

INFORME N.º 002-2021-SUNAT/7T0000

MATERIA:

En relación con el beneficio de la tasa reducida del impuesto a la renta establecido en la sexta disposición complementaria final (DCF) de la Ley General de Acuicultura que hace referencia al artículo 4 de la Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, Ley N.º 27360, se consulta lo siguiente:

1. ¿Las empresas que se dedicaban a las actividades de acuicultura que obtenían por lo menos el 80% de sus ingresos de tales actividades podían gozar de dicho beneficio por la totalidad de sus ingresos?
2. ¿Las empresas que realizaban por encargo la actividad de procesamiento primario de especies cultivadas por tercero podían gozar del referido beneficio?
3. ¿Las empresas que cultivaban y cosechaban las especies hidrobiológicas para luego someterlas a un proceso de congelado para exportación podían gozar del mencionado beneficio?
4. ¿Las empresas que por encargo realizaban el procesamiento primario y congelado de especies pertenecientes a terceros podían gozar del beneficio en mención?

BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo que aprueba la Ley General de Acuicultura, Decreto Legislativo N.º 1195, publicado el 30.8.2015 y normas modificatorias (en adelante, LGA).
- Reglamento de la Ley General de Acuicultura, aprobado por Decreto Supremo N.º 003-2016-PRODUCE, publicado el 25.3.2016 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LGA).
- Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario, Ley N.º 27360, publicada el 31.10.2000 y normas modificatorias (en adelante, LNPSA).
- Ley que deroga la Ley N.º 27360, Ley que aprueba las normas de promoción del sector agrario, y el Decreto de Urgencia N.º 043-2019, modifica la Ley N.º 27360, para promover y mejorar las condiciones para el desarrollo de la actividad agraria, Ley N.º 31087, publicada el 6.12.2020.

ANÁLISIS:

1. La sexta DCF de la LGA establece que se aplique, a las actividades de la acuicultura, lo dispuesto en el artículo 4 de la LNPSA.

Cabe señalar que mediante el artículo único de la Ley N.º 31087 se derogó la LNPSA, por lo que el presente informe se circunscribe al periodo en el cual se encontraba vigente la referida LNPSA.

Así, durante la vigencia de la LNPSA se tiene que su artículo 4 disponía que se aplicara la tasa de 15% (quince por ciento) sobre la renta, para efecto del



impuesto a la renta, correspondiente a rentas de tercera categoría, a las personas naturales o jurídicas comprendidas en los alcances del referido dispositivo, de acuerdo a las normas reguladas mediante Decreto Legislativo N.º 774 y demás normas modificatorias⁽¹⁾.

Según el artículo 2 de la ley LNPSA, estaban comprendidas en sus alcances las personas naturales o jurídicas que desarrollaban cultivos y/o crianzas, con excepción de la industria forestal, entre otros; precisándose en el numeral 1 del artículo 2 de su Reglamento, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 049-2002-AG, que se entendería que el beneficiario realizaba principalmente la actividad de cultivo, crianza y/o agroindustrial, cuando los ingresos netos por otras actividades no comprendidas en los beneficios establecidos por la Ley, se presumiera que no superarían en conjunto, el veinte por ciento (20%) del total de sus ingresos netos anuales proyectados.

Ahora bien, en cuanto al ámbito de aplicación de la LGA, el artículo 5 de dicha ley establece que las disposiciones contenidas en ella, así como en sus normas complementarias y reglamentarias, son de obligatorio cumplimiento para toda persona natural o jurídica, pública o privada, vinculada a la actividad o al desarrollo de la acuicultura en territorio nacional.

Por su parte, el artículo 6 de la LGA define a la acuicultura como el cultivo de organismos acuáticos, que implica la intervención en el proceso de cría para aumentar la producción, como fuente de alimentación, empleo e ingresos, optimizando los beneficios económicos en armonía con la preservación del ambiente y la conservación de la biodiversidad, el uso óptimo de los recursos naturales y del territorio; garantizando la propiedad individual o colectiva del recurso cultivado.

De las normas citadas se tiene que la aplicación de la tasa de 15% sobre la renta neta, para efecto de la determinación del impuesto a la renta a que se refería el artículo 4 de la LNPSA, se hizo extensiva a toda persona natural o jurídica, pública o privada, vinculada a la actividad o al desarrollo de la acuicultura en el territorio nacional.

Asimismo, cabe señalar que la LGA no hace mención a otro dispositivo legal como referencia para la aplicación del beneficio de la tasa del 15% para la determinación del impuesto a la renta⁽²⁾.

¹ Dicho decreto legislativo contenía la entonces Ley del Impuesto a la Renta, cuyo actual Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

² Cabe referir que, a diferencia de la LGA, la Ley de Promoción y Desarrollo de la Acuicultura (LPDA - Derogada por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N.º 1195, publicada el 26.5.2001), en su artículo 26 establecía que era de aplicación a la actividad de la acuicultura, entre otros, lo dispuesto en el párrafo 4.1 del artículo 4 de la LNPSA, conforme a lo que estableciera el reglamento de aquella ley. Reglamento (Decreto Supremo N.º 030-2001-PE, derogado el 25.03.2016 por el Literal a) de la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Supremo N.º 003-2016-PRODUCE) que en su artículo 71 señalaba que *“Conforme a lo establecido en el Artículo 26 de la Ley, es aplicable a las personas naturales y jurídicas comprendidas en el presente Reglamento, la tasa de 15% sobre la renta, para efecto del Impuesto a la Renta, correspondiente a rentas de tercera categoría, de conformidad con las normas contenidas en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, sus normas reglamentarias y modificatorias, así como las normas reglamentarias de la Ley N.º 27360, Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario”*.

Al respecto, cabe indicar que esta Administración Tributaria señaló en el Informe N.º 240-2002-SUNAT/K00000 (disponible en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i2402002.htm>)

2. Al respecto, se tiene que de conformidad con lo previsto en el literal b) de la Norma IV del TUO del Código Tributario⁽³⁾, que recoge el Principio de Legalidad y Reserva de Ley, solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

Por su parte, el segundo párrafo de la Norma VIII del mismo cuerpo legal establece que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley

En tal sentido, de las normas citadas se desprende que si bien la tasa de 15% sobre la renta neta, para efecto de la determinación del impuesto a la renta a que se refería el artículo 4 de la LNPSA, resultaba aplicable a las actividades de acuicultura establecidas en la LGA, ello no suponía que las normas reglamentarias y complementarias de la LNPSA dictadas respecto de las condiciones y requisitos para tener derecho a esa tasa resultarían de aplicación a las actividades de acuicultura, en la medida en que no existía disposición legal que así lo estableciera.

Por lo tanto, para efecto de la determinación del impuesto a la renta y durante la vigencia de la LNPSA, las personas naturales o jurídicas que desarrollaron actividades de acuicultura, así como las actividades de poblamiento y repoblamiento en lo que corresponda, aplicaban la tasa de 15% sobre la renta neta.

En consecuencia, respecto de la primera consulta se tiene que solo las empresas que se dedicaron a las actividades de acuicultura en exclusividad podían gozar del beneficio de la tasa reducida del impuesto a la renta establecido en la sexta DCF de la LGA, durante la vigencia de la LNPSA.

3. Con relación a la segunda, tercera y cuarta consultas, debe determinarse, en principio, qué debía entenderse por actividades de acuicultura, toda vez que la aplicación de la tasa de 15% sobre la renta neta, para efecto de la determinación del impuesto a la renta, a que se refería el artículo 4 de la LNPSA, se hizo extensiva a las actividades que califican como tales.

Al respecto, el inciso c) del artículo 4 de la LGA señala como actividad acuícola al conjunto de elementos interactuantes para la obtención de recursos hidrobiológicos provenientes de cultivo, la misma que incluye todas sus fases productivas.

El artículo 7 de la norma en referencia establece que las actividades que comprende la acuicultura son: la selección y acondicionamiento del medio, obtención o producción de semilla, siembra, cultivo, cosecha, procesamiento primario, investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

Por su parte, el inciso o) del artículo 4 de la referida ley define al "procesamiento primario" señalando que ello alude a cuando la especie

que cuando la LPDA remitió a los beneficios bajo comentario contemplados en la LNPSA, dicha remisión incluyó la aplicación de las normas reglamentarias que atañían a tales beneficios, lo que no ocurre con la actual LGA.

³ Cuyo Texto único Ordenado fue aprobado por decreto Supremo N.º 133-2013-EF.



hidrobiológica proveniente del cultivo es sometida a un tratamiento previo de desvalvado, descabezado, eviscerado, fileteado y limpieza, bajo acciones de manipuleo y condiciones de temperatura, higiene y otras que sean aplicables, orientadas únicamente a la obtención de productos al estado fresco y refrigerado; antes de ser sometido al proceso de congelado, envasado o curado con fines de conservación y comercialización.

En el mismo sentido, el inciso f) del artículo 9 del Reglamento de la LGA señala que las actividades de acuicultura comprenden, entre otras, el “Procesamiento primario”, entendido como el tratamiento previo de desvalvado, descabezado, eviscerado, fileteado, secado, picado y limpieza, bajo acciones de manipuleo y condiciones de temperatura, higiene y otras que sean aplicables, únicamente a la obtención de productos al estado fresco y refrigerado; antes de ser sometido al proceso de congelado, envasado o curado, con fines de conservación y comercialización.

De las normas citadas se tiene que:

- a) Las actividades de acuicultura comprenden, entre otras, las actividades cultivo, cosecha y procesamiento primario de especies y recursos hidrobiológicos.
- b) El procesamiento primario no comprende al proceso de congelado, pues este es una actividad posterior a aquel, toda vez que dicho procesamiento primario se agota con la obtención de productos al estado fresco y refrigerado.
- c) Las actividades de acuicultura comprenden una serie de actividades, no fluyendo de la normativa citada el que la persona natural o jurídica que las realice tenga que desarrollar todas estas para estar comprendidas bajo el ámbito de la LGA.
- d) Si bien la normativa bajo análisis ha establecido que el procesamiento primario se efectúe sobre especies hidrobiológicas, no exige que estas sean cultivadas por el propio sujeto que realiza dicho procesamiento, quien, en tal sentido y para efectos de la aplicación de dicha normativa, podrá realizar el procesamiento primario tanto de productos propios como ajenos (por encargo).

Considerando lo antes señalado, se puede afirmar, en relación con el beneficio de la tasa reducida del impuesto a la renta establecido en la sexta DCF de la LGA, que, durante la vigencia de la LNPSA:

- a) Las empresas que realizaban por encargo la actividad de procesamiento primario de especies cultivadas por tercero podían gozar del referido beneficio.
- b) No podían gozar del beneficio en cuestión:
 - 1) Las empresas que cultivaban y cosechaban las especies hidrobiológicas para luego someterlas a un proceso de congelado para exportación.
 - 2) Las empresas que por encargo realizaban el procesamiento primario y congelado de especies pertenecientes a terceros.

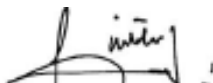


CONCLUSIONES:

En relación con el beneficio de la tasa reducida del impuesto a la renta establecido en la sexta DCF de la LGA, durante la vigencia de la LNPSA:

1. Solo las empresas que se dedicaban a las actividades de acuicultura en exclusividad podían gozar de dicho beneficio.
2. Las empresas que realizaban por encargo la actividad de procesamiento primario de especies cultivadas por tercero podían gozar del referido beneficio.
3. Las empresas que cultivaban y cosechaban las especies hidrobiológicas para luego someterlas a un proceso de congelado para exportación no podían gozar del beneficio.
4. Las empresas que por encargo realizaban el procesamiento primario y congelado de especies pertenecientes a terceros no podían gozar del beneficio.

Lima, 31 de enero de 2021



ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ALBERTO DE TORRES VELAZCO

rap
CT00000-2021
IMPUESTO A LA RENTA – Ley General de Acuicultura.