

EXPEDIENTE N° : 2166-97  
 INTERESADO :  
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas  
 PROCEDENCIA : Lima  
 FECHA : Lima, 18 de junio de 1999

**VISTA** la apelación interpuesta por **S.A.**, contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-06649 de fecha 31 de marzo de 1997, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Acotación N° 92-110-501-B 0439, girada por omisión al pago del Impuesto General a las Ventas por los meses de enero a diciembre de 1991;

**CONSIDERANDO:**

Que en el Informe General que corre a fojas 351 del expediente, la Administración Tributaria informa que la recurrente se dedica a la venta de vehículos usados que son dejados en consignación por sus propietarios; asimismo, menciona que el total de los ingresos producto de dichas ventas están conformados por lo siguiente: a) el costo del vehículo que el propietario dejó en consignación a la contribuyente; b) la "comisión mercantil" -diferencia resultante entre el precio pagado al propietario del vehículo y lo cobrado por la recurrente al comprador-; y c) los ingresos obtenidos por la recurrente por los servicios de transferencia e intereses generados por las ventas al crédito de los vehículos;

Que la recurrente contabiliza el total del ingreso por la venta del vehículo usado, procediendo posteriormente a extornar el precio del vehículo convenido con el propietario de éste, quedando entonces como "comisión mercantil" la diferencia entre lo pagado al propietario del vehículo y lo efectivamente cobrado por la recurrente al comprador; sobre el particular, la Administración concluye que dichas ventas son efectuadas por la recurrente en calidad de consignataria, más no como comisionista, por cuanto, la recurrente no gana una comisión porcentual pre-fijada sobre el precio de venta de los vehículos;

Que en el caso de las ventas a plazos de vehículos usados, la recurrente efectúa el mismo procedimiento contable efectuado en la venta de vehículos al contado; por lo que, la Administración considera que entre el propietario del vehículo y la recurrente se ha producido una compra venta, desde que, la contribuyente asume el saldo del precio en cuotas que ella misma cobrará al comprador;

Que el artículo 10° del Decreto Supremo N° 109-85-EF que aprueba las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 190, las que a su vez, reglamentan el Decreto Legislativo N° 656 - Leyes del Impuesto General a las Ventas, disponía que en la entrega de bienes en consignación la obligación tributaria se origina cuando el consignatario vende dichos bienes, perfeccionándose en dicha oportunidad las dos operaciones;

Que el literal b) del artículo 4° de Decreto Supremo N° 269-91-EF que aprueba el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, prescribía que se considera venta a la transferencia de bienes efectuados por los comisionistas, consignatarios y otros que las realicen por cuenta de terceros;

Que el literal a) del artículo 7° del Decreto Supremo N° 269-91-EF, indicaba que la obligación tributaria nace en la entrega de bienes en consignación, cuando el consignatario vende dichos bienes, perfeccionándose en dicha oportunidad las dos operaciones;

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS  
 TRIBUNAL FISCAL

EDUARDO BARRERA CASAS  
 Vocal Administrativo

Que el artículo 9° del Decreto Supremo N° 269-91-EF, preceptuaba que en el caso a que se refiere el inciso b) del artículo 4°, es sujeto del Impuesto la persona por cuya cuenta se realiza la venta; tratándose de entrega de bienes en consignación y otras formas similares en las que la venta se realice por cuenta propia, son sujetos del impuesto tanto el que entrega el bien como el consignatario, de conformidad con el inciso a) del artículo 7°;

Que la venta de bienes realizada por un comisionista, es aquella en la que este último efectúa la venta de un bien por cuenta de un tercero, es decir, por cuenta del propietario de dicho bien, quien resultará ser el único sujeto del Impuesto en análisis, al ser éste quien transfiere el bien, como vendedor del mismo;

Que la venta por consignación es aquella en la que el consignatario efectúa la venta de un bien en nombre propio, desde que, una vez efectuada dicha venta se entiende que jurídicamente y en forma simultánea se han efectuado dos ventas, vale decir, la del propietario del bien en favor del consignatario y la de este último en favor del comprador, de tal forma que al momento en que el consignatario vende el bien, resulta ser sujeto del impuesto al igual que aquél que le transfirió la propiedad sobre dicho bien;





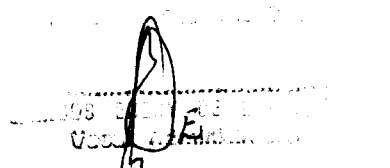
Que para efectos de Impuesto General a las Ventas, la distinción entre la operación de venta realizada por un comisionista y aquella efectuada por un consignatario, se determina en consideración a la titularidad o derecho que tenga el intermediario en la conclusión de la operación de venta sobre el bien, objeto de la venta, de tal manera que de ser el propietario de este último, se estará ante la transferencia de bienes efectuada por un consignatario, vale decir, por cuenta propia, a diferencia de la transferencia de bienes efectuada por un comisionista, quien actúa por cuenta de un tercero, al no ser el propietario del bien que transfiere, tal como lo indica el artículo 9° del tantas veces citado Decreto Supremo N° 269-91-EF;

Que obran en autos, las Cartas de Consignación por las cuales distintos propietarios entregan a la recurrente sus vehículos usados, autorizándola para su venta, dejándose constancia que la recurrente se encuentra exonerada de cualquier responsabilidad frente a los propietarios de los vehículos, siendo dicha responsabilidad exclusiva de estos últimos;

Que figuran en el expediente los documentos "Recepción de Vehículos para Exhibición", según los cuales los vehículos entregados por sus propietarios ingresan al establecimiento de la recurrente para su exhibición;

Que aparecen en autos los recibos en donde constan las entregas del precio de venta que realizan los compradores a la recurrente, por las operaciones de compra venta de los mencionados vehículos, indicándose que dicha suma será entregada a los propietarios de los vehículos vendidos, después de descontar las comisiones y gastos que le corresponden a la contribuyente;

Que corren en el expediente, recibos en los que se indica que los propietarios de los vehículos dados a la contribuyente para su exhibición, reciben de ésta determinadas sumas de dinero por concepto de las ventas de los vehículos efectuadas por ellos mismos, una vez descontada la "comisión" (sic) y gastos, según los acuerdos de "consignación" (sic), a los que la Administración denomina Cartas de Consignación;

Que de dicha documentación, se verifica que la recurrente recibe vehículos para que sean exhibidos en su establecimiento comercial para su posterior venta y que la recurrente efectúa la venta de los citados vehículos a nombre de los propietarios de estos últimos, desde que, en los recibos de pago por los que recibe el precio de venta de los compradores, deja constancia que dicha suma es recibida con cargo a ser entregada posteriormente al propietario del vehículo vendido, una vez efectuados los descuentos por concepto de la comisión y por los gastos en los que ha incurrido la recurrente en la gestión de la venta;

Que la recurrente actúa en nombre y representación de los propietarios de los vehículos exhibidos en su establecimiento, en ese sentido, las ventas que realiza la recurrente surten efecto directamente en la esfera patrimonial de tales propietarios, es decir, estos últimos se constituyen en la relación obligacional como los deudores de los bienes objeto de la venta; asimismo, adquieren la calidad de acreedores respecto de la retribución pactada, por lo que, se deduce que entre la contribuyente y los propietarios existe una relación de comisión mercantil, en donde la recurrente actúa como comisionista;

Que si bien, en la documentación antes analizada, la contribuyente en algunos casos utiliza el término "consignatario" para referirse a su posición en la relación existente entre ella y los propietarios de los vehículos, cabe precisar que ello no desvirtúa la verdadera naturaleza de las operaciones efectuadas, conforme al principio contractual, según el cual "los actos o contratos se entienden según la naturaleza de las prestaciones a las que se obligan las partes, independientemente de la denominación que éstas les den";

Que es necesario reflexionar sobre algunas consideraciones en relación al objeto de las operaciones de compra venta realizadas por la recurrente, las que han sido reparadas por la Administración;

Que a saber, de conformidad con las normas civiles, un vehículo "per se" constituye un bien riesgoso o peligroso, cuyo uso puede generar diversas responsabilidades en el campo obligacional, tales como, la responsabilidad extracontractual y la indemnización por daños y perjuicios;

Que los vehículos usados pueden ser materia de una serie de gravámenes, involucrando diversos riesgos, deberes y derechos singulares, que están permanentemente afectándolo, de tal modo que dichas particularidades permiten concluir que los vehículos usados presentan una cualidad jurídica especial, cual es, su uso, el cual hace que aquellos tengan características que se derivan de la utilización dada por su propietario en el tiempo, que conllevan a que este tipo de bienes tengan una naturaleza singular en contraste con otro tipo de bienes;

Que un vehículo usado sin perder su individualidad como bien, tiene un entorno conformado por una serie de obligaciones de carácter personal, inherentes a su uso por el propietario de aquellos, no pudiendo ser transferidas por una persona distinta al propietario, quien únicamente, como titular de dichas obligaciones, se encuentra sujeto a la satisfacción de las prestaciones que ellas comprenden, constituyendo así su transferencia una situación sui-géneris, en contraposición a la "clásica" transferencia o venta de mercaderías en consignación a la que le es aplicable en estricto la tributación del Impuesto General a las Ventas;



Que por ello, se infiere que las transferencias materia de grado, no corresponden a la venta "en consignación" de mercaderías regulada en las Leyes del Impuesto General a las Ventas examinadas, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 9° del Decreto Supremo N° 269-91-EF, que al referirse al inciso b) del artículo 4° precisa que es sujeto del impuesto la persona por cuya cuenta se realiza la venta, de lo que se concluye, que dichas transferencias responden a la operación de comisión mercantil y no de consignación;

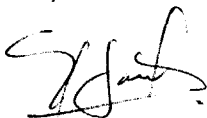
De conformidad con el dictamen del vocal Parra Rojas, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los vocales Santos Guardamino, Parra Rojas y Santiváñez Yuli;

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-06649 de fecha 31 de marzo de 1997, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Acotación N° 92-110-501-B 0439.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la SUNAT, Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, para sus efectos.



**SANTOS GUARDAMINO**  
Vocal Presidente



**PARRA ROJAS**  
Vocal



**SANTIVÁÑEZ YULI**  
Vocal



**Moreano Valdivia**  
Secretario Relator  
PR/mv/mpe.



EXPEDIENTE N° : 2166-97  
DICTAMEN N° : 134-3-99 Vocal Parra Rojas  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 18 de junio de 1999

Señor:

**S.A.**, debidamente representada por el interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-06649 de fecha 31 de marzo de 1997, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Acotación N° 92-110-501-B 0439, girada por omisión al pago del Impuesto General a las Ventas por los meses de enero a diciembre de 1991.

**Argumentos de la recurrente:**

1. Señala que en la venta de vehículos usados no asume la condición de propietaria porque ello implicaría asumir responsabilidad civil por los vicios ocultos de los vehículos frente a los nuevos propietarios, por cuanto el registro del propietario original es transferido directamente al nuevo comprador sin pasar por la titularidad del propietario del stand, donde se exhibe el vehículo.
2. Respecto a la comisión consistente en la diferencia obtenida entre lo pagado al propietario del vehículo y lo cobrado al comprador, indica que no existe norma alguna que obligue a las partes a fijar la comisión necesariamente en base a un porcentaje del precio de venta del vehículo, ya que las partes se encuentran en libertad de fijar el importe de la comisión de la manera más conveniente para sus intereses, conforme al artículo 271° del Código de Comercio, según el cual, el comitente estará obligado a abonar al comisionista el premio de comisión, salvo pacto en contrario, faltando pacto expreso de la cuota, se fijará ésta con arreglo al uso y práctica mercantil de la plaza donde se cumpliere la comisión.
3. Que en su caso, ha pactado que la cuota de la comisión estará conformada por la diferencia entre el valor fijado por el propietario y el mayor valor en que se pudiere pactar la operación con el adquirente, por cuanto, tal diferencia tiene la naturaleza de "comisión", no pudiendo la SUNAT sustituirse a la voluntad de las partes y llegar a la conclusión que la operación no es una comisión mercantil.
4. En relación a la gestión efectuada en el caso de las ventas a plazos, afirma que aquella no es incompatible con la naturaleza del contrato de comisión mercantil, sino que, constituye una característica de éste; en efecto, el artículo 264° del Código de Comercio señala que "el comisionista" no podrá, sin autorización del comitente, prestar ni vender al fiado, o a plazos; pudiendo en estos casos el comitente exigirle el pago al contado, dejando a favor del comisionista cualquier interés, beneficio o ventaja que resulte de dicho crédito a plazo".
5. En ese sentido, al haber optado unilateralmente por realizar la venta a plazos de los vehículos entregados en comisión mercantil, queda obligada a entregar al comitente el producto de la venta como si la operación se hubiese pactado al contado, cobrando para sí los intereses y cuotas correspondientes.
6. Sobre la documentación presentada, en la que se consigna la palabra "consignación", señala que las cosas no son por lo que se les denomina, sino por lo que fluye de su propia naturaleza, conforme a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, siendo así en su caso contratos de comisión mercantil directa, en los cuales la venta de los vehículos se efectúa por cuenta e interés del comitente, de acuerdo al artículo 240° del Código de Comercio.

7. Que los contratos de compra-venta de los vehículos fueron celebrados directamente entre los propietarios de los vehículos y los terceros adquirentes, no interviniendo en ellos, la apelante, lo cual acredita la existencia de contratos de comisión mercantil.
8. Precisa que en el Registro de la Propiedad Vehicular no figura en el tracto sucesivo de propiedad de los vehículos materia de la acotación.
9. Afirma que el hecho de haber "recibido" los vehículos en consignación, no es incompatible con la naturaleza del contrato de comisión mercantil, pues el artículo 270° del Código de Comercio señala que "los efectos que se remitieron en consignación, se entenderán especialmente obligados al pago de los derechos de comisión, anticipaciones y gastos que el comisionista hubiere hecho por cuenta de su valor y producto..." (sic).
10. En la comisión mercantil, los bienes que el comitente entrega al comisionista, son "consignados" a favor de este último, sin embargo, para la ley tributaria, la consignación constituye un contrato autónomo de naturaleza y efectos distintos a la comisión mercantil, lo que origina la confusión en la que incurre SUNAT.
11. Que el término "consignación" se utiliza como sinónimo de "depósito" para su colocación a terceros durante un tiempo limitado, al término del cual el vehículo puede o no ser vendido y, en consecuencia, ser devuelto a su propietario, acreditándose esta condición con el formato denominado "Contrato de Consignación de Vehículo".
12. Que el Código de Comercio contempla dos formas de comisión mercantil, una, en la que el comisionista también llamado intermediario, agente o consignatario obra en nombre propio (art. 239°), como si la mercadería fuera de su propiedad y, la otra, en el que actúa en nombre de su comitente (art. 240°), esto es, por mandato de un tercero.
13. La Ley del Impuesto General a las Ventas ha contemplado ambas modalidades de comisión mercantil, y a cada una le da un tratamiento diferente, a saber ; a) cuando el comisionista obra en nombre propio exhibe la mercadería en consignación como si fuera suya, así, si la mercadería consignada se vende al público, simultáneamente, se producen dos ventas, la del proveedor al comerciante y la del comerciante al público, ambas gravadas con el impuesto, resultando aplicable entonces, el segundo párrafo del artículo 9° y el literal a) del artículo 7° del Decreto Supremo N° 269-91-EF; b) en cambio, cuando el comisionista por cuenta de un tercero, media en la comercialización de vehículos usados, se trata de simples intermediarios, siendo de aplicación el primer párrafo del artículo 9°, así como el literal b) del artículo 4° de la citada norma, no siendo en consecuencia su empresa sujeto del impuesto.

**Argumentos de la Administración:**

1. Mediante Requerimientos Nos. 0051274 y 0051279, se requirió a la recurrente la presentación de los contratos de compra-venta de vehículos nuevos y usados, así como el registro y/o control de entradas y salidas de vehículos usados en consignación.
2. De los vouchers internos de control de vehículos en consignación, se observa que la recurrente controla los ingresos de efectivo cuando se efectúa la venta, así como las salidas de efectivo cuando efectúa el pago al propietario, tal como se aprecia:

2102	Facturas por cobrar Crédito	S/. 215,461.30
166	Adelanto por consignación Vehículo Usado	183,477.90
75202	Comisión Mercantil	28,098.90
75901	Servicios Transferencias	3,856.93
493	Int. Diferidos por ventas a plazos	27.57

COMITÉ DE FISCALÍA Y CONTABILIDAD  
 TALLER DE TRIBUTACIÓN  
 [Firma manuscrita]  
 [Firma manuscrita]  
 [Firma manuscrita]

En la venta de vehículos realiza el siguiente asiento:

122	Anticipos recibidos	S/. 212,414.73
12301	Canje por Venta de Vehículo Usado	3,046.57
12102	Canje por Venta de Vehículo Usado	215,461.30

Al momento que ingresa el efectivo por la venta se registra el siguiente asiento:

101	Caja Fondo Ventas y Cobranza	S/. 187,362.40
10302	Remesas en tránsito	28,098.90
122	Cientes	215,461.30

Cuando efectúa el pago al propietario la contabilización es de la siguiente manera:

166	Adelanto por Consignación	S/. 187,362.40
101	Caja Fondo Ventas y Cobranzas	187.362.40

- Debido a esta forma de contabilización, se concluyó que la recurrente realiza ventas en consignación por las que no paga el impuesto, por lo que se procedió a repararlas de acuerdo a lo señalado en los artículos 7° y 9° del Decreto Supremo N° 269-91-EF.
- Respecto al argumento de la recurrente en el sentido, que efectúa ventas en consignación por cuenta de terceros, esto es, que sólo percibe una comisión, por lo que no es sujeto del impuesto en calidad de vendedor, el Decreto Supremo N° 439-84-EF distinguía el concepto de venta de bienes por comisionistas del concepto de venta en consignación. En efecto, dicha distinción se encontraba en el artículo 10° del Decreto Supremo N° 109-85-EF, el cual señalaba, que en la entrega de bienes en consignación, la obligación tributaria se origina cuando el consignatario vende dichos bienes, perfeccionándose en dicha oportunidad las dos operaciones.
- La venta de bienes en consignación siempre es una venta por cuenta propia, en la cual existen dos ventas simultáneas, la del vendedor al consignatario y la de éste último al comprador, motivo por el cual el consignatario también resulta siendo sujeto del impuesto en calidad de vendedor de un bien propio, a diferencia del comisionista, quien sólo es un intermediario en la operación, a cambio de una comisión convenida con el propietario de aquél, comisión que generalmente se fija en un porcentaje sobre el precio de venta, de este modo el único sujeto del impuesto en calidad de vendedor resulta siendo el propietario, según lo establecido en los Decretos Legislativos Nos. 656 y 666 y en el inciso a) del artículo 7° y en el artículo 9° del Decreto Supremo N° 269-91-EF.
- Mediante Requerimiento N° 0000640, se requirió a la recurrente el análisis y sustentación de las ventas en consignación por cuenta de terceros y cuenta propia, correspondientes al ejercicio gravable 1991, así como sus registros contables, constatándose que aquella contabiliza la totalidad del ingreso por la venta de los vehículos usados, procediendo después a realizar el pago del precio convenido con el propietario, dándole salida a dicho monto, quedando así registrada como "comisión mercantil" la diferencia entre lo pagado al propietario del vehículo y lo efectivamente cobrado por la recurrente al comprador, debido a que en la Carta de Consignación (mediante la cual se entrega el vehículo al recurrente) si bien el vendedor fija un precio para la venta del vehículo, se deja constancia que cualquier sobreprecio existente en la venta del mismo será exclusivamente en favor de la empresa vendedora.
- Así, la recurrente no gana en estricto una comisión porcentual pre-fijada sobre el precio de venta de los vehículos, sino que su "comisión" está integrada por la diferencia entre el mayor valor que le asigna a los vehículos que vende y lo que efectivamente le desembolsa al propietario; pagando el impuesto sólo por dicha diferencia.

8. En el caso de ventas a plazos, la gestión de la recurrente no culmina con la venta del vehículo sino que realiza el mismo procedimiento de una venta al contado, esto es, registra la totalidad del ingreso como suyo, cumple con pagarle al propietario del vehículo la totalidad del precio convenido, produciéndose de esta manera una compra venta entre el propietario del vehículo y la recurrente, pues este último asume el saldo del precio en cuotas que él le cobrará al comprador.
9. En ese sentido, la recurrente no ha demostrado su calidad de comisionista, sino la de un consignatario, tal como lo demuestra la documentación por ella presentada, en la cual se consigna la palabra "consignación" realizándose todas las operaciones bajo esta modalidad, es decir realizando operaciones por cuenta propia.

**Análisis:**

La Resolución de Acotación N° 92-110-501-B 0439, ha sido girada por omisión al pago del Impuesto General a las Ventas por los meses de enero a diciembre de 1991.

Mediante Requerimiento N° 0051274 del 14 de agosto de 1992, la Administración solicita a la recurrente, entre otros documentos, sus libros contables, la documentación sustentatoria de compras, costos, ventas y gastos, así como los contratos de compra venta de vehículos nuevos y usados.

Asimismo, con fecha 20 de agosto de 1992, mediante el Requerimiento N° 0051279, la Administración solicita a la recurrente cumpla con presentar, además de la información antes mencionada, el registro y/o control de entradas y salidas de vehículos usados en consignación.

De igual modo, mediante el Requerimiento N° 0000640 del 29 de octubre de 1996, la Administración solicita a la recurrente, entre otros, un análisis y documentación sustentatoria de las ventas en consignación por cuenta de terceros y cuenta propia correspondientes al ejercicio 1991 (control de entradas y salidas de mercadería, contratos de compra venta, contratos de entrega en consignación) y, registros de compras y ventas concernientes al ejercicio 1991.

De la revisión de la documentación antes mencionada, consta que la Administración, según consta en el Informe General que obra a fojas 351 de autos, verifica que la recurrente se dedica a la venta de vehículos nuevos y usados que son dejados en consignación por sus propietarios (sic).

Igualmente, la Administración observa que el total de los ingresos producto de la venta de dichos bienes dejados en consignación por terceros, están conformados de la siguiente manera:

- Ingresos percibidos por cuenta de terceros, los cuales constituyen el costo del vehículo que el propietario dejó en consignación a la contribuyente (sic);
- Ingresos generados por la venta de vehículos en consignación, los que conforman la "comisión mercantil" por la venta de los vehículos (diferencia resultante entre el precio pagado al propietario del vehículo y lo cobrado por la recurrente al comprador); e,
- Ingresos obtenidos por la recurrente por los servicios de transferencia e intereses, producto de los trámites de la documentación del vehículo para su transferencia y los intereses generados por las ventas al crédito de los vehículos en consignación (sic).

Así, la Administración constata que la recurrente contabiliza el total del ingreso por la venta del vehículo usado, procediendo posteriormente a pagar el precio del vehículo convenido con el propietario de éste, importe que es extornado de la contabilidad de la contribuyente, quedando entonces como "comisión mercantil" la diferencia entre lo pagado al propietario del vehículo y lo efectivamente cobrado por la recurrente al comprador, dado que en el Acta de Consignación (acuerdo celebrado entre el propietario de vehículo y la contribuyente), si bien el propietario fija un precio para la venta del vehículo, se pacta que cualquier sobreprecio existente en la venta de este será exclusivamente a favor de la empresa vendedora, es decir, de la recurrente.





En ese sentido, toda vez, que la recurrente no gana una comisión porcentual pre-fijada en el Acta de Consignación sobre el precio de venta de los vehículos, sino que su comisión está integrada por la diferencia existente entre el mayor valor que le asigna a los vehículos vendidos y lo que le desembolsa al propietario, la Administración concluye que las ventas de vehículos usados que realiza la recurrente son efectuadas en calidad de consignataria de aquellos, más no como comisionista de éstos últimos.

De otra parte, producto de la fiscalización realizada, la Administración verifica que en el caso de las ventas a plazos de vehículos usados, que realiza la recurrente, ésta efectúa el mismo procedimiento contable efectuado en la venta de vehículos al contado, vale decir, registra la totalidad del ingreso como suyo, procediendo posteriormente a pagarle al propietario del vehículo el precio convenido; por cuanto, dicha instancia considera que entre el propietario del vehículo y la recurrente se ha producido una compra venta, desde que, la contribuyente asume el saldo del precio en cuotas que ella misma cobrará al comprador.

Al respecto, el artículo 10° del Decreto Supremo N° 109-85-EF que aprueba las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 190, las que a su vez, reglamentan el Decreto Legislativo N° 656 - Leyes del Impuesto General a las Ventas vigentes a la fecha del período acotado, dispone que en la entrega de bienes en consignación la obligación tributaria se origina cuando el consignatario vende dichos bienes, perfeccionándose en dicha oportunidad las dos operaciones.

Por su parte, el literal b) del artículo 4° de Decreto Supremo N° 269-91-EF que aprueba el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, también aplicable al presente caso, prescribe que se considera venta a la transferencia de bienes efectuados por los comisionistas, consignatarios y otros que las realicen por cuenta de terceros.

El literal a) del artículo 7° del Decreto Supremo N° 269-91-EF, indica que la obligación tributaria nace en la entrega de bienes en consignación, cuando el consignatario vende dichos bienes, perfeccionándose en dicha oportunidad las dos operaciones.

Igualmente, el artículo 9° del Decreto Supremo N° 269-91-EF, preceptúa que en el caso a que se refiere el inciso b) del artículo 4°, es sujeto del Impuesto la persona por cuya cuenta se realiza la venta. Tratándose de entrega de bienes en consignación y otras formas similares en las que la venta se realice por cuenta propia, son sujetos del impuesto tanto el que entrega el bien como el consignatario, de conformidad con el inciso a) del artículo 7°.

Tal como lo señala la Administración en el Informe N° 01-97-SUNAT-I6-3200-GAA, en el que se sustenta la apelada, cabe precisar que de las normas citadas, se desprende que la venta de bienes realizada por un intermediario (llámese comisionista), es aquella en la que este último efectúa la venta de un bien por cuenta de un tercero, es decir, por cuenta del propietario de dicho bien, quien dada su calidad de titular del derecho de propiedad sobre el bien, materia de la venta, resultará siendo el único sujeto del Impuesto en análisis, al ser éste quien transfiere el bien, como vendedor del mismo.

A diferencia de la operación de venta por comisión, la venta por consignación es aquella en la que el intermediario (denomínese consignatario) efectúa la venta de un bien en nombre propio, desde que, una vez efectuada dicha venta se entiende que jurídicamente y en forma simultánea se han efectuado dos ventas, vale decir, la del propietario del bien en favor del consignatario y la de este último en favor del comprador, de tal forma que al momento en que el consignatario vende el bien, aquél tiene el derecho de propiedad sobre este último, actuando en tal sentido como vendedor y, resultando de este modo, sujeto del impuesto al igual que aquél que le transfirió la propiedad sobre dicho bien.



Así pues, de lo expresado anteriormente se concluye que para efectos de Impuesto General a las Ventas, la distinción entre la operación de venta realizada por un comisionista y aquella efectuada por un consignatario, se determina en consideración a la titularidad o derecho que tenga el intermediario en la conclusión de la operación de venta sobre el bien, objeto de la venta, de tal manera que de ser el propietario de este último, se estará ante la transferencia de bienes efectuada por un consignatario, vale decir, por cuenta propia, a diferencia de la transferencia de bienes efectuada por un comisionista, quien actúa por cuenta de un tercero, al no ser el propietario del bien que transfiere, tal como lo indica el artículo 9° del tantas veces citado Decreto Supremo N° 269-91-EF.

Obran en autos, las denominadas Cartas de Consignación por las que distintos propietarios entregan a la recurrente sus vehículos usados, autorizándola para su venta, dejándose constancia además que la recurrente se encuentra exonerada de cualquier responsabilidad frente a los propietarios de los vehículos, siendo dicha responsabilidad exclusiva de estos últimos.

Asimismo, figuran en el expediente los documentos denominados "Recepción de Vehículos para Exhibición", por los cuales se deja constancia que los vehículos entregados por sus propietarios ingresan al establecimiento de la recurrente para su exhibición, con el equipamiento y condiciones ahí descritas, así como los Borradores de Proforma, emitidos por la contribuyente para los posibles compradores de los vehículos en exhibición.

Igualmente, aparecen en el expediente recibos emitidos por la recurrente, mediante los cuales aquella recibe de los compradores de los vehículos exhibidos en su establecimiento el precio de venta de éstos, indicándose que dicha suma será entregada a los propietarios de los vehículos vendidos, después de descontar las comisiones y gastos que le corresponden a la contribuyente.

De igual modo, corren en autos recibos en los que se indica que los propietarios de los vehículos dados a la contribuyente para su exhibición, reciben de ésta determinadas sumas de dinero por concepto de las ventas de los vehículos efectuadas por ellos mismos, una vez descontada la "comisión" (sic) y gastos, según los acuerdos de "consignación" (sic), a los que la Administración denomina Cartas de Consignación.

De la documentación antes mencionada, la cual ha sido merituada por la Administración Tributaria en la etapa de fiscalización, se verifica que la recurrente recibe de terceras personas (los propietarios) vehículos para que sean exhibidos en su establecimiento comercial para su posterior venta.

De igual modo, de dicha documentación fluye que la recurrente efectúa la venta de los citados vehículos a nombre de los propietarios de estos últimos, desde que, en los recibos de pago por los que recibe el precio de venta de los vehículos por parte de los compradores, deja constancia que dicha suma es recibida con cargo a ser entregada posteriormente al propietario del vehículo vendido, una vez efectuados los descuentos por concepto de la comisión, así como por los gastos en los que ha incurrido la recurrente en la gestión de la venta.

De este modo, se tiene que la recurrente actúa en nombre y representación de los propietarios de los vehículos exhibidos en su establecimiento, esto es, que celebra los contratos de compra venta con terceros por cuenta y en interés de las empresas antes mencionadas, de lo cual se tiene que las ventas que realiza la recurrente surten efecto en forma directa en la esfera patrimonial de dichos propietarios, es decir, estos últimos se constituyen en la relación obligacional como los deudores de los bienes materia de la venta que en sus nombres efectúa la contribuyente y, asimismo, adquieren la calidad de acreedores respecto de la retribución pactada.

Así pues, se acredita que las ventas de vehículos usados en análisis han sido realizadas por la recurrente por cuenta de terceros, vale decir, por cuenta de los propietarios de los vehículos vendidos, siendo estos últimos quienes realmente realizan la operación de venta, por lo que, puede deducirse que entre la contribuyente y dichos propietarios existe una relación de comisión mercantil, en las que la recurrente actúa como comisionista.

R.T.F. N° 383-3-99

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS

UNIDAD ADMINISTRATIVA

Unidad Administrativa

Si bien, en la documentación antes analizada, la contribuyente en algunos casos utiliza el término consignatario para referirse a su posición en la relación existente entre los propietarios de los vehículos exhibidos en su establecimiento y aquella, cabe precisar que ello no desvirtúa en modo alguno la verdadera naturaleza de las operaciones efectuadas, de conformidad con el principio contractual, según el cual "los actos o contratos se entienden según la naturaleza de las prestaciones a las que se obligan las partes, independientemente de la denominación que éstas les den".

Ahora bien, es necesario reflexionar sobre algunas consideraciones en relación al objeto de las operaciones de compra venta realizadas por la recurrente, las que han sido reparadas por la Administración.

A saber, de conformidad con las normas civiles, un vehículo "per se" constituye un bien riesgoso o peligroso, cuyo uso puede generar diversas responsabilidades en el campo obligacional, tales como, la responsabilidad extracontractual y la indemnización por daños y perjuicios.

De otra parte, se tiene que los vehículos usados pueden ser materia de una serie de gravámenes, involucrando diversos riesgos, deberes y derechos singulares, que están permanentemente afectándolo, de tal modo que dichas particularidades permiten concluir que los vehículos usados presentan una cualidad jurídica especial, cual es, su uso, el cual hace que aquellos tengan características que se derivan de la utilización dada por su propietario en el tiempo, que conllevan a que este tipo de bienes tengan una naturaleza singular en contraste con otro tipo de bienes.

De este modo, se tiene que los vehículos usados sin perder su individualidad como bien, tienen un entorno conformado por una serie de obligaciones de carácter personal inherentes a su uso por el propietario de aquellos, no pudiendo ser transferidas por una persona distinta al propietario, quien únicamente, como titular de dichas obligaciones, se encuentra sujeto a la satisfacción de las prestaciones que ellas comprenden, constituyendo así su transferencia una situación sui-generis, en contraposición a la "clásica" transferencia o venta de mercaderías en consignación a la que le es aplicable en estricto la tributación del Impuesto General a las Ventas.


Por ello, se infiere que la transferencia de este tipo de bienes no responde en propiedad a la venta en consignación de mercaderías gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

**Conclusión:**

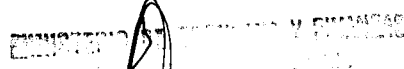

Por las consideraciones antes expuestas, soy de opinión que se **REVOQUE** la apelada, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Acotación N° 92-110-501-B 0439.

Salvo mejor parecer,

**TRIBUNAL FISCAL**

  
**VICTOR PARRA ROJAS**  
Vocal Informante

PR/mpe.  
R.T.F. N° 383-3-99

  
  
**E**  
Vocal Administrador