



# Tribunal Fiscal

Nº 03522-1-2005

**EXPEDIENTE N°** : 6600-2003  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y Multas  
**PROCEDENCIA** : Chimbote  
**FECHA** : Lima, 7 de junio de 2005

Vista la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Oficina Zonal N° 146-014-0000027 emitida con fecha 25 de setiembre de 2003 por la Oficina Zonal Chimbote de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s. 144-03-0003076 a 144-03-0003084 y las Resoluciones de Multa N°s. 144-02-0005211 a 144-02-0005225 giradas por Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre de 2001, enero y marzo a julio de 2002 y por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario;

## CONSIDERANDO:

Que el recurrente señala que para la realización de sus actividades y a fin de satisfacer sus compromisos empresariales, celebra con algunos proveedores de pescado, diversos contratos de colaboración empresarial en la modalidad de suministro, agregando que de la cláusula tercera de los referidos contratos y de la cláusula segunda de las respectivas adendas, se desprende que en su calidad de asociado se obliga a entregar a sus socios dinero en efectivo y diversos bienes para embarcaciones a fin de realizar un negocio con riesgo compartido, precisando que dichas entregas no constituyen compraventa ni donación y que la forma de recuperación de la inversión no supone un negocio de mutuo, por cuanto no se pactan intereses;

Que añade que según el contrato de colaboración empresarial asume el riesgo entregando prestaciones o habilitaciones periódicas de dinero en efectivo y bienes, lo que son declarados en su contabilidad, mientras que los socios se comprometen a venderle el pescado;

Que asimismo indica que la Administración vulnera el principio de legalidad, el derecho a la libertad de contratar y a la libre iniciativa privada, al establecer que los gastos en que ha incurrido para el cumplimiento de sus obligaciones contractuales constituyen ventas, desconociendo lo acordado por las partes en los contratos de colaboración empresarial y las adendas respectivas, debiéndose realizar una interpretación de su realidad económica de acuerdo con lo señalado en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario;

Que menciona que los comprobantes de pago anotados en su Registro de Compras cumplen con los requisitos sustanciales y formales que exige la ley a fin de gozar del crédito fiscal, debiendo tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en el sentido que se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener la fuente productora de renta;

Que la Administración sostiene que procedió a reparar el débito fiscal considerando que el recurrente entregó bienes de su propiedad a los suministrados, por los que además debió emitir los respectivos comprobantes de pago por las ventas realizadas;

Que precisa que en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, concluyó que el recurrente provee de suministros y/o insumos necesarios para las faenas de pesca y se ve beneficiado con el total de la pesca obtenida por el suministrado, por lo que los actos de entrega de bienes en propiedad encuadran en un contrato de suministro y no de riesgo compartido, máxime si el recurrente no participa proporcionalmente del resultado de la extracción de la pesca, además la adquisición del total de la pesca a menor costo por parte del recurrente enerva la naturaleza del contrato de colaboración empresarial de riesgo compartido;

*(Handwritten marks and signatures)*



# Tribunal Fiscal

Nº 03522-1-2005

Que manifiesta que las adendas constituyen documentos complementarios a los contratos principales que no alteran ni desnaturalizan los contratos de suministro originalmente firmados, más aun cuando fueron presentados con posterioridad al cierre del requerimiento principal y cuando el recurrente tenía pleno conocimiento de los reparos efectuados;

Que señala que reparó el crédito fiscal de los comprobantes de pago anotados extemporáneamente en el Registro de Compras, toda vez que el recurrente no acreditó que hayan sido recibidos con retraso, sino que según lo expresado por él debido a la falta de diligencia no fueron anotados dentro del plazo establecido;

Que en el presente caso el asunto materia de controversia consiste en determinar si los reparos al débito fiscal por entrega de bienes a terceros en mérito a los contratos denominados "contrato de suministro de bienes e insumos con modalidad de pago en especie, entrega de pesca para comercialización para fabricación de harina y/o conserva de pescado", así como los reparos al crédito fiscal por la anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras fuera del plazo establecido y las sanciones impuestas se encuentran arregladas a ley;

Que a fin de analizar el contenido de los contratos materia de controversia, debemos atender tanto a la propia naturaleza de la operación como a las cláusulas que los integran, para lo cual es pertinente tener en cuenta los artículos 168°, 169° y 170° del Código Civil, que señalan que los actos jurídicos deben ser interpretados de acuerdo con lo que se encuentra expresado en ellos, y que las cláusulas se interpretan unas por medio de las otras, atribuyéndose a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas ellas;

Que de autos se advierte que con fechas 30 de enero de 1994, 6 de octubre de 1997, 5 de octubre de 1998, 5 de octubre de 1999 y 2 de octubre de 2001, el recurrente suscribió los mencionados contratos con C , Segundo , Cemento , Daniel y Pesquera respectivamente;

Que de la revisión de los referidos contratos se aprecia que según su cláusula tercera, el recurrente, en calidad de suministrante, se obligaba a efectuar a favor del suministrado, prestaciones o habilitaciones periódicas de dinero en efectivo, así como de diversos bienes, como planchas de acero, ángulos, soldaduras, oxígeno, paño anchovetero, ejes, cabos de nylon, cables de acero, aceite industrial y petróleo para la embarcación pesquera, siendo que la habilitación de dichos bienes e insumos se efectuaría con recursos propios del suministrante y no se descontarían en la liquidación semanal a cargo de éste, quedando a favor del suministrado por fidelidad de entrega de pesca;

Que asimismo, de acuerdo con la cláusula cuarta, el suministrado se obligaba a entregar al suministrante en exclusividad la totalidad de la pesca efectuada por la embarcación pesquera y el suministrante se encargaría de comercializar la referida pesca en cualquiera de las fábricas productoras de harina y/o conserva de pescado, bajo su propia cuenta y riesgo, facturándola en forma personal;

Que en la cláusula quinta de dichos contratos, las partes acordaron que el precio mínimo de venta de la pesca entregada sería el que fijase la Sociedad Nacional de Pesquería, pudiendo incrementarse sin que excediera el 60% de lo estipulado y que el suministrante descontaría de la liquidación semanal de pesca entregada y comercializada la habilitación de dinero en efectivo que hubiese efectuado;

Que por su parte, según las adendas de tales contratos de fechas 15 de febrero de 1994, 6 de octubre de 1997, 5 de octubre de 1998, 5 de octubre de 1999 y 2 de octubre de 2001, la habilitación de dinero en efectivo así como la entrega de bienes suponía el monto de la inversión que el asociado, es decir, el recurrente, realizaba al negocio de riesgo compartido, teniendo como único propósito la participación en el resultado del mismo, indicándose que el rendimiento del negocio de riesgo compartido estaba constituido por el total de la pesca obtenida en cada una de las faenas y por el derecho a comercializarlas libremente en el mercado, añadiéndose que la parte del rendimiento que se otorgaba al recurrente era la exclusividad en la compra de la totalidad de la pesca de los productos hidrobiológicos capturados en las operaciones de riesgo compartido, adquiriendo la respectiva contraparte una obligación de no hacer



# Tribunal Fiscal

Nº 03522-1-2005

consistente en la abstención de vender el resultado de la pesca bajo cualquier modalidad a terceras personas;

Que se agrega que el recurrente es quien realizaría la labor de fiscalización de acuerdo con el artículo 441° de la Ley General de Sociedades al verificar las descargas, tramitar los zarpes y arribos, completando así su labor de fiscalización, a la cual tenía prerrogativa como asociado, asumiendo las pérdidas que se originasen ante ocasionales naufragios, malos resultados de la extracción de los recursos hidrobiológicos, entre otros, en la parte que correspondiese a sus aportes;

Que el artículo 440° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, establece que el contrato de asociación en participación es aquél por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución;

Que conforme al artículo 441° de la citada ley, el asociante actúa en nombre propio, correspondiéndole única y exclusivamente la gestión del negocio o empresa, no existiendo relación jurídica entre los terceros y los asociados, pudiendo el contrato determinar la forma de fiscalización o control a ejercerse por los asociados sobre los negocios o empresas del asociante que son objeto del contrato;

Que al comentar la definición de contrato de asociación en participación prevista en el citado artículo 440° de la Ley General de Sociedades, César Talledo Mazú<sup>1</sup> considera que ésta procura una de las notas distintivas del contrato, que es la participación del asociado en los resultados o utilidades del asociante a cambio de una contribución, siendo esta nota suficiente por sí sola para la debida caracterización del contrato, la que es complementada con las demás que fluyen de la regulación legal, como la actuación del asociante en nombre propio, gestión y rendición de cuentas a cargo exclusivo del asociante e inexistencia de vínculo jurídico entre el asociado y terceros;

Que en tal sentido, el contrato de asociación en participación tiene como elemento constitutivo del mismo que el asociado participe de las utilidades del negocio;

Que del análisis conjunto de las cláusulas y adendas de los referidos contratos se concluye que el asociado, esto es el recurrente, no tenía una participación en el resultado o utilidades del negocio, ya que sólo se le otorgaba un derecho de exclusividad en la compra de la totalidad de la pesca de los productos hidrobiológicos capturados, habiéndose fijado el precio de venta en función de la pesca entregada o descargada, y tampoco se pactó exclusividad en la entrega de bienes o suministros para la pesca por parte del recurrente, ni se valorizó dicha entrega, no encontrándose la transferencia de la pesca en función a la de dichos suministros, sino al pago de un precio, en consecuencia, los contratos analizados así como sus adendas no tienen la naturaleza de contratos de asociación en participación, tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 03161-3-2004, con ocasión del análisis del contrato suscrito por el recurrente con la empresa C

Que según se aprecia, mediante tales contratos el recurrente entregó dinero y diversos bienes a favor de los suministrados a cambio de productos hidrobiológicos y el derecho de adquirir preferentemente y en exclusividad el resultado de las faenas de pesca, siendo que el monto del dinero debía ser descontado de la liquidación del precio de venta de los mismos, en calidad de pago, no obstante el valor de los bienes no debía ser descontado de tal liquidación<sup>2</sup>, pero se obtenía como contraprestación por los mismos el derecho a adquirir preferentemente y en exclusividad el resultado de las faenas de pesca, generándose en su contraparte una obligación de no hacer consistente en la abstención de vender el resultado de la pesca bajo cualquier modalidad a terceras personas, por lo que correspondería a una entrega de bienes por servicios, es decir a una entrega a título oneroso;

<sup>1</sup> César Talledo Mazú, La asociación en participación, el consorcio y joint venture: aspectos contractuales y tributarios en Cuadernos Tributarios, N° 22, editado por Asociación Fiscal Internacional – Grupo Peruano, diciembre 1998, página 27.

<sup>2</sup> En la cláusula tercera de los mencionados contratos se indica que “la habilitación de bienes e insumos son con recursos propios del suministrante, no serán descontados en la liquidación semanal y quedarán a favor del suministrado por fidelidad de entrega de pesca”.



# Tribunal Fiscal

Nº 03522-1-2005

Que al respecto, de acuerdo con los incisos a) y b) del artículo 1º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, se encuentra gravada con dicho impuesto, la venta en el país de bienes muebles y la prestación o utilización de servicios en el país;

Que según el numeral 1 del inciso a) del artículo 3º de la citada ley, se entiende por venta a todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes y según el primer párrafo del numeral 1 del inciso c) del citado artículo, se entiende por servicios toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero;

Que al respecto este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 05130-5-2002, que la definición de servicios contenida en la citada norma, es bastante amplia, pues el término prestación comprende tanto las obligaciones de dar, salvo aquéllas en las que se dan en propiedad el bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta, como las de hacer y no hacer;

Que según el literal a) del numeral 3 del artículo 2º del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por el Decreto Supremo Nº 136-96-EF, se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 1º de la ley, a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin;

Que el literal a) del numeral 4 del artículo 5º del citado reglamento, señala que en el caso de permuta de bienes muebles o inmuebles se considerará que cada parte tiene carácter de vendedor y que la base imponible de cada venta afecta estará constituida por el valor de venta de los bienes comprendidos en ella de acuerdo a lo establecido en el numeral 3 del mismo artículo, que dispone que tratándose de permuta y de cualquier operación de venta, prestación de servicios o contratos de construcción, cuyo precio no esté determinado, la base imponible será fijada de acuerdo con las operaciones onerosas efectuadas por el sujeto con terceros y en su defecto, se aplicará el valor de mercado;

Que los literales b) y c) del numeral 4 del artículo 5º del citado reglamento, señalan que lo dispuesto en el inciso anterior es de aplicación en caso de permuta de servicios y de contratos de construcción, y que tratándose de operaciones comerciales en las que se intercambien servicios afectos por bienes muebles, inmuebles o contratos de construcción, se tendrá como base imponible del servicio el valor de venta que corresponda a los bienes transferidos o el valor de construcción, salvo que el valor de mercado de los servicios sea superior, caso en el cual se tendrá como base imponible este último;

Que en ese sentido, habida cuenta que las entregas de bienes realizadas por el recurrente a favor de las empresas C: \_\_\_\_\_, Segundo \_\_\_\_\_ Cemento \_\_\_\_\_, Daniel \_\_\_\_\_ y Pesquera \_\_\_\_\_, tienen como contraprestación los servicios que estas le prestan, consistentes en la abstención de vender el resultado de la pesca bajo cualquier modalidad a terceras personas (obligación de no hacer), operación que implica un intercambio de bienes por servicios, las referidas entregas califican como una venta de bienes gravada con el Impuesto General a las Ventas, por lo que el reparo debe mantenerse;

Que de otro lado conforme al inciso c) del artículo 19º de la Ley de Impuesto General a las Ventas, constituye requisito formal para ejercer el derecho al crédito fiscal, que los comprobantes de pago, las notas de débito, los documentos emitidos por Aduanas a los que se refiere el inciso a) de dicho artículo, entre otros, se encuentren anotados por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras dentro del plazo que establezca el reglamento;



# Tribunal Fiscal

Nº 03522-1-2005

Que el numeral 3.1 del inciso 3 del artículo 10º del reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dispone que para determinar el valor mensual de las operaciones realizadas, los contribuyentes deberán anotar sus operaciones, así como las modificaciones al valor de las mismas en el mes en que éstas se realicen, y agrega la norma que las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro (4) periodos tributarios computados a partir del primer día siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso;

Que el artículo 11º de la citada ley, señala que el impuesto a pagar se determina mensualmente deduciendo del impuesto bruto de cada período el crédito fiscal, determinado de acuerdo a lo previsto en los Capítulos V, VI y VII del Título I;

Que en tal virtud, la utilización del crédito fiscal contenido en los comprobantes de pago está condicionada a su anotación en el Registro de Compras en el mes en que las operaciones se realicen o dentro de los cuatro periodos tributarios posteriores a su emisión;

Que la Administración reparó el crédito fiscal por anotación extemporánea del comprobante de pago en el Registro de Compras correspondiente a los periodos de setiembre, octubre, diciembre de 2001 y enero de 2002;

Que sobre el particular el recurrente se limita a señalar que los comprobantes de pagos cumplen con los requisitos sustanciales y formales para gozar del crédito fiscal, a pesar que en la etapa de fiscalización reconoció que por error propio se originó el retraso en el registro de las operaciones, en consecuencia, habiéndose acreditado que la anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras se efectuó con posterioridad al plazo establecido, corresponde que se confirme el referido reparo;

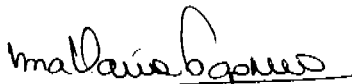
Que las resoluciones de multa impugnadas fueron giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, en virtud de los reparos efectuados a la base imponible del Impuesto General a las Ventas, y dado que dichos reparos han sido confirmados en esta instancia, corresponde que también se confirmen las referidas resoluciones de multa;

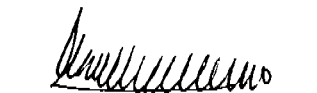
Con los vocales Casalino Mannarelli, Huamán Sialer, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Cogorno Prestinoni;

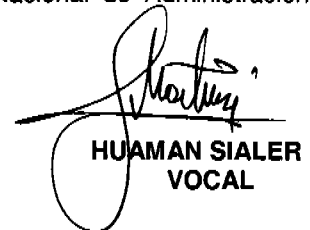
## RESUELVE:


**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 146-014-0000027 del 25 de setiembre de 2003.

**REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE** a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
**COGORNO PRESTINONI**  
VOCAL PRESIDENTA

  
**CASALINO MANNARELLI**  
VOCAL

  
**HUAMAN SIALER**  
VOCAL

  
**Velásquez López Raygada**  
Secretario Relator  
CP/BV/277/rmh