

LOS RETIROS EN EL CAMPO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

En este trabajo, Luque Bustamante nos proporciona un excelente análisis sobre el tema de los retiros en el campo de aplicación del *Impuesto general a las ventas*; desde la naturaleza, hasta sus antecedentes en la legislación comparada (p.e. IVA en la Unión Europea). Nos detalla, de igual manera, las distintas clases de retiros previstos en nuestra legislación –decreto legislativo 775 y el decreto supremo 29-94-EF–, para, finalmente, plantear diversos problemas que se generan debido a la falta de claridad de nuestra normativa en esta materia.

Javier Luque Bustamante
Asociado del Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT.
Ex-presidente de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo peruano.
Abogado del Estudio Ferrero

INTRODUCCIÓN¹

La presente exposición está referida a los "retiros" en el campo de aplicación del *Impuesto general a las ventas* -IGV. Para ser más precisos, sólo trataremos lo relacionado a su naturaleza, a sus antecedentes en la legislación comparada y a los objetivos que aparentemente se perseguirían con su afectación. Asimismo, se hará un análisis de las distintas clases de retiro previstos en nuestra legislación. En tal sentido, nos referiremos al aspecto material u objetivo de la hipótesis de incidencia prevista en la ley. Los demás aspectos constitutivos de la obligación tributaria, como es el caso de la base imponible o de las reglas especiales referidas a la aplicación del crédito fiscal, serán tratados más adelante por los demás expositores.

Como comentario previo a la exposición del tema, queremos manifestar nuestro agrado por la dación del nuevo reglamento del IGV, aprobado por decreto supremo 29-94-EF –en adelante el Reglamento–, el cual es, sin duda, un dispositivo sumamente importante. Tal vez sea incluso más importante que el propio decreto legislativo 775, que contiene el nuevo texto de la Ley del IGV –en adelante la Ley–, toda vez que este último no hace otra cosa que recoger en un texto unificado el régimen vigente a la fecha de su dación, habiéndose limitado a incorporar en forma permanente disposiciones que fueron aprobadas mediante decretos extraordinarios –cuya vigencia no podía exceder a seis meses, en aplicación de la legislación vigente sobre la materia–. Y no podría ser de otra manera, porque creemos que la evolución de la técnica impositiva al valor agregado que adopta nuestro IGV habría llegado a su punto más alto con la dación del decreto legislativo 666, mediante el cual se adoptó el *impuesto al valor agregado* (IVA) generalizado.

El Reglamento, en cambio, hace importantes precisiones sobre aspectos que no estaban tratados en forma clara en la Ley. El tema de esta exposición es uno de ellos.

En efecto, como se recordará, el decreto ley 25748, recogiendo la legislación anterior, incluía dentro del concepto de *venta* al "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

¹ El presente artículo fue publicado en la revista «Cuadernos Tributarios», editada por la Asociación Fiscal Internacional (IFA) - Grupo Peruano, Julio de 1994, N° 17. Un agradecimiento especial a esta institución.

del impuesto a la renta". De esta manera quedaba claro que en la medida que el retiro tuviera una finalidad concordante con la actividad empresarial o fuese admitido como gasto para efectos del impuesto a la renta, el denominado "retiro" no estaba gravado con el impuesto. Además, se entendía que dicha afectación era innecesaria, toda vez que el valor del bien objeto del retiro formaba parte de la base imponible de los demás bienes que vendía el contribuyente, por lo que gravar el retiro en forma independiente hubiera significado una doble imposición.

Sin embargo, aparentemente, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) habría detectado que algunas operaciones de venta estaban siendo pasadas como retiros, habiéndose mencionado específicamente a algunas falsas bonificaciones, entre otras.

Tal situación habría llevado al gobierno a dictar el decreto supremo extraordinario 121-PCM/93, en cuyo artículo 3º dispuso que para efectos del impuesto, debía considerarse como venta: "*cualquier retiro de bienes que se efectúe como descuento o bonificación*".

Lamentablemente, el texto de la norma mencionada era por demás impreciso. No obstante ello, al aprobarse la Ley se repitió el texto del decreto supremo extraordinario 121-PCM/93, limitándose a establecer algunas excepciones, pero sin haberse atrevido el legislador a definir previamente qué debía entenderse por "retiro". Es decir, sin definir el hecho gravado, la norma optó por excluir algunos conceptos, que si bien debían considerarse en principio como retiros, no debían ser tratados como venta y, por ende, gravados con el impuesto. Estos aspectos se verán más adelante. Ahora sólo quisiera expresarles que la nueva norma no sólo mantuvo la imprecisión del decreto supremo extraordinario 121-PCM/93, sino que incluso generó nuevas dudas.

El reglamento pretende terminar con toda esta situación al definir en forma expresa qué se entiende por retiro, manteniendo y clarificando, en su caso, las excepciones previstas en el decreto ley 25748.

En consecuencia, en razón a la forma como se ha ido presentando la situación, resulta que para analizar el concepto de "retiro", debemos acudir en primer lugar al Reglamento y luego a la Ley, habiéndose así invertido el orden lógico de las cosas. Tal vez por ello se presenten algunas descoordinaciones entre ambos textos, como veremos más adelante. A pesar de ello, creemos que las disposiciones previstas en el Reglamento constituyen un importante avance en relación a esta nueva hipótesis de afectación, y como tal pretendemos iniciar su análisis, siendo conscientes que sólo con el tiempo y el desarrollo en la práctica de los casos concretos que se presenten podremos llegar a precisar en todos sus extremos los alcances del mismo.

1. NATURALEZA DEL RETIRO

Como sabemos, el impuesto grava la venta en el país de bienes muebles, considerándose como tal, en principio, a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados, independientemente de la denominación que le den las partes; habiéndose referido la norma reglamentaria, entre otros, a la venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remates o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin.

El reglamento pretende terminar con toda esta situación al definir en forma expresa qué se entiende por retiro, manteniendo y clarificando, en su caso, las excepciones previstas en el decreto ley 25748

En consecuencia, hay dos condiciones que deben cumplirse para que estemos ante una venta: la primera, que exista una transferencia de dominio y, la segunda, que tal transferencia sea onerosa.

Sin embargo, el legislador no ha querido circunscribirse al cumplimiento de estas condiciones y ha gravado operaciones en las que no hay transferencia a terceros o, habiéndola, ésta no es a título oneroso, asimilándolas al concepto de venta para los efectos del impuesto. Es el caso de los llamados "retiros".

2. ANTECEDENTES DE LA LEGISLACIÓN COMPARADA

Tenemos como antecedente de este hecho gravado a la legislación francesa relacionada con algunos impuestos a la producción (bebidas gaseosas específicamente). De ahí fueron recogidos en el IVA francés y luego en gran parte de los impuestos al consumo de la Comunidad Económica Europea (CEE), hoy día la Unión Europea (UE), en especial en el IVA.

Actualmente, la sexta directiva de la UE contiene una serie de disposiciones relativas a los retiros, los cuales los asimilan al concepto de "**entrega de bienes**", que es el hecho imponible previsto por el IVA de los países miembros de la UE.

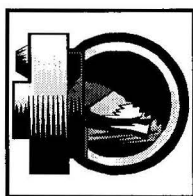
3. OBJETIVOS QUE SUELEN PERSEGUIRSE CON LA AFECTACIÓN DE LOS RETIROS

a) *Neutralizar el IGV aplicado como crédito fiscal*

Si no se consideran gravadas estas operaciones, habría que reintegrar el crédito fiscal aplicado por la adquisición de los bienes (o de los bienes empleados en su producción) que son objeto del retiro, toda vez que, como sabemos, uno de los requisitos básicos que suele exigir la imposición al valor agregado (ver inciso b) del artículo 18 de la Ley) para que pueda ser aplicado el crédito fiscal es que los bienes y servicios adquiridos estén destinados a operaciones gravadas. Por esta razón, en algunos casos se faculta a los países miembros de la UE a optar entre aplicar el IVA o reintegrar el crédito fiscal empleado. En nuestra legislación algunos de estos casos, que técnicamente podrían haberse considerado como retiros, en lugar de afectarlos como tales son objeto de reintegro del crédito fiscal. Es el caso, por ejemplo, de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes debidamente acreditados, a que se refiere el numeral 4 del artículo 6 del Reglamento.

b) *Evitar que algunos consumos queden fuera del campo de aplicación del impuesto*

Se pretendería por este medio igualar las condiciones de competencia entre los productores y los demás consumidores. Nos referimos a los consumos que hace la empresa de los bienes de su producción o que son del



giro de su negocio y que no están destinados a operaciones gravadas con el impuesto.

No tendría sentido afectar con el impuesto la disposición de insumos y otros bienes de su propia producción o del giro de su negocio para el desarrollo de sus actividades empresariales, porque hacerlo llevaría a una absurda acumulación del impuesto que contradiría la técnica del valor agregado, el cual pretende ser neutral en la configuración de los precios y del ciclo de producción y distribución. Pero no ocurriría lo mismo en los casos en que dichos bienes sean consumidos directamente por la empresa, esto es, sin afectarlos a su proceso productivo o al giro de su negocio. En tales casos, la empresa sería un consumidor más y, como tal, el legislador podría optar por afectarlos, colocando así al productor-consumidor en las mismas condiciones que los demás consumidores de los mismos bienes.

4. CLASES DE RETIRO

Como hemos mencionado anteriormente, la ley no define el concepto "retiro". Sólo establece excepciones que no aclaran, sino más bien confunden al contribuyente y a la propia administración tributaria.

La razón de ello es que no se puede pretender establecer excepciones al concepto de retiro si previamente no se ha establecido qué se considera incluido en el mismo. El Reglamento ha llenado este vacío en la Ley al establecer qué son los retiros, permitiendo de este modo que las excepciones previstas en la Ley puedan tener sentido.

Teniendo en cuenta lo expuesto, el Reglamento ha regulado como retiro, recogiendo la legislación comparada y la doctrina existente sobre el particular, las siguientes operaciones, con excepción de lo previsto por la Ley:

4.1. Todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros

a) Como puede apreciarse, la norma reglamentaria exige la transferencia de propiedad, porque, si no, se estaría gravando como tal la cesión de uso-comodato- o préstamo gratuito de bienes no consumibles. Además, la entrega en consignación se estaría gravando en dos momentos distintos: como retiro y, luego, la venta como una operación diferente a la anterior y no como dos ventas cuya obligación nace en un mismo momento, como dispone la Ley.

b) Atendiendo la necesidad de que haya una transferencia de propiedad para que pueda darse esta clase de retiro, parecería innecesaria la excepción prevista en el punto 2 del inciso a) del artículo 3° de la Ley respecto de la entrega de bienes a un tercero para ser utilizados en la fabricación de otros bienes que la empresa le hubiere encargado, porque en estos casos no se da una transferencia de propiedad. La duda surge cuando los bienes entregados

son de carácter consumible y, en consecuencia, no pueden ser devueltos con parte integrante del producto fabricado al ser consumidos en el proceso de producción. En el caso de los combustibles, lubricantes y otros, ¿estaremos entonces ante una dación en pago y, en consecuencia, ante una operación gravada con el impuesto?

De otro lado, es de advertir que la excepción que estamos comentando, se refiere a la entrega de bienes a un tercero, para ser utilizados en la "fabricación" de otros bienes que la empresa le hubiere encargado. Resulta evidente que esta misma situación puede darse en toda clase de servicios de producción y no sólo en el de fabricación.

Es el caso, por ejemplo, del servicio de extracción de pescado que suelen prestar algunas empresas pesqueras a las industrias de harina de pescado. En este caso, la industria harinera suele contratar los servicios de una empresa pesquera, pactando la entrega a la misma del equipo de pesca (redes, repuestos, equipos de comunicación), situación que, por no ser propiamente un servicio de fabricación, podría dar lugar a que alguien pretenda sostener que se encuentra gravada por el impuesto. Para nosotros no cabe duda que en este caso no estaremos ante un retiro, aunque no haya sido expresamente considerado en la excepción pre-

vista en la Ley, porque precisamente no se da la transferencia de dominio al que hace referencia la norma reglamentaria, la que debe existir como condición necesaria para estar frente a esta clase de retiro.

No obstante lo expuesto, en este caso también se presentaría la duda respecto a los bienes de carácter consumible que sean entregados al prestador del servicio de extrac-

ción de pescado, dado que, al igual que en el caso del servicio de fabricación antes comentado, podría sostenerse que por la naturaleza fungible de los bienes entregados, dicha entrega debería ser tratada como permuta o dación en pago por el servicio recibido y, por lo tanto, afecta al impuesto como transferencia onerosa.

c) Existen ciertas transferencias de dominio en las que podría resultar difícil determinar si son gratuitas u onerosas. Podríamos utilizar tres casos como ejemplo. Uno es el que ocurre como consecuencia de un contrato de seguro, en virtud del cual, luego de haber sido indemnizado el contribuyente asegurado por un bien siniestrado (robo de vehículo, por ejemplo), el bien es recuperado por la compañía de seguros, la cual adquiere el vehículo por subrogación. La propiedad del vehículo pasa de este modo del asegurado a la empresa de seguros, sin que ésta deba pagar suma adicional alguna a lo ya pagado por concepto de indemnización. ¿Dicha transferencia es gratuita y, en consecuencia, debe ser tratada como un retiro? ¿o es onerosa aunque no deba pagarse suma adicional de dinero en contraprestación de la misma?

Otro caso es el del contrato de concesión celebrado con el Estado, en virtud del cual el concesionario, además de pagar una regalía, debe hacer una inversión en activos fijos y explotarlos por un período determinado, vencido el cual debe transferir gratuitamente al Estado la propiedad de los referidos activos. ¿Estaremos ante un retiro por el que deba pagarse un impuesto?

la ley no define el concepto "retiro". Sólo establece excepciones que no aclaran, sino más bien confunden al contribuyente y a la propia administración tributaria

Finalmente, podríamos citar al contrato de mutuo, en virtud del cual el mutuante entrega un bien consumible al mutuario, quien está obligado a devolver otro bien de la misma especie, cantidad y calidad.

De acuerdo al Código Civil este contrato puede ser oneroso o gratuito según deba pagarse o no una cantidad adicional de dinero a los bienes devueltos, a título de interés. En nuestro ejemplo nos referimos al mutuo gratuito.

En nuestra opinión, ninguno de los tres casos presentados como ejemplo deberían ser tratados como "retiro", dado que si bien constituyen transferencias de propiedad de los bienes, no son a título gratuito, a pesar que los contratos o la propia ley así lo denominen.

En efecto, cuando la compañía de seguros se subroga al propietario del bien recuperado luego del pago de la indemnización, lo hace en virtud de un contrato de seguro que es de naturaleza onerosa, dado que conlleva el cumplimiento de múltiples prestaciones entre ambas partes. Así, la empresa de seguros debe pagar la indemnización y el asegurado debe pagar la prima de seguros y ceder la propiedad del bien en caso de ser recuperado.

Lamentablemente nuestro legislador no ha previsto las peculiaridades del contrato de seguro al momento de incluirlo en el campo de aplicación del impuesto, lo que nos obliga a interpretar la norma existente, adecuándola a las circunstancias no previstas. En este caso, no podemos decir que estamos ante una transferencia gratuita porque, para tener derecho a adquirir la propiedad del bien recuperado, la compañía de seguros debió cumplir con pagar la indemnización al contribuyente asegurado. Sin embargo, tampoco podríamos afirmar que la base imponible de esa transferencia es el monto de la indemnización, porque ésta no tiene la naturaleza de pago por el bien adquirido, siendo su función la de extinguir la obligación adquirida por la empresa de seguros en virtud del contrato respectivo; y porque su monto no tiene porqué ser equivalente con el valor de mercado del bien recuperado, el cual podría haber perdido parte significativa de su valor como consecuencia del siniestro. Para nosotros, tratándose de asegurados contribuyentes del IGV, la transferencia del bien estará gravada con el impuesto, pero no como retiro, sino como transferencia onerosa, debiéndose aplicar el IGV sobre el valor de mercado del bien al momento de la transferencia.

Lo mismo ocurre en la entrega de los activos al finalizar el contrato de concesión celebrado con el Estado. En este caso también estamos ante un contrato de múltiples prestaciones recíprocas y, en consecuencia, oneroso, aunque los contratos respectivos suelen señalar que la transferencia de los bienes será a título gratuito. No cabe duda que la obligación de transferir los bienes al término del contrato constituye parte de la contraprestación a que está obligado el concesionario por los derechos obtenidos en virtud del contrato respectivo, por lo que la indicada transferencia no puede ser considerada como gratuita. Creemos que la referencia a su gratuidad es equívoca, porque lo que en realidad se quiere decir es que no deberá pagarse suma adicional a cambio de la misma. Se trataría de una operación cuya contraprestación es el pago de una regalía y la transferencia de la propiedad de los bienes al término del contrato.

En el mutuo gratuito, a pesar de su nombre, también estamos ante una doble transferencia onerosa, en la que la circunstancia de no tener que entregarse suma adicional

La intención de esta afectación parecería ser la de evitar posibles medidas evasivas; sin embargo, la consideramos excesiva e inconveniente, porque afecta antiguos usos y costumbres que existen en esta actividad comercial, pudiendo haberse empleado métodos de control que impidan su uso indebido, sin afectar el normal desarrollo de dicha actividad

no hace que ésta deje de ser onerosa para efectos tributarios, dado que el mutuario debe entregar al mutuante otros bienes distintos a los recibidos en mutuo, lo que lo hace sustancialmente idéntico al contrato de permuta, que es oneroso por definición de la propia Ley, aunque en el mutuo el bien a devolver sea de la misma especie, calidad y cantidad del bien recibido.

d) El concepto contenido en el Reglamento hace expresa mención a la entrega de muestras comerciales, lo cual incluye a las muestras médicas que la industria farmacéutica suele distribuir gratuitamente entre los médicos, no obstante, la evidente intención publicitaria de esta práctica que, como tal, resulta deducible como gasto para efectos del Impuesto a la Renta.

La intención de esta afectación parecería ser la de evitar posibles medidas evasivas; sin embargo, la consideramos excesiva e inconveniente, porque afecta antiguos usos y costumbres que existen en esta actividad comercial, pudiendo haberse empleado métodos de control que impidan su uso indebido, sin afectar el normal desarrollo de dicha actividad.

e) No debe confundirse la entrega de muestras comerciales con la de aquellas muestras que una empresa envía a un laboratorio, por ejemplo, para realizar análisis de alguno de sus productos con el fin de controlar su calidad. En estos casos la entrega no puede ser considerada en propiedad, aunque el bien puede desaparecer en razón del servicio solicitado.

f) La referencia a las "bonificaciones" parecería ser la razón principal de la afectación de los retiros, la que, como hemos expresado anteriormente, se habría originado por haber detectado la administración tributaria aparentes prácticas evasivas de algunos contribuyentes, los que amparados en supuestas entregas de bienes en calidad de bonificaciones (gratificaciones comerciales), habrían dispuesto de esos bienes para su venta informal a terceros.

Es posible que puedan haberse presentado estas prácticas indebidas pero, al igual que en el caso de las muestras médicas, creemos que éstas son excepcionales y, en todo caso, controlables por otros medios más idóneos, como el control cruzado de las facturas y notas contables.

g) Hubiéramos preferido que la norma reglamentaria se refiriera exclusivamente a los bienes de la producción o del giro del negocio de la empresa que transfiere los bienes, porque los bienes que adquiere de terceros para entregarlos a título gratuito son en realidad gastos, en los que la empresa es el consumidor final. Es el caso de llaveros, polos, gorras e, incluso, panfletos que la empresa adquiere para regalar a sus clientes como publicidad, los cuales no deberían ser gravados, lo que nos parece una decisión inadecuada.



4.2. La apropiación de los bienes de la empresa que realice el propietario o titular de la misma

En la práctica, en este caso también se daría una transferencia a terceros en forma gratuita, porque debe entenderse que el patrimonio del dueño es distinto al de la empresa.

Sin embargo, cabría considerar el caso especial de la liquidación de una empresa unipersonal en el que los bienes asignados a la empresa regresan al dominio de su dueño. En puridad, en este supuesto no se da la figura de la "apropiación", dado que el titular de la empresa siempre fue el propietario del bien, por lo que podría sostenerse que no estamos ante un retiro. Como la norma se refiere al "titular" de la empresa, habría que concluir que tal referencia es aplicable en el caso de una empresa individual de responsabilidad limitada. Creemos que este punto debe ser aclarado, porque resulta obvio que en este caso los bienes también pueden ser destinados al consumo o uso por su propietario, por lo que se estaría dando uno de los supuestos que fundamentarían la afectación de esta clase de retiro.

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

a) En doctrina se le conoce como el "autoconsumo" y tiene por objeto, como hemos mencionado anteriormente, poner en igualdad de condiciones a los productores y a los demás consumidores.

b) En este caso adquiriría sentido la excepción prevista en el primer y tercer puntos del numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la Ley. Nos referimos a los insumos, materia prima y productos intermedios utilizados en la elaboración de los bienes que produce la empresa y a los bienes que incorpora el constructor en la construcción de un inmueble.

En el numeral 7 del artículo 2 del Reglamento se ha precisado que la excepción comentada está condicionada a que el retiro lo realice la empresa para su propia producción, sea directamente o a través de un tercero, lo cual resulta lógico si se tiene en cuenta que dicha entrega al tercero no supone la transferencia en propiedad, como se ha analizado anteriormente.

El autoconsumo que realiza un contribuyente de los bienes de su producción o giro del negocio no puede tener como única excepción, "el que sea necesario para la realización de operaciones gravadas", para no ser considerado como retiro.

En nuestra opinión, la salvedad debe incluir la realización de todas las operaciones que sean el objeto social del contribuyente, se encuentren gravadas o no con el impuesto. En caso contrario, llegaríamos al absurdo de gravar como retiro el autoconsumo que realice una empresa de parte de su producción cuando está destinada a la exportación y, por lo tanto, inafecta. Así, por ejemplo, quemar el aceite de pescado que produce una empresa pesquera, precisamente dentro del proceso de producción de bienes que son materia de exportación.

El problema quedaría resuelto, en parte, con la excepción prevista en el numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la Ley, la cual es precisada en el numeral 7 del artículo 2 del reglamento cuando señala que el empleo de los insumos, materia prima y bienes intermedios a que se

refiere la Ley no se considera venta siempre que el mencionado retiro lo realice la empresa para su propia producción, sin distinguir si ésta se encuentra gravada o no con el impuesto. Sin embargo, el problema subsiste en los casos de bienes que se utilizan en el proceso de producción y que desaparecen con su uso (como la quema del aceite de pescado al que nos referíamos en el ejemplo), porque en estos casos no estamos ante insumos, materias primas o bienes intermedios.

Creemos que la figura del autoconsumo deberá ser precisada con el tiempo, tal vez por medio de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la que considerando la casuística extraiga rasgos repetitivos que permitan delimitar los alcances de esta clase de retiro.

c) Debe tenerse presente la excepción prevista en el sexto punto del numeral 2 del inciso a) del artículo 3 de la Ley, respecto del uso de su maquinaria, equipos y herramientas (que no son consumidos sino utilizados). En realidad era difícil pensar que el simple movimiento de los bienes dentro del proceso de producción o fabricación pudiera gravarse con el impuesto, sean éstos insumos o maquinaria.

Sin embargo, contrario al texto literal de la excepción en la Ley, creemos que tampoco estaría gravada la entrega de estos bienes a un tercero a condición de que sean devueltos, porque no habría transferencia de propiedad, conforme a la exigencia prevista en el inciso a) del numeral 5 del artículo 2 del Reglamento.

4.4. La entrega de bienes a los trabajadores cuando éstos sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios.

Bajo esta fórmula quedaría incluida la entrega de bienes como parte de la remuneración del trabajador y no así cuando éste obedece a una condición de trabajo, sin importar al respecto si la entrega obedece a un pacto colectivo o al mandato de la Ley. Por esta razón, parecería demás la aclaración prevista en el último párrafo del numeral 7 del artículo 2 del Reglamento, según la cual se encuentra gravada con el impuesto "la entrega de bienes pactada por convenios colectivos que no se consideren condiciones de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación del servicio".

Bajo este supuesto, estarían incluidos todos aquellos casos en que la empresa distribuye entre sus trabajadores, para su libre disposición, bienes de su producción o giro del negocio. Es el caso, por ejemplo, de las bebidas gaseosas que suelen distribuir las embotelladoras entre su personal, para su consumo en el local de la empresa o fuera de ella.

En cambio, no debe considerarse como retiro, la entrega de bienes a los trabajadores como condición de trabajo. La dificultad surge como consecuencia de la exigencia impuesta por el Reglamento, de que no sólo debe tratarse de una condición de trabajo, sino que, además, la entrega del bien debe ser indispensable para la prestación del servicio, lo cual resulta ser sumamente subjetivo.

Esta exigencia podría generar graves perjuicios económicos a aquellas empresas que están sujetas a convenios colectivos en los que se han pactado bajo la figura de condición de trabajo, laboralmente hablando, lo que tributariamente conocemos hoy como "retiro". En otras palabras, este nuevo hecho imponible podría convertir en excesivamente onerosas las prestaciones que el empleador debe cumplir en la observancia de un convenio colectivo.

5. FALTANTES DEL INVENTARIO

Bajo este rubro, la doctrina y la legislación comparada suelen referirse a los casos de ventas no declaradas, a las mermas, desmedros y siniestros (pérdida, desaparición o destrucción de bienes debidamente acreditados).

Nuestra legislación no considera estos casos como retiros, dándoles un tratamiento distinto, como podrían ser el reintegro del crédito fiscal que, como hemos mencionado anteriormente, es una forma paralela de tratar a los retiros cuando no se los quiere afectar con el impuesto, o como venta presunta y sin derecho a crédito fiscal.

a) Mermas o desmedros

En principio no son lo mismo. En efecto, llamase **desmedro** a la pérdida en forma irrecuperable que un bien sufre de parte de sí, sin que por ello disminuya su valor. Es el caso de la evaporación de los productos químicos ocurrida en los procesos de producción.

La **merma**, en cambio, es la parte del producto que se pierde en el proceso de producción, la cual tiene un valor económico que podría ser recuperable en el caso de la venta de los desperdicios.

En todos los casos hay fórmulas, incluso internacionales, que permiten determinar los porcentajes comunes tanto de desmedros como de mermas.

El Reglamento no ha considerado como retiro de bienes a las **mermas y desmedros** debidamente acreditados de conformidad con el Impuesto a la Renta; y según el numeral 4 del artículo 6 del Reglamento, tampoco ha previsto el reintegro del crédito fiscal, como si lo ha hecho con otras especies de faltantes, como el caso de la desaparición, destrucción o pérdida de bienes, en que se obliga a reintegrar el crédito fiscal correspondiente a los mismos, en el mes en que tales hechos se produzcan. Aunque la norma no se refiere a los desmedros, el tratamiento debe ser igual al de las mermas.

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes que deben llevar un sistema de contabilidad de costos basados en registro de inventarios permanentes, o los que sin estar obligados opten por llevarlo regularmente, podrán deducir pérdidas por faltantes de inventarios, siempre que los inventarios físicos y su valorización hayan sido aprobados por los responsables de su ejecución.

En este orden de ideas, si la empresa no lleva un sistema de inventarios permanentes, no existe norma en la Ley del Impuesto a la Renta que posibilite la deducción de la merma, o el desmedro, debiendo utilizar la jurisprudencia existente sobre el tema. Cabe preguntarse si en este caso dicha merma o desmedro se encontraría afecta al IGV.

b) Desaparición, destrucción o pérdida de bienes, debidamente acreditada

El Reglamento ha dispuesto como excepción esta clase de retiro. Sin embargo, como hemos señalado en el numeral 4 de su artículo 6 se dispone el reintegro del crédito fiscal correspondiente a la adquisición de estos bienes, salvo el caso de bienes del activo fijo que se encuentren totalmente depreciados (tal como lo establece el Reglamento). Asimismo, dispone el Reglamento que se acredite la desaparición, destrucción o pérdida con el respectivo documento policial y, de ser el caso, con el informe emitido por la empresa de seguros.

También se exige que tanto la existencia como su posterior baja se encuentre contabilizada a la fecha en que se produjo la pérdida, desaparición o destrucción.

Cabe preguntarse sobre las consecuencias que se deri-

varían en relación al IGV en caso de que un bien siniestrado (robado) sea recuperado antes de haber recibido el pago de la indemnización. ¿Habría que revertir la situación, recuperando a su vez el crédito fiscal en la forma prevista para los ajustes del mismo?

c) Ventas omitidas

En este caso, se procedería a gravar la operación como una venta sobre base presunta, conforme a lo establecido en el artículo 42 de la Ley y el artículo 69 del nuevo Código Tributario.

Además, conforme al artículo 43 de la Ley, en estos casos no procede la aplicación del crédito fiscal que hubiese correspondido deducir del impuesto bruto generado por dichas ventas.

5. PROHIBICIÓN DE TRASLADAR EL IMPUESTO EN EL CASO DE RETIROS

Para terminar con esta exposición, quisiéramos referirnos a esta prohibición, prevista en el numeral 8 del artículo 2 del Reglamento, dado que en cierta forma estaría explicando la naturaleza que el retiro pareciera tener para el legislador nacional.

Según el artículo comentado, *“en ningún caso el impuesto que grave el retiro de bienes podrá trasladarse al adquirente de los mismos”*. Entendemos que esta norma está referida a los casos de transferencias gratuitas, porque en los autoconsumos no cabría tal posibilidad.

Suponemos que el legislador ha tomado en cuenta que es el contribuyente el que paga los impuestos como una forma de extinguir su obligación tributaria. En cambio, cuando el contribuyente del IGV incluye como parte del impuesto del bien vendido el impuesto bruto que afecta la operación, el comprador que es el sujeto incidido económicamente con el impuesto pero no el contribuyente del mismo, sólo está pagando el precio de compra, con el objeto de extinguir su obligación comercial. En otras palabras, el comprador no paga impuestos al vendedor del bien, sino precio, aunque una parte del mismo esté conformado por el IGV.

Pues bien, siendo el IGV trasladado parte del precio de venta de un bien, si el mismo fuese trasladado al adquirente en el caso de un retiro, éste no podría ser considerado como tal, porque la transferencia habría dejado de ser gratuita al haberse pagado parte del precio. En otras palabras, si a un contribuyente se le ocurre trasladar el IGV en caso de una supuesta promoción, ésta debería ser tratada como una transferencia onerosa y no como un retiro. En tal caso, sólo cabría preguntarse si estamos ante un descuento excesivo dado que sólo se estaría pagando el 18% del valor de mercado del bien adquirido.

En este trabajo, Luque Bustamante nos proporciona un excelente análisis sobre el tema de los retiros en el campo de aplicación del Impuesto General a las Ventas; esto, abundando su análisis desde su naturaleza, hasta sus antecedentes en la legislación comparada. (p.e. IVA en la Unión Europea). Nos detalla de igual manera las distintas clases de retiros previstos en nuestra legislación –Decreto Legislativo 775 y el Decreto Supremo 29-94-EF–.

Pero el autor no se queda sólo en el análisis, sino que nos plantea diversos problemas que se generan debido a la falta de claridad de nuestra normativa en la materia. **D&S**