

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2003-15

TEMA : ESTABLECER SI LA ENTREGA GRATUITA DE BIENES TALES COMO POLOS, UNIFORMES, BANDEROLAS, AGENDAS, BILLETERAS, BOLÍGRAFOS Y LLAVEROS CON FINES PUBLICITARIOS, CONSTITUYE RETIRO DE BIENES PARA EFECTO DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS DURANTE LA VIGENCIA DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 775 Y EL DECRETO SUPREMO Nº 029-94-EF.

FECHA : 6 de agosto de 2003
HORA : 10.30 a.m.
LUGAR : Calle Diez Canseco Nº 258 Miraflores

ASISTENTES :

Doris Muñoz G.	Mariella Casalino M.	María Eugenia Caller F.
Marina Zelaya V.	Renée Espinoza B.	Elizabeth Winstanley P.
Silvia León P.	Rosa Barrantes T.	Ada Flores T.
Gabriela Márquez P.	Lourdes Chau Q.	Zoraida Olano S.
José Manuel Arispe V.	Marco Huamán S.	

NO ASISTENTES : Alicia Zegarra M. (licencia por maternidad: fecha de votación)
Oswaldo Lozano B. (vacaciones: fecha de votación)
Juana Pinto de Aliaga (descanso médico: fecha de suscripción de acta)
Ana María Cogorno P. (descanso médico: fecha de suscripción del acta)

I. ANTECEDENTES:

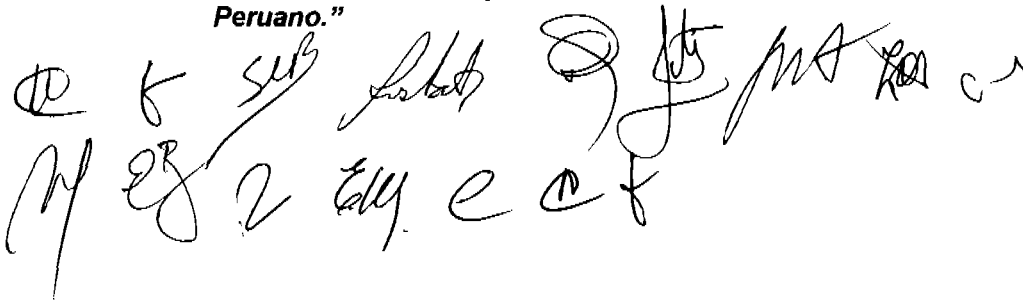
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene los puntos de deliberación, los votos emitidos, el acuerdo adoptado y su fundamento, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo las decisiones adoptadas las siguientes:

"La entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios, constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita no debe ser publicada en el Diario Oficial El Peruano."



TEMA: ESTABLECER SI LA ENTREGA GRATUITA DE BIENES TALES COMO POLOS, UNIFORMES, BANDEROLAS, AGENDAS, BILLETERAS, BOLÍGRAFOS Y LLAVEROS CON FINES PUBLICITARIOS, CONSTITUYE RETIRO DE BIENES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS DURANTE LA VIGENCIA DEL DECRETO LEGISLATIVO Nº 775 Y EL DECRETO SUPREMO Nº 029-94-EF.

	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO	
	La entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios, constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas. Fundamento: ver propuesta 1 del informe.	La entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, banderolas, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios, no constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas. Fundamento: ver propuesta 2 del informe.	PROPUESTA 1 El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	PROPUESTA 2 El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.
Vocales				
Dra. Caller	X			X (*)
Dra. Cogorno		X	X	
Dra. Casalino		X	X	
Dra. Pinto	X			X
Dra. Zelaya	X			X (*)
Dra. Espinoza	X			X (*)
Dra. Winstanley	X			X (*)
Dra. León	X			X (*)
Dr. Lozano	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)	(vacaciones)
Dra. Barrantes	X			X (*)
Dra. Flores		X		X (*)
Dra. Márquez		X		X (*)
Dra. Zegarra	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)	(licencia por maternidad)
Dra. Chau		X	X	
Dra. Olano	X		X	
Dr. Arispe		X	X	
Dr. Huamán	X			X (*)
Dra. Muñoz	X			X (*)
Total	10	6	5	11

(*) Excepto si se cambia el criterio

[Handwritten signatures and initials]

III. DISPOSICIONES FINALES:

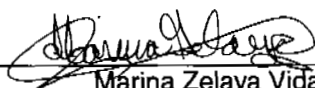
Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

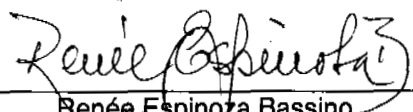
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión procediendo los vocales asistentes a firmar la presente Acta en señal de conformidad.

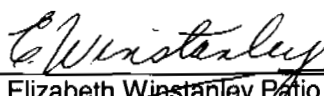

Doris Muñoz García

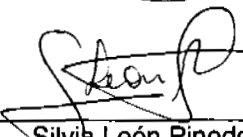

Mariella Casalino Mannarelli

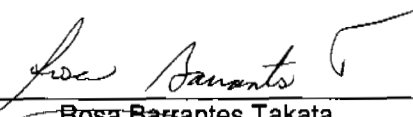

María Eugenia Caller Ferreyros

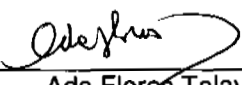

Marina Zelaya Vidal

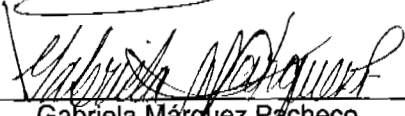

Renée Espinoza Bassino

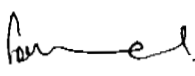

Elizabeth Winstanley Patio


Silvia León Pinedo

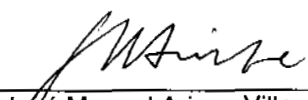

Rosa Barrantes Takata

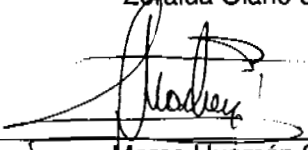

Ada Flores Talavera


Gabriela Márquez Pacheco

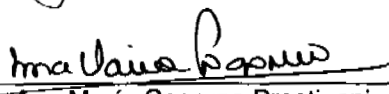

Lourdes Chau Quispe


Zoraida Olano Silva


José Manuel Arispe Villagarcía


Marco Huamán Sialer


Juana Pinto de Aliaga
Fecha: 07.08.2003


Ana María Cogorno Prestinoni
Fecha: 07.08.2003

INFORME FINAL

TEMA : ESTABLECER SI LA ENTREGA GRATUITA DE BIENES TALES COMO POLOS, UNIFORMES, BANDEROLAS, AGENDAS, BILLETERAS, BOLÍGRAFOS Y LLAVEROS CON FINES PUBLICITARIOS, CONSTITUYE RETIRO DE BIENES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS DURANTE LA VIGENCIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 775 Y EL DECRETO SUPREMO N° 029-94-EF.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El asunto a dilucidar consiste en determinar si la entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, banderolas, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios constituye retiro de bienes durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 775 y el Decreto Supremo N° 029-94-EF.

2. ANTECEDENTES

2.2 ANTECEDENTES NORMATIVOS

DECRETO LEGISLATIVO N° 775

Artículo 3º.- Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por:

a) VENTA

2. El 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, con excepción de:

- El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa.
- La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado.
- El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble.
- El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento.
- El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas.
- Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros.
- El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley.

DECRETO SUPREMO N° 029-94-EF

Artículo 2º.- Para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta lo siguiente:

5. Se considera 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.
- b) La apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario socio o titular de la misma.



- c) El consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas.
d) 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.

No es retiro de bienes, los casos precisados como excepciones en el numeral 2, inciso a) del Artículo 3º del Decreto, ni los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

2.2 ANTECEDENTES

Acuerdo de Sala Plena 2000-09 de 16 de marzo de 2000

Se acordó que: "La entrega de afiches con fines publicitarios a los clientes no califica como retiro de bienes gravado con el IGV".

RTF 214-5-2000 (28-3-2000)

En cuanto al reparo de retiro de bienes por la entrega gratuita de afiches se señala que los afiches no son bienes que la empresa retire en beneficio directo en favor de terceros. Se indica que el tercero al recibir los afiches no tiene obligación de adquirir los productos que promocionan, y que la entrega de los afiches responde a una técnica de marketing a fin de poder colocar sus bienes en el mercado para su pronta venta y acorde con lo que es propio a la realización de su objeto social, por lo que, en este punto, la ley no grava como retiro la entrega de los afiches efectuada por la empresa. Se señala que cuando el reglamento de la Ley del IGV considera retiro todo acto por el que se transfiere la propiedad a título gratuito, tales como los obsequios, no se está refiriendo a la entrega de afiches, toda vez que dichos bienes no representan para el adquirente el uso de tal bien, como pueden ser, los lapiceros, polos, llaveros, almanaques, etc, calidad que no alcanza a un afiche, el cual, sólo tiene por fin ser un instrumento promocional de mercadeo, como ocurre con otros medios de similar naturaleza como los volantes que las empresas distribuyen en sus propios locales o a los transeúntes a través de terceros en las calles. Así pues, desvirtuada su utilización como bien en provecho propio del adquirente, resulta forzado reputar como retiro, en su calidad de obsequio, la entrega gratuita de afiches a terceros practicada como técnica comercial por la contribuyente.

RTF 452-1-2000 (14-07-2000)

Se señala que si bien la entrega de **polos**, llaveros, agendas, billeteras, bolígrafos puede constituir un medio publicitario, lo cual no ha sido probado por la recurrente, dada la naturaleza de los bienes su utilidad no habría quedado agotada en la propia empresa, por lo que, al haber sido entregados a los afiliados, el uso y consumo final de los mismos corresponde a terceros, por lo que procede mantener en reparo de retiro en este extremo.

RTF 1154-2-2000 (24-11-2000)

Se considera retiro de bienes para efecto del Impuesto General a las Ventas a los obsequios, tales como las entregas que efectúa la recurrente por concepto de publicidad de la empresa (almanaques acrílicos y **polos**), por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

RTF N° 504-1-99 (22.06.99)

Se estableció que la entrega de folletos y flyers que efectuó la empresa a sus vendedoras a fin dar a conocer a los potenciales clientes los productos que vende, no es retiro.

RTF N° 8689-1-01 (26.10.01)

La entrega de catálogos, revistas y folletos realizada por la empresa a sus vendedoras a efecto de promocionar los artículos que vende, no es retiro.



3. PROPUESTAS

3.1. PROPUESTA 1

Descripción

La entrega gratuita de bienes tales como polos, uniformes, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios, constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas.

Fundamento

El numeral 2 del inciso a) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, establece que para efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por venta, el 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, con algunas excepciones señaladas por dicha norma.

Asimismo el inciso a) del numeral 5 del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF, señala que se considera retiro a todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, como por ejemplo **obsequios**, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.

Con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 214-5-2000, publicada en El Peruano el 5 de mayo del 2000 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se señaló respecto del reparo al débito fiscal por retiro de **afiches**:

“ En primer lugar, el numeral 2 del literal a) del artículo 3º de la ley prescribe que es venta el 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 en el caso de los afiches no se trata de bienes **que la misma empresa retire, ni se entiende en relación causal a un beneficio propio y directo en favor de terceros**, tal como cabe entender, cuando la ley precisa “...incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación...” En este caso, el tercero no obtiene tal beneficio directo, sino tan solo recibe el afiche sin ninguna obligación para adquirir por tal medio los productos que en ellos se promocionan, es decir, simplemente, responde a una técnica de marketing a fin de poder colocar sus bienes en el mercado para su pronta venta y acorde con lo que es propio a la realización de su objeto social, por lo que, en este punto, la ley no grava como retiro la entrega de afiches efectuada por la empresa y reparada como tal por la Administración

...

En tercer lugar, en cuanto al reglamento que considera retiro todo acto por el que se transfiere la propiedad a título gratuito, tales como: **obsequios**, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros, que permite considerar a la Administración como retiro, en su calidad de obsequios, **la entrega de afiches** por la empresa, sustentándose también en la cita de la mencionada editorial, cabe inferir, en atención al criterio ya expuesto en primer lugar al inicio de este reparo, que tales afiches, aún en calidad de ser entregados gratuitamente, no constituyen **bienes que represente para el adquirente el uso de tal bien, como pueden ser, los lapiceros, polos, llaveros, almanaques**, etc, a que se refiere dicha cita, calidad que bajo ningún punto de vista alcanza a un afiche, el cual, sólo tiene por fin ser un instrumento promocional de mercadeo, a tal punto, que su recepción es posible que sea desechada, como ocurre con otros medios de similar **naturaleza**, verbigracia, los volantes que las empresas distribuyen en sus propios locales o a los transeúntes a través de terceros en las calles. **Así pues, desvirtuada su utilización como bien en provecho propio del adquirente**, resulta forzado reputar como retiro, en su calidad de obsequio, la entrega gratuita de afiches a terceros practicada como técnica comercial por la contribuyente”.



Según el criterio adoptado por la RTF antes citada, la entrega gratuita de bienes en favor de terceros, calificará como retiro en tanto dichos bienes impliquen un beneficio propio y directo para el adquirente.

En atención al criterio señalado, se determinó que dado que los afiches tienen como única finalidad promocionar a la empresa en el mercado, y que la naturaleza de dichos bienes no permite un uso distinto al de un material publicitario, mediante el cual se difunde la imagen de la empresa, la entrega de los mismos no constituye retiro.

Dicho criterio resulta aplicable también a la entrega gratuita de banderolas que llevan el logotipo de la empresa, y que tienen como única finalidad publicitar su imagen, e igualmente extensible a la entrega de folletos y catálogos sobre los productos y servicios que brinda la empresa.

Distinto es el caso de la entrega gratuita de bienes como polos, llaveros, bolígrafos y agendas con el logotipo de la empresa, dado que dichos bienes tienen la calidad de obsequios, cuya naturaleza -a diferencia de los bienes citados en los párrafos precedentes-, permite un aprovechamiento, uso y beneficio para quien los recibe que trasciende la difusión de la imagen de la empresa, por lo que su entrega constituye un "retiro".

Por último, indícase que si bien es cierto parte de la doctrina nacional manifiesta que la técnica legislativa que grava como retiro las entregas de bienes a título gratuito con fines promocionales -a que se refiere el párrafo precedente-, no es la más acertada dado que *"estaríamos frente a un supuesto de doble imposición, pues el IGV estaría gravando el valor de dichos bienes en dos momentos distintos: primero como retiro y posteriormente, al efectuarse la venta de los bienes que produce o comercializa la empresa, como componente del costo, en el valor de venta"*¹; también lo es que la misma doctrina reconoce que cuando entra en vigencia la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 775, tales entregas sí están gravadas como retiro de bienes² y que *"el legislador optó por gravarlas en razón de que algunos contribuyentes habrían estado evadiendo el pago del impuesto por retiro de bienes"*; lo que coadyuva al fundamento jurídico de la presente propuesta.

Consecuencia:

Se mantiene el criterio contenido en las RTF Nos. 214-5-2000, 452-1-2000 y 1154-2-2000.

3.2. PROPUESTA 2

Descripción

La entrega gratuita de bienes tales como polos, uniformes, banderolas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios, no constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas.

¹ LUQUE BUSTAMANTE, Javier. "La afectación de los retiros en el campo del Impuesto General a las Ventas ¿se justifica?". En la revista "La Banca", julio 1999, Págs 16 al 20. Dicho autor señala que en puridad tales entregas son gastos de promoción que "se realizan con el objeto de impulsar la venta de los bienes que produce o comercializa la empresa o sus servicios. Ni la entrega de muestras comerciales ni la de bienes con fines promocionales pueden calificar como retiros, toda vez que la empresa no tiene la calidad de consumidora final de los bienes objeto de las entregas; dado que los incorpora a su proceso productivo como uno o más de los factores que contribuye, como costo o como gasto, a que desarrolle su actividad comercial"

² LUQUE BUSTAMANTE, Javier. "Los retiros en el campo de aplicación del Impuesto General a las Ventas". En Cuadernos Tributarios. N° 17, julio 1994. Revista editada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Pág 15. Así, el mencionado autor, cuando analiza la entrega de bienes a título gratuito con fines promocionales en el la Ley del IGV aprobada por el Decreto Legislativo N° 775 -la que recién había entrado en vigencia en enero de 1994-, manifiesta que "Lamentablemente ahora sí están gravados, lo que nos parece una decisión inadecuada"



Fundamento

La entrega de obsequios, tanto en material publicitario y promocional como en afiches³, jamás ha estado gravada por la legislación del Impuesto General a las Ventas, habiendo sido incluida en el Reglamento del Decreto Legislativo N° 775 aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF (inciso a) del numeral 5 de su artículo 2°) excediendo los alcances y finalidad de la mencionada legislación. Esta posición se puede demostrar haciendo un análisis literal, histórico, sistemático y lógico de la norma, así como de su aplicación jurisprudencial.

1.- Análisis literal

De conformidad con el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo N° 775 se encuentra gravada la venta en el país de bienes muebles, siendo que el artículo 3° incluye en el concepto de venta, no solamente aquélla operación por la que se transfieren bienes a título oneroso, sino aquélla que define como "retiro de bienes" en los siguientes términos (numeral 2 del inciso a) del mencionado artículo 3°):

"El 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, con excepción de:

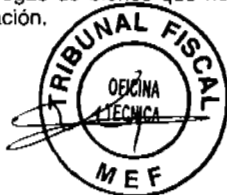
- El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa.*
- La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado.*
- El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble.*
- El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento.*
- El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas.*
- Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros.*
- El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley."*

Del análisis del enunciado de este dispositivo se puede observar que el "retiro de bienes" a que se está refiriendo no se entiende necesariamente como toda entrega a título gratuito, posición que se asume en el inciso a) del numeral 5 del artículo 2° del Decreto Supremo N° 29-94-EF (que define como retiro, entre otros supuestos, todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito).

El Diccionario de la Lengua Española (Vigésima Segunda Edición) señala que retiro es "la acción y efecto de retirarse" y retirar "apartar o separar a alguien o algo de otra persona o cosa o de un sitio", de lo que fluye que el "retiro de bienes de la empresa" consiste en apartar a estos de la empresa, que ya no formen parte de ella y en consecuencia, no afecten su existencia ni naturalmente sus resultados.

Es preciso anotar que los supuestos a los que se refiere la ley tanto de retiro de bienes por el propietario, socio o titular o por la empresa misma no necesariamente engloban operaciones a título gratuito, ya que por ejemplo, los retiros por el socio de la empresa pueden ser a título de dividendos, lo que no es evidentemente gratuito.

³ No se debe confundir estas entregas de bienes que contienen alusiones al nombre de la empresa o a las marcas de sus productos o servicios, con las entregas de bienes que no contienen dichas alusiones, que en todo caso se podrían calificar como gastos de representación.



Lo mismo ocurre en una de las situaciones que se califica como retiro de bienes no gravado en la ley, "el retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento", supuesto en el cual no hay siquiera entrega a un tercero y por lo tanto el concepto de gratuidad es irrelevante.

Ello no implica el negar que ciertas entregas gratuitas puedan constituir un retiro de bienes, tal como expresamente señala la norma en aquellas que constituyen "descuento o bonificación", salvo que sean normales en el comercio, caso en el cual no se encuentran gravados.

2.- Análisis histórico

El texto original de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Legislativo N° 190 (que implanta por primera vez el sistema del impuesto al valor agregado en nuestro país) señalaba que también se consideraba venta:

"El retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, con cualquier fin que sea diferente a su actividad empresarial o cuando dicho retiro no sea considerado como gasto para efectos del Impuesto a la Renta"

Este texto se mantuvo en las posteriores leyes del Impuesto General a las Ventas aprobadas por Decreto Legislativo N° 656, Decreto Legislativo N° 666 y Decreto Ley N° 25748.

Entre los antecedentes de esta legislación del Impuesto General a las Ventas se encuentra el Anteproyecto de Modelo de Impuesto Tipo Valor Agregado para los países de la ALALC que señala que también se debe tratar como ventas a los retiros de mercadería para uso o consumo personal del dueño, socios o directores o empleados de la empresa, para cederlas gratuitamente o para utilizarlas en actividades del contribuyente que no den lugar a operaciones gravadas por el impuesto.

Más adelante se hace una explicación mayor del asunto bajo el título: "mercaderías retiradas para uso o consumo o disposición ajena a la actividad gravada", indicando que la imposición de estos retiros, fundada en la igualdad de tratamiento y que también resulta aconsejable a efectos de evitar maniobras tendientes a evadir el impuesto, debe disponerse en forma expresa por tratarse de actos que no encuadran en la definición fiscal de venta.

Otro de los documentos que se ha tenido en cuenta al legislar en nuestro país sobre el Impuesto General a las Ventas es la Sexta Directiva del Consejo de la Comunidad Económica Europea (en la actualidad Unión Europea) del 17 de mayo de 1977⁴ cuyo artículo 5° (numeral 6) señala que se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.

Según Philippe Derouin⁵ la asimilación de las entregas a sí mismo y del autoconsumo a las entregas de bienes gravadas tenía como finalidad el igualar las condiciones de competencia entre los productores – que podrían suministrarse a partir de los stocks de bienes adquiridos o producidos por sus empresas – y los demás consumidores.

⁴ Según texto en español publicado en Internet por la Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.

⁵ Derouin, Philippe. El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad Económica Europea. Editorial de Derecho Financiero. 1981. p. 31.



De lo expuesto fluye que al elaborarse el Decreto Legislativo N° 775 se debió haber tenido en cuenta que el gravamen de las entregas de bienes a título gratuito se justifica en la medida que se afecten bienes a fines distintos a los de la empresa y más aún para no permitir un indebido beneficio con el crédito fiscal.

Es por ello que si bien se modificó el texto legal que se había recogido en las anteriores legislaciones del Impuesto a la Renta suprimiendo la alusión para que los retiros no se hicieran con un fin "diferente a la actividad empresarial o cuando dicho retiro no sea considerado como gasto para efectos del Impuesto a la Renta", remplazándola por la frase "incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación", no se puede pretender con ello que fuese intención del legislador incluir a las entregas gratuitas de bienes con fines de publicidad y promoción, porque de otra manera lo hubiese indicado expresamente.

Debe recordarse que los descuentos o bonificaciones no constituyen medios publicitarios, sino mecanismos usados en el comercio para incentivar la compra cobrando, en cierta condiciones, menos por artículo u otorgando un artículo adicional al comprado, no siendo actividades que tengan por objeto dirigirse a la masa de consumidores⁶.

En el contexto que se ha explicado, se entiende que la intención del legislador ha sido gravar aquellos retiros de bienes en los cuales se está destinando bienes a actividades distintas a las gravadas, bajo la etiqueta de ser "descuentos o bonificaciones".

3.- Análisis sistemático y lógico

Las entregas gratuitas de bienes con fines de publicidad y promoción forman parte de los programas y estrategias de mercadotecnia que siguen las empresas, entre los que se encuentran acciones tales como las de publicidad y propaganda (utilización de medios masivos), las de relaciones públicas y las promociones, encontrándose entre estas últimas las entregas de premios, concursos, etc.

Al respecto, el artículo 18° del Decreto Legislativo N° 775 señala lo siguiente:

"El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los requisitos siguientes:

a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto."

Sobre el particular, el artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas, enumera las clases de adquisiciones que dan derecho al crédito fiscal:

"Los bienes, servicios y contratos de construcción que se destinen a operaciones gravadas y cuya adquisición o importación dan derecho a crédito fiscal son:

⁶ Según la legislación del Impuesto a la Renta son deducibles los gastos de propaganda, que se definen como aquéllas erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales (inciso m) del artículo 21° del Reglamento).



a) Los insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten.

b) Los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios.

c) Los bienes adquiridos para ser vendidos.

d) Otros bienes, servicios y contratos de construcción cuyo uso o consumo sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa."

Entre el último grupo de las mismas, que se refiere a los gastos generales que puede tener toda empresa, se encuentran los gastos de publicidad, promoción y propaganda.

Ahora bien, si la ley del Impuesto General a las Ventas reconoce a los contribuyentes la posibilidad de utilizar el crédito fiscal por las adquisiciones de bienes que estarán destinados a publicidad, promoción y propaganda, cabría preguntarse cual sería la finalidad de gravarlos como retiro de bienes, de tal manera que en la práctica, como mínimo tenga que abonar al Fisco el mismo monto que utilizó como crédito fiscal.

En el caso de retiros hacia actividades que no están gravadas es justificable el gravamen, pero no responde a la finalidad de la Ley del Impuesto General a las Ventas el gravar la entrega de bienes cuya adquisición es un gasto necesario para producir la renta gravada con el Impuesto General a las Ventas y que naturalmente está destinada a las actividades gravadas.

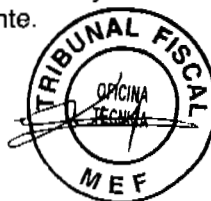
Además, interpretar la norma en el sentido de que se encuentran gravadas estas entregas con fines publicitarios, introduce una indebida distinción en el tratamiento de los gastos publicitarios, de promoción y de propaganda.

4.- Análisis de la jurisprudencia

Con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 214-5-2000, publicada en el Peruano el 5 de mayo del 2000 y que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, señaló:

*" En primer lugar, el numeral 2 del literal a) del artículo 3° de la ley prescribe que es venta el 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 en el caso de los afiches no se trata de bienes que la misma empresa retire, ni se entiende en relación causal a un beneficio propio y directo en favor de terceros, tal como cabe entender, cuando la ley precisa **"...incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación..."** En este caso, el tercero no obtiene tal beneficio directo, sino tan solo recibe el afiche sin ninguna obligación para adquirir por tal medio los productos que en ellos se promocionan, es decir, simplemente, responde a una técnica de marketing a fin de poder colocar sus bienes en el mercado para su pronta venta y acorde con lo que es propio a la realización de su objeto social, por lo que, en este punto, la ley no grava como retiro la entrega de afiches efectuada por la empresa y reparada como tal por la Administración."*

Ahora bien, del criterio señalado se advierte que la entrega de todo obsequio para fines publicitarios, de promoción y propaganda sin ninguna obligación de adquirir por tal medio los productos que se promocionan, no constituye retiro de bienes, lo que viene a confirmar el criterio expuesto precedentemente.



Debe anotarse que la expresa alusión a los "descuentos o bonificaciones" tiene la finalidad de subrayar la diferencia que tienen estos actos, que como hemos señalado tienen por objeto inducir a la compra en un caso particular (te doy a cambio de que compres), con las entregas con fines de propaganda, promoción y publicidad, en las que no interesa que el bien entregado le sirva o no al que lo recibe, pues su finalidad es ser un medio de difusión del nombre, marcas o productos de la empresa.

En virtud a lo expuesto, la entrega de bienes tales como **banderolas, uniformes deportivos, tarjetas navideñas y polos estampados con leyendas de la empresa**, con fines publicitarios, no constituye retiro de bienes.

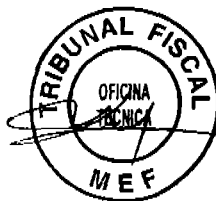
4. CRITERIOS A VOTAR

4.1. PROPUESTA

La entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios, constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas.

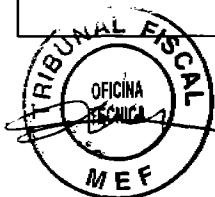
4.2. PROPUESTA 2

La entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, banderolas, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros, con fines publicitarios, no constituye retiro de bienes para efectos del Impuesto General a las Ventas.



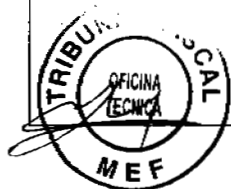
EVOLUCION DEL ARTICULO 3° DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, DESDE EL DECRETO LEGISLATIVO N° 775

Leyes	Decreto Legislativo N° 775	Decreto Legislativo N° 821	Ley N° 27039
Publicación	31.12.93	23.04.96	31.12.98
Vigencia	1.1.94 al 23.04.96	24.04.96 al 31.12.98	1.1.99 a la fecha
Tenor	ARTÍCULO 3.- Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por: a) VENTA ... 2. El 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, con excepción de: El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa. La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado. El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble. El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento. El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas. Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros. El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley.	ARTICULO 3.- Definiciones Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por: a) VENTA: ... 2. El 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, con excepción de: El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la de los bienes que produce la empresa. La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado. El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble. El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento. El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas. Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros. El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley. El retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados.	Artículo 4.- Retiro de bienes no gravados Sustitúyase el texto del numeral 2 del inciso a) del Artículo 3 de la Ley, por el siguiente: "2. El 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, con excepción de los señalados por esta Ley y su Reglamento, tales como los siguientes: El retiro de insumos, materias primas y bienes intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa. La entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado. El retiro de bienes por el constructor para ser incorporados a la construcción de un inmueble. El retiro de bienes como consecuencia de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada conforme lo disponga el Reglamento. El retiro de bienes para ser consumidos por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas. Bienes no consumibles, utilizados por la propia empresa, siempre que sea necesario para la realización de las operaciones gravadas y que dichos bienes no sean retirados a favor de terceros. El retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante Ley. El retiro de bienes producto de la transferencia por subrogación a las empresas de seguros de los bienes siniestrados que hayan sido recuperados."



EVOLUCION DE LAS NORMAS QUE REGLAMENTARON EL ARTÍCULO 3º DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS, DESDE EL DECRETO LEGISLATIVO 775

Leyes	Decreto Legislativo N° 775	Decreto Legislativo N° 821	Ley N° 27039
Publicación	31.12.93	23.04.96	31.12.98
Vigencia del artículo 3º de la Ley	1.1.94 al 23.04.96	24.04.96 al 31.12.98	1.1.99 a la fecha
Reglamentos	D.S. 029-94-EF	D.S. 136-96-EF	D.S. 064-2000-EF
Publicación	29-03-94	31.12.96	30-06-2000
Vigencia	30-3-94 al 31-12-96	1-1-97 a la fecha	1-1-97 a la fecha
Tenor	Artículo 2.- Para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta lo siguiente: ... 5. Se considera retiro: a) <i>Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.</i> b) La apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario socio o titular de la misma. c) El consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas. d) 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.	Artículo 2.- Para la determinación del ámbito de aplicación del Impuesto, se tendrá en cuenta lo siguiente: ... 3. Definición de venta Se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del Artículo 1º del Decreto: ... c) El retiro de bienes, considerando como tal a: - <i>Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.</i> - La apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario, socio o titular de la misma. - El consumo que realice la empresa de los bienes de su producción o del giro de su negocio, salvo que sea necesario para la realización de operaciones gravadas.	Artículo 4.- Sustitúyase el segundo párrafo e inclúyase como tercer párrafo del inciso c) del numeral 3 del Artículo 2 del Reglamento, los textos siguientes:



No es retiro de bienes, los casos precisados como excepciones en el numeral 2, inciso a) del Artículo 3 del Decreto, ni los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

- 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.

- La entrega de bienes pactada por Convenios Colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios.

No se considera venta, los siguientes retiros:

- Los casos precisados como excepciones en el numeral 2, inciso a) del Artículo 3º del Decreto.

- La entrega a título gratuito de muestras médicas de medicamentos que se expenden totalmente bajo receta médica y cuya publicidad masiva en medios de comunicación esté prohibida, así como el material documentario informativo médico científico que se entrega con las referidas muestras médicas.

- Los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

- 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 dichos bienes, no exceda del medio por ciento (0.5%) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias.

"No se considera venta, los siguientes retiros:

- Los casos precisados como excepciones en el numeral 2, inciso a) del Artículo 3 del Decreto.

- La entrega a título gratuito de muestras médicas de medicamentos que se expenden solamente bajo receta médica.

- Los que se efectúen como consecuencia de mermas o desmedros debidamente acreditados conforme a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

- La entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción, siempre que el valor de mercado de la totalidad de dichos bienes, no exceda del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos promedios mensuales de los últimos doce (12) meses, con un límite máximo de veinte (20) Unidades Impositivas Tributarias. En los casos en que se exceda este límite, sólo se encontrará gravado dicho exceso, el cual se determina en cada período tributario. Entiéndase que para efecto del cómputo de los ingresos brutos promedios mensuales, deben incluirse los ingresos correspondientes al mes respecto del cual será de aplicación dicho límite.

- La entrega a título gratuito de material documentario que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción.



Asimismo, para efecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, no se consideran ventas las entregas de bienes muebles que efectúen las empresas como bonificaciones al cliente sobre ventas realizadas, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en el numeral 13 del Artículo 5, excepto el literal c).

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación a la entrega de bienes afectos con el Impuesto Selectivo determinado bajo el sistema Al Valor, respecto de este impuesto."

DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FINALES

Primera.- Para efecto del Impuesto precisase que:

...

c) No constituye un retiro de bienes, la entrega gratuita de material documentario que la empresa prestadora del servicio de publicidad efectúe a favor de terceros, siempre que tal entrega forme parte del servicio.

...

Tercera.- Tiene carácter interpretativo:

...

c) Lo dispuesto en el Artículo 4 respecto al exceso del límite en la entrega a título gratuito de bienes que efectúen las empresas con la finalidad de promocionar la venta de bienes muebles, inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción y a la entrega gratuita de material documentario que efectúen las empresas; así como señalado en el Artículo 15 del presente Decreto Supremo.

