



Tribunal Fiscal

Nº. 01215-5-2002

EXPEDIENTE : 457-99
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de marzo de 2002

Vista la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-09054 de 30 de noviembre de 1998, expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-07178 y 012-3-07179, emitidas por Impuesto General a las Ventas de diciembre de 1997 e Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, y contra las Resoluciones de Multa N°s 012-2-16192 y 012-2-16193, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos, la materia de la controversia consiste en determinar 1) si los pagos por concepto de movilidad y teléfono entregados a los promotores de venta que no se encuentran sustentados con comprobantes de pago pueden ser deducidos como gasto para efectos del Impuesto a la Renta, y si es conforme el reparo efectuado por mejoras de carácter permanente y bienes de uso cuyo valor sobrepasa ¼ de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) cargadas como gastos, 2) si la entrega de pavos a clientes con ocasión de las fiestas navideñas constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas, y 3) la procedencia de las multas vinculadas a las acotaciones antes mencionadas;

Que en cuanto a los gastos de movilidad y teléfono reparados para efectos del Impuesto a la Renta, de autos se desprende que en el período gravable 1997 la Administración efectuó reparos por tales conceptos objetando los gastos en los que había incurrido la recurrente a favor de algunos de sus trabajadores (vendedores y promotores), debido a que en la fiscalización no exhibió los respectivos comprobantes de pago;

Que la empresa aduce que los montos reparados por concepto de movilidad y teléfono constituyen sumas que no tienen carácter remunerativo puesto que no son de libre disposición de los trabajadores, pero que por la naturaleza de las labores que éstos realizan (promoción y venta de los productos que comercializa), son necesarias para que puedan cumplir con sus funciones, lo que explica por qué se encuentran consignadas en una planilla especial de liquidación, en las que se detalla el monto y concepto recibido por cada trabajador, en función al número de días laborados, las que aparecen debidamente suscritas por éstos;

Que sin embargo, para la Administración el hecho que tales sumas no constituyan remuneraciones determina que dichos egresos deban, necesariamente, estar sustentados mediante comprobantes de pago, pues en última instancia corresponden a gastos por servicios que le fueron prestados a ella por proveedores;

Que de acuerdo con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley;

Que en el caso analizado, la labor realizada por los promotores y vendedores de la recurrente exige que los trabajadores se movilicen de un lugar a otro constantemente y se mantengan comunicados con la empresa en todo momento, a lo que debe agregarse que, como reconoce la



Tribunal Fiscal

Nº. 01215-5-2002

Administración en la apelada, el monto destinado por la empresa a estos fines cumple con el requisito de la razonabilidad, de lo que se concluye que tales pagos constituyen una condición de trabajo en tanto - en concordancia con lo dispuesto por el Decreto Legislativo Nº 650 - se trata de montos que se entregan al trabajador para el cabal desempeño de sus funciones y no constituyen beneficio o ventaja patrimonial directa para el trabajador;

Que a ello debe agregarse que del análisis del expediente se desprende que los gastos reparados por estos conceptos se encuentran sustentados en las planillas de liquidación de gastos de movilidad y telefonía, que se encuentran debidamente detalladas y han sido suscritas por los trabajadores beneficiarios, por lo que procede revocar la apelada en este extremo, pues no cabe condicionar su deducción a la presentación de los comprobantes de pago al tratarse de montos entregados en efectivo y en cantidad razonable al trabajador para cubrir determinados gastos que el cumplimiento de sus labores le irroga, y no de una contraprestación por servicios como considera la Administración;

Que en cuanto a los reparos formulados a la deducción de mejoras de carácter permanente y adquisición de bienes de uso cuyo valor sobrepasa ¼ de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT), se aprecia que a través de los mismos la Administración ha objetado la deducción de los egresos en que incurrió la empresa al habilitar un terreno como playa de estacionamiento (trabajos de albañilería), así como al adquirir un grupo eléctrico, no habiendo sido expresamente objetados por la recurrente, apreciándose que éstos se ajustan a lo dispuesto por los artículos 38º y siguientes de la Ley del Impuesto a la Renta, y a lo señalado en el artículo 23º de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, de acuerdo con los cuales los bienes del activo fijo y mejoras de carácter permanente que excedan del valor antes indicado no son deducibles como gasto, sino que deben depreciarse conforme a ley a fin de compensar su desgaste o agotamiento, por lo que procede mantenerlos;

Que por otro lado, la Administración repara la base imponible del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 1997 por S/. 10 690,40, al considerar como retiro de bienes gravado con el impuesto la entrega a diversos clientes (farmacias) de 1 750,00 kilos de pavo a título gratuito sin el pago correspondiente del Impuesto General a las Ventas, aduciendo que el valor de dichos bienes excede el límite fijado para los gastos de promoción por el último acápite del inciso c) del numeral 3) del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF y modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF (fijado en cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, equivalentes, en el periodo acotado, a un monto de S/. 9 600,00);

Que la recurrente aduce que obsequió los pavos a título de liberalidad para promover las ventas de los productos de Grünenthal Peruana S.A. que ella comercializa, por lo que dicha operación se encontraría comprendida en la excepción prevista en el numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según la cual no se encuentra gravado el retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de operaciones gravadas;

Que como se aprecia, tanto la Administración como la recurrente coinciden en señalar que los bienes retirados (pavos) se entregaron a terceros (diversas farmacias tanto de la ciudad de Lima como del interior del país) con ocasión de las fiestas navideñas, aduciendo la recurrente, sin embargo, que se trata de un supuesto de autoconsumo regulado en el numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y que por lo tanto no califica como una operación de retiro gravada, manifestando asimismo que el autoconsumo al que hace alusión dicha norma debe entenderse referido a un autoconsumo de naturaleza económica y no meramente físico de bienes, desde que la salida de bienes de la esfera jurídica y económica de la empresa para ser entregados a sus clientes con la finalidad de crear y mantener las relaciones con éstos, tiene como propósito generar rentas por futuras operaciones que se encontrarán gravadas con el Impuesto General a las Ventas, incidiendo por tanto en los resultados de la empresa;



Tribunal Fiscal

Nº. 01215-5-2002

Que el texto original del numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 821, invocado por la recurrente, establece que el Impuesto General a las Ventas grava la venta en el país de bienes muebles, concepto dentro del cual incluye al retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación;

Que si bien dicha norma excluye de la definición de retiro gravado a una serie de operaciones, entre ellas al retiro bienes para ser consumidos por la propia empresa siempre que sean necesarios para la realización de las operaciones gravadas, una interpretación sistemática del artículo 3º de la Ley permite concluir que el supuesto de excepción al que hace referencia la excepción invocada por la recurrente es al autoconsumo físico de bienes y no, como aduce ésta, a un autoconsumo desde el punto de vista "económico";

Que en efecto, si dicha excepción estuviese haciendo alusión a un autoconsumo de tipo "económico", sería contradictoria con la inclusión expresa de los descuentos y bonificaciones dentro del concepto de retiro de bienes gravado efectuada por el primer párrafo del numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la ley (que se otorgan con la finalidad evidente de hacer más atractivo un producto y, por lo tanto, inciden en la generación de resultados en la empresa), a lo que debe agregarse que bajo esta perspectiva también resultarían innecesarias, por redundantes, varias de las exclusiones expresas a diversas operaciones contempladas en dicho numeral, como la referida a la entrega bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiese encargado efectuar o el retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, cuyo propósito manifiesto es repercutir en la generación de rentas gravadas, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo;

Que en cuanto a la posibilidad que dichas entregas califiquen como gastos de promoción no alcanzados con el impuesto, el segundo párrafo del literal c) del numeral 3), del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas según texto vigente en el periodo acotado, excluyó de la definición de retiro de bienes gravado con el impuesto, entre otras operaciones, a la entrega a título gratuito de bienes que efectuasen las empresas con la finalidad de promocionar su línea de producción, comercialización o servicio, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no excediera del 0.5% de sus ingresos brutos promedio mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias;

Que la Administración ha considerado que la entrega de pavos en calidad de obsequios podría calificar como una entrega de bienes con la finalidad de promocionar las líneas que comercializa la contribuyente, susceptible por tanto de caer en el supuesto de excepción regulado en el último párrafo del numeral 3) del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas;

Que si bien las actividades de promoción, en opinión del doctor William T. Ryan en su libro "Guía Básica para la Actividad de Marketing", están conformadas por actividades vinculadas a publicidad, venta personal, promociones especiales e imagen y relaciones públicas, del texto expreso de la norma legal citada se desprende que la excepción regulada por ella sólo comprende a aquellas entregas gratuitas efectuadas con la finalidad específica de difundir las ventajas de los bienes o servicios de una línea de producción, comercialización o servicios de la empresa;

Que dicha finalidad sólo se cumple en el caso de entregas gratuitas efectuadas como parte de acciones tendientes a incrementar las ventas ("promociones de venta") o motivar algún tipo de comportamiento en relación con alguno de los productos o servicios objeto de transacciones por parte de la empresa (esto es, actividades de "promoción estratégica", que por ejemplo pretenden informar sobre un producto nuevo o existente destacar sus ventajas frente a los productos de la competencia), tanto si



Tribunal Fiscal

Nº. 01215-5-2002

están dirigidas a los consumidores finales o a los eslabones intermedios de la cadena de distribución (concesionarios y distribuidores), no apreciándose que ello ocurra en el caso de las acciones tendientes a proyectar una imagen genérica de la empresa, como ocurre con las actividades vinculadas a la imagen de la empresa;

Que en dicho sentido, cuando la entrega de obsequios a los clientes tiene como finalidad principal presentar una imagen de la empresa a los clientes, como ocurre con aquellas entregas que en términos del inciso q) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo Nº 774 se denominan "gastos de representación", las entregas gratuitas efectuadas no pueden considerarse comprendidas dentro de los alcances del supuesto regulado en el último párrafo del numeral 3) del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas;

Que en el caso de la entrega gratuita de pavos con ocasión de las fiestas navideñas no se evidencia una finalidad tendiente a promocionar determinados bienes producidos por Grünenthal Peruana S.A y comercializados en forma exclusiva por la recurrente, sino más bien la intención de presentar una imagen de estas empresas ante sus clientes, lo que inclusive ha sido reconocido por la propia empresa recurrente en la página 6 de su escrito de apelación, en la que califica dicha operación como un "(...)" gasto de representación aceptable para efectos del Impuesto a la Renta (...)", de donde se concluye que en el presente caso tal operación califica como un retiro de bienes gravado con el impuesto;

Que en cuanto al valor de tales retiros, el artículo 15º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, concordado con el numeral 6) del artículo 5º del Reglamento, señala que tratándose del retiro de bienes la base imponible será fijada de acuerdo con las operaciones onerosas efectuadas por el sujeto con terceros, aplicándose en su defecto el valor de mercado, y en caso que no resulte posible lo anterior, la base imponible será el costo de producción o adquisición del bien, según corresponda, debiendo precisarse que lo dispuesto por el reglamento no excede sino que desarrolla lo dispuesto en la ley;

Que por tanto, teniendo en cuenta que el monto del reparo fue por el valor de adquisición de los bienes, procede que éste sea confirmado;

Que las multas impugnadas tienen como origen los reparos que se efectuaron al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas, y fueron giradas por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, encontrándose vinculadas a las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-07178 y 012-3-07179;

Que en lo que respecta a la Resolución de Multa N° 012-2-16192 vinculada a la primera de las resoluciones de determinación citadas, debe señalarse que habiéndose dejado sin efecto algunos de los reparos efectuados, procede que la Administración efectúe una nueva liquidación de la misma, a diferencia de lo que ocurre con la Resolución de Multa N° 012-2-16193 que debe mantenerse al haberse confirmado la acotación a la que se encuentra vinculada;

Que cabe indicar que de acuerdo a lo establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 196-1-98 de fecha 6 de marzo de 1998, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la aplicación de sanciones se debe ajustar a lo dispuesto en el artículo 165º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, de acuerdo con el cual las infracciones deben ser determinadas y sancionadas en forma objetiva, es decir sin considerarse las circunstancias que pudieran rodear la comisión de la infracción ni la situación del contribuyente infractor en dicho momento, de manera que la afirmación de la recurrente argumentando que cuando se tiene una interpretación distinta a la del fisco al presentar la declaración no se puede aplicar la sanción, carece de sustento;



Tribunal Fiscal

Nº. 01215-5-2002

Que en cuanto a la inaplicación del Decreto Supremo Nº 120-95-EF, norma que aprueba la Tabla de Infracciones y Sanciones vigente para las infracciones cometidas entre el 11 de agosto de 1995 y el 31 de diciembre de 1998, debe indicarse que mediante Resolución N° 289-2-2001 de 28 de marzo de 2001, entre otras, el Tribunal Fiscal ha dejado establecido que si bien es cierto la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario citado establece que sólo por ley o decreto legislativo se pueden definir las infracciones y establecer sanciones, también lo es que el artículo 180º del Código Tributario, que tiene rango de ley, facultó a la Administración Tributaria a aplicar por la comisión de infracciones, las sanciones a ser aprobadas mediante decreto supremo, por lo que este extremo de la apelada también deviene en improcedente;

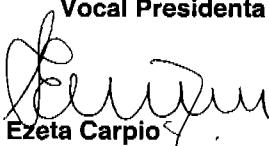
De acuerdo con el dictamen de la vocal Zegarra Mulanovich, cuyos fundamentos se reproducen;

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Zegarra Mulanovich;

RESUELVE:

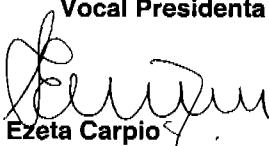
REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 015-4-09054 de 30 de noviembre de 1998 en el extremo referido a los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 por concepto de gastos de movilidad y teléfono, declararla **NULA E INSUBSTANTE** en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 012-2-16192 a fin que la Administración efectúe una nueva liquidación de la misma de acuerdo con el criterio expuesto y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Regístrate, comuníquese y remítase a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT, para sus efectos.


CHAU QUISPE
Vocal Presidenta


OLANO SILVA
Vocal


ZEGARRA MULANOVICH
Vocal


Ezeta Carpio
Secretario Relator
ZM/EC/njt

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE : 457-99
DICTAMEN : Vocal Zegarra Mulanovich
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de marzo de 2002

interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-09054 de 30 de noviembre de 1998, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s 012-3-07178 y 012-3-07179, giradas por concepto del Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 1997 y por el pago de regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, así como las Resoluciones de Multa N°s 012-2-16192 y 012-2-16193, expedidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario.

Argumentos de la Administración:

1. Reparos al Impuesto a la Renta: gastos de movilidad y teléfono

Si bien los gastos de movilidad y teléfono reparados podrían, en principio, ser admitidos como gasto para efectos del Impuesto a la Renta, por cumplir con la relación de causalidad entre el gasto incurrido y la actividad gravada, en el presente caso ello no es posible dado que no cuenta con el debido sustento documental de acuerdo a lo dispuesto por el inciso i) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, concordante con el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT.

De otro lado, la venta de bienes o prestación de servicios realizados por personas naturales o jurídicas informales o no inscritas en el Registro Único de Contribuyentes no se encuentra legitimada por la ley. Por tal motivo, las empresas de transporte público y las empresas que prestan el servicio de taxi están obligadas a emitir comprobante de pago por el servicio que prestan, sucediendo lo mismo con la venta de tarjetas telefónicas, correspondiendo que el adquirente o usuario exija su entrega y conserve el documento durante el término prescriptorio.

2. Impuesto General a las Ventas: retiro de bienes

Se reparó por concepto de retiro de bienes afecto al Impuesto General a las Ventas la entrega gratuita de pavos a diversas farmacias realizada con el objeto de promocionar la venta de los productos de Grunenthal Peruana S.A., con la que la recurrente tiene un contrato de distribución exclusiva de sus productos.

De lo establecido en el numeral 2) del inciso a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 821, en concordancia con el primer y último acápite del inciso c) del numeral 3 del artículo 2° de su reglamento, se infiere que – en principio – toda entrega a título gratuito constituye un retiro de bienes y por tanto, supone una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas. Sin embargo, la norma admite una salvedad a la regla, otorgando tal beneficio siempre que el contribuyente no exceda los límites en ella contemplados, esto es cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias.

En el presente caso la contribuyente obsequió pavos a título de liberalidad para promover las ventas de los productos de Grunenthal Peruana S.A.. Sin embargo, la entrega gratuita de dichos bienes ascendió a un valor de S/. 10 690,00, monto que excedía el límite dispuesto por la norma (equivalente a S/. 9 600,00), por lo que no le alcanza la inafectación prevista en la ley.

3. Las Resoluciones de Multa N°s 012-2-16192 y 012-2-16193

Estos valores fueron emitidos por el aumento indebido de saldos a favor, infracción tipificada por el numeral 2) del artículo 178° del Código Tributario, y se encuentran vinculadas a las omisiones determinadas por el Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas cuya procedencia se está manteniendo, por lo que debe proseguirse con su cobranza.

Argumentos de la Recurrente:

1. Impuesto a la Renta : gastos de movilidad y teléfono público

Los gastos reparados corresponden a desembolsos efectuados a favor de los vendedores y promotores que trabajan para la empresa y no poseen movilidad, a efectos que puedan desplazarse a las oficinas de sus potenciales clientes, razón por la cual es indispensable que se mantengan en comunicación con la empresa para coordinar los pedidos efectuados por los clientes visitados.

Como se puede apreciar, se trata de importes que no forman parte de la remuneración, toda vez que no son de su libre disposición, motivo por el cual no se encuentran reflejados en las planillas de la empresa y más bien se sustentan en una planilla especial de liquidación, en la cual se detalla mensualmente las personas acreedoras a dichas asignaciones, el número de pasajes, el valor unitario del pasaje, el importe incurrido por llamadas telefónicas, entre otros conceptos.

En el presente caso existe imposibilidad de obtener un comprobante de pago por el desembolso efectuado, por cuanto los fondos otorgados a los vendedores y promotores son destinados para llamadas en teléfonos públicos que funcionan con monedas o tarjetas de uso telefónico por el uso de los cuales no entregan comprobantes de pago, así como para el servicio de transporte público en microbuses, el cual es brindado sin la entrega de comprobantes de pago.

En tal orden de ideas, no es razonable que se deba reparar un gasto que cumple con el principio de causalidad reconocido en el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando que la particular mecánica de sus operaciones comerciales importa labores de promoción directa a sus potenciales compradores, más aún cuando la Administración reconoce la existencia de nexo causal entre tales gastos y la actividad gravada de la empresa.

Si bien la Administración ha optado por otorgarle preeminencia al aspecto formal (necesidad de contar con un comprobante de pago), respecto del aspecto sustancial (causalidad, razonabilidad y proporcionalidad del gasto), debe tenerse en cuenta que en otras ocasiones el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en el sentido que la causalidad de un gasto puede encontrarse sustentada, no sólo con comprobantes de pago, sino también con otros documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, su beneficiario, así como en la verificación de si el monto del gasto es razonable al volumen de operaciones del negocio, es decir demostrar su proporcionalidad (parámetro cuantitativo) y razonabilidad (parámetro cualitativo) – R.T.F. Nº 2439-4-96.

A mayor abundamiento, resulta importante mencionar el criterio esbozado por el Tribunal Fiscal en relación con el uso del crédito fiscal en caso de extravío del original del comprobante de pago, según el cual la inexistencia de este documento no implica la pérdida del derecho cuando la realización de la operación resulta comprobable, como sucede en el presente caso, ya que los desembolsos se encuentran registrados contablemente en planillas especiales.

2. Impuesto General a las Ventas: entrega de bienes con fines promocionales

La entrega de pavos a favor de sus clientes durante la campaña navideña se efectúa con la finalidad de promocionar sus líneas de comercialización y servicio de distribución de los productos de Grunenthal Peruana S.A., representando dicha operación un gasto de promoción de ventas y por tanto un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

Dicha situación no ha sido considerada por la Administración, aún cuando el propio artículo 2º numeral 3, literal c), último párrafo del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, establece que no se considera gravada con el impuesto la entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar su línea de producción, comercialización o servicio, siempre que el valor de mercado de la totalidad de los bienes, no exceda del 0.5% de sus ingresos brutos mensuales de los últimos doce meses con un límite de 4 Unidades Impositivas Tributarias.

Como puede apreciarse, la intención del legislador es la de no gravar con el impuesto la entrega de bienes a título gratuito que se efectúan con la finalidad de promocionar sus ventas. En tal razón, los límites consignados en la mencionada norma son arbitrarios y violan el principio de legalidad contenido en la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, pues sólo a través de una ley o decreto legislativo se puede modificar el aspecto material de la hipótesis de incidencia.

En tal sentido, el gasto observado está más bien comprendido en la excepción prevista en el numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según la cual no se encuentra gravado el retiro de bienes para ser consumido por la propia empresa (en este caso destinado a fines promocionales) siempre que sea necesario para la realización de operaciones gravadas.

En este caso se presenta un autoconsumo por parte de la empresa, pues se están utilizando bienes en provecho de la propia empresa, sin generarle directamente ningún ingreso, sino por el contrario un gasto de representación aceptable para efectos del Impuesto a la Renta, lo que corrobora su destino a operaciones gravadas con el IGV, al tratarse no precisamente de un consumo físico de los bienes sino más bien de un destino económico.

De otro lado, el artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que se considera como venta el retiro de bienes que efectúe el propietario o la empresa misma, considerando como retiro a todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito.

Por su parte, el artículo 15º de la Ley señala que tratándose de retiro de bienes, la base imponible será fijada de acuerdo con las operaciones onerosas efectuadas por el sujeto con terceros y que en su defecto se aplicará el valor de mercado.

Al respecto, la Ley del IGV no contempla dispositivo alguno que señale qué debe entenderse por valor de mercado, siendo que la definición contenida en la Ley del Impuesto a la Renta no es aplicable al caso de transferencia gratuita de bienes que no son comercializados o producidos por las empresas.

Por lo tanto, en el supuesto negado que los retiros reparados calificaran como ventas, tampoco resulta aplicable lo dispuesto por el numeral 6 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que esta norma, al señalar que cuando no se pueda aplicar el valor de mercado en el retiro de bienes la base imponible del impuesto será el costo de producción o adquisición del bien, según corresponda, está añadiendo un supuesto distinto al contemplado en la Ley del Impuesto General a las Ventas, excediendo de esta manera los alcances de la misma.

3. Multas por incremento de saldos a favor

Sin perjuicio de los fundamentos que sustentan los reparos impugnados, aún en el supuesto negado que los saldos a favor declarados no fueran correctos, tampoco resultaría de aplicación la infracción tipificada en el numeral 2) del artículo 178º pues los datos (cifras) consignados en sus declaraciones no pueden ser considerados como falsos, ya que cuentan con un debido sustento y se encuentran anotadas en sus libros contables, por lo que el supuesto de error no sería producto de omisión o falsedad sino de errónea interpretación de normas tributarias.

Asimismo, el Decreto Supremo N° 120-95-EF que aprueba las Tablas de Infracciones y Sanciones del Código Tributario deviene en inaplicable para su caso, en virtud que la delegación de facultades al Poder Ejecutivo señalada en el artículo 180º del mismo Código, viola el principio de legalidad recogido por la Constitución Política y el propio Código Tributario.

Análisis:

En el presente caso, la materia de la controversia consiste en determinar: 1) si los pagos por concepto de movilidad y teléfonos entregados a los promotores de venta que no se encuentran sustentados con comprobantes de pago pueden ser deducidos como gasto para efectos del Impuesto a la Renta, y si es conforme el repara efectuado por mejoras de carácter permanente y bienes de uso cuyo valor sobrepasa $\frac{1}{4}$ de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) cargadas como gastos; 2) si la entrega de pavos a clientes a fin de promocionar las ventas de la empresa (cuyo giro de negocio es la distribución de medicamentos) constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas y, 3) la procedencia de las multas vinculadas a las acotaciones antes mencionadas.

Impuesto a la Renta

Gastos de movilidad y teléfono público

De acuerdo a lo indicado en los Anexos 1 de los Resultados de los Requerimientos N°s. 2015 y 2024-A-13-98 (folios 139 a 141 y 218), en el período gravable 1997 la Administración Tributaria reparó los gastos de movilidad y teléfono en los que había incurrido la recurrente bajo la modalidad de reembolso a favor de algunos de sus trabajadores (vendedores y promotores), ascendentes a S/. 67 602,69 y S/. 6 400,00 respectivamente, debido a que en la etapa de fiscalización ésta no exhibió los correspondientes comprobantes de pago.

De acuerdo con lo manifestado por la propia recurrente, los montos reparados por concepto de movilidad y teléfono constituyen sumas que no son de libre disposición de los trabajadores, pero que por la naturaleza de las labores que éstos realizan (promoción y venta de los productos que comercializa), son necesarias para que puedan cumplir con sus funciones, lo que explica por qué se encuentran consignadas en una planilla especial de liquidación, cuyas copias se acompañan en el expediente, en las que se detalla el monto y concepto recibido por cada trabajador y aparecen debidamente suscritas por éste.

Para la Administración, sin embargo, el hecho de que tales sumas no constituyan remuneraciones determina que dichos egresos deban, necesariamente, estar sustentados mediante comprobantes de pago, pues en última instancia corresponden a gastos por servicios prestados por proveedores.

De acuerdo con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, vigente en el ejercicio 1997, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, e tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la ley.

En el caso analizado, debe tenerse en cuenta que la labor realizada por los promotores y vendedores de la recurrente exige que los trabajadores se movilicen de un lugar a otro constantemente y se mantengan comunicados con la empresa en todo momento. A ello debe agregarse que, tal como reconoce la propia Administración en la apelada, el monto destinado por la empresa a estos fines cumple con el requisito de la razonabilidad, de donde se concluye que tales pagos constituyen una condición de trabajo y no una contraprestación por servicios como manifiesta la Administración.

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 650, no se consideran remuneraciones todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor, o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y, en general, todo lo que razonablemente cumpla con tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Siendo que del análisis del expediente se desprende que los gastos reparados por estos conceptos se encuentran sustentados en las planillas de liquidación de gastos de movilidad y telefonía, que se encuentran debidamente detalladas y han sido suscritas por los trabajadores beneficiarios, corresponde revocar la apelada en este extremo, pues no cabe en este caso condicionar su deducción a la presentación de los comprobantes de pago al tratarse de montos entregados en efectivo al trabajador para cubrir determinados gastos que el cumplimiento de sus labores le irroga.

Mejoras de carácter permanente y adquisición de bienes de uso cargados como gasto

En cuanto a los reparos formulados a la deducción de mejoras de carácter permanente y adquisición de bienes de uso cuyo valor sobrepasa $\frac{1}{4}$ de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT), se aprecia que a través de los mismos la Administración ha objetado la deducción de los egresos en que incurrió la empresa al habilitar un terreno como playa de estacionamiento (trabajos de albañilería), así como al adquirir un grupo electrógeno.

Dichos reparos, que no han sido expresamente objetados por la recurrente, se ajustan a lo dispuesto por los artículos 38º y siguientes de la Ley del Impuesto a la Renta, así como a lo señalado en el artículo 23º de su reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, de acuerdo con los cuales los bienes del activo fijo y mejoras de carácter permanente que excedan del valor antes indicado no son deducibles como gasto, sino que deben depreciarse conforme a ley a fin de compensar su desgaste o agotamiento.

En tal sentido, tales reparos deben mantenerse.

Impuesto General a las Ventas

Entrega de bienes con fines promocionales:

La Administración Tributaria repara la base imponible del Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 1997 por la suma de S/. 10 690,40, al considerar como retiro de bienes gravado con el impuesto, la entrega a diversos clientes (farmacias) de 1 750,00 kilos de pavo a título gratuito sin el pago correspondiente del Impuesto General a las Ventas.

De acuerdo con la Administración, dicha operación califica como un retiro de bienes gravado, toda vez que excede el límite fijado para los gastos de promoción por último acápite del inciso c) del numeral 3)

del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF y modificado por el Decreto Supremo N° 136-96-EF (fijado en cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias equivalentes, en el periodo acotado, a un monto de S/. 9 600,00).

Por su parte, la recurrente aduce que obsequió los pavos a título de liberalidad para promover las ventas de los productos de Grünenthal Peruana S.A. que ella comercializa, por lo que dicha operación se encontraría comprendida más bien en la excepción prevista en el numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, según la cual no se encuentra gravado el retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de operaciones gravadas.

Sobre el particular, el texto original del numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Legislativo N° 821, norma aplicable al período fiscalizado, establecía que el Impuesto General a las Ventas gravaba la venta en el país de bienes muebles, entendiéndose por venta –entre otras operaciones- el retiro de bienes que efectuaba el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectuaban como descuento o bonificación, con excepción –entre otros- de los bienes retirados para ser consumido por la propia empresa, siempre que fueran necesarios para la realización de las operaciones gravadas.

Por su parte el literal c) del numeral 3), del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 029-94-EF y modificada por el Decreto Supremo N° 136-96-EF, considera como retiro a todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros; la apropiación de los bienes de la empresa que realiza el propietario, socio o titular de la misma; el consumo que realiza la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas; la entrega de los bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios; y la entrega de bienes pactada por convenios colectivos que no se califiquen como condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

El segundo párrafo de dicho artículo, según texto vigente en el período acotado, precisaba también que no se consideraba venta, entre otros, la entrega a título gratuito de bienes que efectuaban las empresas con la finalidad de promocionar su línea de producción, comercialización o servicio, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no excediera del 0.5% de sus ingresos brutos promedio mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias.

En el presente caso, tanto la Administración como la recurrente coinciden en señalar que los bienes retirados (pavos) se entregaron a terceros (diversas farmacias tanto de la ciudad de Lima como del interior del país) con ocasión de las fiestas navideñas. La recurrente, sin embargo, aduce que se trata de un supuesto de auto consumo regulado en el numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citada, que por lo tanto no califica como una operación de retiro gravada. En efecto, la recurrente manifiesta que el auto consumo al que hace alusión dicha norma debe entenderse referido a un auto consumo de naturaleza económica y no meramente física de bienes (como habría entendido la Administración), desde que la salida de bienes de la esfera jurídica y económica de la empresa para ser entregados a sus clientes con la finalidad de crear y mantener las relaciones con éstos, tiene como finalidad generar rentas por futuras operaciones que se encontrarán gravadas con el Impuesto General a las Ventas, incidiendo por tanto en los resultados de la empresa.

Sin embargo, una interpretación sistemática el texto original del numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 821, permite concluir que el supuesto de excepción invocado por la recurrente hace referencia a un autoconsumo físico de bienes y no, como aduce ésta, a un autoconsumo de éstos desde el punto de vista "económico". En efecto, si dicha excepción estuviese haciendo alusión a un autoconsumo de tipo "económico", sería contradictoria con la inclusión expresa de los descuentos y bonificaciones dentro del concepto de retiro de bienes gravado efectuada por el primer párrafo del numeral 2) del inciso a) del artículo 3º de la ley, en la medida que dichos retiros se otorgan con la finalidad evidente de hacer más atractivo un producto y, por lo tanto, inciden en la generación de resultados en la empresa. A ello debe agregarse que, si se siguiese la interpretación propuesta por la recurrente, también resultarían innecesarias, por redundantes, varias de las exclusiones expresas a diversas operaciones contempladas en dicho numeral, como la referida a la entrega bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiese encargado efectuar o el retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, cuyo propósito manifiesto es repercutir en la generación de rentas gravadas.

De otro lado, la Administración ha considerado que la entrega de pavos en calidad de obsequios podría calificar como una entrega de bienes con la finalidad de promocionar las líneas que comercializa la contribuyente, susceptible por lo tanto de caer en el supuesto de excepción del ámbito de aplicación del impuesto regulado en el último párrafo del numeral 3) del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado, que excluye de la definición de venta a las entregas gratuitas destinadas a promocionar una línea de producción, comercialización, o servicio.

Ni la Ley del Impuesto General a las Ventas ni el reglamento aplicables en el periodo acotado definieron qué conceptos debían entenderse comprendidos dentro de esta excepción, lo que hace necesario recurrir a otras fuentes.

En opinión del doctor William T. Ryan en su libro "Guía Básica para la Actividad de Marketing"¹, las actividades de promoción, están conformadas por actividades vinculadas a publicidad, venta personal, promociones especiales e imagen y relaciones públicas. Sin embargo, del texto expreso de la norma legal citada precedentemente se desprende que la excepción regulada por ella sólo comprende a aquellas entregas gratuitas efectuadas con la finalidad de difundir las ventajas específicas de los bienes o servicios de una línea de producción, comercialización o servicios de la empresa, lo que en última instancia implica acciones tendientes a incrementar las ventas ("promociones de venta") o motivar algún tipo de comportamiento en relación con alguno de los productos o servicios objeto de transacciones por parte de la empresa (esto es, actividades de "promoción estratégica", que por ejemplo, pretenden dar a conocer un nuevo producto o destacar las ventajas de uno ya existente frente a los productos de la competencia), ya sea que estén dirigidas a los consumidores finales o a los eslabones intermedios de la cadena de distribución (concesionarios y distribuidores). En el caso de las acciones tendientes a proyectar una imagen genérica de la empresa, como ocurre con las actividades vinculadas a la imagen y relaciones públicas de la empresa, no se aprecia que se cumpla con esta finalidad.

En dicho sentido, cuando la entrega de obsequios a los clientes tiene como finalidad principal presentar una imagen de la empresa a los clientes, como ocurre con aquellas entregas que en términos del inciso q) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 se denominan "gastos de representación", las entregas gratuitas efectuadas no pueden considerarse comprendidas dentro de los alcances del supuesto regulado en el último párrafo del numeral 3) del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

En el caso de la entrega gratuita de pavos con ocasión de las fiestas navideñas no se evidencia una finalidad tendiente a promocionar determinados bienes producidos por Grünenthal Peruana S.A y comercializados en forma exclusiva por la recurrente, sino más bien una intención de presentar una imagen de estas empresas ante sus clientes, lo que inclusive ha sido reconocido por la propia empresa recurrente en la página 6 de su escrito de apelación, en la que califica dicha operación como un "(...)" gasto de representación aceptable para efectos del Impuesto a la Renta (...)", de donde se concluye que en el presente caso tal operación califica como un retiro de bienes gravado con el impuesto.

Ahora bien, en cuanto al valor de tales retiros, el artículo 15º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, concordado con el numeral 6 del artículo 5º del Reglamento, señala que tratándose del retiro de bienes la base imponible será fijada de acuerdo con las operaciones onerosas efectuadas por el sujeto con terceros, aplicándose en su defecto el valor de mercado, y en caso que no resulte posible lo anterior, la base imponible será el costo de producción o adquisición del bien, según corresponda, debiendo precisarse que lo dispuesto por el reglamento no excede lo dispuesto en la ley, como aduce la recurrente.

En consecuencia y teniendo en cuenta que el monto del re cargo se efectuó por el valor de adquisición de los bienes, procede que éste sea confirmado.

Resoluciones de multa

En el caso de autos se aprecia que las multas impugnadas tienen como origen los reparos que se efectuaron al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas, y fueron giradas por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, encontrándose vinculadas a las Resoluciones de Determinación N°s. 012-3-07178 y 012-3-07179.

En lo que respecta a la Resolución de Multa N° 012-2-16192 vinculada a la primera de las resoluciones de determinación citadas, debe señalarse que habiéndose dejado sin efecto algunos de los reparos

¹ Ryan, William T. "Guía Básica para la Actividad de Marketing". Lima. Empresa Editora El Comercio S.A. 2001.

efectuados, procede que la Administración efectúe una nueva liquidación de la misma, a diferencia de lo que ocurre con la Resolución de Multa N° 012-2-16193 que debe mantenerse al haberse confirmado la acotación efectuada por la Administración a la que la misma se encuentra vinculada.

Cabe indicar que de acuerdo a lo establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 196-1-98 de fecha 6 de marzo de 1998, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la aplicación de sanciones se debe ajustar a lo dispuesto en el artículo 165º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, de acuerdo con el cual las infracciones deben ser determinadas y sancionadas en forma objetiva, es decir sin considerarse las circunstancias que pudieran rodear la comisión de la infracción ni la situación del contribuyente infractor en dicho momento; en tal sentido, la afirmación de la recurrente argumentando que cuando se tiene una interpretación distinta a la del fisco al presentar la declaración no se puede aplicar la sanción, carece de sustento.

En cuanto a la inaplicación del Decreto Supremo N° 120-95-EF, norma que aprueba la Tabla de Infracciones y Sanciones vigente para las infracciones cometidas entre el 11 de agosto de 1995 y el 31 de diciembre de 1998, se debe indicar que mediante Resolución N° 289-2-2001 de 28 de marzo de 2001, entre otras, el Tribunal Fiscal ha dejado establecido que si bien es cierto la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario citado establece que sólo por ley o decreto legislativo se pueden definir las infracciones y establecer sanciones, también lo es que el artículo 180º del Código Tributario, que tiene rango de ley, facultó a la Administración Tributaria a aplicar por la comisión de infracciones, las sanciones a ser aprobadas mediante decreto supremo, por lo que este extremo de la apelada también deviene en improcedente.

Finalmente, debe dejarse constancia que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la sola concurrencia de la recurrente, no obstante estar la Administración debidamente notificada conforme al cargo de recepción que en original corre a fojas 564.

Conclusión:

Por lo expuesto, soy de opinión que este Tribunal acuerde **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-09054 de 30 de noviembre de 1998 en el extremo referido a los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 por concepto de gastos de movilidad y teléfono, declararla **NULA E INSUBSTANTE** en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 012-2-16192 a fin que la Administración efectúe una nueva liquidación de la misma de acuerdo con el criterio expuesto y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

Salvo mejor parecer.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

ALICIA ZEGARRA MULANOVICH
Vocal Informante

ZM/RR/njt