

EXPEDIENTE N° : 4475-95
INTERESADO : M.S.A. DEL PERÚ S.A.
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de enero del 2000

Vista la apelación interpuesta por M.S.A. DEL PERÚ S.A., contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-03655, emitida el 28 de febrero de 1995 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-3-01721, sobre Impuesto General a las Ventas correspondiente al ejercicio 1991.

CONSIDERANDO:

Que en el caso de autos, el asunto materia de controversia consiste en determinar si la comisión percibida por la recurrente durante los períodos de agosto, setiembre, octubre y diciembre de 1991, constituye o no la retribución por una exportación de servicios;

Que en los meses de agosto a octubre de 1991, estuvo vigente el artículo 28º de las Leyes del Impuesto General a las Ventas aprobadas por los Decretos Legislativos N°s. 656 y 666, el cual estableció que la exportación de bienes y servicios, no estaba afecta a este tributo;

Que las citadas leyes no definieron lo que debía entenderse como exportación de servicios, concepto que recién fue incorporado en el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 269-91-EF, vigente desde el 22 de noviembre de 1991, por lo que resulta pertinente revisar algunas definiciones que sobre el citado término contiene el diccionario de la Lengua Española, el diccionario enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas; la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 503, el Decreto Supremo N° 008-97-PCM y el artículo 2º de la Resolución ICE N° 093-89-ICE/Presidencia;

Que de las definiciones contenidas en los citados documentos, puede inferirse que para la existencia de una operación de exportación, es necesario el desarrollo de una actividad, por un sujeto domiciliado en un país, a favor de otro que domicilia en un país distinto y a cambio de una contraprestación;

Que debido a ello y atendiendo a que el hecho económico gravado por el Impuesto General a las Ventas es el consumo, cuando un servicio es prestado y recibido según sea el caso, por sujetos pertenecientes a distintas jurisdicciones, resulta relevante a fin de establecer a los sujetos pasivo y activo de la relación jurídico tributaria, determinar el lugar donde se produce el consumo del servicio;

Que dentro del esquema elegido por nuestra legislación para gravar el consumo, se ha optado por una imposición sobre el valor agregado, cuyo esquema ha sido diseñado para que el Estado recaude el importe del tributo sobre el consumo final, pero no en un sólo acto sino por etapas, empleando para ello el mecanismo del "crédito fiscal" o "impuesto contra impuesto";

Que si bien esta mecánica no tiene mayores inconvenientes cuando las operaciones del ciclo económico son efectuadas dentro de un mismo territorio, presenta algunos problemas cuando los sujetos intervenientes pertenecen a distintas jurisdicciones, optando nuestra legislación por un esquema de "Tributación en el país de destino", mediante el cual se pretende que el gravamen sobre el consumo final recaiga en el sujeto domiciliado en el país que recibe el servicio brindado, de tal forma que la operación constituye una exportación para el país donde fue prestado este servicio, encontrándose gravado con tasa cero, lo que permite al exportador neutralizar la incidencia de los tributos que afectaron sus adquisiciones, mediante el mecanismo "impuesto contra impuesto";

Que en ese sentido, para calificar una operación como exportación de servicios, resultaba relevante determinar si el consumo de éstos se había producido en el exterior, por lo que era indispensable determinar el criterio de vinculación que nuestra legislación adoptaría para gravar tal consumo;

Que dicho criterio recién fue adoptado con el Decreto Supremo N° 269-91-EF, por lo que en el período comprendido hasta su entrada en vigencia, para que una operación calificara como exportación de servicios, bastaba que cumpliera con las siguientes características: (a) el servicio debía ser prestado en el país, (b) por un domiciliado, (c) a favor de un sujeto no domiciliado que estuviera ubicado en el exterior y (d) a cambio de una contraprestación, no resultando exigible un criterio de vinculación adicional, puesto que no podía exigirse al contribuyente que asumiera alguna de las posiciones planteadas por el derecho comparado en tanto que las mismas eran diversas;

MINISTERIO DE HACIENDA Y FINANZAS

DEPARTAMENTO FISCAL

...

ESTADO DE LAS CASAS
Administrativa

-2-

1

Que en el caso de autos, la Administración ha verificado que la recurrente había prestado servicios en el país a favor de personas no domiciliadas, las cuales pagaban una retribución a la recurrente como contraprestación;

Que ante la falta de precisión en la norma del Impuesto General a las Ventas respecto a los requisitos que debía cumplir una operación para calificar como exportación de servicios, se debe concluir que la actividad desarrollada por la recurrente implica una exportación de tal naturaleza, por lo que procede dejar sin efecto los reparos formulados por los períodos anteriores a la vigencia del Decreto Supremo N° 269-91-EF;

Que respecto al mes de diciembre de 1991, el artículo 33º del Decreto Supremo N° 269-91-EF, que entró en vigencia el 22 de noviembre de 1991, establecía que para la aplicación del artículo 28º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se consideraba como exportación de servicios, la prestación que de éstos se efectuaba en el país a personas no domiciliadas y siempre que dichos servicios se hubieren utilizado económicamente en el exterior;

Que durante este período el tema en discusión se centra en determinar si los servicios prestados por la recurrente en el país a favor de un no domiciliado, fueron utilizados o no económicamente en el exterior;

Que es preciso anotar que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, ni su Reglamento, vigentes durante el período acotado, señalaban qué debía entenderse por utilización económica en el exterior, por lo que debe recurrirse a su acepción gramatical, indicando al respecto el Diccionario de la Lengua Española, que "utilizar" significa aprovecharse de una cosa;

Que en ese orden de ideas, cuando la ley hacia referencia a "... que dichos servicios sean utilizados económicoamente en el exterior", debe entenderse que se estaba refiriendo a que el aprovechamiento, es decir, el beneficio que proporcionaba este servicio, debía producirse en el exterior; criterio que posteriormente fue recogido por el literal d), numeral 1 del artículo 9º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo 29-94-EF;

Que según los documentos que obran en el expediente, la recurrente prestaba dos tipos de servicio a su comitente del exterior: a) contactar potenciales compradores en el país e informar a su comitente, quien pagaba una retribución por dicha labor, y b) preparar cotizaciones para compradores peruanos, elaborar las órdenes de pedido y brindar toda la información necesaria a su comitente, a fin de facilitar el ingreso de la mercadería a territorio nacional, cobrando una comisión al proveedor del exterior, una vez que dichos bienes eran pagados y no existían reclamos del comprador;

Que tratándose del primer tipo de servicios, el tema de la utilización económica está vinculado al beneficio inmediato que el proveedor del exterior obtenía de la información proporcionada por su representante local, referida principalmente a los potenciales compradores de su mercadería, permitiéndole asimismo disminuir sus costos de transacción para futuras operaciones con el Perú;

Que la utilización económica o aprovechamiento que el proveedor del exterior obtenía de estos servicios, se veía materializada de forma objetiva en el hecho que pagaba una retribución a su representante en el país, con prescindencia de concretar ventas de mercadería sobre la base de la información recibida; en tal sentido, como el uso de la información brindada por la recurrente a su comitente, fue económica y directamente utilizada por éste en el exterior, los reparos formulados al respecto deben ser levantados;

Que en cuanto al segundo tipo de servicios proporcionados por la recurrente, se debe tener presente en torno al tema de la utilización económica, que ésta se manifiesta de forma distinta de acuerdo al tipo de operación realizada y a la forma como ha sido convenida entre las partes contratantes;

Que tratándose de los servicios de intermediación y asesoramiento para la colocación de mercadería en territorio nacional, obra a fojas 3 del expediente, un informe presentado por la recurrente en la etapa de fiscalización, en el que indica que "una vez efectuado el pago (por el comprador local), y si no existe reclamo, el proveedor nos pagará la comisión respectiva que ha sido negociada de acuerdo con las condiciones de venta", por lo que puede inferirse que convencionalmente las partes han acordado el momento en el cual la actividad de la recurrente representa un beneficio económico para su comitente y por tanto genera el pago de la comisión pactada: una vez que el comprador pagó y no efectuó reclamos por la mercadería recibida, supuesto de hecho que se verifica en territorio nacional, cuando los ~~comercios y servicios~~ adquiridos ya han sido importados;

- 3 -

Que en consecuencia, en el caso del segundo tipo de servicios prestados por la recurrente, la utilización económica se da en el país y no en el exterior, incumpliendo de esta forma el tercer requisito previsto por el artículo 33º del Decreto Supremo N° 269-91-EF para que califique como exportación de servicios;

Que teniendo en cuenta que los reparos efectuados respecto a las comisiones recibidas por la recurrente en el mes de diciembre de 1991, no distinguen entre los dos tipos de servicio brindados por ésta, la Administración deberá emitir nuevo pronunciamiento al respecto, considerando además el mayor crédito fiscal proveniente de los meses anteriores;

Que en cuanto al argumento de la recurrente que le es aplicable la exoneración prevista en el numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666, establecida a favor de los servicios de comisión mercantil prestados en relación a ventas exoneradas o inafectas, debe tenerse presente que la actividad desarrollada por aquélla está vinculada a la intermediación en operaciones de importación, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto;

Que la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo ser publicada en el diario oficial "El Peruano" conforme a lo dispuesto por el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF;

De acuerdo con el Dictamen del vocal Picón González, cuyos fundamentos se reproduce;

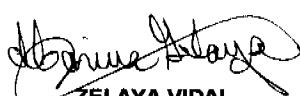
Con los vocales Zelaya Vidal, León Huayanca y Picón González.

RESUELVE:

1.- **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 015-4-03655 del 28 de febrero de 1995, en el extremo referido a los reparos efectuados a las comisiones de la recurrente, correspondientes a los meses de agosto, setiembre y octubre de 1991, y **DECLARARLA NULA E INSUBSTANTE** respecto a lo demás que contiene, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento conforme a lo indicado en la presente resolución.

2.- **DISPONER** que la presente resolución constituya jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo ser publicada en el diario oficial "El Peruano".

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



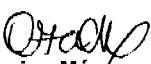
ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

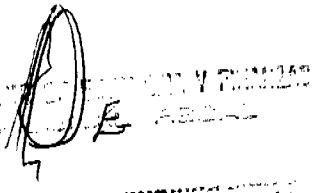


LEÓN HUAYANCA
VOCAL



PICÓN GONZÁLEZ
VOCAL


Palomino Márquez
Secretario Relator
PG/PM/jcs.


Vocal Administrativo

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTE N° : 4475-95
DICTAMEN : N° 001 Vocal Picón González
INTERESADO : M.S.A. DEL PERU S.A.
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de enero del 2000

Señor:

M.S.A. DEL PERU S.A. representada por Ramiro Tejada Flores, interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-03655 emitida el 28 de febrero de 1995 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente el recurso de reclamación formulado contra la Resolución de Determinación N° 012-3-01721, sobre Impuesto General a las Ventas correspondiente al ejercicio 1991.

Argumentos de la recurrente

Manifiesta que las comisiones que percibe constituyen pagos por exportación de servicios, y por tanto están inafectas al Impuesto General a las Ventas.

Expone que el Decreto Legislativo N° 656 vigente desde el 9 de agosto de 1991, declaró inafecta al Impuesto General a las Ventas la exportación de bienes o servicios, pero no definía la exportación de servicios, por lo que recurrió a la Resolución N° 093-89-ICE referida a servicios prestados a proveedores del exterior, que considera exportación de servicios a la prestación de éstos en el país o en el exterior, por personas jurídicas residentes constituidas en el país que generen un ingreso neto de divisas.

MSA del Perú vinculaba a sus representadas del exterior con compradores nacionales, por lo que recibía una comisión del exterior que implicaba un ingreso de divisas, con lo que se ajustaba a la definición de exportación de servicios.

El 11 de setiembre de 1991 entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 666 que derogó el Decreto Legislativo N° 656, cuyo artículo 28º también establece que la exportación de servicios no está afecta al Impuesto General a las Ventas; y, en noviembre de 1991, el Decreto Supremo N° 269-91-EF, Reglamento de la Ley de Impuesto General a las Ventas, estableció tres requisitos para que un servicio sea considerado exportación: a) que el servicio fuera prestado en el país, b) que el servicio fuera realizado en favor de un no domiciliado, y c) que el servicio fuera utilizado económicamente en el exterior.

Continúa exponiendo que la Resolución apelada no discute la existencia de los dos primeros requisitos en los servicios de MSA, sino el tercero. Al respecto, señala que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas ni su Reglamento, contienen una acepción específica del término "utilizar", por lo que recurre a la acepción gramatical, donde utilizar significa aprovecharse o sacar provecho de una cosa.

Para determinar donde se aprovecha la actividad que genera el servicio, debe establecerse en que lugar se encuentra el beneficiario del servicio prestado; la actividad de MSA de contactar a los compradores, genera la venta del proveedor, permitiéndole a este último obtener un beneficio económico en el exterior, con lo que se estaría cumpliendo con el tercer requisito exigido para que la operación califique como una exportación de servicios inafecta al Impuesto General a las Ventas.

Advierte que el Decreto Supremo N° 269-91-EF estuvo vigente desde el 21 de noviembre de 1991, por lo que los criterios previstos en esta norma para que un servicio sea de exportación, regirían para las operaciones cuyo Impuesto General a las Ventas se devengó después de esta fecha; y, que antes de la vigencia del referido Decreto, el criterio a utilizar es el de la Resolución N° 093-89-ICE.

Expone que la venta del proveedor del exterior al comprador local se efectúa en el exterior y por tanto no está afecta con Impuesto General a las Ventas conforme a lo indicado en el numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666 y en el inciso c) de su artículo 2º, por lo que los servicios de comisión mercantil prestados en relación a estas ventas estaban exonerados por el numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666.

Concluye que el servicio de comisión mercantil prestado por MSA a sus proveedores del exterior califica como una exportación no afecta al Impuesto General a las Ventas y como un servicio exonerado del citado tributo.

R.T.F. N° 001-2-2000

...

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

TRIBUNAL FISCAL

DEPARTAMENTO DE LAS CASAS

Vocal Administrativo

CHARCOS 117 DE LAS CASAS

Vocal Administrativo

1...

Argumentos de la Administración

En el Informe N° 006-95-SUNAT-16-3200-CAY que sustenta la apelada, se señala que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33º del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 269-91-EF, para que los servicios fueran considerados como de exportación, debía cumplirse con los siguientes requisitos: a) que el servicio fuera prestado en el país, b) que el servicio fuera realizado en favor de un no domiciliado, y c) que el servicio fuera utilizado económicamente en el exterior.

En el presente caso, la actividad que realiza el contribuyente consiste en contactar a compradores del país para que el proveedor del exterior coloque sus productos en el territorio nacional, función por la cual el no domiciliado retribuye los servicios mediante el pago de una comisión.

En ese contexto, resulta evidente que la actividad desempeñada por el contribuyente cumple con los primeros dos requisitos antes citados, pero no con el tercero de ellos, por cuanto la utilización económica del servicio no se lleva a cabo en el extranjero sino en el territorio nacional.

Al respecto, señala que el concepto de "utilización económica del servicio en el exterior", no se refiere al ingreso o beneficio económico que pudiera percibir el sujeto no domiciliado, toda vez que aquél depende de otras variables, sino que debe entenderse como el aprovechamiento obtenido como consecuencia de la actividad realizada, la misma que es desarrollada y utilizada íntegramente en territorio nacional.

En ese orden de ideas, en el caso de autos no se configura una exportación de servicios, toda vez que el provecho de la actividad por intermediación mercantil tiene lugar en territorio nacional, es decir, no se cumple con el requisito de utilización económica en el exterior.

En relación a lo afirmado por el contribuyente en el sentido que las comisiones estaban relacionadas con la venta de bienes en el exterior y, por tanto, inafectas al Impuesto General a las Ventas en aplicación del numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666, señala que tal argumento no se ajusta a la realidad, ya que según consta de los Papeles de Trabajo de Fiscalización, el contribuyente es representante exclusivo de firmas extranjeras; así, actúa como intermediario para la colocación de bienes de sus representadas en el país y gestiona la tramitación directa de pedidos de los clientes nacionales respecto de los proveedores no domiciliados, funciones que determinan que los sujetos no domiciliados retribuyan los servicios mediante el pago de una comisión.

Finalmente, señala que la Resolución N° 93-89-ICE del 28 de abril de 1989, no resulta aplicable por cuanto versó sobre aspectos relativos a los servicios de exportación, es decir, aquellos brindados al exportador nacional, domiciliado, destinados a coadyuvar con la realización de la exportación.

En ese sentido, mantiene los reparos efectuados, por cuanto las comisiones facturadas no responden al concepto de exportación de servicios.

Análisis

En el caso de autos, el asunto materia de controversia consiste en determinar si las comisiones percibidas por la recurrente durante los períodos de agosto, setiembre, octubre y diciembre de 1991, constituyen o no la retribución por una exportación de servicios.

Al respecto, cabe señalar que debido a la distinta normativa aplicable en esos meses, a continuación se efectuará un análisis por cada período.

Agosto a octubre de 1991

En este periodo estuvo vigente el artículo 28º de las Leyes del Impuesto General a las Ventas aprobadas por los Decretos Legislativos N°s. 656 y 666, el cual estableció que la exportación de bienes y de servicios, no estaba afecta a este tributo.

No obstante ello, debe tenerse presente que estas leyes no definieron lo que debía entenderse como exportación de servicios, concepto que recién fue incorporado en el Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 269-91-EF, vigente desde el 22 de noviembre de 1991.

Debido a tal hecho, resulta pertinente revisar algunas definiciones que pueden ser empleadas a modo ilustrativo, para dilucidar el tema objeto de controversia:

- El Diccionario de la Lengua Española aprobado por la Real Academia Española (Vigésima Primera Edición, Madrid, 1992), define el término exportar, como "vender géneros a otro país."

- El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, Tomo III, Vigésima Primera Edición, define a la exportación como el "envío de mercaderías o productos del país propio a otro, o del que se menciona a uno distinto".
 - La Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 503, definía a la exportación como el "régimen aduanero por el cual se autoriza la salida legal del país, de mercaderías nacionales o nacionalizadas".
 - El Decreto Supremo N° 008-97-PCM y sus normas reglamentarias, definen lo que se entiende por exportación de servicios para efectos de los beneficios concedidos por el Decreto Ley N° 22342 a favor de la exportación no tradicional.

Al respecto, el artículo 2º del Reglamento de dicho Decreto, aprobado por Resolución ICE N° 093-89-ICE/Presidencia, modificado por Resolución ICE N° 386-90/ICE-Jefatura, señaló que debía entenderse "como exportación de servicios la prestación que de éstos se efectúe en el país o en el exterior, por personas jurídicas residentes constituidas en el país, que genere un ingreso neto de divisas, y que estén relacionadas a la agricultura, hidrología, industria..."

En base a estas definiciones puede inferirse que para la existencia de una operación de exportación, es necesario el desarrollo de una actividad (usualmente la compraventa de una mercadería) por un sujeto domiciliado en un país, a favor de otro que domicilia en un país distinto y a cambio de una contraprestación.

Partiendo de estas características, debe tenerse presente que el tratamiento dado a la exportación de bienes está condicionado a su salida física de una determinada zona aduanera, mientras que en el caso de los servicios no resulta apropiado adoptar el mismo criterio, por lo que en lugar de "sacar" un servicio al exterior, es preferible referirse a "prestar" un servicio a alguien que esté dispuesto a pagar por él en el exterior.

Debido a ello y atendiendo a que el hecho económico gravado por el Impuesto General a las Ventas es el consumo, cuando un servicio es prestado y recibido según sea el caso, por sujetos pertenecientes a distintas jurisdicciones, resulta relevante a fin de establecer a los sujetos pasivo y activo de la relación jurídico tributaria, determinar el lugar donde se produce el consumo del servicio.

Dentro del esquema elegido por nuestra legislación para gravar el consumo, se ha optado por una imposición sobre el valor agregado cuyo esquema ha sido diseñado para que el Estado recaude el importe del tributo sobre el consumo final, pero no en un solo acto sino por etapas, empleando para ello el mecanismo del "crédito fiscal" o "impuesto contra impuesto".

Esta mecánica que no tiene mayores inconvenientes cuando las operaciones del ciclo económico son efectuadas dentro de un mismo territorio; sin embargo, presenta algunos problemas cuando los sujetos intervenientes pertenecen a distintas jurisdicciones, planteándose al respecto la siguiente alternativa de solución:

- Tributación en el país de destino: con ello se pretende que el gravamen sobre el consumo final recaiga en el sujeto domiciliado en el país que recibe el servicio brindado, de tal forma que la operación constituye una exportación para el país donde fue prestado este servicio, encontrándose gravado con tasa cero, lo que permite al exportador neutralizar la incidencia de los tributos que afectaron sus adquisiciones, mediante el mecanismo "impuesto contra impuesto".
 - Tributación en el país de origen: en este caso la incidencia del tributo se da en el país exportador, produciéndose un reembolso del monto recaudado a favor del país donde se efectúa el consumo. Este mecanismo es propio de mercados comunitarios, en los cuales opera un mercado interno supranacional donde no se efectúan importaciones ni exportaciones.

De acuerdo a lo planteado por estas dos teorías, nuestra legislación optó por un esquema de "Tributación en el país de destino", por lo que a fin de poder calificar una operación como exportación de servicios, resultaba relevante determinar si el consumo de éstos se había producido en el exterior.

En tal sentido, era necesario determinar el criterio de vinculación que nuestra legislación adoptaría para gravar o inafectar el consumo final de un servicio, ya que las posiciones de otros países al respecto, comprendían:

- Criterio de territorialidad, con sus dos variantes, es decir, considerar el lugar donde era prestado el servicio o donde era utilizado el mismo.
 - Criterio del pago, considerando para ello el lugar donde se producía el pago de la contraprestación.
 - Criterio del domicilio, en el cual resulta relevante exclusivamente el domicilio de los sujetos intervenientes en la prestación de un servicio.

...

El criterio de vinculación aplicable al caso peruano, fue recién adoptado con el Decreto Supremo N° 269-91-EF, por lo que en el período comprendido hasta su entrada en vigencia, para que una operación calificara como exportación de servicios, bastaba que cumpliera con las siguientes características: (a) el servicio debía ser prestado en el país, (b) por un domiciliado, (c) a favor de un sujeto no domiciliado que estuviera ubicado en el exterior y (d) a cambio de una contraprestación, no resultando exigible un criterio de vinculación adicional, puesto que, como se ha indicado, los que planteaba el derecho comparado eran diversos, no pudiendo exigírselo al contribuyente que asumiera alguno de ellos como requisito para considerar una operación como exportación de servicios.

En el informe que sustenta la apelada, la Administración indica que "en el presente caso, la actividad desempeñada por el contribuyente consiste en contactar compradores del país para que el proveedor del exterior coloque sus productos en territorio nacional, función por la cual el no domiciliado retribuye los servicios mediante el pago de una comisión."

Continúa indicando dicho informe, que "en ese contexto, resulta evidente que la referida actividad cumple con los primeros dos requisitos antes citados (refiriéndose al artículo 33º del Decreto Supremo N° 269-91-EF), pero no con el tercero de ellos (al cual nos referiremos en el siguiente acápite)..."

Como ya se indicó, en este período no estaba vigente el mencionado Decreto Supremo, sin embargo, resulta pertinente mencionar que los "dos primeros requisitos" de su artículo 33º, cuyo cumplimiento ha sido verificado por la Administración, consistían en la prestación en el país de servicios a favor de personas no domiciliadas, las cuales pagaban una comisión a la recurrente como contraprestación.

De esta forma, ante la falta de precisión en la norma del IGV respecto a los requisitos que debía cumplir una operación para calificar como exportación de servicios, debemos concluir que la actividad desarrollada por la recurrente encuadra en una concepción razonable de lo que implica una exportación de tal naturaleza, por lo que procede dejar sin efecto los reparos formulados por los períodos anteriores a la vigencia del Decreto Supremo N° 269-91-EF.

Diciembre de 1991

A partir del 22 de noviembre de 1991 entró en vigencia el Decreto Supremo N° 269-91-EF, cuyo artículo 33º estableció que para la aplicación del artículo 28º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se consideraba como exportación de servicios la prestación que de éstos se efectuaba en el país a personas no domiciliadas y siempre que dichos servicios se hubieren utilizado económicamente en el exterior.

Como la Administración y la recurrente coinciden en que la actividad desempeñada por esta última cumple con los dos primeros requisitos, esto es, que se trata de servicios prestados en el país a favor de un no domiciliado, el tema en discusión se centra en determinar si dichos servicios fueron utilizados o no económicamente en el exterior.

Al respecto, cabe indicar que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 666, ni su Reglamento, vigentes durante el período acotado, señalaban qué debía entenderse por utilización económica en el exterior, por lo que debe recurrirse a su acepción gramatical, indicando al respecto el Diccionario de la Lengua Española, que "utilizar" significa aprovecharse de una cosa.

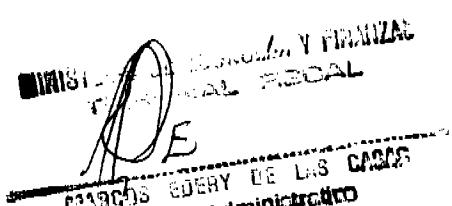
En ese orden de ideas, cuando la ley hacía referencia a "... que dichos servicios sean utilizados económicamente en el exterior", debe entenderse que se estaba refiriendo a que el aprovechamiento, es decir, el beneficio que proporcionaba este servicio, debía producirse en el exterior.

Este criterio en torno a la utilización económica, fue posteriormente recogido por el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo 29-94-EF, que en el literal d), numeral 1 del artículo 9º, establecía como un requisito para que un servicio fuera considerado como exportado, que su uso, explotación o aprovechamiento debía darse en el extranjero.

En el caso de autos, debe tenerse presente que de acuerdo a los documentos que obran entre folios 1 y 4 del expediente, la recurrente brindaba dos tipos de servicio a su comitente del exterior:

- Contactar potenciales compradores en el país e informar a su comitente del exterior, quien pagaba una retribución por dicha labor.
- Preparar cotizaciones para compradores peruanos, elaborar las órdenes de pedido y brindar toda la información necesaria a su comitente, a fin de facilitar el ingreso de la mercadería a territorio nacional, cobrando una comisión al proveedor del exterior, una vez que dichos bienes eran pagados y no existían reclamos del comprador.

Tratándose del primer tipo de servicios, el tema de la utilización económica está vinculado al beneficio inmediato que el proveedor del exterior obtenía de la información proporcionada por su representante local, referida principalmente a los potenciales compradores de su mercadería, permitiéndole asimismo disminuir sus costos de transacción para futuras operaciones con el Perú.



...

La utilización económica o aprovechamiento que el proveedor del exterior obtenía de estos servicios, se veía materializada de forma objetiva en el hecho que pagaba una retribución a su representante en el país, con prescindencia de concretar ventas de mercadería sobre la base de la información recibida. En tal sentido, como el uso de la información brindada por la recurrente a su comitente, fue económica y directamente utilizada por éste en el exterior, consideramos que los reparos formulados al respecto deben ser levantados.

Por tales motivos y considerando que está acreditado por la propia Administración que las operaciones de la recurrente cumplían además con los dos primeros requisitos previstos en el artículo 33º del Decreto Supremo N° 269-91-EF, se debe concluir que la actividad desarrollada por la recurrente, consistente en contactar potenciales compradores en el país y brindar información a su comitente del exterior a cambio de una retribución, calificaba como exportación de servicios, encontrándose por tanto inafecta al Impuesto General a las Ventas.

En cuanto al segundo tipo de servicios proporcionados por la recurrente, debemos tener presente en torno al tema de la utilización económica, que ésta se manifiesta de forma distinta de acuerdo al tipo de operación realizada y a la forma como ha sido convenida entre las partes contratantes.

Tratándose de los servicios de intermediación y asesoramiento para la colocación de mercadería en territorio nacional, obra a fojas 3 del expediente un informe presentado por la recurrente en la etapa de fiscalización, en el que indica que "una vez efectuado el pago (por el comprador local), y si no existe reclamo, el proveedor nos pagará la comisión respectiva que ha sido negociada de acuerdo con las condiciones de venta".

De acuerdo a ello, puede inferirse que convencionalmente las partes han acordado el momento en el cual la actividad de la recurrente representa un beneficio económico para su comitente y por tanto genera el pago de la comisión pactada: una vez que el comprador pagó y no efectuó reclamos por la mercadería recibida, supuesto de hecho que se verifica en territorio nacional, cuando los bienes adquiridos ya han sido importados.

Por tal motivo, consideramos que tratándose del segundo tipo de servicios brindado por la recurrente, la utilización económica se da en el país y no en el exterior, incumpliendo de esta forma el tercer requisito previsto por el artículo 33º del Decreto Supremo N° 269-91-EF para que califique como exportación de servicios.

Debe tenerse presente que si bien la actividad desarrollada por la recurrente no califica como exportación, tratándose más bien de una prestación de servicios en el país, el argumento esgrimido por aquélla respecto a que le sería aplicable la exoneración prevista en el numeral 10 del Apéndice II del Decreto Legislativo N° 666, establecida a favor de los servicios de comisión mercantil prestados en relación a ventas exoneradas o inafectas, carece de sustento en la medida que los servicios de intermediación brindados están referidos a operaciones de importación.

Debido a que los reparos efectuados respecto a las comisiones recibidas por la recurrente en el mes de diciembre de 1991, no distinguen entre los dos tipos de servicio brindados por ésta, la Administración deberá emitir nuevo pronunciamiento al respecto, considerando además el mayor crédito fiscal proveniente de los meses anteriores.

Finalmente, debe indicarse que la resolución que sea emitida en el presente caso, constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo para tal efecto ser publicada en el diario oficial "El Peruano" conforme a lo dispuesto por el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Conclusión

Por lo expuesto, soy de opinión que este Tribunal acuerde lo siguiente:

1. REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 015-4-03655 emitida el 28 de febrero de 1995, en el extremo referido a los reparos efectuados a las comisiones de la recurrente, correspondientes a los meses de agosto, setiembre y octubre de 1991, y DECLARARLA NULA E INSUBSTENTÉ respecto a lo demás que contiene, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento conforme a lo indicado en el presente dictamen.
2. DISPONER que la resolución emitida en el presente caso constituya jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo ser publicada en el diario oficial "El Peruano" conforme a lo dispuesto por el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Salvo mejor parecer,

TRIBUNAL NACIONAL



OSCAR FLORES CÁRDENAS

Vocal Informática

R.T.F. N° 001-2-2000
PG/MK/jcs.

Vocal Informática