo en restaurantes y supermercados, vinos, whiskies, así como los antes mencionados convenios con profesionales de la salud (vinculados a eventos o congresos de carácter exclusivamente técnico), entre otros beneficios entregados a favor de los profesionales de la salud, en ningún caso podrían calificar como gastos de publicidad, en tanto no están relacionados a la promoción o publicidad de los productos farmacéuticos.

Nuestra posición es que dichos califican como gastos de representación, en tanto se efectúan con el objeto de fidelizar al profesional de la salud, el cual, constituye un sujeto estrechamente vinculado con el negocio farmacéutico, pues cumple las veces de asesor autorizado de los potenciales clientes de las empresas farmacéuticas, en concordancia con los criterios del Tribunal Fiscal esbozados en los pronunciamientos de las Resoluciones N° 08634-2-2001, 7827-1-2008, entre otras.

Ello, tomando en consideración que los referidos gastos no deberían afectar los criterios netamente objetivos bajo los cuales, el profesional de la salud, debería prescribir determinados productos farmacéuticos, esto es, los componentes de cada medicamento, sus contraindicaciones, efectos colaterales, entre otros, que le permitan decidir el mejor producto farmacéuticos para curar o tratar determinadas enfermedades.

Sin perjuicio de lo antes mencionado, consideramos importante indicar que dichos gastos, violentan lo estipulado en los Criterios Éticos establecidos por la Organización Mundial de la Salud ("OMS") sobre la promoción publicidad y propaganda de los medicamentos, según los cuales:

1.14 “La promoción, la propaganda y la publicidad de los medicamentos de venta bajo receta solamente podrá dirigirse a los profesionales de la salud y no debe inducir a su prescripción o dispensación irracional.

1.15 Las actividades educativas y científicas (congresos, simposios, seminarios y otros) no se deben utilizar deliberadamente para fines promocionales.

1.16 **Las empresas farmacéuticas no deben ofrecer incentivos a los profesionales responsables de prescribir o dispensar medicamentos** y estos no deben solicitar o recibir incentivos de ningún tipo.⁴⁰ (El énfasis es nuestro)

En ese sentido, se advierte que no es ético que los profesionales de la salud, acepten la entrega de gastos de representación- como los incurridos en congresos, cursos, becas, seminarios, vinos, vales, entre otros-, pues esto podría llevarles a recetar un producto farmacéutico bajo un análisis subjetivo e interesado.

No obstante, de la jurisprudencia antes estudiada, se logra apreciar que son muchos los casos en que distintas empresas farmacéuticas, incurren en este tipo de gastos considerados no éticos, con la finalidad de persuadir a los profesionales de la salud a prescribir sus productos, bajo el calificativo de “gastos de publicidad” o “gastos de representación”.

En este contexto, consideramos que hasta que el legislador no establezca una norma que haga vinculante y coercible las exigencias éticas antes citadas, dichos gastos podrán calificar en forma sustantiva como gastos de representación por la finalidad que persiguen, a pesar de que estas no sean actividades éticas.

Ahora bien, precisamente por este conflicto ético, consideramos que existe la dificultad por parte de las empresas farmacéuticas de lograr acreditar la efectiva entrega de los obsequios o agasajos a favor de los profesionales de la salud.

⁴⁰ En: http://www.paho.org/hq/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=23563&Itemid=, visto el 10 de noviembre de 2015 a horas 20:00pm.

No obstante, consideramos que si las empresas farmacéuticas no logran acreditar que dichos beneficios fueron efectivamente otorgados a favor de los profesionales de la salud, dichos gastos no serán deducibles por incumplirse con el criterio de fehaciencia del principio de causalidad.

Adicionalmente, consideramos importante mencionar sobre el caso particular de la entrega de muestras médicas y muestras gratuitas que otorgan las empresas farmacéuticas a favor de los profesionales de la salud, el hecho de que la SUNAT haya emitido la Circular No. 010-2014-600000, de fecha 25 de noviembre de 2014, en la cual aborda el tema de las acciones de control, con el fin de determinar la deducibilidad de los gastos incurridos en la entrega de muestras médicas, al amparo del artículo 37° de la Ley del IR.

En la mencionada circular, la SUNAT señala que es necesario conocer el desarrollo de las actividades involucradas en la entrega de muestras médicas en el sector farmacéutico, a efectos de visualizar los controles internos que son efectuados en las mismas, para realizar posteriormente la evaluación de la deducibilidad.

Asimismo, la SUNAT señala también que es importante remarcar que el sector farmacéutico cuenta con políticas de entregas de muestras médicas periódicas, las cuales se originan en el lanzamiento de nuevos productos, el incremento de ventas, el mantenimiento de carretera y otros.

En ese sentido, la SUNAT indica que deberá examinarse el razonable funcionamiento de los siguientes controles:

- a) Las muestras médicas deben estar identificadas como tales desde su producción o adquisición por N° de Lote y cantidad de muestra médica.

- b) El ingreso/salida de muestras médicas del almacén debe acreditarse con la documentación interna y las guías de remisión que correspondan, en las cuales deberá constar la firma del receptor (visitador médico), de acuerdo a las políticas de entrega de muestras médicas de la empresa farmacéutica.
- c) El reporte del visitador médico sobre la entrega de las muestras médicas contendrá, entre otros, el nombre y el registro de colegiatura del profesional médico que las reciba; especialidad del profesional de la salud y el nombre de la campaña o evento realizado.

Adicionalmente, la SUNAT detalla que el citado reporte constituirá prueba de que el contribuyente ha cumplido con la entrega de muestras de productos farmacéuticos autorizados para venta con receta médica a los profesionales de la salud que prescriben.

De este modo, observamos que la SUNAT ha considerado uniformizar la aplicación del artículo 37° de la Ley del IR, en relación a la deducción de los gastos por concepto de muestras médicas por el sector farmacéutico.

Ahora bien, con el fin de completar el análisis propuesto en el presente trabajo de investigación, en el siguiente capítulo desarrollaremos el análisis correspondiente a determinar si los gastos de publicidad o representación incurridos por las empresas pertenecientes al sector farmacéutico en los establecimientos de salud califican como gastos deducibles para efectos del IR.

Asimismo, describiremos el tratamiento tributario empleado en otros países sobre gastos deducibles con el fin de proporcionar un mayor panorama de análisis.

CAPÍTULO III: TRIBUTACIÓN SOBRE HECHOS QUE SUPONEN LA COMISIÓN DE ACTIVIDADES PROHIBIDAS

Con el fin de completar el análisis propuesto en el presente trabajo de investigación, en las siguientes líneas desarrollaremos el análisis correspondiente a determinar si los gastos de publicidad o representación incurridos por las empresas pertenecientes al sector farmacéutico en los establecimientos de salud y establecimientos farmacéuticos, califican como gastos deducibles para efectos del IR.

Asimismo, a fin de proporcionar un mayor panorama de análisis describiremos el tratamiento tributario empleado en otros países sobre gastos deducibles.

3.1 LA PONDERACIÓN DE DERECHOS EN EL ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

Antes de iniciar nuestro análisis, consideramos importante precisar que la palabra ponderación empleada en el subtítulo, debe entenderse de conformidad con la segunda acepción establecida para ésta en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, según la cual, “ponderación” significa: atención, consideración, peso y cuidado con que se dice o hace algo⁴¹.

Ahora bien, de la normativa sanitaria vigente, hemos podido apreciar que según lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 40º de la Ley de Productos Farmacéuticos, se encuentra prohibida **cualquier actividad que incentive la venta, prescripción o**

⁴¹ Ver: <http://dle.rae.es/?id=TdSxR5a>, visitado el 7 de setiembre de 2015 - 23:10pm.

dispensación de productos farmacéuticos en los establecimientos farmacéuticos de dispensación.

De otro lado, del estudio de las Resoluciones del Tribunal Fiscal que efectuamos en el capítulo anterior, se logró advertir que existen múltiples empresas farmacéuticas que efectúan la entrega de obsequios, agasajos, entre otros, a favor de profesionales de la salud e inclusive a trabajadores de establecimientos farmacéuticos de dispensación, con fines publicitarios o promocionales⁴².

De este modo, se aprecia que los gastos en los que incurren las empresas farmacéuticas, incluyen actividades publicitarias prohibidas, en virtud a lo establecido en el referido numeral 3 del artículo 40° de la Ley de Productos Farmacéuticos.

En este escenario, en la medida que la norma tributaria no ha establecido una definición respecto de los gastos de publicidad, corresponde que se apliquen la normas del sector económico en cuestión, de conformidad con las Normas VIII⁴³ y IX del Código Tributario⁴⁴, esto es, las normas sanitarias, toda vez que no se oponen ni desnaturalizan las normas tributarias.

⁴² Como por ejemplo, se pudo apreciar de lo expuesto por el Tribunal en la RTF N° 9999-8-2011. En dicha RTF, el Tribunal se pronunció respecto del caso materia de análisis en el presente capítulo, no obstante, precisamos que el ejercicio en cuestión correspondía al año 2007, fecha en la que aún no se encontraba vigente la Ley de Productos Farmacéuticos.

⁴³ **Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.**

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo. (El énfasis es nuestro)

⁴⁴ 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. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Por tal motivo, los órganos de resolución en materia tributaria -al efectuar el análisis del principio de causalidad sobre dichas erogaciones- podrían arribar a las siguientes conclusiones:

- 1) En la medida que la propia norma sanitaria considera dicha actividad como publicidad, esto bastaría para considerar cualquier gasto destinado a la venta, prescripción o dispensación de los productos farmacéuticos en establecimientos de salud o farmacéuticos como gastos de publicidad deducibles en su totalidad, para efectos del IR.
- 2) En la medida que una norma administrativa considera que la publicidad ejercida como cualquier actividad destinado a la venta, prescripción o dispensación de los productos farmacéuticos en establecimientos de salud o farmacéuticos, se encuentra prohibida, los gastos asociados a este tipo de actividades no serán deducibles para efectos del IR.

Sobre el particular, somos de la opinión que solo la segunda conclusión es válida pues, según el método de interpretación *ratio legis*⁴⁵, la razón por la cual la norma establece semejante prohibición se debe a que en el Perú, los establecimientos farmacéuticos de dispensación son centros con alto riesgo de automedicación por parte de los pacientes.

⁴⁵ En el considerando 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00018-2007-PI/TC, el referido Tribunal señala que La *ratio legis* de una norma se refiere a buscar un sentido lógico y coherente en la frase que contiene dicha norma.

Al respecto, Von Savigny señala que en el método *ratio legis*, el intérprete emplea la lógica formal para interpretar la norma jurídica, pero antes que un método, constituye el presupuesto necesario de cualquier proceso interpretativo. A través de éste se pasa de las premisas a la conclusión mediante la motivación, cuya principal finalidad será demostrar cómo una afirmación se apoya en otras premisas. (Von Savigny, 2004)

Los trabajadores de las farmacias o boticas son agentes que pueden influir directamente en la elección de productos farmacéuticos a los pacientes, inclusive en algunas oportunidades, se ha logrado detectar por los medios de comunicación que éstos prescriben medicamentos de expendio bajo receta médica a diversos consumidores finales a pesar de no ser médicos, por ello, los trabajadores de establecimientos farmacéuticos constituyen, para las empresas farmacéuticas, objetivos importantes para generar mayores ventas.

Precisamente este tipo de actividades son las que el Estado busca erradicar y lo más coherente para los efectos prácticos del ordenamiento jurídico, sería considerar que los gastos asociados a este tipo de actividades deban ser considerados como no deducibles.

Ahora bien, a pesar de que dichas actividades se encuentren prohibidas por las normas sanitarias, para fines tributarios, las empresas farmacéuticas podrían considerar la primera conclusión como válida, esto es, que los gastos incurridos por efectuar dichas actividades, constituyen gastos de publicidad y que por tanto son gastos deducibles para fines del IR, cuya deducción no se encuentra sujeta a límite.

Por ello, nuestra posición es que para determinar la causalidad de un gasto para fines del IR no solo debe bastar con efectuar el análisis de las normas tributarias -artículos del 37° al 44° de la Ley del IR-, sino que también deberá verificarse si es que la actividad a la que se encuentra asociado dicho gasto se encuentra prohibida por las normas jurídicas que conforman el ordenamiento jurídico peruano.

En ese sentido, consideramos que bajo una interpretación de las normas tributarias que sea coherente con las demás normas del ordenamiento jurídico peruano, no es posible concluir que de conformidad con lo establecido en el inciso c) del artículo 44° de la Ley

del IR, en el caso de gastos asociados a actividades que suponen la comisión de actividades prohibidas que constituyen infracciones administrativas, solo el importe de la sanción aplicada por el sector público nacional, será aquel que se constituya como no deducible⁴⁶.

Por otro lado, consideramos pertinente indicar que respecto de otro tipo de gastos como son los asociados a temas de corrupción y soborno, sí existe en el ordenamiento jurídico peruano un mandato expreso que prohíbe la deducción de los mismos, para efectos tributarios.

Ello, conforme con lo establecido en el numeral 4 del artículo 12º de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción⁴⁷, según el cual cada Estado Parte de la Convención **denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno**, que es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15º y 16º de la Convención⁴⁸, así como **cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto**.⁴⁹

⁴⁶ Conforme con lo establecido en el inciso c) del Artículo 44º de la Ley del IR:
No son deducibles para la determinación de la renta imponible de la tercera categoría:
(...)

c) Las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el código tributario y, en general, sanciones aplicadas por el sector público nacional.

⁴⁷ El Perú es miembro adscrito a la ONU desde el 31 de octubre de 1945. Ratificó la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción con fecha 20 de octubre de 2004, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto Supremo N° 075-2004-RE.

La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción fue aprobada mediante Resolución Legislativa N° 28357, entrando en vigencia a partir del 14 de diciembre del 2015, de conformidad con el inciso 2 del artículo 56º y del inciso 3 del artículo 102º de la Constitución Política del Perú del año 1993.

⁴⁸ Siendo los mismos:
Artículo 15.- Soborno de funcionarios públicos nacionales.
Artículo 16.- Soborno de funcionarios públicos extranjeros y de funcionarios de organizaciones internacionales públicas.

⁴⁹ En: https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163_S.pdf revisado el 2 de noviembre de 2015 a horas 22:00pm.

Por ello, nuestra posición en la presente investigación es que para efectuar una interpretación sistemática y coherente del conjunto de normas que conforman el ordenamiento jurídico peruano, si una actividad se encuentra prohibida por el Estado, el gasto asociado a esa misma actividad no debería ser asumido por el propio Estado en términos fiscales, y por ello, corresponde considerar a dicho gasto como no deducible para efectos de determinar el IR, como consideramos, se hizo, en el caso del antes citado artículo 12º de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.

Por tanto, no constituye un gasto deducible aquel que se encuentre asociado a actividades que impliquen la vulneración de normas jurídicas, como en el caso materia de análisis lo son aquellas actividades que buscan incentivar la venta, prescripción o dispensación de productos farmacéuticos en los establecimientos de salud y/o en establecimientos farmacéuticos.

Asimismo, somos de la opinión que en el marco del Estado Constitucional⁵⁰ en el que nos encontramos, el análisis del principio de causalidad, deberá efectuarse evaluando

⁵⁰ En la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el Expediente N° 3741-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional señala que en el Estado Constitucional, la legitimidad de las leyes se evalúa en función de su conformidad con la Constitución y los derechos fundamentales que ella reconoce.

En los considerandos 5 y 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 5854-2005-PA/TC, se señala lo siguiente:

La Constitución es, pues, norma jurídica y, como tal, vincula. De ahí que, con acierto, pueda hacerse referencia a ella aludiendo al "Derecho de la Constitución", esto es, al conjunto de valores, derechos y principios que, por pertenecer a ella, limitan y delimitan jurídicamente los actos de los poderes públicos.

Bajo tal perspectiva, la supremacía normativa de la Constitución de 1993 se encuentra recogida en sus dos vertientes: tanto aquella objetiva, conforme a la cual la Constitución preside el ordenamiento jurídico (artículo 51º de la Constitución), como aquella subjetiva, en cuyo mérito ningún acto de los poderes públicos (artículo 45º de la Constitución) o de la colectividad en general (artículo 38º de la Constitución) puede vulnerarla válidamente.

Los artículos de la Constitución antes mencionados disponen lo siguiente:

Artículo 38º.- Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación.

Artículo 45º.- El poder del Estado emana del pueblo. Quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen.

también si es que el gasto incurrido por el contribuyente se encuentra asociado a una actividad que vulnera derechos fundamentales. De este modo, si se logra acreditar ello, dicho gasto no deberá ser considerado como deducible para efectos del IR en aplicación del principio de jerarquía normativa⁵¹.

Bajo esa línea argumentativa, consideramos que los gastos materia de análisis, no deberán ser considerados deducibles para efectos del IR, pues las actividades asociadas a dichos gastos violentan el derecho a la salud⁵², el mismo que si bien en nuestro ordenamiento jurídico no se encuentra contemplado entre los derechos fundamentales formalmente establecidos en el artículo 2° de la Constitución Política del Perú del año 1993 (en adelante, “la Constitución”), sino que se le reconoce en el capítulo de los derechos económicos y sociales a que se refieren los artículos 7° y 9° de la Constitución, para el Tribunal Constitucional, éste cuenta con carácter de derecho fundamental cuando la vulneración del mismo compromete otros derechos fundamentales, como el derecho a la vida, la integridad física o el libre desarrollo de la personalidad⁵³.

Artículo 51°.- La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

⁵¹ Al respecto, el artículo 102° del Código Tributario, señala:

Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154°.

⁵² Cabe precisar que en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el Expediente N° 7231-2005-PA/TC, el Tribunal Constitucional señala que:

El contenido o ámbito de protección de este derecho constitucional consiste en la “facultad inherente a todo ser humano de conservar un estado de normalidad orgánica funcional, tanto física como psíquica, así como de restituirlo ante una situación de perturbación del mismo”. (STC 1429-2002-HC/TC, FJ 12, segundo párrafo). El derecho a la salud, entonces, “se proyecta como la conservación y el restablecimiento de ese estado” (STC 1429-2002-HC/TC, FJ 13). Este doble aspecto del derecho a la salud se orienta ciertamente a posibilitar un estado pleno de salud.

⁵³ Conforme con lo indicado por el Tribunal Constitucional en el fundamento 5 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el Expediente N° 2016-2004-AA/TC.

Derechos que podrían verse afectados si se ejerce en forma subjetiva e interesada la venta, prescripción o dispensación de productos farmacéuticos en establecimientos de salud o establecimientos farmacéuticos.

Habiendo finalizando nuestro análisis, en las siguientes líneas, desarrollaremos el tratamiento tributario de los gastos deducibles para fines del IR, en 6 países de Iberoamérica.

3.2 DERECHO COMPARADO

Con el fin de proporcionar un mayor panorama de análisis a nuestra investigación, a continuación, veremos la regulación tributaria de los gastos deducibles en otros países de Sudamérica, así como el caso de España pues respecto de este último logramos detectar la resolución de un caso como el que nos encontramos analizando en la presente investigación.

EN BOLIVIA

En el caso particular de Bolivia, la Ley N°843, Ley del Impuesto a las Utilidades (en adelante, “Ley del IU”), ha establecido que la utilidad neta imponible será la resultante de deducir la utilidad bruta (ingresos menos gastos de venta) los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. **De tal modo que a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeta a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera**, incluyendo los aportes obligatorios a organismos reguladores – supervisores, las provisiones para beneficios sociales y los tributos nacionales y municipales que el reglamento disponga como pertinentes.

Sobre el particular, el artículo 7 del Decreto Supremo N° 24051, Reglamento de la Ley del IU (en adelante, “Reglamento de la Ley del IU”) señala que para establecer la Utilidad Neta sujeta al impuesto, se restará de la utilidad Bruta (ingresos menos costo de los bienes vendidos y servicios prestados) **los gastos necesarios para obtenerla y, en su caso, para mantener y conservar la fuente**, cuya deducción admite la Ley y este Reglamento.

Agrega la norma que, dicha determinación se efectuará sin perjuicio de aplicación del criterio general del devengado, en el caso de ventas a plazo, las utilidades de estas operaciones podrán imputarse en el momento de producirse la respectiva exigibilidad. Por su parte, el artículo 8 del Reglamento de la Ley del IU, establece como regla general que dentro del concepto de gastos necesarios definido por la Ley, se consideran como principios generales comprendidos todos aquellos gastos realizados, tanto en el país como en el exterior, a condición de que estén vinculados con la actividad gravada (principio de causalidad) y respaldados con documentos originales (principio de fehaciencia).⁵⁴

⁵⁴ Asimismo, se establece en el artículo 15 del Reglamento de la Ley del IU, un concepto denominado gastos operativos, indicándose lo siguiente:

ARTÍCULO 15°.- (GASTOS OPERATIVOS).- También será deducible todo otro tipo de gasto directo, indirecto, fijo o variable, de la empresa, necesario para el desarrollo de la producción y de las operaciones mercantiles de la misma, tales como los pagos por consumo de agua, combustible, energía, gastos administrativos, gastos de promoción y publicidad, venta o comercialización, incluyendo las entregas de material publicitario a título gratuito, siempre que estén relacionadas con la obtención de rentas gravadas y con el giro de la empresa. Estos gastos podrán incluirse en el costo de las existencias, cuando estén relacionados directamente con las materias primas, productos elaborados, productos en curso de elaboración, mercaderías o cualquier otro bien que forma parte del activo circulante. Las empresas mineras podrán deducir sus gastos de exploración y las demás erogaciones inherentes al giro del negocio, en la gestión fiscal en que las mismas se realicen. Las empresas petroleras podrán deducir sus gastos de exploración y explotación, considerando que los costos de operaciones, costos geológicos, costos geofísicos y costos geoquímicos serán deducibles en la gestión fiscal en que se efectúen los mismos. Además de lo establecido en el primer párrafo de este artículo, las empresas constructoras también podrán deducir los pagos por concepto de consumo de energía eléctrica y agua que se realicen durante el período de la construcción de obras, aunque las facturas, notas fiscales o documentos consignen los aparatos medidores de consumo respectivos a nombre de terceras personas, a condición de que los mismos estén instalados efectiva y permanentemente en el inmueble objeto de la construcción y el servicio se utilice exclusivamente para este fin. Las compras de bienes y servicios hechas a personas naturales no obligadas legalmente a emitir facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, se demostrarán mediante los documentos y registros contables respectivos, debidamente respaldados con fotocopias de la

EN ARGENTINA

En el caso de Argentina, el artículo 17 de la Ley N° 20628, Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante, "Ley del IG"), ha establecido que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta **los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente**, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.

Agrega la norma que en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto, y que cuando el resultado neto de las inversiones de lujo, recreo personal y similares, establecido conforme con las disposiciones de esta ley, acuse pérdida, no se computará a los efectos del impuesto.

EN ECUADOR

En el caso de Ecuador, el artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, señala que en general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto **se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.**

Cédula de Identidad y del Carnet de Contribuyente (RUC) del vendedor correspondiente a alguno de los Regímenes Tributarios Especiales vigentes en el país, firmadas por éste último en la fecha de la respectiva operación. Para acreditar los pagos realizados por la compra de bienes y servicios a los sujetos comprendidos en el último párrafo del Artículo 3° de este Reglamento, los documentos y registros contables respectivos deberán estar respaldados con los comprobantes de depósito de las retenciones efectuadas a los mismos.

EN CHILE

En el caso de Chile, el artículo 31 del Decreto Ley N° 824, la Ley sobre Impuesto A La Renta, establece que la renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos **los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30⁵⁵, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.**

⁵⁵ Al respecto, el referido artículo señala:

Artículo 30.- La renta bruta de una persona natural o jurídica que explote bienes o desarrolle actividades afectas al impuesto de esta categoría en virtud de los N°s. 1, 3, 4 y 5 del artículo 20, será determinada deduciendo de los ingresos brutos el costo directo de los bienes y servicios que se requieran para la obtención de dicha renta. En el caso de mercaderías adquiridas en el país se considerará como costo directo el valor o precio de adquisición, según la respectiva factura, contrato o convención, y optativamente el valor del flete y seguros hasta las bodegas del adquirente. Si se trata de mercaderías internadas al país, se considerará como costo directo el valor CIF, los derechos de internación, los gastos de desaduanamiento y optativamente el flete y seguros hasta las bodegas del importador. Respecto de bienes producidos o elaborados por el contribuyente, se considerará como costo directo el valor de la materia prima aplicando las normas anteriores y el valor de la mano de obra. El costo directo del mineral extraído considerará también la parte del valor de adquisición de las pertenencias respectivas que corresponda a la proporción que el mineral extraído represente en el total del mineral que técnicamente se estime contiene el correspondiente grupo de pertenencias, en la forma que determine el Reglamento.

Para los efectos de establecer el costo directo de venta de las mercaderías, materias primas y otros bienes del activo realizable o para determinar el costo directo de los mismos bienes cuando se apliquen a procesos productivos y/o artículos terminados o en proceso, deberán utilizarse los costos directos más antiguos, sin perjuicio que el contribuyente opte por utilizar el método denominado "Costo Promedio Ponderado". El método de valorización adoptado respecto de un ejercicio determinará a su vez el valor de las existencias al término de éste, sin perjuicio del ajuste que ordena el artículo 41. El método elegido deberá mantenerse consistentemente a lo menos durante cinco ejercicios comerciales consecutivos.

Tratándose de bienes enajenados o prometidos enajenar a la fecha del balance respectivo que no hubieren sido adquiridos, producidos, fabricados o construidos totalmente por el enajenante, se estimará su costo directo de acuerdo al que el contribuyente haya tenido presente para celebrar el respectivo contrato. En todo caso el valor de la enajenación o promesa deberá arrojar una utilidad estimada de la operación que diga relación con la que se ha obtenido en el mismo ejercicio respecto de las demás operaciones; todo ello sin perjuicio de ajustar la renta bruta definitiva de acuerdo al costo directo real en el ejercicio en que dicho costo se produzca.

No obstante en el caso de contratos de promesa de venta de inmuebles, el costo directo de su adquisición o construcción se deducirá en el ejercicio en que se suscriba el contrato de venta correspondiente. Tratándose de contratos de construcción por suma alzada, el costo directo deberá deducirse en el ejercicio en que se presente cada cobro.

En los contratos de construcción de una obra de uso público a que se refiere el artículo 15, el costo representado por el valor total de la obra, en los términos señalados en los incisos sexto y séptimo del referido artículo, deberá deducirse en el ejercicio en que se inicie la explotación de la obra.

En los casos en que no pueda establecerse claramente estas deducciones, la Dirección Regional podrá autorizar a los contribuyentes que dichos costos directos se rebajen conjuntamente con los gastos necesarios para producir la renta, a que se refiere el artículo siguiente.

Asimismo, la norma indica que no se deducirán, entre otros, aquellos gastos que fueran incurridos en la adquisición, mantención o explotación de bienes no destinados al giro del negocio o empresa.

Por otro lado, cabe precisar que en el caso de la norma chilena, el numeral 10 de la misma señala que especialmente procederá la deducción de los gastos incurridos en la promoción o colocación en el mercado de artículos nuevos fabricados o producidos por el contribuyente, **pudiendo el contribuyente proratearlos hasta en tres ejercicios comerciales consecutivos contados desde que se generaron dichos gastos.**

EN MEXICO

En el Caso de México, el artículo 31 del DOF 04-06-2009, la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece, entre otros requisitos, que **las deducciones autorizadas en este Título deberá tratarse de una erogación estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente**, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

EN ESPAÑA

Finalmente, en el caso de España, el artículo 15 de la Ley 35/2006, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la

renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16⁵⁶ de la referida Ley.

Para la cuantificación de la base imponible se procederá, en los términos previstos en esta Ley, por el siguiente orden:

1. Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables **y los gastos deducibles (de la lectura de los demás artículos de la norma, consideramos que los mismos obedecen a aquellos que son necesarios para la obtención de los rendimientos)**. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.
2. Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.

⁵⁶ Sobre el particular, el artículo 16, establece lo siguiente:

Artículo 16. Métodos de determinación de la base imponible.

1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el método de estimación directa.
2. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo en los términos previstos en el artículo 28 de esta Ley a través de los siguientes métodos:
 - a) Estimación directa, que se aplicará como método general, y que admitirá dos modalidades, la normal y la simplificada.
 - b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
3. El método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible.

3. Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro.

El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro. No se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación.

Ahora bien, en el caso de España, logramos detectar una Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Central de fecha 9 de octubre de 1997, en la que precisamente se resuelve una controversia sobre nuestro tema materia de análisis en la presente investigación, Resolución en la que se negó la deducibilidad fiscal de los gastos de publicidad incurridos por las empresas farmacéuticas amparándose en que no eran necesarios para la obtención de ingresos por parte de los laboratorios farmacéuticos.

Por su lado, la Dirección General de Tributos (DGT) española, en la Consulta Nº 888/2002 de fecha 10 de junio del 2002, analizó la tributación de los obsequios que los laboratorios farmacéuticos les entregan a los médicos con fines publicitarios.

En dicha Consulta, la DGT señala que siempre que los gastos satisfechos hayan sido contabilizados y estén relacionados con la obtención de ingresos, los gastos serán fiscalmente deducibles. En el caso materia de análisis, la correlación con la obtención de ingresos, podría darse si, tratándose de médicos que presentan servicios profesionales al laboratorio, los gastos asumidos, forman parte de la retribución del médico o si, de una u otra forma, se realizan para promocionar directamente o

indirectamente, la venta de los productos farmacéuticos elaborados por el laboratorio, mientras que tratándose de médicos con los que no se mantiene ninguna relación profesional, deberá poder justificarse, para la existencia de un gasto deducible, la relación con la promoción de los productos fabricados.

Asimismo, la DGT señala en la misma línea de nuestra posición, **que no serán deducibles los gastos relacionados con la promoción de los productos farmacéuticos cuando se hayan realizado en contra de las limitaciones a los mismos establecidas en la Ley 25/1990, del 20 de diciembre, del medicamento y en el Real Decreto 1416/1994, del 25 de junio que regula la publicidad de los medicamentos de uso humano.** (Ignacio, 2004:24)

Por otro lado, hemos podido apreciar del análisis conjunto de la legislación tributaria de los países que seleccionamos de Iberoamérica que, el principio de causalidad recogido en la norma peruana es a su vez instaurado en forma muy similar en otras reglamentaciones.

Así, en Bolivia y Argentina se establece, entre otras, que además de que el gasto deba relacionarse a la obtención de la utilidad gravada, también debe estar vinculado a la conservación de la fuente y en Ecuador a mejorarla.

De otro lado, en Chile, México y España se establece, entre otras, que serán deducibles aquellos gastos necesarios o estrictamente indispensables para en general los fines de la actividad del contribuyente.

Por ello, consideramos que el criterio esbozado por el Tribunal Español, es compatible con nuestra legislación tributaria.

CONCLUSIONES

Conforme al análisis desarrollado en nuestra investigación, hemos arribado a las siguientes conclusiones:

1. Los gastos de representación se constituyen como aquellas erogaciones que realizan las empresas con el objeto de :
 - (i) Ser representadas fuera de su domicilio fiscal;
 - (ii) Fortalecer su imagen; y
 - (iii) Mejorar su posición en el mercado con sus clientes.

2. El único caso en que las empresas incurren en gastos de representación en favor de sujetos distintos a sus clientes reales se dará cuando dichos sujetos se encuentren estrechamente vinculados a la empresa dependiendo del giro del negocio. En base a ello, se deberá acreditar que los gastos incurridos tienen vocación de crear el mismo impacto positivo que se obtendría en caso de haberse dirigido a clientes reales.

3. Los gastos de publicidad:
 - I. Financian actividades que se encuentran comprendidas en las de propaganda;
 - II. Están dirigidos a una masa de consumidores reales o potenciales;
 - III. Tienen como finalidad, promocionar directamente ya sean servicios o productos; y
 - IV. Prescinden de la necesidad de encontrarse dirigidos a distribuidores o mayoristas, por cuanto la inversión persigue, el hecho de obtener nuevos clientes.

4. Los gastos asociados a actividades orientadas a mostrar las características y/o beneficios de los productos farmacéuticos calificarán como gastos de publicidad, cuya deducción no se encontrará sujeta a límite, cuando el producto sea de dispensación:
 - Con receta médica y el gasto se encuentra asociado a actividades con profesionales de la salud.
 - Sin receta médica y el gasto se encuentra dirigido a la masa de consumidores finales.
5. Los agasajos, obsequios, becas a congresos o seminarios de carácter exclusivamente técnico, entre otros, que impliquen la celebración de convenios a favor de profesionales de salud, los cuales no se encuentren vinculados a productos o servicios farmacéuticos, solo podrán calificar como gastos de representación, por tratarse de actividades de fidelización, siempre que se cumpla con acreditar su entrega a los profesionales de la salud beneficiarios.
6. Conforme con lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, para determinar la causalidad de un gasto para fines del IR no solo debe bastar con efectuar el análisis de las normas tributarias -artículos del 37° al 44° de la Ley del IR-, sino también deberá verificarse si es que la actividad a la que se encuentra asociado dicho gasto, se encuentra prohibida por las normas jurídicas que conforman el ordenamiento jurídico peruano, las mismas que serán aplicables al caso concreto en tanto no se opongan ni desnaturalicen las normas tributarias.
7. Los gastos asociados a actividades que incentiven la venta, prescripción y dispensación de productos farmacéuticos en los establecimientos de salud o en los establecimientos farmacéuticos de dispensación, constituyen gastos no

deducibles para efectos del IR, por tratarse de actividades prohibidas según lo dispuesto en las normas sanitarias.



RECOMENDACIÓN

Nuestra recomendación es proponer al Poder Legislativo que promulgue una norma tributaria que esclarezca en forma expresa el tratamiento tributario de gastos asociados a la comisión de actividades prohibidas por las normas del ordenamiento jurídico peruano, así como aquellas consideradas no éticas.



BIBLIOGRAFÍA

- Alexy, R. (2007). *Teoría de la Argumentación Jurídica - Teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*. Lima: Palestra Editores.
- Alva Matteucci, M. (2012). *El Impuesto a la Renta y las teorías que determinan su aplicación*. Lima: Palestra.
- Atienza Rodriguez, M. (2004). *Las razones del derecho - Teoría de la argumentación jurídica*. Lima: Palestra Editores.
- Atienza Rodriguez, M. (2005). *Argumentación jurídica y Estado Constitucional*. Lima: Palestra Editores.
- Bravo Cucci, J. (2005). *Algunas meditaciones sobre el concepto de renta*. Revista Jurídica Vectigalia, 30-48.
- Cárdenes Miranda, E., Castillo Manga, C., Herrera Goñi, L., Malaver Salazar, P., Monar Calderon, L., Ninanya Diestra, Y., y otros. (2005). *La controversia entre los gastos de representación y de publicidad*. Vectigalia, 210-221.
- Cañal García, F. (1996). *Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales*. Potosí México: Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis.
- Cerletti, M. L. (2003). *Juicios de imputación y juicios causales*. Revista Peruana de Doctrina y Jurisprudencia Penales, 110-135.
- Chávez Gonzales, M. (2006). *Los Gastos de Representación y Gastos de Propaganda en el IGV e Impuesto a la Renta*. Derecho y Sociedad, 321-324.
- Duran Rojo, L. (2009). *Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial*. Contabilidad y Negocios, 5-16.
- Fernández Origgi, Í. (2008). *¿Qué es deducible a efectos del Impuesto a la Renta?, Aplicación del Principio de Causalidad*. Lima: Jornadas de Derecho Tributario.
- García Belsunce, H. (1967). *El Concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones De Palma.

- García Figueroa, A. (2006). *La tesis del caso especial y el positivismo jurídico*. Lima: Palestra Editores.
- García Mullin, R. (1980). *Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto*. República Dominicana: Instituto de Capacitación Tributaria.
- García Vizcaino, C. (1999). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial De Palma.
- Giuliani Fonrouge, C. (1984). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial De Palma.
- Gota Losada, A. (1971). *Tratado del impuesto sobre la renta, nociones generales del impuesto y el hecho imponible*. Madrid: De Derecho Financiero.
- Ignacio, A. J. (2004). *Tratamiento fiscal de los regalos*. Consultoría impuestos, 21-25.
- Jarah, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot.
- OMS. (2013). *Criterios éticos para la promoción, propaganda y publicidad de medicamentos*. Washington D.C.: Oficina Regional para las Américas.
- Ortega Salavarría, R., & Pacherras Racuay, A. (2014). *Principales gastos deducibles: casuística aplicativa y requisitos para su correcta aplicación*. Lima: ECB Ediciones S.A.C.
- Raimondi, A., & Atchabahiam, C. (2005). *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Editorial De Palma- 3ra. Edición.
- Reing, E. (2001). *Impuesto a la Ganancias X Edición*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Villanueva, W. (2013). El principio de causalidad y el concepto de gasto necesario. *Themis*, 105-115.
- Villanueva, W. (2015). *Los gastos de representación y promoción conforme a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal*. Lima: Palestra.
- Von Savigny, F. K. (2004). *Sistema del Derecho Romano actual*. Madrid: Centro Editorial Góngora.