



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01651-5-2004

**EXPEDIENTE Nº** : 1936-01  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 19 de marzo de 2004

**VISTA** la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 026-4-08430/SUNAT emitida con fecha 22 de enero de 2001 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declaró improcedente la reclamación presentada contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 024-03-0005213 a 024-3-0005226 y 024-3-0005228 a 024-3-0005231 por Impuesto General a las Ventas de los meses de febrero a diciembre de 1998 y febrero, marzo y mayo a setiembre de 1999, y las Resoluciones de Multa Nºs. 024-02-001010 a 024-02-001017 y 024-02-0021021, 024-02-0021022, 024-02-0021023, 024-02-0021025 y 21024-02-0021026, emitidas por incurrir en las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

## **CONSIDERANDO:**

Que previamente a analizar el fondo materia de controversia, debe señalarse que con fecha 20 de junio de 2002, la recurrente se desistió de la apelación en el extremo referido a las resoluciones de multa, por lo que de conformidad con lo previsto por el artículo 130º del Código Tributario que permite que el deudor tributario pueda desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento y cumpliendo con los requisitos señalados en el citado artículo, procede aceptar dicho desistimiento.

Que es objeto de controversia establecer el tratamiento del Impuesto General a las Ventas a los servicios prestados por la recurrente a su casa matriz, esto es, si se trata de una exportación de servicios, si son servicios prestados en el país gravados con el impuesto o si es una operación inafecta.

Que la Administración señala que producto de la fiscalización efectuada se repararon los servicios prestados por la recurrente a su matriz (Peruvian Connection Ltd.), los cuales considera que no constituyen una exportación de servicios pues dichas operaciones no cumplen con el requisito de onerosidad previsto por el numeral 1 del artículo 9º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que agrega que si bien existía una contraprestación por parte de la matriz, ésta no representaba un beneficio o ventaja para la recurrente al tratarse de un reembolso de gastos, por lo que dicha prestación no cumple con el requisito de onerosidad establecido por la ley para ser considerado como exportación de servicios.

Que asimismo señala que la retribución que percibe la recurrente es un ingreso que se considera renta de tercera categoría para el Impuesto a la Renta, por lo que los ingresos obtenidos como reembolso de gastos se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas.

Que la recurrente manifiesta que la Administración no puede afirmar que no existía onerosidad ya que existía un pago por las actividades realizadas con su matriz. Lo fundamental en los contratos onerosos es que exista una prestación y una contraprestación, es decir, sacrificio y ventaja para los intervinientes en la relación jurídica patrimonial creada por el contrato a diferencia de los contratos gratuitos en los que sólo hay un sacrificio (prestación) pero no una ventaja (contraprestación). En cambio el concepto de utilidad es distinto, pues se refiere a la ganancia que se produce si lo que se da es menor a lo que se recibe, por lo

C<sup>1</sup>      *[Firma]*      *[Firma]*      *[Firma]*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 01651-5-2004

que al existir contraprestación había onerosidad y por lo tanto no había razón para que se le objete el carácter de exportación de servicios.

Que no obstante ello, indica que reconoce que por error calificó las actividades con su matriz como exportación de servicios cuando en realidad la remesa que obtenía de su matriz equivalente a los gastos para realizar sus actividades no tenía la condición de retribución de servicios para efectos del impuesto, ya que no existe una prestación realizada para otra persona al conformar junto con su principal Peruvian Connection Ltda. una sola entidad jurídica. En ese sentido, las actividades que realiza en interés de esta última no pueden considerarse como prestación de servicios para fines del Impuesto General a las Ventas, pues no se cumple con el elemento fundamental que tipifica la hipótesis de incidencia, esto es, que se trate de una prestación que una persona realiza para otra.

Que al respecto, según el Resumen Estadístico de Fiscalización que obra a folio 729, la Administración fiscalizó a la recurrente debido a que el área de devoluciones consideraba que los servicios que prestaba a su matriz no calificaban como exportación de servicios y en consecuencia no tendría derecho a solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas.

Que por ello mediante Requerimiento Nº 990023158610-1 (folio 718) notificado a la recurrente el 3 de noviembre de 1999 se le solicitó información contable a efecto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias del periodo comprendido entre los meses de enero de 1998 y setiembre de 1999, siendo de aplicación en este caso la excepción a la suspensión de fiscalización prevista por el artículo 81º del Código Tributario.

Que producto de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, la Administración estableció, entre otros, reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por servicios de asesoría técnica, consignándose en el anexo 1 del resultado del Requerimiento Nº 990023158610-1 (folios 716 y 717) como motivo, que la recurrente no ha demostrado que los servicios por asesoría técnica prestados a la empresa Peruvian Connection Ltda. (su matriz) entre los meses de febrero de 1998 y setiembre de 1999 fueron prestados a título oneroso y en consecuencia que dichas operaciones constituyan exportación de servicios, agregando que se ha determinado que las facturas observadas únicamente sustentan un reembolso de gastos operativos.

Que sobre el particular cabe señalar que el literal a) del artículo 1º de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo Nº 821 (en adelante "la ley") considera como operaciones gravadas la prestación o utilización de servicios en el país.

Que el punto 1 del literal c) del artículo 3º de la ley define como 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 efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que la ley señala que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra establecido en él, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

Que el numeral 2 del artículo 2º del reglamento de la ley aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF y modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, indica que el sujeto se encuentra establecido en el país cuando se encuentre ubicado en el territorio nacional, sea o no domiciliado, precisándose que un sujeto es domiciliado en el país cuando reúna los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta.

*[Firma]*

*[Firma]* <sup>2</sup>



# *Tribunal Fiscal*

Nº 01651-5-2004

Que posteriormente la Ley Nº 27039, vigente a partir del 1 de enero de 1999, modifica el literal c) del artículo 3º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, estableciendo que el servicio es prestado en el país cuando el sujeto que lo presta se encuentra domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

Que de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, se consideran domiciliadas en el país, las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes, en cuanto a su renta de fuente peruana.

Que asimismo el literal b) del artículo 2º del reglamento de la ley señala que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado es consumido o empleado en el territorio nacional.

Que tal como se observa, para determinar cuando un sujeto es domiciliado para efecto del Impuesto General a las Ventas, las normas que regulan dicho tributo remiten a la legislación prevista en el Impuesto a la Renta.

Que de las normas citadas se infiere que las disposiciones que regulan el impuesto consideran a la sucursal de una empresa establecida en el exterior como un sujeto distinto a su matriz, pues mientras la primera es considerada como un sujeto domiciliado que puede prestar servicios en el país gravados con el impuesto, la matriz conserva su naturaleza de no domiciliada y los servicios que preste y sean consumidos o empleados en el territorio nacional estarán gravados bajo un supuesto distinto: utilización de servicios.

Que ello es concordante con la autonomía administrativa y contable de la que gozan las sucursales del exterior constituidas en el Perú en las operaciones que realizan, las que deben inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) y emitir comprobantes de pago con su razón social, entre otras obligaciones formales tributarias.

Que no puede sostenerse que para efecto del Impuesto General a las Ventas, la sucursal de una empresa establecida en el exterior constituye un solo sujeto con su casa matriz pues ello implicaría que la primera sólo podría considerarse como un sujeto no domiciliado (calidad de su matriz) contrariamente a lo previsto por las normas que regulan el citado impuesto.

Que si bien es cierto que desde el punto de vista del derecho comercial, la sucursal carece de personería jurídica independiente de su matriz, ello no implica que para efectos tributarios, tratándose de sucursales de sujetos no domiciliados, se les considere como sujetos independientes. Respecto de ello, Antonio Lovisolo<sup>1</sup> al tratar sobre los establecimientos permanentes como centros de imputación subjetivos señala que *"(...) a los fines fiscales, la casa matriz y su establecimiento permanente son considerados como autónomos y diversos centros de referencia de imputación de obligaciones jurídicas, a semejanza de lo que se verificaría entre dos sujetos autónomos aunque vinculados entre sí por un interés económico común"*.

Que cabe precisar que aún cuando el citado autor realiza dichas aseveraciones cuando comenta el Modelo de la OCDE para los convenios sobre doble tributación, ello igualmente sustenta el tratamiento análogo dado en el Impuesto General a las Ventas.

<sup>1</sup> Curso de Derecho Tributario Internacional - Coordinador Víctor Uckmar, Tomo I, Editorial Temis S.A., 2003, página 316.

CJ [Firma] [Firma] [Firma]



# Tribunal Fiscal

Nº 01651-5-2004

Que por otro lado el artículo 396º de la Ley General de Sociedades aprobada por la Ley Nº 26887 establece que *"Es sucursal todo establecimiento secundario a través del cual una sociedad desarrolla, en lugar distinto a su domicilio, determinadas actividades comprendidas dentro de su objeto social. La Sucursal carece de personería jurídica independiente de su principal. Está dotada de representación legal permanente y goza de autonomía de gestión en el ámbito de las actividades que la principal le asigna, conforme a los poderes que otorga a sus representantes."*

Que respecto de ello, Enrique Elías Laroza<sup>2</sup> al comentar sobre las sucursales de personas jurídicas constituidas en el extranjero señala que *"(...) si bien la definición de sucursal contenida en el artículo 396º de la Ley General de Sociedades resulta aplicable a todas las sucursales establecidas en el país, con independencia del lugar de constitución de la principal, existen diferencias prácticas entre ambos tipos de sucursales que justifican un tratamiento diferenciado en ciertas materias sin que ello comprometa la unidad del concepto de sucursal en la legislación peruana. (...) Las diferencias surgen de la mayor o menor autonomía de gestión derivada de la lejanía con la principal, del hecho que la sucursal de una sociedad constituida en el extranjero se encuentra sujeta a ordenamientos jurídicos distintos (...) Por estas razones existe como una constante en la legislación peruana, un tratamiento diferenciado entre ambos tipos de sucursales, que tiende a asimilar a las sucursales de sociedades constituidas en el extranjero a sociedades con personalidad propia (...)".*

Que tal como se observa, el citado autor reconoce las diferencias existentes entre sucursales de empresas peruanas y sucursales de empresas extranjeras, incluyendo normas societarias que sólo se aplican a éstas últimas.

Que de acuerdo con lo señalado se concluye que la sucursal es un sujeto independiente de su matriz para efecto del Impuesto General a las Ventas.


Que ahora bien aclarado ello corresponde determinar si las operaciones realizadas por la recurrente con su matriz constituyen servicios prestados en el país gravados con el impuesto o exportaciones de servicios inafectas de él.

Que según lo dispuesto por el artículo 33º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, las exportaciones de servicios (listadas en el Apéndice V) se encuentran inafectas siempre que cumplan los requisitos previstos en el artículo 9º de su reglamento: i) sean prestados a título oneroso, ii) el exportador sea una persona domiciliada en el país, iii) el usuario o beneficiario del servicio sea una persona no domiciliada en el país, y iv) el uso, explotación o el aprovechamiento de los servicios tenga lugar en el extranjero.

Que de la documentación que obra en autos (folios 425 a 440) se aprecia que con fecha 5 de setiembre de 1995 se elevó a escritura pública el establecimiento de la recurrente como sucursal peruana de Peruvian Connection Ltd., siendo su objetivo principal adquirir existencias, inspeccionar tanto los productos terminados como aquellos en proceso de producción y supervisar el embarque de las existencias y productos a los centros de distribución de la casa matriz, así como la realización de todo otro acto relacionado y/o dirigido a cumplir con su objeto social.

Que asimismo de folios 422 a 424 obra un contrato privado suscrito el 15 de noviembre de 1995 entre la casa matriz y la recurrente en el que ésta última se obliga a prestar con carácter de exclusividad (a su matriz) los servicios de asistencia técnica y consultoría en la selección de proveedores de materias primas, productos terminados y servicios de transporte y exportación de la mercadería que adquieran así como asistir en la supervisión de exportaciones que finalmente se concreten; diseñar un esquema de

<sup>2</sup> Enrique Elías, Derecho Societario Peruano, La Ley General de Sociedades del Perú, Tomo III, Editora Normas Legales S.A.C., segunda edición – setiembre de 2000, páginas 1070 y 1071.

C-   4 



# Tribunal Fiscal

Nº 01651-5-2004

operaciones de comercio exterior entre los potenciales proveedores de bienes y servicios de Peruvian Connection Ltd. en América del Sur, proporcionar asistencia técnica en el desarrollo y manufactura de los productos que la matriz encargue a sus proveedores, para lo cual deberá asesorar a su personal destacado en los centros de producción en sus tareas de selección y evaluación de muestras de productos, entre otros.

Que la Administración señala en la apelada que de acuerdo con los papeles de auditoría se ha constatado que la recurrente es una empresa domiciliada en el país y que el usuario es su matriz, empresa no domiciliada, determinando además que los servicios (asistencia técnica que se encuentra contemplado en el Apéndice V) son aprovechados en el exterior, por lo que el único requisito que cuestiona para que se consideren éstos como exportación de servicios es la onerosidad.

Que respecto de ello, cabe señalar que los contratos onerosos son aquéllos en los cuales cada una de las partes sufre un sacrificio que se compensa con una ventaja.

Que de acuerdo a la definición de la Enciclopedia Jurídico OMEBA, sobre el contrato a título oneroso<sup>3</sup> *"casi siempre la onerosidad va unida a la bilateralidad del contrato no porque se trate de conceptos idénticos, sino sólo en razón de que, existiendo prestaciones recíprocas en el momento del perfeccionamiento contractual, esas prestaciones se han tenido en cuenta como uno de los fines del contrato."*

Que para Max Arias – Shreireiber<sup>4</sup> *"La categoría del contrato oneroso abarca, por consiguiente, además de todos los contratos con prestaciones recíprocas también algunos contratos con prestación de una sola parte<sup>5</sup>. La categoría del contrato gratuito, en cambio tiene un alcance lógico más restringido que el del contrato con la prestación de una sola parte, porque algunos contratos de éste último tipo pueden ser onerosos."*

Que la onerosidad de un contrato no se encuentra vinculada a la ganancia (renta o utilidad) que obtenga una de las partes como sostiene la Administración, sino a las prestaciones y contraprestaciones de cada una de las partes, por lo que el argumento de la Administración no resulta válido.

Que cabe indicar que de acuerdo con la Ley del Impuesto General a las Ventas, la retribución por el servicio prestado se encuentra gravada con el impuesto aún cuando parte o el total de ella se destinen a cubrir el costo del servicio que se realice en tanto que no se acredite que el "reembolso de gastos" se haya efectuado por cuenta del usuario y que los comprobantes de pago figuren a nombre de éste último, disposición que también es de aplicación para determinar el supuesto inafecto, en este caso la exportación.

Que cabe señalar que con fecha 23 de febrero de 2004 se llevó a cabo el informe oral solicitado por la recurrente, con la sola asistencia de su representante, tal como se señala en la Constancia de Informe Nº 0072-2004-EF/TF.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Muñoz García, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

<sup>3</sup> Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo IV, Argentina, Editorial DRISKILL S.A., página 160.

<sup>4</sup> Max Arias Schreiber Pezet, Exégesis: Contratos, Parte General, Perú, Gaceta Jurídica S.A. página 63.

<sup>5</sup> Para algunos autores como Manuel de la Puente y Lavalle, existe un área común en el contrato con prestaciones recíprocas y el contrato oneroso que es la relacionada con la ejecución de las prestaciones donde ambos contratos son iguales, por lo que plantea que no debe distinguirse entre ambos grupos de contratos.



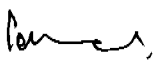
# *Tribunal Fiscal*

Nº 01651-5-2004

**RESUELVE:**

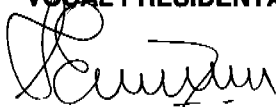
1. **ACEPTAR EL DESISTIMIENTO PARCIAL** de la apelación en el extremo referido a las Resoluciones de Multa N°s. 024-02-001010 a 024-02-001017 y 024-02-0021021, 024-02-0021022, 024-02-0021023, 024-02-0021025 y 21024-02-0021026.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 026-4-08430/SUNAT de 22 de enero de 2001 en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0005213 a 024-3-0005226 y 024-3-0005228 a 024-3-0005231, dejándolas sin efecto.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lima de la SUNAT, para sus efectos.

  
**CHAU QUISPE**  
**VOCAL PRESIDENTA**

  
**OLANO SILVA**  
**VOCAL**

  
**MUÑOZ GARCÍA**  
**VOCAL**

  
**Ezeta Carpio**  
Secretario Relator  
OS/EC/IM/njt