

Los Gastos de Representación y Gastos de Propaganda en el IGV e Impuesto a la Renta

Marco Chávez González*

El autor se circunscribe a dos temáticas importantes a tener en cuenta, sobre todo si se dirige una empresa: los gastos de representación y de publicidad. Mediante un análisis comparativo entre la legislación vigente en la materia, precisa su contenido y su forma de aplicación. Además, pone énfasis en los puntos más importantes, luego de un estudio de los criterios que toma en cuenta el Tribunal Fiscal. El presente artículo puede ser de suma utilidad para el lector.

Las normas del Impuesto a la Renta distinguen entre gastos de representación y gastos de propaganda, por lo que resulta importante conocer cuando se incurre en uno u otro gasto a fin de evitar observaciones de la SUNAT.

El objeto del presente artículo es delimitar el concepto y características del gasto de representación y los gastos de propaganda o publicidad, repasar el tratamiento de estos gastos en el IGV e Impuesto a la Renta, citar los alcances que el Tribunal Fiscal tiene al respecto y cuestionar el Acuerdo de Sala Plena Nro. 15-2003.

1. Gastos de Representación

El inciso a) del artículo 18 de la ley del IGV establece que otorgan derecho al crédito fiscal los gastos de representación, que se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

Por su parte el inciso m) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta considera como gastos de representación propios del giro del negocio:

- Los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos.

- Los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

De las normas expuestas, se entiende que los gastos de representación son aquellos egresos que realiza la empresa con la finalidad de ser representada fuera de su domicilio fiscal y con el objetivo de fortalecer su imagen y mejorar su posición en el mercado con sus clientes, lo cual puede incluir atenciones tales como: regalos, agasajos, almuerzos, cenas, etc.

2. Gastos de Propaganda

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

Si bien la referida norma reglamentaria solo hace referencia a los "gastos de propaganda" esto se hace solo a título de ejemplo, debiendo encontrarse dentro de la excepción los gastos de publicidad, la promoción de ventas y otros gastos dirigidos a la masa de consumidores con el fin que el producto o servicio sea recordado¹.

* Abogado PUCP. LLM Boston University. Profesor del Diplomado en Tributación del CEC de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Maestría en Tributación de la Universidad Nacional del Callao.

¹ RTF Nro. 756-2-2000.

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

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

Por su parte, gastos tales como: agasajos publicitados, sorteos de productos u obsequios de muestras del producto son gastos de propaganda², siempre que estén dirigidos a la masa de consumidores con la finalidad empresarial de masificar el nombre y producto de la empresa.

La RTF Nro. 756-2-2000 señala que:

Procede la deducción como gasto de publicidad los obsequios entregados por la empresa a estudiantes en los cuales se encuentra gravado el nombre de la misma, pues cuando el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta menciona los gastos de propaganda se esta refiriendo a los realizados para efectos de una promoción masiva, con la finalidad de informar, persuadir, recordar, etc, sobre la organización o sobre un producto dirigido a la masa de consumidores reales o potenciales.

De las normas antes citadas concluimos que para que un gasto califique como gasto de representación debe reunir estos requisitos:

- Su objeto es la representación de la empresa ante el cliente.
- Su finalidad o destino es presentar una imagen que mejore su posición de la empresa en el mercado, es decir, que la empresa sea recordada o bien considerada ante el cliente.
- Es un gasto selectivo, se da solo a determinados clientes o potenciales clientes.

Respecto al gasto de publicidad o promoción debe reunir estos requisitos:

- Su propósito es difundir y promocionar el producto, servicio o nombre de la empresa.
- Impulsar las ventas del producto o servicio.
- Se dirija a la masa de consumidores.

3. Criterios del Tribunal Fiscal Sobre los Gastos de Representación

- Los gastos de representación que realiza la empresa no necesariamente deben ser realizadas a sus clientes

o potenciales clientes, sino también puede ser realizada a personas con las que se relacione directa o indirectamente en el plano financiero, político, gubernamental, gremial o proveedores entre otros porque fortalece su posición en el mercado.

La RTF Nro. 8634-2-2001 estableció que:

El cocktail se realizó para presentar a uno de los miembros del Directorio a los funcionarios de la empresa cliente y también a representantes de entidades bancarias, corredores de seguros, entidades gremiales, agentes de aduana, funcionarios públicos y asesores externos con las que se relaciona directa o indirectamente, de modo que el evento le permitió estrechar las relaciones con su entorno económico, originando una mejora de su imagen en el mercado o, en su caso, un fortalecimiento de su posición en el mismo.

- En los gastos de representación tales como obsequios a clientes se debe apreciar si su intención es presentar una imagen de la empresa o promocionar sus bienes propios.

La RTF Nro. 1215-5-2002 señaló que:

En el caso de la entrega gratuita de pavos con ocasión de las fiestas navideñas no se evidencia una finalidad tendiente a promocionar determinados bienes producidos y comercializados en forma exclusiva por la recurrente, sino mas bien la intención de presentar una imagen de la empresa ante sus clientes, por lo tanto se trata de un gasto de representación, no de publicidad.

Consideramos que si hubiera entregado gratuitamente los bienes que ella misma produce a sus clientes en forma selectiva igual sería un gasto de representación.

- En caso que el gasto de representación consista en la entrega de bienes debe acreditarse su entrega documentariamente.

La RTF Nro. 6610-3-2003 expresó que:

Son deducibles para la determinación de la renta neta los gastos por agasajos al personal como los obsequios a clientes siempre que se acredite que los bienes han sido efectivamente entregados a los beneficiarios.

- En los gastos de representación debe acreditarse la relación de causalidad y que se encuentren dentro de los límites establecidos.

La RTF Nro. 2411-4-96 advierte que:

La relación de causalidad debe estar sustentada con: comprobantes de pago, acreditación fehaciente del destino del gasto, proporcionabilidad y razonabilidad del gasto, cual es la relación de las personas beneficiadas con las actividades de la empresa.

La RTF Nro. 691-4-99 establece que:

Para analizar la relación de causalidad de obsequios a clientes y trabajadores, se debe tomar en cuenta criterios tales como: fehaciencia, proporcionalidad, razonabilidad y relación de personas beneficiadas.

La RTF Nro. 3934-4-2002 indica que:

Para la deducción de los gastos por adquisición de obsequios o agasajos, la recurrente debe demostrar la relación de causalidad con las rentas gravadas y que los mismos se encuentren dentro de los límites establecidos.

4. Límite al Gasto de Representación

Recordemos que la limitación de los gastos de representación se origina por la circunstancia de que bajo esta denominación se comprendía una variedad grande de erogaciones que se encuentran en el límite entre lo que es un gasto vinculado por principio de causalidad a la renta y lo que es un gasto de carácter personal, y que se utilizo para disminuir utilidades y simultáneamente distribuirlos³.

“(...) artículo 6 numeral 10 del Reglamento de la Ley del IGV establece que el gasto de representación otorgará derecho al crédito fiscal, en la parte que, en conjunto, no exceda del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta el mes en que corresponda aplicarlos (...)”

Así se estableció límites al gasto de representación que no podrá exceder según el inciso q) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta el medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (Ver cuadro 1). Es decir, el exceso al tope no es gasto y se adiciona en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

Concordantemente, el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica para efecto del límite, se considerará los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Por su parte, el artículo 6 numeral 10 del Reglamento de la Ley del IGV establece que el gasto de representación **otorgará derecho al crédito fiscal**, en la parte que, en

conjunto, **no exceda** del medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos acumulados en el año calendario hasta el mes en que corresponda aplicarlos, con un límite máximo de cuarenta (40) UITs acumulables durante un año calendario (Ver cuadro 2). Es decir, el exceso del límite no otorga derecho al crédito fiscal.

Cabe señalar, que la entrega de “obsequios” como gastos de representación constituye retiro gravado con el IGV según el inciso c) numeral 3 del artículo 2 del Reglamento del IGV.

5 Límite a la Entrega de Bienes con la Finalidad de Promocionar o Publicitar Productos

Los gastos de propaganda o publicidad son deducibles sin límite o tope alguno, así como su crédito fiscal.

Más bien, la entrega de estos bienes a los consumidores o masa de clientes para promocionar la venta del producto o servicio estará gravada con el IGV si supera el límite establecido en la norma de IGV.

El inciso c) numeral 3) del artículo 2 del Reglamento del Impuesto General a las Ventas, exceptúa como retiro de bienes gravados con el impuesto la entrega a título gratuito de bienes que efectuasen las empresas con la finalidad de promocionar su línea de producción, comercialización o servicio, siempre que el valor de mercado de la totalidad de ellos, no exceda del 1% de sus ingresos brutos promedio mensuales de los últimos doce meses hasta el mes respecto del cual será de aplicación el límite máximo de 20 UITs. Es decir, el exceso se considera retiro de bienes gravado con el IGV (Ver Cuadro 3).

6. Acuerdo Nro. 15-2003 de Sala Plena Sobre Obsequios de Bienes que Entreguen las Empresas para Promocionar o Publicitar la Venta de Bienes o Prestación de Servicios

En este acuerdo se decidió que la entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros con leyenda de la empresa para fines publicitarios, constituye retiro de bienes gravados con el Impuesto General a las Ventas, por permitir un aprovechamiento, uso y beneficio del bien para quien los recibe trascendiendo la difusión de la imagen de la empresa o única finalidad de publicitar la imagen.

Este Acuerdo como lo manifiesta en su informe no es de observancia obligatoria y solo es aplicable al periodo en que estuvo vigente el Decreto Legislativo Nro. 775 y su Reglamento Decreto Supremo Nro. 029-94-EF (del 30 de marzo de 1994 al 31 de diciembre de 1996), sin embargo es utilizado por la SUNAT y por el Tribunal Fiscal en algunas resoluciones respecto a ejercicios posteriores a 1996.

Así tenemos, la RTF Nro. 4531-1-2003 que confirma los reparos a la base imponible del IGV por constituir

retiros la entrega de bolsas en las que se coloca la mercadería vendida correspondiente a los periodos tributarios marzo, julio y diciembre del 1998, ejercicio en el cual ya estaba vigente el inciso c) numeral 3 del artículo 2 del Reglamento del IGV que exceptúa como retiro gravado con el impuesto los bienes obsequiados por la empresa con fines publicitarios.

Consideramos que esta Resolución del Tribunal Fiscal sustentada en el Acuerdo de Sala Plena Nro. 15-2003 es inconsistente con las actuales normas del Impuesto General a las Ventas y por consiguiente la entrega gratuita de tales bienes con fines publicitarios no constituyen retiros gravados con el IGV.

El artículo 2) numeral 5) del Reglamento del IGV establece una relación de supuestos considerados como retiro de bienes gravados que podríamos clasificarlos en dos criterios:

a) Retiros para ser donados al socio o titular de la empresa, trabajadores y terceros

Esto es cuando el contribuyente retira bienes con "*animus donandi*" para uso o consumo personal del socio, titular de la empresa, el trabajador o un tercero para que obtengan un provecho del bien donado sin esperar una contraprestación.

b) Retiros para ser transferidos gratuitamente a clientes o potenciales clientes

En este caso el sujeto del impuesto realiza obsequios, entrega muestras comerciales o bonificaciones no con "*animus donandi*"; sino con un doble "*animus*": quien recibe el bien obtenga un aprovechamiento, uso o beneficio y buscar una contraprestación, un ingreso.

En el caso de los bienes entregados gratuitamente por la empresa con fines publicitarios⁴ el "*animus*" fundamental es que obsequio sirva para que el producto o servicio y nombre de la empresa sea recordado masivamente, se trata de impulsar la venta del producto en la masa de consumidores.

Es irrelevante el hecho de que el bien obsequiado pueda tener una utilidad posterior, no es este posible beneficio o uso de quien lo recibe el motivo de la entrega⁵, el motivo de la entrega es publicitar el nombre o producto de la empresa masivamente.

El empresario obsequia bienes (polos, franelas, lapiceros, agendas, etc.) con el logo de la empresa porque busca obtener publicidad, crear clientela, esa es la finalidad económica, en esta entrega es intrascendente el posible uso que le de quien lo recibe.

En ese sentido, el fundamento del referido Acuerdo de Sala Plena parte erróneamente de distinguir si la entrega

del bien con logo de la empresa (bolsas, polo, llavero, etc.) puede servir para uso y provecho del beneficiario, cuando estas entregas con fines promocionales se realizan con el "*animus*" de masificar el nombre de la empresa o del producto, posicionarse en la mente de los clientes y ese fin publicitario trasciende el posible uso, aprovechamiento o utilidad accesoria que se le dé al bien.

Existe pues una diferencia entre los retiros de obsequios considerados venta a que se refiere el artículo 2 numeral 3) inciso c) del Reglamento de IGV y los retiros de obsequios con fines de promoción o publicidad no considerados venta que la citada norma señala, y es que en la primera se transfiere la propiedad a otro para que este obtenga provecho del bien; en la segunda se transfiere la propiedad del bien con publicidad de la empresa con el "*animus*" de impulsar masivamente las ventas del producto o servicio, se busca mantener u obtener futuros clientes, la posible utilidad que se le pueda dar al bien no es la aspiración o motivo.

Finalmente, se debe señalar que en el periodo en que estuvo vigente el Decreto Legislativo Nro. 775 y su Reglamento Decreto Supremo Nro. 029-94-EF (del 30 de marzo de 1994 al 31 de diciembre de 1996) no estaba previsto en el reglamento del IGV la excepción de entrega de bienes con fines promocionales, y es en ese ámbito que se ubica la decisión del referido Acuerdo y la RTF Nro. 214-5-2000.

Conclusión

Los gastos de representación son deducibles como gasto en el límite legalmente establecido así como el crédito fiscal siempre que sean egresos realizados para que la empresa sea representada ante clientes y personas vinculadas o no a su entorno comercial pero con las que directa o indirectamente se relacione con la finalidad de mejorar su posición en el mercado.

Asimismo, debe cuidarse de que sea un gasto selectivo solo a determinados clientes o personas y conservar la documentación que acredite la causalidad del gasto e identificar a los beneficiarios y su relación con la empresa.

Los gastos de promoción o publicidad son deducibles sin límite o tope alguno, así como su crédito fiscal. Mas bien, la entrega de estos bienes a los consumidores o masa de clientes para promocionar la venta del producto o servicio estará gravada como retiro con el IGV si supera el límite establecido en la norma de IGV.

La entrega gratuita de bienes como polos, uniformes, agendas, billeteras, bolígrafos y llaveros con fines publicitarios al amparo del inciso c) numeral 3 del artículo 2 del Reglamento del IGV no están gravados como retiro de bienes, pues esta entrega se realiza con el "*animus*" de promover o impulsar la venta del producto o servicio en la masa de consumidores reales o potenciales 

4 No se consideran retiro gravado con el impuesto según el inciso c) numeral 3 del artículo 2 del Decreto Supremo 136-96-EF, Reglamento del IGV, vigente desde del 01 de enero de 1997.

5 IGV-Boletín 153 del Manual de IGV. Ed. Economía y Finanzas. Pag 9.

Cuadro 1**Impuesto a la Renta**

Gastos de representación 2005	10 100
Ingresos Brutos acumulados menos devoluciones	924 000
0.5% de los Ingresos Brutos	4 620
40 UITs 2005 (S/. 3 300)	132 000

(Se toma el limite menor)

Se deduce como gasto el monto menor en este caso S/. 4 620.00, y se adiciona en la DDJJ S/. 5 480.00

Cuadro 2 IGV

Mes	Ingresos Brutos	Ingresos Acumula	Limite 0.5%	Gasto Repre Mensual	Base Limite	Crédito Fiscal Aplicable
Enero	9000	9000	45	250	45	8.55
Feb	6000	15000	75	100	75	14.25
Mar	14000	29000	145	400	145	27.55
Abr	5000	34000	170	300	170	32.30
May	13000	47000	235	200	235	44.65
Jun	7000	54000	270	1000	270	51.30
Jul	22000	76000	380	2500	380	72.20
Ago	15000	91000	455	3000	455	86.45
Set	10000	101000	505	400	505	95.95
Oct	15000	116000	580	700	580	110.20
Nov	30000	146000	730	250	250	47.50
Dic	60000	206000	1030	1000	1000	190.00
		924000		10100	4110	780.90

Cuadro 3

Valor de obsequios	S/.	10, 700.00		
Promedio de ingresos últimos 12 meses	S/.	1 000, 000.00		
Limite 1): 1% de los ingresos brutos promedio mensuales 12 últimos meses.				
S/.	1 000,000 x 1%:	S/.	10 000.00	
Limite 2): 20 Uits (S/.	3 400) :	S/.	68 000.00	
(Se toma el limite menor)				
Obsequios entregados como promoción:	S/.	10 700.00		
Exceso al límite 1) gravado con IGV:	S/.	700.00 x 19%=	S/.	133.00