

# Los gastos de representación y promoción conforme a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal



**WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ**

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
Maestría en Asesoría Fiscal por la Universidad de Navarra de España.  
Postgrado en International Taxation por la Universidad de Leiden de Holanda.  
Postgrado en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima.  
Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

## SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. El criterio cuantitativo: masa de consumidores vs. clientes específicos.
- III. Los gastos dirigidos a una masa de consumidores.
  1. Jurisprudencia sobre gastos de promoción.
- IV. Los gastos dirigidos a posibles clientes o entregas selectivas y personalizadas.
  1. Jurisprudencia sobre gastos de representación.
- V. Conclusiones referidas al Impuesto a la Renta.
- VI. Los gastos de representación y propaganda en el IGV.
- VII. La finalidad promocional de las entregas gratuitas. Los gastos de representación y los gastos de promoción.
- VIII. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre gastos de representación en el IGV.
  1. RTF N° 1253-4-2005 del 25 de febrero de 2005.
  2. RTF N° 7445-3-2008 del 17 de junio de 2008.
  3. El concepto de gastos de propaganda está dirigido a consumidores definidos como tales conforme a la Ley de Protección al Consumidor –RTF N° 11915-3-2007 del 14 de diciembre de 2007.
- IX. La definición de consumidor final conforme a la Ley de Protección al Consumidor.
- X. Consecuencias prácticas de la aplicación del concepto de consumidor de la Ley de Protección al Consumidor en la definición de consumidor real o potencial para los gastos de propaganda del Reglamento de la Ley del IR.
- XI. La influencia de este criterio en los retiros promocionales del Reglamento de la Ley del IGV.
- XII. Conclusiones referidas al IGV.



AUTOR NACIONAL

ADVOCATUS 131

## RESUMEN:

En el presente estudio, el autor comparte algunas reflexiones con relación a los gastos de representación y promoción y la utilización de los mismos como criterios de deducción al Impuesto a la Renta. Así, luego de diferenciar ambos conceptos a partir de valoraciones cuantitativas y cualitativas, analiza las implicancias que ello trae en el régimen del Impuesto General a las Ventas. Para tal efecto, toma como punto de referencia todo el bagaje jurisprudencial que el Tribunal Fiscal ha venido produciendo sobre el particular.

**Palabras clave:** Walker Villanueva; Derecho Tributario; gastos de representación; gastos de promoción; Impuesto a la Renta; Impuesto General a las Ventas.

## ABSTRACT

In the present study, the author shares some thoughts in relation to representation and promotion expenses and the use of them as criteria for the Income Tax deduction. Thus, after distinguish both concepts from quantitative and qualitative assessments, the author analyzes the implications this brings in the regime of the Tax on General Sales. For this purpose, he takes as a point of reference all the jurisprudential background that the Tax Court has been producing on the subject.

**Keywords:** Walker Villanueva; Tax Law; representation expenses; promotion expenses; Income Tax; Tax on General Sales.

## I. INTRODUCCIÓN

En este artículo abordamos el problema de los gastos de representación y promoción y su deducción como gasto para fines del Impuesto a la Renta (en adelante, IR o Impuesto) y su tratamiento para fines del IGV. Se podrá advertir que existe una natural tensión y oposición en la calificación de dichos gastos, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), intenta señalar que todo gasto de esta naturaleza es un gasto de representación (sujeto a límites en su deducción 0.5% de los ingresos netos), mientras que el contribuyente intenta explicar que son más bien gastos de promoción (sin ningún límite de deducción).

Pensemos en el siguiente caso, una compañía organiza una cena bailable para presentar un nuevo producto, a la que concurren 1000 personas, entre clientes, proveedores y bancos. Sería un gasto de representación si estuviera dirigido a clientes específicos y gastos de promoción si estuviera dirigido a una masa de consumidores. Veamos en detalle el análisis jurisprudencial y los criterios que fluyen para una toma de decisiones adecuada.

## II. EL CRITERIO CUANTITATIVO: MASA DE CONSUMIDORES VS. CLIENTES ESPECÍFICOS

Los gastos de promoción y propaganda son gastos dirigidos a una masa de consumidores reales o potenciales. La masividad de dichos gastos es la principal característica de estos gastos, mientras que su finalidad no es del todo clara.

En efecto, la jurisprudencia antigua señalaba que tales gastos podían tener como finalidad informar, persuadir o recordar sobre la organización o sobre un producto, los cuales podían comprender gastos de publicidad, promoción de ventas y relaciones públicas.

Posteriormente la jurisprudencia ha restringido la finalidad de estos gastos a aquellos destinados a la promoción de productos o servicios que puedan ser adquiridos por el consumidor. Veamos:

- La promoción masiva comprende publicidad, promoción de ventas y relaciones públicas, actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar sobre la organización o sobre un producto.

Aquí es importante destacar que la promoción no solo se materializa en el incentivo de venta de los productos o servicios de la compañía sino también en regalos de bienes diferentes (gaseosas, polos, *merchandising*, etc.) para incentivar ventas, en

campañas de auspicio e incluso organización de eventos.

- Posteriormente, los gastos de promoción y propaganda se restringen a aquellos que tengan por objeto la promoción de un producto que sea o pueda ser adquirido o utilizado o disfrutado por estos en su condición de destinatarios finales. Los destinatarios deben ser masivos y además consumidores finales, excluyéndose a los distribuidores y mayoristas.

Los gastos de representación tienen la finalidad de promocionar la imagen misma de la compañía.

- Los gastos de representación se materializan en obsequios a proveedores y clientes.
- Los gastos de representación son dirigidos a clientes en forma selectiva y personalizada.

### III. LOS GASTOS DIRIGIDOS A UNA MASA DE CONSUMIDORES

El principal elemento diferenciador entre los gastos de representación y los gastos de propaganda, entre estos se encuentran los gastos de publicidad, está constituido por el hecho de que los últimos son gastos dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales y no el elemento netamente promocional, puesto que este último puede verificarse también en el caso de los gastos de representación cuyo objeto de promoción es la imagen misma de la empresa (RTF N° 11915-3-2007) criterio que se reitera en la RTF N° 9999-8-2011.

Son gastos de promoción aquellos realizados para efectos de una promoción masiva, entre lo que se incluye la publicidad y promoción de ventas, entre otros, dirigida a una masa de consumidores reales o potenciales.

La promoción masiva comprende *publicidad, promoción de ventas y relaciones públicas*, actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de *informar, persuadir, recordar sobre*

*la organización o sobre un producto*, dirigido a la masa de consumidores reales o potenciales. RTF N° 756-2-2000.

Posteriormente a partir de la RTF N° 11915-3-2007 los gastos comprendidos en el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta son las erogaciones dirigidas a un conjunto o reunión de consumidores reales o potenciales, que tengan por objeto la promoción de un producto que sea o pueda ser adquirido o utilizado o disfrutado por estos en su condición de destinatarios finales. Este criterio ha sido reiterado en diversas y posteriores resoluciones: RTF N° 16592-3-2010, RTF N° 03321-4-2010, RTF N° 4243-3-2012 y RTF N° 5181-3-2010.

#### 1. Jurisprudencia sobre gastos de promoción.

- Promoción a través del regalo de bienes: La entrega de gaseosas a clientes por el consumo de combustible en los grifos, a fin de incrementar ventas, es razonable que constituya gastos de promoción siempre y cuando se acredite la referida entrega (RTF N° 2200-5-2005).
- Regalo de bienes y auspicios promocionales: En el caso de una entidad financiera se consideró como gasto de promoción, la entrega de chalecos, banderolas, afiches para el pago de pensiones, alquileres de 4 paneles para examen de admisión y diseño para campaña de admisión de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, confección de 35 banderolas para las Municipalidades de La Molina y Surquillo, auspicio para cuponera de la Municipalidad de Surquillo, 6000 carpetas para la Municipalidad de San Luis, auspicio Memorias de la Municipalidad de San Borja y auspicio para cuponera de la Municipalidad de La Molina.

El razonamiento es que todos estos auspicios estaban dirigidos a promocionar las agencias del Banco como centros de pago, por lo que al estar dirigidos a la masa de

consumidores reales o potenciales, corresponde aceptar su deducción como gastos de promoción o propaganda.

- c) Aniversario del contribuyente: Se consideró que calificaba como gasto de publicidad deducible, los egresos incurridos para la celebración de un aniversario del contribuyente, al que asistieron personalidades del medio, clientes, entre otros (RTF N° 654-3-2001).

#### IV. LOS GASTOS DIRIGIDOS A POSIBLES CLIENTES O ENTREGAS SELECTIVAS Y PERSONALIZADAS

Los gastos de representación están direccionados a clientes en forma selectiva y personalizada (Resolución del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) N° 6749-3-2003) o potenciales clientes (RTF N° 7118-5-2002). Así, la entrega de agendas de cuero realizada a sus clientes no califica como gasto de propaganda (RTF N° 6749-3-2003), la entrega de agendas, atlas, alcancias o cuentos realizada en forma selectiva (RTF N° 99-1-2005).

##### 1. Jurisprudencia sobre gastos de representación.

- a) Obsequios a favor de personal de clientes: Los obsequios de polos, eventos, agasajos a favor de personal de las farmacias donde se expenden sus productos, no constituyen gastos de representación, puesto que se realiza a favor de personas que no se encuentran habilitadas para influir en la adquisición de un determinado producto en los consumidores, ni tampoco se encuentra sustentado ni acreditado que ellos puedan objetivamente influir en el incremento de venta que realiza la recurrente (RTF N° 9999-8-2011). No pueden ser gastos de propaganda, pues los distribuidores y mayoristas no califican como consumidores debido a que no adquieren, utilizan o disfrutan productos o servicios como destinatarios finales (RTF N° 9999-8-2011).
- b) El otorgamiento de obsequios a clientes o proveedores: Los obsequios a favor de

corredores de seguros en un evento organizado por una compañía de seguros no es un gasto de promoción sino de representación, por cuanto está dirigido a proveedores de la compañía de seguros.

Los obsequios a clientes o proveedores constituye una práctica usual de mercado que permite mantener o mejorar la imagen de la empresa frente a sus clientes y proveedores (RTF N° 6610-3-2013), y su objeto es promocionar la imagen misma de la empresa (RTF N° 15181-3-2010 y RTF N° 16592-3-2010).

#### V. CONCLUSIONES REFERIDAS AL IMPUESTO A LA RENTA

Según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal existe un criterio cuantitativo respecto de los destinatarios de los gastos:

- Los gastos de promoción son dirigidos a una masa de consumidores reales o potenciales.
- Los gastos de promoción deben ser dirigidos a consumidores finales, no a distribuidores o mayoristas, es decir, no necesariamente se debe referir a clientes.
- Los gastos de representación se dirigen a un grupo selecto y personalizado de clientes o potenciales clientes o proveedores.

Existe un criterio cualitativo que se deriva de dicha jurisprudencia respecto de la finalidad de tales gastos:

- Los gastos de representación tiene por finalidad promocionar la imagen misma de la compañía, no de sus productos o servicios.
- Los gastos de promoción tienen como finalidad promocionar directamente los productos o servicios. Antiguamente la jurisprudencia admitía que las relaciones públicas para promocionar masivamente el nombre de la compañía constituía un gasto de promoción.

## VI. LOS GASTOS DE REPRESENTACIÓN Y PROPAGANDA EN EL IGV

La Ley del Impuesto General a las Ventas (en adelante, la Ley) señala que constituye 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 excepción de los señalados por dicha Ley y su Reglamento.

Nótese que la Ley no señala que la transferencia de propiedad a título gratuito constituya retiro de bienes, más bien la Ley señala los supuestos que no constituyen retiro de bienes y delega en el Reglamento la regulación de otros supuestos que no constituyan retiro de bienes.

Esta técnica constituye una violación de la reserva de ley por dos razones: (i) porque el concepto de retiro de bienes está en el Reglamento, el cual señala que constituye retiro de bienes toda transferencia gratuita de propiedad (inciso c) del numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV), tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones; y, (ii) porque la delegación en blanco para agregar otros supuestos que no constituyan retiro de bienes delimita el supuesto de imposición del Impuesto, lo que debe estar contenido en la Ley y no en el Reglamento.

Como se aprecia, el legislador califica como retiro de bienes, las transferencias gratuitas relacionadas al giro del negocio, como las muestras, bonificaciones y obsequios, a fin de evitar un excesivo y desmesurado uso de entregas gratuitas que pudieran encubrir operaciones onerosas gravadas con el Impuesto, motivo por el cual, el legislador ha optado por facilitar la gestión y administración del Impuesto en lugar de la técnica del Impuesto.

La técnica de Impuesto sustenta que las entregas gratuitas relacionadas al negocio deberían ser neutrales al Impuesto, de modo que, su adquisición debe otorgar derecho al crédito fiscal y su entrega gratuita no debe estar gravada con el Impuesto. Esto ocurre con las excepciones previstas en el Reglamento (retiros promocionales,

muestras médicas y bonificaciones) en las cuales las adquisiciones vinculadas a tales retiros otorgan derecho al crédito fiscal y no se gravan como retiro de bienes, lo que guarda plena coherencia con el fundamento técnico de gravar los retiros solo cuando se trate de consumo privados ajenos a la actividad empresarial del sujeto.

Sin embargo, la regla general de que toda transferencia gratuita constituye retiro de bienes, sin importar si este se efectúa para fines empresariales o privados, facilita la fiscalización del impuesto, pero no respeta el fundamento técnico del impuesto de gravar únicamente las transferencias gratuitas solo cuando exterioricen un consumo privado.

No solo la técnica del impuesto se ve afectada con la regla general de gravar toda transferencia gratuita, sino que este produce una doble imposición, porque el valor de dichos bienes está incluido dentro de los costos y gastos que se incorporan en el "valor de venta" de los bienes o servicios que ofrece el sujeto del Impuesto, de modo que gravarlos en forma independiente representa un doble costo fiscal. Debemos recordar como explicamos en el capítulo de base imponible que el valor de venta está conformado por el precio total cobrado al cliente, el cual, a su vez, está conformado por los costos (directos e indirectos), los gastos (administrativos y de ventas) y el margen de utilidad.

Debido a esta regulación rígida contraria a la técnica del Impuesto, el legislador ha ido flexibilizando la regla de que "toda transferencia gratuita" esté gravada con el Impuesto. A partir del ejercicio 1997 exceptúa los retiros efectuados con fines promocionales y las entregas de muestra médicas y posteriormente en el ejercicio 2000 exceptúa las entregas a título de bonificación.

## VII. LA FINALIDAD PROMOCIONAL DE LAS ENTREGAS GRATUITAS. LOS GASTOS DE REPRESENTACIÓN Y LOS GASTOS DE PROMOCIÓN

Entendemos que esta excepción funciona para toda entrega gratuita cuya finalidad sea promocionar la venta de bienes o prestación

de servicios, lo que podría abarcar tanto a los gastos de propaganda (inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta) como a los gastos de representación materializados en la entrega de bienes como atención a clientes determinados. Ambos tipos de gastos tienen como propósito promocionar las ventas del sujeto del impuesto, el de propaganda a través de una promoción directa de los productos o servicios del sujeto y el de representación a través de una promoción indirecta de los productos o servicios del sujeto.

Los gastos de representación, en una de sus modalidades, son obsequios dirigidos a clientes especialmente identificados a fin de mantener una imagen de mercado. Estas entregas no están unidas simultáneamente a ninguna venta o prestación de servicios sino que responden a una política de la empresa para generar una buena imagen comercial o fidelizar a determinados clientes. En los gastos de representación *"constituye objeto de la promoción la imagen misma de la empresa"* (RTF N° 11915-3-2007 de 14 de diciembre de 2007), a lo que agregaríamos nosotros, que la imagen de la empresa es un medio para generar confianza en el consumidor y de esa forma persuadir decisiones de consumo.

A efectos del IGV los gastos de representación otorgarán derecho al crédito fiscal, en la parte que en conjunto no excedan del 0.5% de los ingresos brutos acumulados en el año calendario, hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de 40 UIT acumulables durante un año calendario (numeral 10 del artículo 6 del Reglamento). En suma, los gastos de representación solo otorgan derecho al crédito fiscal hasta el límite de lo que es deducible para fines del Impuesto a la Renta, aunque con un cálculo acumulativo en el año calendario correspondiente.

Nuestro entendimiento es que los conceptos de renta que distinguen claramente entre los gastos de propaganda y los gastos de representación no son trasladables al IGV, porque no existe norma de remisión tácita o explícita, ni tampoco es aplicable la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario para la aplica-

ción supletoria de la Ley del IR en la definición de los retiros promocionales, porque la finalidad de ambos impuestos es diferente.

De otro lado, si el derecho al crédito fiscal está limitado por norma propia del Impuesto General a las Ventas (en adelante, IGV) significa que las compras de los bienes que sirven para realizar los gastos de representación hasta el límite de ley son gastos incurridos dentro de las actividades empresariales del sujeto, de modo que, su entrega no debe gravarse como si se tratara de un gasto destinado al consumo privado.

Si además consideramos que una parte del IGV de compras de los gastos de representación no constituye crédito fiscal por exceder del límite legal, gravar su entrega a los clientes como retiros de bienes constituye una norma absolutamente anti-técnica que violenta el fundamento del gravamen de los retiros de bienes, que técnicamente solo debería comprender a las adquisiciones que han otorgado crédito fiscal, lo que conduce a generar un doble costo fiscal.

El Tribunal Fiscal ha señalado que la finalidad promocional se cumple con acciones tendientes a incrementar las ventas o generar una decisión de consumo en relación a los productos o servicios que ofrece la compañía y que esa finalidad no se cumple cuando se trata de acciones que tienden a proteger la imagen de la compañía (entiéndase gastos de representación), lo que definitivamente es discutible, porque los gastos de representación no buscan proteger como fin la imagen de la compañía o la fidelización de determinados clientes, sino a través de tales acciones buscan como finalidad mediata mantener o incrementar su nivel de ventas.

#### VIII. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE GASTOS DE REPRESENTACIÓN EN EL IGV

El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 1215-5-2002 del 6 de marzo de 2002, resolvió una controversia del mes diciembre de 1997 referida a la entrega de pavos a diversas farmacias de la ciudad y provincias para promover la venta de los productos de Grunenthal Peruana S.A.

En dicho período ya estaba vigente la excepción de los retiros efectuados con la finalidad de promocionar la línea de producción, de comercialización y de servicios, habiendo interpretado el Tribunal Fiscal en relación a la finalidad promocional lo siguiente:

*"(...) que dicha finalidad solo se cumple en el caso de entregas gratuitas efectuadas como parte de acciones tendientes a incrementar las ventas ("promociones de ventas") 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 otros productos de la competencia) tanto si están dirigidas a los consumidores finales o a los eslabones intermedio de la cadena de distribución (concesionarios y distribuidores) no apreciándose que ello ocurra en el caso de acciones tendientes a proyectar una imagen genérica de la empresa, como ocurre con las actividades vinculadas a la imagen de la empresa".*

El Tribunal Fiscal cita a William Ryan que en su obra "Guía básica para la actividad de Marketing" señala que la promoción está conformada por actividades vinculadas a la publicidad, venta personal, promociones especiales e imagen y relaciones públicas. No obstante lo cual, concluye, que el texto expreso de la norma "solo comprende a aquellas entregas gratuitas efectuadas con la finalidad específica de difundir las ventajas de los bienes o de los servicios de una línea de producción, de comercialización o de servicios de la empresa".

El criterio interpretativo del Tribunal Fiscal parte de una cita a un libro de marketing que no parece la literatura más apropiada para resolver un problema técnico del Impuesto al Valor Agregado y la conclusión a la que arriba es contraria al contenido de la cita en la que se apoya, pues según el libro mencionado las actividades de imagen y relaciones públicas son parte de las actividades promocionales. Sin embargo, lo más discutible del criterio es que el

Tribunal Fiscal concluya que la excepción solo comprende entregas gratuitas con la "finalidad específica de difundir las ventajas de los bienes o de los servicios", lo que no fluye ni de la literalidad de la norma ni de su finalidad.

En efecto la norma referida a los retiros promocionales no señala que sean actividades "específicas" de promoción ni que dichas actividades estén dirigidas a difundir las ventajas de los bienes o de los servicios.

Agrega que "(...) 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 que (...) se denominan "gastos de representación" (...) las entregas gratuitas efectuadas no pueden considerarse comprendidas dentro de los alcances del supuesto regulado" como entrega gratuitas con fines promocionales.

#### **1. Resolución del Tribunal Fiscal N° 1253-4-2005 del 25 de febrero de 2005.**

La Resolución citada resolvió una controversia suscitada en los ejercicios 1999 y 2000 referidas a entregas por concepto de promoción de ventas y distribución que conforme a las guías de remisión fueron entregadas a trabajadores de la compañía y las denominadas entregas por "atenciones" respecto de las cuales no se especificaron a quienes se entregaron. En el contenido de esta resolución se cita los considerandos de la RTF N° 1215-5-2002 del 6 de marzo de 2002 para resolver la controversia referida a las entregas por atenciones y se concluye que al no haberse probado el destino de tales entregas no resulta aplicable la excepción de los retiros promocionales. Lo relevante de esta resolución es que se cita nuevamente el criterio de la RTF N° 1215-5-2002.

#### **2. Resolución del Tribunal Fiscal N° 7445-3-2008 de fecha 17 de junio de 2008.**

La Resolución citada resolvió una controversia de enero a diciembre de 1997 respecto a si la entrega de uniformes deportivos, polos, bermudas, pelotas, trofeos, implementos deportivos y

juegos didácticos se encontraban gravados con el IGV. El Tribunal Fiscal después de citar la RTF N° 214-5-2000 y el Acuerdo de Sala Plena N° 15-2003 y examinar los supuestos de hecho sometidos a consideración, concluye que las entregas gratuitas citadas no encajan como entregas que tengan finalidad meramente publicitaria y por lo tanto, se trata de retiros gravados con el Impuesto. Finalmente cita el criterio de la RTF N° 1215-5-2002 de 6 de marzo de 2002 y concluye que tampoco es de aplicación el criterio contenido en estas RTF.

Lo relevante de esta resolución es que reitera el criterio de la RTF N° 1215-5-2000 y que además se continúa citando el criterio de la RTF N° 214-5-2000 y el Acuerdo de Sala Plena N° 13-2005, a pesar de que en el ejercicio 1997 ya se encontraba vigente la excepción referida a los retiros con finalidad promocional, de modo que, cualquier entrega de bienes (polos, llaveros, agendas, lapiceros, etc.) que tenga finalidad promocional no se encuentra gravado a partir del 1 de enero de 1997 y que por consiguiente, el criterio de si el bien tiene una utilidad meramente publicitaria (no gravado) o un beneficio directo para el consumidor (gravado) que fue esbozado por la RTF N° 214-5-2000 y el Acuerdo de Sala Plena N° 13-2005 no es aplicable para la interpretación del supuesto normativo de los retiros promocionales a partir del 1 de enero de 1997.

**3. El concepto de gastos de propaganda está dirigido a consumidores definidos como tales conforme a la Ley de Protección al Consumidor – RTF N° 11915-3-2007 del 14 de diciembre de 2007.**

La RTF ha sido expedida para interpretar la distinción entre los gastos de representación y gastos de propaganda según el artículo 21 inciso m) del Reglamento de la Ley del IR para la situación de hecho siguiente. Se trataba de una empresa fabricante de cerveza que tenía

suscritos contratos de distribución con distribuidores y distintos mayoristas. Este fabricante organizaba visitas a su fábrica para los clientes de sus distribuidores y mayoristas (vendedores minoristas, detallistas, bodegueros, dueños de bares y licoreros) y para consumidores y potenciales clientes provenientes de distintas instituciones (organizaciones sociales, educativas y gremiales).

Sobre la situación de hecho expuesta, el Tribunal Fiscal concluyó que los gastos incurridos en la organización de las visitas constituyen gastos de representación en el caso de las visitas para los clientes de sus distribuidores y mayoristas, porque según el artículo 21 inciso m) del Reglamento de la Ley del IR, estos gastos deben estar dirigidos a una masa de consumidores reales o potenciales y que la calificación de consumidor conforme al artículo 3 de la Ley de Protección al Consumidor<sup>1</sup> solo comprende a los consumidores que adquieren bienes o servicios como destinatarios finales y que por lo tanto, dicha calificación no alcanza a los distribuidores y mayoristas.

En efecto, el Tribunal Fiscal señala:

*“Que de lo expuesto se tiene que los gastos incurridos por visitas a la fábrica de la recurrente por clientes de sus distribuidores (distribuidores, mayoristas B, mayoristas A-B y mayoristas A), no se encuentran dentro de los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado, toda vez que no han sido destinados a consumidores, según lo antes indicado, sino a mayoristas y distribuidores”.*

Por su parte, en el caso de las visitas de potenciales clientes provenientes de distintas instituciones sociales, gremiales o educativas, concluye el Tribunal que sí encajan como gastos de propaganda en los siguientes términos:

1. Las personas naturales o jurídicas que adquieren, utilizan o disfrutan como destinatarios finales de productos o servicios (artículo 3 del Texto Único Ordenando del Decreto Supremo N° 039-2000).



*"Que por el contrario, los gastos incurridos por visitas a la fábrica de la recurrente por instituciones (grupos de individuos que provienen de sectores o unidades comunes, como gremios, estudiantes universitarios, escolares, asociaciones vecinales, municipalidades, universidades, comités, asociaciones civiles, instituciones del estado, fuerzas armadas y policiales) si se encuentran dentro de los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21 antes citado, toda vez que se trata de gastos dirigidos a masas de consumidores reales o potenciales, que en el presente caso, tienen por objeto publicitar y posicionar las marcas (productos) de la empresa".*

## IX. LA DEFINICIÓN DE CONSUMIDOR FINAL CONFORME A LA LEY DE PROTECCIÓN AL CONSUMIDOR

La definición de consumidor según la Ley de Protección al Consumidor tiene finalidad distinta a la definición de consumidor real o potencial del Reglamento del IR, porque aquella busca eliminar la asimetría de información que suele colocar en una situación de inferioridad al consumidor respecto del proveedor, mientras que la definición tributaria busca que la propaganda se dirija a los consumidores potenciales o reales de los productos o servicios.

Debido a tal diferencia de finalidad, la definición de consumidor está restringida a la relación proveedor-consumidor final de bienes y servicios donde se presenta la asimetría de información; mientras que la definición de consumidor real o potencial no puede estar restringida únicamente a dicha relación sino que debe abarcar a toda la cadena de producción y comercialización (fabricante-distribuidor, distribuidor-mayorista, mayorista -minorista, minorista-consumidor final), pues todos los agentes que intervienen en ella tiene la necesidad de incurrir en gastos de propaganda que promocionen sus productos o servicios.

La definición de consumidor según la Ley de Protección al Consumidor no es una definición sencilla como lo plantea el Tribunal Fiscal. Inicialmente se incluía como "consumidores" a las

personas naturales e incluso jurídicas cuando estas adquirirían bienes y servicios distintos a los fines propios de su actividad y actualmente solo incluye a las personas naturales y a los pequeños empresarios y ya no a cualquier persona jurídica.

De modo que, la aplicación supletoria de la definición de consumidor de la Ley de Protección al Consumidor, originaria que la definición de consumidor real o potencial varíe según el cambio de la norma de protección al consumidor y de la jurisprudencia del Tribunal del Instituto Nacional de la Defensa de la Competencia y la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) en relación a dicho concepto. Veamos la definición de consumidor final según la Ley de Protección al Consumidor y la jurisprudencia del Tribunal del INDECOPI.

Conforme a la jurisprudencia actual del INDECOPI, Resolución N° 422-2003/TDC de fecha 03 de octubre de 2003 expedida por la Sala de Defensa de la Competencia del Tribunal del INDECOPI, el concepto de consumidor final comprende a las personas naturales y jurídicas pertenecientes a la categoría profesional de los pequeños empresarios (MYPES), cuando debido a las necesidades de su actividad empresarial adquieran o utilicen productos, sean bienes o servicios, para cuya adquisición o uso no fuera previsible que debieran contar con conocimientos especializados equiparables a aquellos de los proveedores.

Conforme con lo anterior, se ha interpretado que el tratamiento que se dispensa a los pequeños empresarios respecto de los servicios en general, es equiparable al de cualquier adquirente de servicios, debido a que no cuentan con un grado especial de conocimientos para su adquisición.

En definitiva, las personas naturales y los pequeños empresarios quedan comprendidos dentro del ámbito de la Ley de Protección al Consumidor respecto de la adquisición de cualquier servicio y en el caso de productos cuando para su adquisición no fuera previsible que debieran contar con conocimientos especializados.

#### X. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE CONSUMIDOR DE LA LEY DE PROTECCIÓN AL CONSUMIDOR EN LA DEFINICIÓN DE CONSUMIDOR REAL O POTENCIAL PARA LOS GASTOS DE PROPAGANDA DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IR

La definición de consumidor final conforme al criterio actual de la jurisprudencia del Tribunal del INDECOPI, originaría que solo los gastos incurridos respecto de personas naturales y pequeños empresarios constituyan gastos de propaganda, de modo que los gastos incurridos por cualquiera de los agentes de la cadena respecto de sus respectivos clientes (el fabricante respecto de los distribuidores o mayoristas o minoristas, el distribuidor respecto de los mayoristas o minoristas) no constituirían gastos de propaganda a pesar de estar dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales de sus productos o servicios y por el contrario tales gastos sí serían calificados como gastos de propaganda cuando se incurran respecto de personas naturales o pequeños empresarios.

Nuestro entendimiento es que los gastos de propaganda se distinguen de los de representación no en función a la definición de consumidor sino en función al destinatario de tales gastos, si se trata de gastos dirigidos a destinatarios específicos e identificados o si se trata de gastos dirigidos a una masa de consumidores reales o potenciales (criterio cuantitativo). En los gastos de representación se promociona además la imagen de la Compañía (criterio cualitativo) haciendo una atención especial a clientes determinados, mientras que en los de propaganda se promociona los productos o servicios.

En ese sentido, si en el caso de la RTF N° 11915-3-2007 la compañía hubiera organizado visitas de sus distribuidores o mayoristas (clientes identificados) los gastos incurridos en su ocasión constituirían gastos de representación; en cambio, si las visitas se hubieran organizado para los clientes de sus distribuidores o mayoristas se está cumpliendo con dirigirla a una masa de consumidores reales o potenciales.

#### XI. LA INFLUENCIA DE ESTE CRITERIO EN LOS RETIROS PROMOCIONALES DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IGV

El criterio esbozado por el Tribunal Fiscal en relación a la definición de consumidor real o potencial aunque incorrecto también influirá en la aplicación de la regla de los retiros promocionales, los cuales conforme al criterio de la RTF N° 1215-5-2002 del 6 de marzo de 2002, no incluye a las entregas gratuitas que constituyan gastos de representación.

Así, si un fabricante de productos realiza entregas gratuitas de polos, lapiceros, llaveros, agendas a sus mayoristas o distribuidores, no constituirían gastos de propaganda porque no están dirigidas a personas naturales o pequeños empresarios, en cambio, si tales bienes se entregan a personas naturales o pequeños empresarios, sí constituirían gastos de propaganda.

Las consecuencias prácticas y absurdas que se derivan del criterio esbozado por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 11915-3-2007 demuestra que la aplicación supletoria del artículo 3 de la Ley de Protección al Consumidor para definir el concepto de consumidor de los gastos de propaganda del inciso m) del artículo 21 de la Reglamento de la Ley del IR, no ha sido pertinente porque desnaturaliza la finalidad de la norma tributaria.

#### XII. CONCLUSIONES REFERIDAS AL IGV

Los gastos de representación según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no encajan en el concepto de gastos de promoción, porque estos deben tener por finalidad promocionar directamente las ventajas de los bienes y servicios. Por lo tanto, se deben gravar como retiro de bienes.

La distinción entre los gastos de promoción y representación en función al criterio cuantitativo (masa de consumidores o clientes o proveedores identificados) o en función al criterio cualitativo (promoción de la imagen de la empresa o promoción de los productos o servicios) influirá en el tratamiento para fines del IGV. En esta

Influencia se incluye la reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal que sostiene que los gastos de promoción solo se pueden incurrir respecto de consumidores finales definidos como tales en la Ley de Protección al Consumidor, y no respecto de distribuidores o mayoristas.

Nuestra opinión discrepa del criterio jurisprudencial que excluye a los gastos de representación de la excepción referida a retiros promocionales, porque el objetivo de la Ley del IGV es exceptuar del gravamen como retiro a las

entregas gratuitas que guarden relación con la actividad de promoción, sea de forma directa (como ocurre con los gastos de promoción) o de forma indirecta (como ocurre con los gastos de representación).

No es coherente que la Ley del IGV permita el uso del crédito fiscal en los gastos de representación (que implica aceptar que son gastos empresariales) y simultáneamente se grave como retiro de bienes (que implica señalar que son consumos privados).

