

INFORME N.º 062-2015-SUNAT/5D0000

Se plantea el supuesto de empresas fabricantes que comercializan sus productos a través de distribuidores exclusivos designados por zonas geográficas; en el que los fabricantes a través de tales distribuidores entregan ciertos productos a los minoristas en calidad de bonificación por volúmenes de venta, introducción de productos u otros parámetros, así como premios a los sujetos que luego de su evaluación cumplieron con las instrucciones de venta y/o exhibición de productos.

Al respecto, se consulta si por el encargo que el fabricante hace al distribuidor, de entregar ciertos bienes al minorista en calidad de bonificación⁽¹⁾ y/o premio⁽²⁾, el distribuidor debe:

1. Reconocer la mercadería recibida como ingreso afecto al Impuesto a la Renta.
2. Emitir comprobantes de pago por los bienes que entrega a los minoristas.
3. Afectar estas operaciones con el IGV por retiro de bienes.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999, y normas modificatorias (en adelante, RCP).

ANÁLISIS:

1. En lo que respecta a la primera consulta, cabe indicar que conforme al criterio vertido en el Informe N.º 049-2014-SUNAT/4B0000⁽³⁾, *tratándose de empresas, la Ley del Impuesto a la Renta adopta la teoría del Flujo de*

¹ Al respecto, Walker Villanueva señala que *“la bonificación puede consistir en la entrega de bienes que no necesariamente sean de la misma naturaleza de los bienes que vende la compañía. La bonificación debe otorgarse por prácticas usuales en el mercado o que respondan a determinadas circunstancias, tales como pago anticipado, monto, volumen u otros. Además, la bonificación debe ser de carácter general, de modo que debe otorgarse en todos los casos que cumplan con la razón del mercado pertinente”*. VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Tratado del IGV - Regímenes Generales y Especiales. Instituto Pacífico SAC. Primera Edición. Perú, 2014, págs. 96 y 97.

² El Diccionario de la Real Academia Española ([disponible en: http://rae.es/](http://rae.es/)) define al término “premio” como recompensa, galardón o remuneración que se da por algún mérito o servicio.

³ Disponible en el Portal SUNAT.

Riqueza, al señalar que "en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros"; la cual engloba todas las rentas categorizables como renta producto, pero al no exigir que provenga de una fuente productora durable ni importar su periodicidad, abarca una serie más de ingresos(⁴).

En ese sentido, para efectos de absolver la consulta materia del presente análisis, debe dilucidarse, en principio, si es que por el encargo que el fabricante hace al distribuidor, de entregar ciertos bienes al minorista en calidad de bonificación y/o premio, el distribuidor debe reconocer como ingreso afecto al Impuesto a la Renta los productos recibidos.

Sobre el particular, el inciso a) del numeral 4.25 del Marco Conceptual para la Información Financiera(⁵) define los Ingresos como los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Conforme a la definición consignada precedentemente, resulta claro que los productos recibidos por los distribuidores para ser entregados a los minoristas por encargo del fabricante, ya sea en calidad de bonificación o premio por encargo del fabricante, no tienen la naturaleza de ingreso para estas empresas distribuidoras por cuanto no suponen un beneficio económico suyo sino de sus minoristas.

En consecuencia, los productos recibidos por los distribuidores para ser entregados a los minoristas por encargo del fabricante, ya sea en calidad de bonificación y/o premio, al no ser ingreso para dichas empresas, no constituirán para éstas rentas gravadas para efectos del Impuesto a la Renta.

2. En lo que respecta a la segunda consulta, cabe señalar que según lo previsto en el artículo 1° del RCP, el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

De otro lado, el artículo 6° del RCP señala que están obligados a emitir comprobantes de pago, entre otros, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes en propiedad o en uso y/o presten servicios, a título gratuito u oneroso.

⁴ García Mullín, Juan Roque. Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de Estados Americanos. Buenos Aires – 1978. págs. 17-18.

⁵ Oficializado mediante la Resolución CNC N.º 055-2014-EF/30. Al respecto, debe considerarse que, según la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF (publicado el 22.6.2013, y normas modificatorias), en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Añade esta norma que supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Como se puede apreciar, las personas naturales o jurídicas que transfieren bienes, los ceden en uso o prestan servicios tienen la obligación de emitir comprobantes de pago por tales operaciones.

En tal sentido, si bien es cierto en el supuesto planteado la entrega de productos al minorista lo realiza el distribuidor, ello no implica que éste tenga la propiedad de tales bienes y por ende tenga la disponibilidad de los mismos a efectos de transferirlos en propiedad a un tercero⁽⁶⁾, si se tiene en cuenta que lo realiza por encargo del fabricante actuando en virtud de lo dispuesto por este.

Siendo ello así, dado que la entrega de productos por el distribuidor al minorista por encargo del fabricante, no tiene por origen la transferencia de bienes, entrega en uso, o prestación de servicios por parte de éste, no corresponderá que el distribuidor emita comprobantes de pago cuando efectúe dicha entrega como bonificación y/o premio, al no realizar este ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 1° del RCP⁽⁷⁾.

3. En lo que se refiere a la tercera consulta, corresponde señalar que el inciso a) del artículo 1° y el inciso a) del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del IGV disponen que este Impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles; teniendo la calidad de contribuyente el sujeto que efectúa la venta en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución.

Al respecto, el numeral 2 del inciso a) del artículo 3° de la mencionada Ley establece que se entiende por venta, entre otro, 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.

Por su parte, el inciso c) del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley del IGV, establece que se considera venta el retiro de bienes, entendiéndose como tal a *todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito*, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones⁽⁸⁾, entre otros.

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, nuestra legislación ha calificado como venta para efectos del IGV al retiro de bienes, incluyéndose dentro de esta figura a todo acto por el que se transfiere la propiedad de

⁶ De acuerdo con el artículo 923° del Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.°295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias, la propiedad es el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien.

⁷ Sin perjuicio de la obligación tributaria de emitir el correspondiente comprobante de pago por el sujeto obligado.

⁸ Cabe señalar que el penúltimo párrafo del numeral 3 del artículo 2° del Reglamento de la Ley de IGV señala que, para efecto de dicho Impuesto y el 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).

bienes a título gratuito, tales como obsequios, muestras comerciales y bonificaciones, entre otros.

Pues bien, dado que para que se produzca un retiro de bienes gravado con el IGV se requiere que la transferencia sea gratuita y quien transfiere los bienes tenga la libre disposición de los mismos, vale decir, que tenga la propiedad, no calificará como tal quien cuando entrega los bienes lo hace por encargo de un tercero.

En consecuencia, no es retiro de bienes para el distribuidor la entrega de productos en calidad de premios y/o bonificaciones al minorista que realice por encargo del fabricante, toda vez que de acuerdo a lo señalado por la Ley de IGV y su reglamento, es necesario para tal efecto, que la transferencia sea gratuita y quien transfiere tenga la propiedad del bien.

CONCLUSIONES:

Tratándose de empresas fabricantes que comercializan sus productos a través de distribuidores exclusivos designados por zonas geográficas, a los que encargan entregar ciertos productos a los minoristas en calidad de bonificación por volúmenes de venta, introducción de productos u otros parámetros, así como premios a los minoristas que luego de su evaluación cumplieron con las instrucciones de venta y/o exhibición de productos; el distribuidor, que actúa por encargo del fabricante, no debe:

1. Reconocer los productos recibidos por los fabricantes como ingreso afecto al Impuesto a la Renta.
2. Emitir comprobantes de pago por los bienes que entrega a los minoristas.
3. Considerar dicha entrega como retiro de bienes para efectos del IGV de su cargo.

Lima, 24 ABR. 2015

Original firmado por

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídica

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE DESARROLLO ESTRATÉGICO

jcg

CT0255-2015

IGV/IMPUESTO A LA RENTA – Entrega de productos por empresas distribuidoras a minoristas como bonificación o premio por encargo del fabricante.