

EXPEDIENTE N° : 2805-97
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 21 de julio del 2000

Vista la apelación interpuesta por S.A.,
 contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-06747, emitida el 30 de abril de 1997 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 012-3-05000, sobre Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses de setiembre a diciembre de 1992.

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos la controversia consiste en determinar si la Administración Tributaria tenía la facultad de fiscalizar el ejercicio gravable 1992 encontrándose fiscalizando el ejercicio 1996 y si la operación por la que finalmente entregó aves beneficiadas a la Marina de Guerra del Perú se encontró exonerada del Impuesto General a las Ventas;

Que de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 81° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, aplicable al caso en examen, la Administración Tributaria suspendería su facultad de verificación o fiscalización de los últimos 12 meses si tratándose de tributos de liquidación mensual no se detectaban a) omisiones a la presentación de la declaración de determinación de la obligación tributaria o presentaciones posteriores a la notificación para la verificación o fiscalización, b) irregularidades referidas a la determinación de la obligación tributaria en las declaraciones presentadas o c) omisiones en el pago de los tributos o pagos posteriores a la notificación mencionada;

Que si bien la recurrente deduce la nulidad de la resolución de determinación impugnada por cuanto según indica no ha recibido de la Administración notificación alguna de omisiones o irregularidades que hubieran sido detectadas en el ejercicio 1996 y que le permitiesen abrir la fiscalización a períodos anteriores, conforme ella misma lo reconoce en su escrito de apelación y consta en el expediente, el 16 de diciembre de 1996- una vez iniciado el procedimiento de fiscalización - presentó declaraciones rectificatorias respecto de varios períodos del ejercicio 1996, configurándose así el supuesto contenido en el inciso a) del artículo 81° del Código Tributario antes citado;

Que en cuanto al reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas efectuado por la Administración por considerar que la operación realizada con la Marina de Guerra del Perú fue de venta de aves beneficiadas y no vivas, es de anotar que de la copia del documento denominado "Licitación Pública Diabaste 07-92 - Adquisición de pavos - Dirección de Abastecimiento - Alternativa # 4", de la Guía - Factura N° 3809, emitida por la recurrente a la Dirección de Abastecimiento Naval de la Marina de Guerra del Perú, del Acta de Baja suscrita el 22 de diciembre de 1992 por la Junta de Reconocimiento, y de la Carta de fecha 23 de diciembre de 1992, se desprende que la recurrente y la Marina de Guerra del Perú pactaron la venta de 55,500 kilogramos de pavos vivos, no obstante, a la vez pactaron que se prestaría un servicio adicional aparentemente en forma gratuita como consecuencia de la compra de aves vivas, consistente en matanza, eviscerado y congelado, por lo que finalmente el producto a entregarse no sería un pavo vivo sino beneficiado, congelado, sin patas, pescuezo y cabeza, reduciéndose además la cantidad entregada a 50,000 kilogramos;

/...

- 2 -

Que en ese sentido, corresponde determinar si es conforme que la Administración trascienda los términos del contrato y en aplicación del criterio de la calificación económica del hecho imponible en base a su contenido económico, pueda determinar la existencia de obligaciones tributarias a cargo de la recurrente;

Que si bien es recién con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 de 21 de abril de 1996, posteriormente modificado por la Ley N° 26663, que se introduce en forma expresa, que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente hubiesen realizado, perseguido o establecido los deudores tributarios, el Tribunal Fiscal con anterioridad, en diversas ocasiones ha resuelto controversias tomando en cuenta la realidad económica, teniéndose como ejemplo las Resoluciones N° 4157 del 12 de diciembre de 1968, N° 4315 del 23 de enero de 1969, N° 5468 del 3 de agosto de 1970 y N° 18364 del 4 de mayo de 1984, todas dictadas cuando la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señalaba que al aplicar las normas tributarias podrían usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, sin hacer expresa mención al uso indebido de las formas por parte de los contribuyentes;

Que a nivel doctrinario igualmente se reconoce la posibilidad de emplear el criterio económico, el que sin embargo, debe ser asumido con cautela a fin de preservar el principio de legalidad y de seguridad jurídica;

Que en el caso de autos, formalmente se advierte que el contrato celebrado por la recurrente con la Marina de Guerra del Perú era uno según el cual aquella se obligaba a transferirle a ésta, a título oneroso, pavos vivos, pero que adicionalmente como "promoción" también el servicio de matanza, eviscerado y congelado;

Que por la operación de venta de pavos vivos, en principio, al encontrarse dentro de la exoneración establecida en el apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, la recurrente no estaría obligada al pago del impuesto, mientras que por el servicio de matanza, desplumado y eviscerado sí, salvo que se asuma, como lo hace ésta que se trata de un servicio accesorio de una operación exonerada y por tanto también exonerado en aplicación del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 666;

Que pese a que el contrato de compraventa suscrito por las partes, estuvo referido a la adquisición de animales vivos, finalmente se entregó -como producto de un "servicio adicional gratuito"- animales beneficiados, producto que bien pudo ser ofrecido en forma directa sin necesidad de desdoblar la operación, esto es, el resultado también hubiese podido ser obtenido si se hubiese realizado una operación en términos comunes, más aún si tomamos en cuenta que el interés de la Marina de Guerra del Perú, en la adquisición del bien era el de entregar a sus trabajadores, etc., con ocasión de las fiestas navideñas un pavo beneficiado y no vivo;

Que si el objeto del contrato hubiese sido la venta del pavo beneficiado, este hecho sí hubiese generado la obligación del pago del impuesto de lo que se infiere que la forma de contratación adoptada por las partes, reportó una ventaja desde el punto de vista tributario;

Que en el documento que contiene la oferta de la recurrente a la Marina de Guerra del Perú dentro del proceso de licitación, se señaló por una parte que el producto era la venta de 60,000 kilos de pavos vivos, (cantidad que luego se convino en 55,500), pero que como consecuencia del beneficio y limpieza de los pavos se producirían mermas de un 18% a 20%, indicándose en forma precisa que se entregarían 50,000 kilos de pavo, cifra que coincidentemente es la que posteriormente se entrega;

/...

- 3 -

Que de otro lado, si bien la recurrente ha manifestado que los servicios de matanza limpieza y conexos de los animales fueron prestados en forma gratuita, como oferta para obtener una ventaja frente a sus competidores, en el acta de baja firmada por los representantes del comprador, la Marina de Guerra del Perú, deja constancia que el costo de dicho servicio fue "pagado" con la merma de 5,500 kilos (compuesta por las patas, pescuezos y cabezas de las aves, que quedaron en poder de la recurrente) operada respecto de la cifra contratada inicialmente;

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que una prueba de que lo que se vendió a la Marina de Guerra fueron pavos vivos, es el precio cobrado ascendente a S/. 2.86 por kilo, siendo el precio del mercado de un ave beneficiada mucho mayor, según las copias de las facturas presentadas de la "Avícola San Fernando", es preciso señalar que la comparación es efectuada con una venta que no tiene las mismas características con la operación materia de examen siendo normal que dado el volumen de mercadería transferida se haga un descuento adicional, además si la empresa estaba dispuesta a prestar el servicio gratuito, bien pudo ofrecer como descuento el valor del mismo;

Que como se advierte, si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados, que es la que debe prevalecer;

Que en consecuencia es procedente la acotación formulada por la Administración;


De acuerdo con el Dictamen de la vocal Chau Quispe, cuyos fundamentos se reproduce;


Con las vocales Zelaya Vidal, Chau Quispe y Muñoz García a quien llamaron para completar Sala.


RESUELVE:

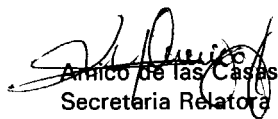
CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 015-4-06747 de fecha 30 de abril de 1997.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE a la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


CHAU QUISPE
VOCAL


MUÑOZ GARCÍA
VOCAL


Amico de las Casas
Secretaria Relator
CHQ/AC/rag.
CHQ/214

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE N° : 2805-97
DICTAMEN N° : Vocal Chau Quispe
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 21 de julio del 2000

Señor:

S.A., representada por el señor _____ interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-06747, emitida el 30 de abril de 1997 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 012-3-05000 sobre Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses de setiembre a diciembre de 1992.

Argumentos de la Recurrente:

La Resolución de Determinación N° 012-3-05000 es nula, por haberse dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, puesto que la fiscalización del ejercicio 1992 se realizó sin que se hubiese presentado alguno de los supuestos previstos en el artículo 81° del Código Tributario.

La Administración fiscalizó el ejercicio 1996, no habiendo la empresa recibido ninguna notificación con anterioridad a la citada Resolución de Determinación, de la cual resulte que se hubiese detectado alguna de las situaciones mencionadas en el artículo 81°, lo que hubiera permitido que la SUNAT fiscalizara el año 1992.

Las declaraciones rectificatorias presentadas el 16 de diciembre de 1996 por Granja Esmeralda S.R.L. al amparo del beneficio concedido por el Régimen de Fraccionamiento Especial dispuesto por el Decreto Legislativo N° 848 y sus normas complementarias, para corregir algunos errores de cálculo, no configuran ninguno de los supuestos contenidos en el artículo 81°, ya que no se han producido como consecuencia del ejercicio de las facultades de fiscalización que goza la SUNAT.

Aún en el supuesto que se pretendiera sostener que el conocimiento por parte de la Administración de la determinación de la deuda efectuada voluntariamente pueda considerarse como la detección de una omisión, la Administración recién comunicó esta consideración a través de la Resolución de Intendencia apelada, la que fue notificada el 16 de mayo de 1997, cuando las deudas correspondientes al ejercicio 1992 ya habían prescrito.

Luego de la adjudicación de la buena pro se brindó sin costo alguno el servicio de beneficio y congelamiento de los pavos, por lo que como consecuencia de la prestación de este servicio finalmente sólo se entregó 50,500 kilos de pavo beneficiado, debiendo tenerse en cuenta el precio por kilo pagado por la Marina de Guerra del Perú en la compra de pavos, ya que ello demuestra que las partes pactaron la venta de pavos vivos.

Sin perjuicio de lo anterior, la venta de pavos vivos efectuada a la Marina de Guerra del Perú en el año 1992 estuvo exonerada del Impuesto General a las Ventas en virtud de lo dispuesto por el Apéndice I del Decreto Legislativo N° 666. La recurrente (antes Granja Esmeralda S.R.L.) obtuvo la buena pro de la Licitación Pública DIABASTE Víveres N° 07-92, según la cual, de acuerdo con su propuesta, se obligó a vender 55,500 kilos de pavos vivos, y la operación de compra-venta concluyó con la emisión de la Factura N° 3809 del 7 de setiembre de 1992, en la que se consignó que la operación corresponde a una venta de pavos vivos.

La tesis de la SUNAT queda desvirtuada por la razón que en el año 1992, como hasta ahora, no cabe la aplicación del Impuesto General a las Ventas sobre un servicio por el cual no se ha percibido ninguna retribución o ingreso que constituye renta de tercera categoría.

Finalmente, en cualquier caso, el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 666 establece que cuando con motivo de la venta de bienes exonerados o inafectos se proporcionen servicios, el valor de éstos estará también exonerado o inafecto, por lo que aún en el supuesto que se pretendiera sostener que hubo un servicio no gratuito, el mismo estaría exonerado del Impuesto General a las Ventas por ser complementario a una venta exonerada que por su mayor importancia y valor económico resulta la operación principal.

/...

R.T.F. N° 622-2-2000

Argumentos de la Administración:

Respecto a la nulidad de la Resolución de Determinación N° 012-3-05000 deducida por la recurrente, de los actuados se tiene que mediante Requerimientos N°s. 00382 y 00387 del 6 y 13 de diciembre de 1996, respectivamente, se ha detectado al contribuyente omisiones e irregularidades en el pago del Impuesto General a las Ventas en el período 1995/1996, por lo que se reabrió la fiscalización del período 1992, en aplicación del artículo 81° del Código Tributario.

En el caso de autos, de los reportes de sistemas que se adjuntan se advierte que no se notificó a la contribuyente Resolución de Determinación alguna que le haga conocer los resultados de la fiscalización practicada por los ejercicios 1995/1996.

No obstante lo indicado, conforme a la información contenida en las hojas de reliquidación obtenidas del sistema de recaudación se advierte la existencia de tres declaraciones juradas rectificatorias presentadas por el contribuyente con fecha 16 de diciembre de 1996, es decir, posteriores a la notificación del Requerimiento N° 00382, mediante las cuales modificó la base imponible del IGV correspondiente a los períodos mayo, junio y julio del ejercicio gravable 1996, por lo que de acuerdo con lo establecido en el inciso a) del artículo 81° del Código Tributario, al haberse detectado la presentación de declaraciones de determinación de la obligación tributaria posteriores a la notificación para la fiscalización, no opera la suspensión de la verificación o fiscalización de los períodos no prescritos. En tal virtud la resolución impugnada no adolece de nulidad.

En lo que respecta al fondo del asunto relacionado con el reparo efectuado a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por la venta de pavos beneficiados, se tiene que la Resolución de Determinación N° 012-3-05000 fue emitida por no haberse gravado con dicho impuesto la venta de animales beneficiados realizada en el año 1992, según resultados del Requerimiento N° 00391 del 26 de diciembre de 1996.

En la etapa de fiscalización se verificó además que los servicios complementarios de beneficio, congelamiento y embolsado relacionado con la venta de los pavos no se encuentran referenciados en la factura - guía N° 3809 del 7 de setiembre de 1992, ni en alguna nota de contabilidad, por lo que se advierte la existencia de una operación gravada con el IGV, pues si bien en este caso las partes han revestido de formalidades jurídicas que le dan apariencia de una operación no gravada al hecho imponible -venta de pavos realizada entre la recurrente y la Marina de Guerra del Perú-, del análisis de tal operación se advierte que este hecho imponible es una operación gravada, teniendo en cuenta su verdadera naturaleza.

Al respecto, el profesor Dino Jarach sostiene que lo que debe interpretar el juzgador son los fines prácticos que las partes han perseguido y no la forma jurídica que han querido dar a sus actos, mucho menos cuando la forma jurídica tiende a aplicar el impuesto que no corresponde a la realidad empírica de sus actividades.

Este criterio para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible ha sido recogido ya por el Tribunal Fiscal, mucho antes que sea incorporado por nuestra legislación tributaria, dado que hoy se encuentra previsto en la Norma VIII del Código Tributario - Decreto Legislativo N° 816 modificado por el artículo 1° de la Ley N° 26663.

Análisis:

En el caso de autos la controversia consiste en determinar si la Administración Tributaria tenía la facultad de fiscalizar el ejercicio gravable 1992 encontrándose fiscalizando el ejercicio 1996 y si la operación celebrada con la Marina de Guerra del Perú de venta de animales supuestamente vivos estuvo exonerada del Impuesto General a las Ventas.

En cuanto al primer punto, la recurrente deduce la nulidad de la Resolución de Determinación N° 012-3-05000 alegando no haber recibido notificación alguna de parte de la Administración de la cual resulte que se detectó en el ejercicio 1996 alguna de las omisiones o irregularidades a que se contrae el artículo 81° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816.

Al respecto, conforme lo establece la parte final del inciso a) del artículo 81° del citado Código Tributario, aplicable al caso en examen, la Administración Tributaria suspenderá su facultad de verificación o fiscalización por los ejercicios o períodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización de los últimos 12 meses tratándose de tributos de liquidación mensual no se detectan presentaciones de declaraciones de determinación de la obligación tributaria posteriores a la notificación para la verificación o fiscalización.

/...

De acuerdo a lo prescrito en la norma citada, la nulidad deducida carece de sustento, por cuanto la recurrente en su escrito de apelación reconoce que el 16 de diciembre de 1996 presentó declaraciones rectificatorias respecto de varios períodos del ejercicio 1996, esto es, ya iniciado el procedimiento de fiscalización según se aprecia de la copia del Requerimiento N° 00387 recibido por la recurrente con fecha 13 de diciembre de 1996 (folio 16), con lo cual se configuró el supuesto contenido en la parte final del inciso a) del artículo 81° del Código Tributario, al haber detectado la Administración Tributaria la presentación de dichas declaraciones, no siendo en consecuencia aplicable al caso de autos la suspensión de la verificación o fiscalización de los períodos no prescritos a que se contrae el artículo 81° del citado Código.

Ahora bien, en cuanto al fondo del asunto controvertido, cabe indicar que mediante Requerimiento N° 00391 de fecha 19 de diciembre de 1996 (fojas 14) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente y por escrito el motivo por el cual no afectó con el Impuesto General a las Ventas la venta efectuada según la Guía - Factura N° 3809 del 7 de setiembre de 1992, ya que de la verificación realizada se comprobó que la recurrente había realizado gastos por el beneficio de los pavos, congelamiento y embolsado de los mismos.

En respuesta al citado Requerimiento, la recurrente -mediante carta de fecha 26 de diciembre de 1996 que obra a fojas 13 - manifestó que la operación de venta de pavos vivos realizada con la Marina de Guerra del Perú fue totalmente transparente, habiendo ofrecido dentro de la licitación y con la finalidad de obtener ventajas frente a los competidores, que luego de entregar los pavos vivos, brindarían los servicios de matanza, congelado y distribución de los pavos beneficiados a cada una de las dependencias de la Marina, sin costo adicional.

Como se sabe, la Administración no dio crédito a lo afirmado por la recurrente y por tanto, consideró que ésta no demostró que la citada operación mereciera estar exonerada del pago del Impuesto General a las Ventas, por lo que giró la Resolución de Determinación impugnada, atendiendo a la realidad económica de los hechos.

De la revisión del expediente se aprecia lo siguiente:

- A fojas 7 obra copia del documento denominado "Licitación Pública Diabaste 07-92 - Adquisición de pavos - Dirección de Abastecimiento - Alternativa #4", en el que la recurrente describía su oferta de venta de pavo tipo americano de primera en pie peso vivo por el importe de S/. 2.86 por kilogramo, señalando que la cantidad ofertada era de 61,000 kilogramos de pavos vivos. A continuación en una nota se precisaba que la recurrente correría con los gastos y mermas del beneficio, que equivalía al 18% o 20% del peso vivo, entregando, por tanto, 50,000 kilos de pavo entero congelado, sin patas, pescuezo ni cabeza.
- A fojas 5 consta la copia de la Guía - Factura N° 3809 girada por la recurrente a la Dirección de Abastecimiento Naval de la Marina de Guerra del Perú, por la suma de S/. 158,730.00 correspondiente a 55,500 kilogramos de pavos de doble pechuga vivos.
- A fojas 9 obra copia del Acta de Baja suscrita el 22 de diciembre de 1992 por la Junta de Reconocimiento, en la que se señala que la citada Junta "de acuerdo a las evaluaciones realizadas determinó que de los 55,500 kilos que indica la Orden al Proveedor han sido internados en las cámaras frigoríficas 50,000 kilos de carne de pavo y la cantidad de 5,500 kilos restantes sean considerados en el peso acumulado de cabeza, menudencias, sangre, plumas, tripas, patas y desperdicios". Dicha Junta recomendó se dieran de baja a dichos 5,500 kilogramos, considerándolos como pago por derecho de matanza, servicio de camal y pago de cargadores.
- Mediante carta de fecha 23 de diciembre de 1992 (fojas 4), la recurrente comunicó a la Marina de Guerra del Perú que había cumplido con entregar "los 50,000 kg. De pavos beneficiados".

De dicha documentación se desprende que la recurrente y la Marina de Guerra del Perú pactaron la venta de 55,500 kilogramos de pavos vivos; no obstante, a la vez pactaron que se prestaría un servicio adicional supuestamente en forma gratuita como consecuencia de la compra de aves, consistente en matanza, desplumado y eviscerado, por lo que finalmente el producto a entregarse no sería un pavo vivo sino beneficiado, congelado, sin patas, pescuezo y cabeza, reduciéndose además la cantidad entregada a 50,000 kilogramos.

/...

Siendo así, corresponde determinar si es conforme que la Administración trascienda los términos del contrato y en aplicación del criterio de la calificación económica del hecho imponible en base a su contenido económico, pueda determinar la existencia de obligaciones tributarias a cargo de la recurrente.

Al respecto cabe anotar que en nuestro país, es con el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 de 21 de abril de 1996, posteriormente modificado por la Ley N° 26663, que se introduce en forma expresa, a través de la Norma VIII del Título Preliminar que, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente hubiesen realizado, perseguido o establecido los deudores tributarios.

No obstante, con anterioridad, este Tribunal en diversas ocasiones ha resuelto controversias tomando en cuenta la realidad económica, teniéndose como ejemplo las Resoluciones N° 4157 del 12 de diciembre de 1968, N° 4315 del 23 de enero de 1969, N° 5468 del 3 de agosto de 1970 y N° 18364 del 4 de mayo de 1984, todas dictadas cuando la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario señalaba que al aplicar las normas tributarias podrían usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho, sin hacer expresa mención al uso indebido de las formas por parte de los contribuyentes.

A nivel de doctrina se reconoce también el criterio de la realidad económica, es así como el Doctor Cesar Talledo¹ en el Manual del Código Tributario comentando la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario señala, "No son raros los casos en que a un hecho (operación, transacción, actividad, etc.) se le procura una forma jurídica con el fin de eludir o atenuar su imposición. A fin de evitar abusos por los contribuyentes a este respecto y como un mecanismo de defensa del ordenamiento jurídico, se acepta en doctrina y en la legislación comparada que la suerte tributaria de la operación se defina en función de su sustrato económico y no de la forma jurídica que le fue asignada. Así acontece cuando esta última no se corresponde con el modo en que efectivamente se ha ejecutado la operación o con el fin práctico alcanzado. En otras palabras, cuando la adopción de la inadecuada forma jurídica no tiene otra explicación ni justificación que la de eludir o atenuar la imposición aplicable."

El tratadista Dino Jarach², por su parte, señala que "... la coordinación de la dogmática formal y substancial del presupuesto legal de la obligación impositiva conduce al resultado de trazar una distinción entre la voluntad privada que tiene importancia para el derecho impositivo y la que no la tiene. Es importante la que corresponde a la intentio facti, o sea la que está solamente dirigida a la finalidad empírica del negocio, a la relación económica que las partes se proponen crear ... Carece de importancia, al contrario, la manifestación de voluntad que corresponde a la intentio iuris, o sea que está dirigida a poner la relación económica bajo una determinada disciplina jurídica de derecho civil...". Para este autor pues, lo importante en el derecho tributario es la voluntad de hecho y no la jurídica.

A nivel de ordenamientos jurídicos, según señala el autor nacional Francisco Pantigoso³ en su artículo "La actitud fraudulenta frente a la elusión", comentando también la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en Alemania por ejemplo, se ha establecido que la ley tributaria no puede ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho, lo cual ocurre si se advierten los siguientes requisitos:

- a) Que hayan sido elegidas formas o negocios jurídicos insólitos, es decir no correspondientes a los hechos o relaciones económicas, con el fin de eludir el impuesto. Se trata de la realización de un resultado económico anormal, que no le corresponde.
- b) Que las partes obtengan sustancialmente desde el punto de vista económico, el mismo resultado que habrían alcanzado si hubiesen adoptado la forma jurídica correspondiente a las relaciones económicas.
- c) Que las desventajas jurídicas que la vía adoptada lleva consigo no tengan en realidad ninguna importancia o sólo una mínima importancia.
- d) Que exista la intención de eludir el impuesto.

Las fuentes del derecho referidas en los párrafos anteriores respaldan la aplicación del criterio económico en la calificación de los hechos imposables, actividad que sin embargo debe ser asumida con bastante cautela a fin de preservar el principio de legalidad y de seguridad jurídica.

/...

R.T.F. N° 622-2-2000

¹ Talledo, Cesar. Manual del Código Tributario. Editorial Economía y Finanzas. Pág. 18.1

² Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Editorial Abeledo Perrot, segunda edición. Pág. 149.

³ Pantigoso Velloso Da Silveira, Francisco. "La actitud fraudulenta frente a la elusión". Diario "El Peruano" 25 de setiembre de 1997.

En el caso que nos ocupa como se ha indicado, formalmente se advierte que el contrato celebrado por la recurrente con la Marina de Guerra del Perú, era uno según el cual aquella se obligaba a transferirle a ésta, a título oneroso, pavos vivos, pero que adicionalmente como "promoción" también el servicio de matanza, eviscerado y congelado. Como se sabe por la operación de venta de pavos vivos, en principio, al encontrarse dentro de la exoneración establecida en el apéndice I de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, no se estaría obligado al pago del impuesto, mientras que en el segundo caso sí, salvo que se asuma, como lo hace la recurrente que se trata de un servicio accesorio de una operación exonerada y por tanto también exonerado en aplicación del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 666. Si el objeto del contrato hubiese sido la venta del pavo beneficiado, este hecho sí hubiese generado la obligación del pago del impuesto.

De la documentación analizada surge que pese a que el contrato de compraventa celebrado por las partes, estuvo referido a la adquisición de animales vivos, finalmente se entregó -como producto de un "servicio adicional gratuito" animales beneficiados. Este producto bien pudo ser ofrecido en forma directa sin necesidad de desdoblar la operación, esto es el resultado también hubiese podido ser obtenido si se hubiese realizado una operación en términos normales, más aún si tomamos en cuenta que el interés de la Marina de Guerra, en la adquisición del bien era el de entregar a sus trabajadores con ocasión de las fiestas navideñas un pavo beneficiado y no vivo.

Inclusive en el documento que contiene la oferta de la recurrente a la Marina de Guerra del Perú dentro del proceso de licitación, se señaló por una parte que el producto era la venta de pavos vivos pero que como consecuencia del beneficio y limpieza de los pavos, se producirían mermas de un 18% a 20%, indicándose en forma precisa que se entregarían 50,000 kilos de pavo, cifra que exactamente coincide con la que posteriormente fue entregada.

De otro lado, avalando lo anterior está el hecho que si bien la recurrente manifestó que los servicios de matanza, limpieza y conexos de los animales fueron prestados en forma gratuita, como oferta para obtener una ventaja frente a sus competidores, en el acta de baja firmada por los representantes del comprador, la Marina de Guerra del Perú, se deja constancia que el costo de dicho servicio fue "pagado" con la merma de 5,500 kilos operada respecto de la cifra contratada inicialmente.

En cuanto a lo afirmado por la recurrente, respecto a que el precio unitario del animal vivo es inferior al del pavo beneficiado, congelado y empaquetado, de modo que haber pactado en realidad la venta de este último producto a un menor precio no es una operación lógica en términos económicos, es preciso señalar que la comparación es efectuada con una venta que no tiene las mismas características siendo normal que dado el volumen de mercadería transferida se haga un descuento adicional, además si la empresa estaba dispuesta a prestar el servicio gratuito, bien pudo ofrecer como descuento el valor del mismo.

Como se advierte, si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados que es la que debe prevalecer.

En consecuencia, en el caso de autos la Administración interpretó correctamente la realidad económica del negocio llevado a cabo por la recurrente, siendo válida la acotación formulada.

Conclusión

Por lo expuesto, soy de opinión que se acuerde CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 015-4-06747 del 30 de abril de 1997.

Salvo mejor parecer,
TRIBUNAL FISCAL

[Firma manuscrita]

LOURDES ROCIO CHAU QUISPE
Fiscal Informante