



INFORME N.º 018-2017-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En el caso de la entrega de fondos no reembolsables por parte de un operador privado a las empresas que acceden a ellos mediante concurso para el cofinanciamiento de los proyectos que les permitirán incrementar sus exportaciones, en el marco del Programa de Apoyo a la Internacionalización (PAI) de las empresas con cargo al Fondo MIPYME, se consulta lo siguiente en relación con las obligaciones tributarias de las aludidas empresas por la transferencia de los fondos no reembolsables:

1. ¿Deben emitir comprobante de pago?
2. ¿La transferencia se encuentra afecta al impuesto a la renta o a algún otro tributo?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 30230, Ley que establece medidas tributarias, simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país, publicada el 12.7.2014 y norma modificatoria.
- Reglamento del Fondo MIPYME, aprobado por el Decreto Supremo N.º 060-2015-EF, publicado el 24.3.2015 y norma modificatoria.
- Reglamento Operativo del PAI, aprobado por Resolución Ministerial N.º 147-2016-EF/15, publicada el 7.5.2016.
- Texto Único Ordenado (TUO) 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, "LIR").
- TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, "Ley del IGV").
- TUO de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por el Decreto Supremo N.º 150-2007-EF, publicado el 23.9.2007 y normas modificatorias (en adelante, Ley del ITF).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante, RCP).

ANÁLISIS:

1. El numeral 30.1 del artículo 30° de la Ley N.° 30230 crea el Fondo MIPYME por un monto de hasta S/ 600 000 000,00 (seiscientos millones y 00/100 soles), y establece que de ellos S/ 100 000 000,00 (cien millones y 00/100 soles) serán destinados a incrementar la productividad de las MIPYME a través de instrumentos para difusión tecnológica, innovación empresarial y mejora de la gestión y encadenamientos productivos y acceso a mercados, a través de instrumentos de servicios no financieros con entidades públicas o privadas⁽¹⁾.

Con esa finalidad, el numeral 30.5 de dicho artículo autoriza al Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) a través de la Dirección General de Endeudamiento y Tesoro Público (DGETP) para constituir el depósito en la cuenta correspondiente hasta por el monto señalado en su numeral 30.1, con cargo al monto del gasto devengado no pagado al 28.2.2014 y que corresponde a ejercicios fiscales de años anteriores.

Por otra parte, el numeral 30.6 del mismo artículo establece que el Fondo MIPYME será administrado en fideicomiso por la Corporación Financiera de Desarrollo S.A. – COFIDE, en los términos y condiciones que disponga el reglamento que se apruebe por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas y el Ministro de la Producción.

Al respecto, el artículo 31° de la indicada ley autoriza a la DGETP del MEF a suscribir un contrato de fideicomiso con COFIDE, el mismo que se aprobaría mediante resolución ministerial de economía y finanzas⁽²⁾.

Asimismo, el artículo 4° del Reglamento del Fondo MIPYME dispone que con los recursos señalados en el numeral 3.1. de su artículo precedente⁽³⁾, el MEF, a través de la DGETP, constituye un patrimonio fideicometido, para lo cual transfiere en dominio fiduciario dichos recursos en moneda nacional, para que estos sean administrados por COFIDE, en calidad de fiduciario. Tales recursos se mantienen en activos financieros en la forma establecida en el contrato de fideicomiso respectivo.

Además, el artículo 11° del citado reglamento establece que concluido el plazo de vigencia del Fondo, COFIDE transferirá los recursos remanentes

¹ Cabe señalar que conforme al artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1223 que fortalece el Fondo MIPYME, publicado el 25.9.2015, adicionalmente a lo establecido en el artículo 30° de la Ley N.° 30230, son recursos del Fondo MIPYME, los ingresos que genere la administración de sus propios recursos y las donaciones y otras contribuciones no reembolsables de los gobiernos, organismos internacionales, fundaciones y otros, así como los provenientes de la cooperación técnica internacional no reembolsable.

² Dicho contrato fue aprobado mediante Resolución Ministerial N.° 180-2015-EF, publicada el 26.5.2015.

³ El cual alude a los recursos detallados en el numeral 30.1 del artículo 30° de la Ley N.° 30230, antes citado.

que componen el patrimonio fideicometido al Tesoro Público, a la cuenta que determine la DGETP.

Fluye de lo anterior que en el fideicomiso bajo comentario se transfieren fondos públicos⁽⁴⁾, los que mantienen su calidad de tales al constituir dicho fideicomiso solo una herramienta para la gestión de los fondos o recursos asignados, lo cual se verifica cuando se establece que, concluido el plazo de vigencia del Fondo MIPYME, los recursos remanentes que componen el patrimonio fideicometido se transfieren al Tesoro Público⁽⁵⁾.

2. De otro lado, el artículo 18° del Reglamento del Fondo MIPYME señala que las entidades operadoras de instrumentos de servicios no financieros⁽⁶⁾ deberán suscribir con COFIDE un convenio para canalizar los recursos del patrimonio fideicometido, en el que se establecen las condiciones del uso de los recursos del patrimonio fideicometido, las características del servicio que brindarán a los beneficiarios finales⁽⁷⁾ y demás condiciones del financiamiento no reembolsable que brinda COFIDE, según lo establecido en el Reglamento Operativo respectivo⁽⁸⁾.

⁴ Según el artículo 15° de la Ley N.° 28112, Ley marco de la Administración Financiera del Sector Público (publicada el 28.11.2003 y normas modificatorias), son fondos públicos, sin excepción, los ingresos de naturaleza tributaria, no tributaria o por financiamiento que sirven para financiar todos los gastos del Presupuesto del Sector Público.

Los fondos públicos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 10° del TUO de la Ley N.° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto (aprobado por Decreto Supremo N.° 304-2012-EF, publicado el 30.12.2012 y normas modificatorias), se orientan a la atención de los gastos que genere el cumplimiento de sus fines, independientemente de la fuente de financiamiento de donde provengan.

⁵ De acuerdo con el séptimo principio general del Título Preliminar de la Ley N.° 28112, el Tesoro Público centraliza, custodia y canaliza los fondos y valores de la Hacienda Pública.

⁶ Para tal efecto, el artículo 2° de dicho reglamento define como tal a las organizaciones públicas o privadas elegibles que operen instrumentos para la provisión de servicios no financieros a favor de las MIPYME (inciso d).

Según lo previsto en el mismo artículo 2°, se entiende por “instrumento” al mecanismo de apoyo estatal de manera directa o indirecta para servicios financieros o no financieros con recursos del Fondo destinados a mejorar la productividad y competitividad de las MIPYME (inciso f); y por “servicios no financieros”, a los servicios de difusión tecnológica, innovación empresarial y mejora de la gestión, encadenamientos productivos y acceso a mercados (inciso l).

⁷ Que son las MIPYME elegibles que tengan necesidades de apoyo a través de instrumentos financieros y no financieros para incrementar su productividad y promover su crecimiento sostenido [inciso a) del artículo 2° de dicho reglamento].

Se considera MIPYME a la micro, pequeña y mediana empresa constituida por una persona natural o jurídica, bajo cualquier forma de organización o gestión empresarial contemplada en la legislación vigente, que cumple con las características establecidas en el artículo 5° del TUO de la Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial, aprobado por Decreto Supremo N.° 013-2013-PRODUCE, o norma que la modifique o sustituya [inciso g) del artículo 2° del mismo reglamento].

⁸ El Reglamento Operativo del Instrumento es el documento que contiene objetivos, presupuesto, términos, condiciones, características, requisitos, niveles de riesgo, y/o procedimientos, entre otros aspectos de un instrumento [inciso i) del artículo 2° del Reglamento del Fondo MIPYME].

Asimismo, el artículo 2° del Decreto Supremo N.° 060-2015-EF que aprueba el reglamento antes mencionado, dispone que por resolución ministerial del MEF se aprobarán los reglamentos operativos del Fondo MIPYME así como sus modificaciones.

Así pues, mediante Resolución Ministerial N.° 147-2016-EF/15 se aprueba el Reglamento Operativo del PAI, cuyo objeto es establecer disposiciones para el financiamiento y operación de proyectos aplicables al PAI de las empresas con cargo al Fondo MIPYME.

El citado reglamento señala que el PAI es un instrumento operativo de cofinanciamiento de actividades orientadas a fortalecer, promover e incentivar el proceso de internacionalización de las MIPYME peruanas; y que dicho programa se enmarca dentro del Plan Estratégico Nacional Exportador 2025 (PENX 2025), como uno de los instrumentos de apoyo para la internacionalización de la MIPYME, mediante fondos concursables para el financiamiento de proyectos de comercio exterior (numerales 3.1 y 3.2 de su artículo 3°).

Según el inciso b) del numeral 7.2 del artículo 7° del referido reglamento, es función de COFIDE, en el marco del PAI, transferir los recursos del Fondo MIPYME al Operador⁽⁹⁾ de acuerdo a los términos del Convenio, para que este administre su transferencia progresiva a los beneficiarios.

Adicionalmente, el inciso e) del artículo 2° del indicado reglamento define como contrato de recursos no reembolsables (CRNR) al documento suscrito entre el Operador del PAI, COFIDE y los beneficiarios⁽¹⁰⁾ según la modalidad de apoyo que corresponda⁽¹¹⁾, en el que se establecen como mínimo los objetivos, metas, montos de cofinanciamiento y contrapartida, plazos, formas de ejecución, condiciones para las transferencias, obligaciones de proveer información y resultados esperados de cada iniciativa de internacionalización seleccionada.

A su vez, el artículo 16° del reglamento en cuestión establece que los recursos no reembolsables otorgados por el PAI para la ejecución de cada iniciativa de internacionalización seleccionada se destinarán solo al cofinanciamiento de los gastos elegibles de cada componente de acuerdo a los montos y porcentajes que en dicho artículo se indican.

⁹ Conforme al inciso m) del artículo 2° de este reglamento, el Operador (del PAI) es la entidad o persona jurídica privada seleccionada por MINCETUR, responsable de gestionar el PAI de acuerdo con lo establecido en el Reglamento Operativo del PAI y el Convenio que suscriba dicha entidad con COFIDE.

¹⁰ Que son, según el inciso a) del mismo artículo, las micro, pequeñas y medianas empresas que participan de manera individual o grupal, cuyas iniciativas de internacionalización han sido seleccionadas.

¹¹ Conforme al inciso k) del indicado artículo, se contemplan 4 modalidades de internacionalización, que son: el potenciamiento de exportaciones, licitaciones y alianzas estratégicas, franquicias e implantación comercial.

Asimismo, el artículo 43° del mencionado reglamento señala que se requiere que el beneficiario del PAI firme un CRNR en virtud del cual se comprometa a cumplir las funciones específicas bajo cada modalidad elegida como ayuda para la internacionalización y a entregar al Operador, información periódica que permita a dicha entidad efectuar un adecuado control y seguimiento del avance del proyecto realizado. El beneficiario se compromete también a entregar información relevante hasta la finalización del contrato y luego de la culminación de este, en el plazo establecido por el Operador, a fin de que se realice la evaluación del programa acorde con los indicadores del programa propuesto.

Al respecto, el artículo 44° de dicho reglamento establece que a fin de dotar al Operador con los instrumentos necesarios para velar por el adecuado funcionamiento del PAI, este podrá determinar la resolución de un contrato cuando verifique la falta de cumplimiento de lo allí establecido, por causas imputables a los participantes.

Tal como se desprende de las normas antes citadas:

- El PAI es un instrumento operativo de cofinanciamiento de actividades orientadas a fortalecer, promover e incentivar la internacionalización de las MIPYME peruanas mediante fondos concursables, con cargo al Fondo MIPYME⁽¹²⁾; que se enmarca dentro del Plan Estratégico Nacional Exportador 2025 (PENX 2025), como uno de los instrumentos de apoyo para la internacionalización de la MIPYME.
- Es función de COFIDE, en el marco del PAI, transferir los recursos del Fondo MIPYME al Operador para que este administre su transferencia progresiva a los beneficiarios.
- Los beneficiarios del PAI deben firmar un CRNR (conjuntamente con el Operador y COFIDE según la modalidad de apoyo que corresponda) que los compromete a cumplir funciones específicas y a entregar al Operador información relevante con la finalidad de que este evalúe el programa.
- Los recursos no reembolsables se destinarán solo al cofinanciamiento de los gastos elegibles de cada componente de acuerdo a los montos y porcentajes que en el artículo 16° del Reglamento Operativo del PAI se indica.
- El incumplimiento de lo establecido en el CRNR puede dar lugar a su resolución por parte del Operador.

Teniendo en cuenta lo señalado, se puede afirmar que los desembolsos efectuados en el marco de los CRNR bajo análisis son recibidos por los

¹² El cual constituye un fondo público.

beneficiarios en el marco del PAI, que forma parte del Plan Estratégico Nacional Exportador 2025 (PENX 2025), como uno de los instrumentos de apoyo para la internacionalización de la MIPYME, y cuya entrega ha sido establecida normativamente⁽¹³⁾, siendo que no constituye retribución por alguna prestación a cargo de sus beneficiarios.

3. Así pues, en relación con la primera consulta, se tiene que, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1 del artículo 6° del RCP, están obligados a emitir comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencias de bienes a título gratuito u oneroso (acápito 1.1); o que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso (acápito 1.2).

Por tanto, dado que los recursos que en el marco de un CRNR recibe un beneficiario del PAI no constituyen la retribución por la prestación de un servicio ni por la transferencia de un bien, dicho beneficiario no está obligado a emitir comprobantes de pago por los fondos no reembolsables que reciba del Operador.

4. En lo que respecta al IGV, cabe indicar que según lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley del IGV, este impuesto grava la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios⁽¹⁴⁾ en el país, los contratos de construcción y la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

En ese sentido, puesto que los desembolsos recibidos por los beneficiarios del PAI no constituyen la retribución por la realización de alguna operación gravada con el IGV, la entrega de tales montos no está afecta al IGV.

5. En cuanto a la aplicación del impuesto a la renta, es preciso señalar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1° de la LIR, este impuesto 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.

¹³ Para el cofinanciamiento de los gastos elegibles para la elaboración y ejecución del plan de internacionalización seleccionado, sea bajo la modalidad de potenciamiento de exportaciones, licitaciones y alianzas estratégicas, franquicias o implantación comercial.

¹⁴ Conforme al numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la Ley del IGV, para efectos de este impuesto, debe entenderse por servicio a 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, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. Agrega el referido inciso que también se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el reglamento de dicha ley.

- b) Las ganancias de capital⁽¹⁵⁾.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley⁽¹⁶⁾.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la referida ley.

Así pues, toda vez que los ingresos recibidos por los beneficiarios del PAI forman parte del Plan Estratégico Nacional Exportador 2025 (PENX 2025), como uno de los instrumentos de apoyo para la internacionalización de la MIPYME, cuya entrega ha sido establecida normativamente, y que no constituyen retribución por alguna prestación a cargo de sus beneficiarios, dichos ingresos no califican como renta gravada con el impuesto a la renta al no encontrarse comprendidos en ninguno de los supuestos antes mencionados.

En efecto, dichos ingresos no provienen de la explotación de una fuente, ni de operaciones con terceros, ni constituyen ganancias de capital ni rentas imputadas. En consecuencia, los referidos ingresos no se encuentran afectos al impuesto a la renta.

6. Finalmente, en el caso del ITF, cabe indicar que mediante el artículo 9° de la Ley del ITF se crea con carácter temporal este impuesto, el cual grava las operaciones en moneda nacional o extranjera detalladas en dicho artículo⁽¹⁷⁾.

Así, la Ley del ITF dispone que dicho impuesto grava la acreditación o débito realizados en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las empresas del Sistema Financiero (ESF), excepto la acreditación, débito o transferencia entre cuentas de un mismo titular mantenidas en una misma ESF o entre sus cuentas mantenidas en diferentes ESF [inciso a) de su artículo 9°]; y que la obligación tributaria nace al efectuarse la acreditación o débito en dichas cuentas [inciso a) de su artículo 14°].

¹⁵ Según lo dispuesto en el artículo 2° de la LIR, para efectos de esta ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

¹⁶ De acuerdo con lo señalado en el penúltimo párrafo del artículo 3° de la LIR, en concordancia con el inciso g) del artículo 1° de su Reglamento (aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias), constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros; considerándose como tal 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.

¹⁷ No obstante, debe tenerse en cuenta que el Apéndice de la citada ley contiene un listado de operaciones exoneradas del ITF.

Por su parte, el inciso a) del artículo 15° de dicha ley, establece que son contribuyentes del ITF, los titulares de las cuentas a que se refiere el inciso a) del artículo 9°.

Añade el citado inciso que tratándose de cuentas abiertas a nombre de más de una persona, ya sea en forma mancomunada o solidaria, se considerará como titular de la cuenta a la persona natural o jurídica, sociedad conyugal, sucesión indivisa, asociación de hecho de profesionales, comunidad de bienes, fondos mutuos de inversión en valores, fondos de inversión, fideicomisos de titulización, el fideicomitente en los fideicomisos bancarios, consorcio, joint venture u otra forma de contrato de colaboración empresarial que lleve contabilidad independiente cuyo nombre figure en primer lugar.

Como se puede apreciar, este impuesto grava los débitos y acreditaciones realizados en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las ESF, salvo que se configure algún supuesto de inafectación⁽¹⁸⁾ o exoneración establecido en la ley; siendo que el contribuyente será el titular de la cuenta respectiva, conforme a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 15° de la Ley del ITF.

En ese sentido, los beneficiarios del PAI se encuentran afectos al ITF, en calidad de contribuyentes, por la acreditación o débito realizado en sus cuentas en las ESF.

CONCLUSIONES:

1. Los beneficiarios del PAI no están obligados a emitir comprobantes de pago por los fondos no reembolsables que reciban del Operador.
2. La transferencia de dichos fondos no reembolsables no se encuentra afecta al IGV ni al impuesto a la renta. Sin embargo, sí se encuentra gravada con el ITF.

Lima, 16 FEB. 2017

**ORIGINAL FIRMADO POR
FELIPE EDUARDO IANNAcone SILVA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO**

mfc
CT0027-2017
CT0031-2017

Comprobantes de pago/Impuesto a la renta/Impuesto general a las ventas/ITF. Fondos no reembolsables provenientes del Fondo MIPYME.

¹⁸ El aludido inciso a) del artículo 9°, tal como se ha señalado, establece que no se encuentra gravada con el ITF la acreditación, débito o transferencia entre cuentas de un mismo titular mantenidas en una misma ESF o entre sus cuentas mantenidas en diferentes ESF.