

INFORME N.º 037-2017-SUNAT/5D0000**MATERIA:**

En el marco de una operación de exportación de bienes, en la que el comprador paga un importe por concepto de “prima fairtrade”, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Este concepto debe incluirse en la factura de exportación?
2. ¿Dicho importe se encuentra gravado con el impuesto a la renta?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, la LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-ÉF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, el Reglamento de la LIR).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En principio, debe tomarse en cuenta que el concepto de prima fairtrade se enmarca en el sistema de “comercio justo”, impulsado por la organización Fairtrade International, que busca promover el desarrollo sostenible y reducir la pobreza mediante un sistema comercial que permita a los productores alcanzar los mercados de exportación en condiciones más justas⁽¹⁾.

Para propósitos del sistema, el “productor” puede ser una organización de pequeños productores (OPP) (cooperativas, asociaciones u otro tipo de organización)⁽²⁾, o una organización de trabajo contratado (OTC), es decir, una empresa que depende de trabajadores contratados (plantaciones, fábricas, industrias manufactureras, etc.)⁽³⁾, certificadas según los criterios de comercio justo fairtrade.

A través de este sistema, cuando un producto lleva el Sello de Certificación de Comercio Justo FAIRTRADE significa que los productores y comerciantes han cumplido con los criterios del sistema. Estos criterios, entre otros aspectos, abarcan condiciones comerciales por las cuales los productos deben ser

¹ Información disponible en la página web de Fairtrade International (<https://www.fairtrade.net/es/about-fairtrade/what-is-fairtrade.html>).

² Bajo los criterios fairtrade, un pequeño productor individual no puede ser parte del sistema de comercio justo, sino solo a través de una organización capaz de realizar actividades económicas.

³ Para efectos del presente informe, restringiremos el análisis a estas modalidades.

exportados considerando un precio mínimo determinado⁴), y, además, el adquirente debe pagar una suma de dinero adicional, llamada prima fairtrade.

En el caso de las OPP, estas reciben la prima fairtrade de manera automática por la venta de sus productos bajo este sistema, sin que se exija un uso específico de tales importes, requiriéndose únicamente que la toma de decisiones y la administración de la prima sean responsables, transparentes e incluyan a todos los miembros de la organización. Así, esta suma puede utilizarse para implementar proyectos de desarrollo en la comunidad a la que pertenecen los productores (como proyectos educativos o sanitarios), o también para la mejora del negocio, invirtiendo, por ejemplo, en el aumento del rendimiento de sus procesos y la calidad de sus productos, o en sus instalaciones.

Por otro lado, respecto a las OTC, los trabajadores de la empresa serán los únicos dueños y beneficiarios de la prima fairtrade, y tendrán el poder de decidir el mejor uso de dicho monto. Para tal efecto, se requiere la constitución de un órgano legal independiente para recibir y tener posesión de estos importes, el cual deberá ser registrado por una entidad pública, y tendrá la capacidad para ser propietario de activos, establecer contratos legales y ser titular de una cuenta bancaria.

En estos casos la prima fairtrade se abona por separado de los pagos del producto y se deposita directamente en la cuenta bancaria perteneciente al órgano legal creado para tal fin. La prima beneficia a los trabajadores, sus familias y comunidades a través de proyectos que respondan a sus necesidades y preferencias, siendo que, si los trabajadores así lo deciden, hasta un 20% (o 50% excepcionalmente) del monto anual de la prima puede distribuirse entre ellos.

Como puede apreciarse, la exportación bajo los términos del sistema de comercio justo implica el pago de la prima fairtrade, que es un monto adicional al pago de los productos a cargo del comprador y cuyo titular puede ser el propio productor (en el caso de las OPP) o un tercero (el órgano legal independiente creado para el caso de las OTC).

2. Ahora bien, a efectos de dar respuesta a la primera consulta, se deberá realizar un análisis diferenciado, considerando los efectos cuando el productor es una OPP o una OTC, pues el pago y destino de la prima fairtrade es distinto según se trate de uno u otro caso.

Así, para el caso de las OPP, la prima fairtrade constituye un monto adicional al precio de los productos exportados, y forma parte del monto total a pagar por el adquirente de los bienes en la operación de exportación.

En ese sentido, el literal d) del acápite 1.1. del numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que la factura se emite en las operaciones de exportación consideradas como tales por las normas del impuesto general a las ventas.

Asimismo, el numeral 1 del artículo 8° del citado reglamento detalla la información impresa y la información no necesariamente impresa que

⁴ Este precio deberá cubrir los costos de producción sostenible. Asimismo, cuando el precio de mercado es superior al mínimo el comprador debe pagar el precio más alto. Los productores y los comerciantes también pueden negociar precios más altos sobre la base de la calidad y otros atributos.

constituyen los requisitos mínimos que deberá contener una factura, siendo que dentro de esta última información se encuentran, entre otros, los siguientes importes:

- a) Precios unitarios de los bienes vendidos o importe de la cesión en uso, o servicios prestados.
- b) Valor de venta de los bienes vendidos, importe de la cesión en uso o del servicio prestado, sin incluir los tributos que afecten la operación ni otros cargos adicionales si los hubiere.
- c) Monto discriminado de los tributos que gravan la operación y otros cargos adicionales, en su caso, indicando el nombre del tributo y/o concepto y la tasa correspondiente.
- d) Importe total de la venta, de la cesión en uso o del servicio prestado, expresado numérica y literalmente; siendo que cada factura debe ser totalizada y cerrada independientemente.

De las normas citadas fluye que la información no necesariamente impresa que se debe consignar de forma discriminada en la factura de exportación comprende los precios unitarios de los bienes vendidos, el valor de venta de estos, los cargos adicionales por la operación y el monto de los tributos (indicando el nombre del tributo y/o concepto y la tasa aplicable correspondiente), así como el importe total de la venta.

En este orden de ideas, se puede afirmar que el requisito mínimo de las facturas de exportación referido al monto discriminado de los cargos adicionales que incluye la operación, alude a que se debe consignar en dichas facturas cualquier concepto adicional al valor de venta de los bienes vendidos, que forme parte del monto que debe pagar el adquirente por la operación⁵, y que debe ser totalizado junto con los demás valores para determinar el importe total de la venta.

De lo antes señalado se tiene que es obligatorio consignar en la factura de exportación el importe que comprende el valor de la prima fairtrade, al ser un cargo adicional que debe pagar el adquirente de los bienes y que forma parte de la operación de exportación, debiendo ser totalizado junto con el valor de venta de los bienes y demás conceptos que corresponda, de ser el caso, para determinar el importe total de la venta.

En consecuencia, en caso el productor de los bienes exportados sea una OPP, este se encuentra obligado a consignar en la factura de exportación el monto discriminado que corresponde a la prima fairtrade, así como el nombre de este concepto.

Por otro lado, si el productor de la mercancía exportada es una OTC, el monto correspondiente a la prima fairtrade deberá ser pagado de forma independiente al precio de los productos. Es decir, por un lado se realizará el pago de los bienes al exportador, y, por otro, se deberá depositar en una cuenta bancaria, cuyo titular es un órgano legal independiente, la suma correspondiente a la prima fairtrade.

⁵ Podría considerarse como cargos adicionales los montos que correspondan a intereses, servicios complementarios o cualquier otro concepto que deba pagar el adquirente por la operación a que se refiere la factura.

En ese sentido, debe tomarse en cuenta que el artículo 1° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que estos son documentos que acreditan la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Así pues, habida cuenta que entre el comprador de los bienes y la entidad que recibe el monto de la prima, no se verifica una transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, no corresponde que por tal concepto se emita un comprobante de pago.

Asimismo, en estos casos, la factura emitida por el exportador de los bienes no deberá contener el importe correspondiente a la prima fairtrade, pues este concepto corresponde a un pago independiente a un tercero, siendo que el exportador no recibirá ni será titular de la prima fairtrade.

Por tanto, si el productor de la mercancía exportada es una OTC, la entidad que recibe el monto de la prima fairtrade no tendrá la obligación de emitir un comprobante de pago por dicho concepto, el cual, tampoco deberá incluirse en la factura de exportación.

3. En cuanto a la segunda consulta, debe tenerse presente que, de acuerdo con el artículo 1° de la LIR, el impuesto a la renta grava:
 - a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos⁽⁶⁾.
 - b) Las ganancias de capital⁽⁷⁾.
 - c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley.
 - d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la referida ley.

En ese sentido, a efectos de determinar si la prima fairtrade que recibe una OPP, o un tercero (cuando la exportación la realiza una OTC), según corresponda, constituye renta afecta para estos, será necesario verificar si tales ingresos se encuentran comprendidos en alguno de los referidos supuestos.

Sobre el particular, en lo que respecta a las OPP, como se ha indicado en el acápite 1 del presente informe, la prima fairtrade constituye un pago adicional que recibe por la venta de sus productos bajo el sistema de comercio justo, siendo, por tanto, un monto que recibe por la actividad que constituye el giro de su negocio.

En consecuencia, se puede afirmar que el ingreso proveniente de la prima fairtrade se genera como resultado de la actividad empresarial de la OPP,

⁶ La citada norma adopta el criterio conocido en doctrina como “renta producto”, por el cual se considera como renta gravada con el impuesto a aquella que proviene de una fuente durable (es decir, la que sobreviva a la generación de la renta) que es susceptible de generar ingresos periódicos (que se verifica cuando la fuente tiene la mera potencialidad de volver a generar la renta).

⁷ El artículo 2° de la LIR indica que, para efectos de dicha ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital; entendiéndose por estos a los bienes que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o empresa.

consistente en la producción de bienes para su exportación bajo el sistema de comercio justo. Esta actividad empresarial es la que constituye la fuente productora de la renta bajo análisis, siendo que sobrevive a la generación de la renta, lo que demuestra su carácter durable, y tiene la potencialidad de volver a generarla, denotando de esta manera la susceptibilidad de generar ingresos periódicos.

A mayor abundamiento, el artículo 28° de la LIR establece que son rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas del comercio y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Así pues, siendo la prima fairtrade una renta proveniente de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, constituida por la actividad empresarial de la OPP, consistente en la producción y exportación de bienes, se puede sostener que el ingreso que se genera por dicho concepto se encuentra afecto al impuesto a la renta de tercera categoría.

Consecuentemente, el importe que paga el comprador a una OPP por concepto de prima fairtrade en una exportación, se encontrará gravado con el impuesto a la renta para esta.

Por otro lado, en el caso que el productor sea una OTC, la prima fairtrade se abona directamente a una cuenta bancaria cuyo titular es un órgano independiente, legalmente constituido y registrado por una entidad pública, con capacidad para ser propietario de activos y establecer contratos legales.

Como puede apreciarse, dicho órgano legal podrá ejercer el derecho a la propiedad, así como celebrar actos jurídicos que impliquen el nacimiento de obligaciones, por lo cual, deberá constituirse como una persona jurídica para ostentar las capacidades de goce y ejercicio de todos los derechos reconocidos legalmente, siendo por tanto, de acuerdo con el artículo 14° de la LIR⁽⁸⁾, un contribuyente del impuesto a la renta, salvo que se constituya como alguna de las entidades previstas en los incisos c) y d) del artículo 18° de la referida ley⁽⁹⁾, en cuyo caso no será considerado como sujeto pasivo del impuesto.

Ahora bien, el penúltimo párrafo del artículo 3° de la LIR establece que constituye renta gravada de las empresas⁽¹⁰⁾ cualquier ganancia o ingreso

⁸ El artículo 14° de la LIR establece que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas.

⁹ Según lo dispuesto en el inciso b) del artículo 18° de la LIR, no son sujetos pasivos del impuesto las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia.

Por su parte, el inciso c) del mismo artículo señala que no son sujetos pasivos del impuesto las entidades de auxilio mutuo.

¹⁰ El segundo párrafo del inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la LIR indica que el término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial. Asimismo, el inciso e) del artículo 28° de la LIR señala que son rentas de tercera categoría las demás rentas (no contenidas en los otros incisos) que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la LIR.

derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente. Según el inciso g) del artículo 1° del Reglamento de la LIR, dicha ganancia o ingreso se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones; en consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor.

Por otro lado, deberá tomarse en cuenta, de acuerdo con el primer párrafo del inciso b) del artículo 19° de la LIR, que si las rentas corresponden a fundaciones afectas o asociaciones sin fines de lucro que cumplen con las condiciones y fines a que se refiere tal inciso, dichas rentas se encontrarán exoneradas del impuesto hasta el 31.12.2018⁽¹¹⁾.

De las normas citadas fluye que, el ingreso que obtiene la persona jurídica que recibe el importe de la prima fairtrade del comprador de los bienes, se encontrará gravado con el impuesto a la renta al constituir una transferencia a título gratuito, en la que las partes intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones, a menos que dicha persona jurídica se encuentre en alguno de los supuestos de inafectación del impuesto previstos en los incisos c) y d) del artículo 18° de la LIR, o que las rentas se encuentren exoneradas según lo establecido en el inciso b) del artículo 19° de la misma norma.

Por tanto, cuando el productor de los bienes exportados es una OTC, la suma que paga el comprador por concepto de prima fairtrade se encontrará gravada con el impuesto a la renta para la persona jurídica que recibe dichos importes, salvo que se trate de un sujeto inafecto del impuesto, o que las rentas que se generen se encuentren exoneradas.

CONCLUSIONES:

En el marco de una operación de exportación de bienes, en la que el comprador paga un importe por concepto de prima fairtrade:

1. En caso el productor de los bienes exportados sea una OPP, este se encuentra obligado a consignar en la factura de exportación el monto discriminado que corresponde a la prima fairtrade, así como el nombre de tal concepto.

Si el productor de la mercancía exportada es una OTC, la entidad que recibe el monto de la prima fairtrade no tendrá la obligación de emitir un comprobante de pago por dicho concepto, el cual, tampoco deberá incluirse en la factura de exportación.

¹¹ El primer párrafo del mencionado inciso establece que están exonerados del impuesto, hasta el 31.12.2018, las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales y/o de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas, y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en dicho inciso.

2. El importe que paga el comprador a una OPP por concepto de prima fairtrade en una exportación, se encontrará gravado con el impuesto a la renta para esta.

Cuando el productor de los bienes exportados es una OTC, la suma que paga el comprador por concepto de prima fairtrade se encontrará gravada con el impuesto a la renta para la persona jurídica que recibe dichos importes, salvo que se trate de un sujeto inafecto del impuesto, conforme a los incisos c) y d) del artículo 18° de la LIR, o que las rentas que se generen se encuentren exoneradas, según el inciso b) del artículo 19° de dicha ley.

Lima, 27 MAR. 2017

Original firmado por:

FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA

Intendente Nacional (e)

Intendencia Nacional Jurídica

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE

DESARROLLO ESTRATÉGICO

edh

CT0098-2017/CT0107-2017

COMPROBANTES DE PAGO/IMPUESTO A LA RENTA – Prima fairtrade