

## **INFORME N.º 010-2011-SUNAT/2B0000**

### **MATERIA:**

En el supuesto de un contrato de arrendamiento financiero relativo a embarcaciones pesqueras, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Para propósitos tributarios el arrendatario debe discriminar del capital financiado el valor del permiso de pesca del valor de la nave (casco y equipos)?
2. De ser positiva la respuesta a la pregunta 1, ¿es posible que el arrendatario amortice el valor del permiso de pesca incluido en el capital financiado según el criterio establecido en el Informe N.º 040-2007-SUNAT/2B0000?
3. Alternativamente, de ser positiva la respuesta a la pregunta 1, siendo que el permiso de pesca es un intangible de duración limitada, y considerando el criterio contenido en el Informe N.º 040-2007-SUNAT/2B0000, ¿podría el arrendatario tratar el permiso de pesca como “arrendamiento operativo” otorgado por el banco, y, en consecuencia, deducir una parte proporcional de las cuotas pagadas por arrendamiento financiero a título de pago por arrendamiento operativo del permiso de pesca de la embarcación pesquera?
4. De ser negativa la respuesta a la pregunta 1, ¿debería el arrendatario atribuir el importe total del capital financiado al activo fijo en arrendamiento financiero y, en consecuencia, depreciarlo bajo las reglas del artículo 18º del Decreto Legislativo N.º 299?

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF( <sup>1</sup>) y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF( <sup>2</sup>), y normas modificatorias.
- Decreto Legislativo N.º 299( <sup>3</sup>), según el cual se considera arrendamiento financiero, el contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a comprar dichos bienes, y normas modificatorias.

---

<sup>1</sup> Publicado el 8.12.2004.

<sup>2</sup> Publicado el 21.9.1994.

<sup>3</sup> Publicado el 29.7.1984.

- Decreto Legislativo N.º 915( <sup>4</sup>), que precisa los alcances del artículo 18º del Decreto Legislativo N.º 299, modificado por la Ley N.º 2739 4.
- Decreto Ley N.º 25977( <sup>5</sup>) – Ley General de Pesca y normas modificatorias.
- Reglamento de la Ley General de Pesca, aprobado por el Decreto Supremo N.º 012-2001-PE( <sup>6</sup>), y normas modificatorias.

## **ANÁLISIS:**

1. El artículo 18º del Decreto Legislativo N.º 299 dispone que, para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. La depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Agrega que excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que éste reúna las siguientes características:

1. Su objeto exclusivo debe consistir en la cesión en uso de bienes muebles o inmuebles, que cumplan con el requisito de ser considerados costo o gasto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. El arrendatario debe utilizar los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial.
3. Su duración mínima ha de ser de dos (2) o de cinco (5) años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente. Este plazo podrá ser variado por decreto supremo.
4. La opción de compra sólo podrá ser ejercitada al término del contrato.

Respecto a la norma antes citada, debe tenerse en cuenta que, tal como se ha concluido en el Informe N.º 140-2008-SUNAT/2B0000( <sup>7</sup>), para efectos tributarios de dicha norma, entre otros, los activos intangibles no pueden ser objeto de arrendamiento financiero, al no estar comprendidos dentro del término “activo fijo”.

De otro lado, según el artículo 5º del Decreto Legislativo N.º 915, el contrato de arrendamiento financiero deberá estipular el monto del capital financiado, así como el valor de opción de compra y de las cuotas pactadas, discriminando capital e intereses. Añade que el arrendatario activará el bien objeto del contrato de

---

<sup>4</sup> Publicado el 12.4.2001.

<sup>5</sup> Publicado el 22.12.1992.

<sup>6</sup> Publicado el 14.3.2001.

<sup>7</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

arrendamiento financiero por el monto del capital financiado a que se refiere este artículo.

En ese sentido, en relación con la primera y cuarta interrogantes, teniendo en cuenta que el permiso de pesca es un activo intangible que no puede sujetarse al régimen de depreciación establecido en el artículo 18° del Decreto Legislativo N.° 299, únicamente puede depreciarse bajo este régimen la parte del capital financiado que corresponda a la embarcación pesquera, la cual deberá estar debidamente identificada en la contabilidad del arrendatario.

2. En cuanto a la segunda y tercera consultas, corresponde señalar lo siguiente:

2.1. El inciso g) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no es deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años.

Agrega dicho inciso que la SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados.

Añade que en el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

A su vez, el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software). Agrega que no se consideran activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (goodwill).

Así pues, según las normas citadas, el precio pagado por activos intangibles no es deducible para la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, salvo en el supuesto de los activos intangibles de duración limitada, cuyo precio puede ser considerado como gasto en un ejercicio o amortizarse proporcionalmente considerando el plazo de 10 años.

2.2. De otro lado, según lo dispuesto en el inciso c) del artículo 43° de la Ley General de Pesca, para el desarrollo de las actividades pesqueras, conforme lo disponga el Reglamento de la propia Ley, las personas naturales y jurídicas

requerirán de un permiso de pesca para la operación de embarcaciones pesqueras de bandera nacional y de bandera extranjera<sup>(8)</sup>.

Asimismo, el artículo 44° de la referida Ley dispone que las concesiones, autorizaciones y permisos, son derechos específicos que el Ministerio de la Producción otorga a plazo determinado para el desarrollo de las actividades pesqueras, conforme a lo dispuesto en la propia Ley y en las condiciones que determina su Reglamento.

Agrega que corresponde al Ministerio de la Producción, verificar que los derechos administrativos otorgados se ejerzan en estricta observancia a las especificaciones previstas en el propio título otorgado así como de acuerdo con las condiciones y disposiciones legales emitidas, a fin de asegurar que éstos sean utilizados conforme al interés de la Nación, el bien común y dentro de los límites y principios establecidos en la presente ley, en las leyes especiales y en las normas reglamentarias sobre la materia.

Además, en caso de incumplimiento, el Ministerio de la Producción, a través de los órganos técnicos correspondientes, dicta la resolución administrativa de caducidad del derecho otorgado que permita su reversión al Estado, previo inicio del respectivo procedimiento administrativo, que asegure el respeto al derecho de defensa de los administrados y con estricta sujeción al debido procedimiento.

Por su parte, el numeral 33.1 del artículo 33° del Reglamento de la Ley General de Pesca señala que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44° de la Ley, el plazo determinado de los permisos de pesca para las embarcaciones pesqueras de mayor escala de bandera nacional rige desde el momento en que se otorga dicho derecho hasta que éste caduque conforme a las normas del propio Reglamento.

Asimismo, el numeral 33.2 del mismo artículo indica que para mantener la vigencia del plazo y el contenido del permiso de pesca, los armadores de las embarcaciones pesqueras deberán acreditar ante la Dirección General de Extracción y Procesamiento Pesquero del Ministerio de la Producción, no haber incrementado la capacidad de bodega autorizada en su permiso de pesca, así como acreditar la condición de operación de sus embarcaciones; asimismo se requerirá haber realizado actividad extractiva en el ejercicio previo y pagado los derechos de pesca que correspondan.

Además, el primer párrafo del artículo 34° del Reglamento materia de cita establece que el permiso de pesca es indesligable de la embarcación pesquera a la que corresponde. La transferencia de la propiedad o posesión de las embarcaciones pesqueras de bandera nacional durante la vigencia del permiso de pesca conlleva la transferencia de dicho permiso en los mismos términos y condiciones en que se otorgaron. Sólo realiza actividad extractiva el titular del permiso de pesca.

---

<sup>8</sup> Según el artículo 19° de la Ley General de Pesca, la extracción es la fase de la actividad pesquera que tiene por objeto la captura de los recursos hidrobiológicos mediante la pesca, la caza acuática o la recolección.

Por su parte, el numeral 121.1 del artículo 121° del mismo Reglamento dispone que el permiso de pesca que se otorgue para la operación de embarcaciones de bandera nacional, deberá contener el nombre del titular del permiso, el nombre, tipo y registro de matrícula de la embarcación, según sea el caso, o capacidad de bodega, modalidad operativa autorizada, límite autorizado de captura incidental, artes y/o aparejos cuyo empleo se autoriza, plazo de vigencia del permiso, monto de los derechos abonados y demás especificaciones que el Ministerio de Pesquería considere necesarias.

- 2.3. En relación con las normas del Sector Pesca citadas en los párrafos anteriores, cabe indicar que, mediante el Memorando N.º 266-2010-PRODUCE/DGEPP, la Dirección de Consumo Humano Indirecto de la Dirección General de Extracción y Procesamiento Pesquero (DGEPP) del Ministerio de la Producción ha señalado lo siguiente:

*“(...) el Ministerio de la Producción otorga el permiso de pesca a plazo determinado, en ese sentido debe entenderse el plazo regulado en el numeral 121.1 del artículo 121° del Reglamento de la Ley General de Pesca.*

*Ahora bien, el citado Reglamento también establece causales de caducidad a este derecho administrativo (permiso de pesca) mediante las cuales en caso de incurrir el administrado en alguna de ellas se extinguiría la vigencia del derecho administrativo (el cual se otorga por plazo determinado). Entre las causales de caducidad se tiene: i) el incumplimiento por parte de los armadores de no realizar actividad de pesca (realizar esfuerzo pesquero mínimo anual, equivalente a una bodega de la capacidad de la embarcación), contando la embarcación con las condiciones de operación, por dos años consecutivos, ii) Acreditar ante la DGEPP no haber incrementado la capacidad de bodega autorizada en su permiso de pesca y la condición de operación de la embarcación, así como haber realizado actividad extractiva en el ejercicio previo y pagado los derechos de pesca que correspondan, iii) Vencimiento de los plazos del derecho de incremento de flota vía sustitución de embarcación siniestrada y no siniestrada, entre otros.*

*(...) el permiso de pesca de una embarcación no se extingue por la desaparición, destrucción o término de la vida útil de esta, ello teniendo en consideración que si bien el Ministerio de la Producción otorga el permiso de pesca a plazo determinado, dicho permiso de pesca sólo se extingue con la caducidad de este (supuesto regulado en la normatividad pesquera vigente) y siempre que la administración inicie el procedimiento de caducidad.*

*(...) el artículo 34° del Reglamento de la Ley General de Pesca, hace referencia a la “transferencia del permiso de pesca de una embarcación pesquera” y cuando regula que el “permiso de pesca es indesligable de la embarcación pesquera a la que corresponde”, hace alusión a que el derecho administrativo de la titularidad del permiso de pesca otorgado por el Ministerio de la Producción, no puede ser transferido sin la embarcación (bien mueble), vale decir que un armador pesquero (A) que ostenta la titularidad del permiso de pesca no podría vender dicho permiso de pesca a un tercero (B) y la embarcación pesquera (bien mueble) a otra persona (C) (...).*

*(...) la excepción al referido artículo 34°, es el de recho de sustitución que tiene el armador pesquero vía incremento de flota de una embarcación siniestrada, ello teniendo en consideración que el deterioro o siniestro de una embarcación no podría limitar el derecho adquirido del administrado (permiso de pesca), mas aun si consideramos que el siniestro es un hecho fortuito” (el subrayado es nuestro).*

2.4. De acuerdo con la Ley General de Pesca, su Reglamento y lo señalado por la DGEPP, se puede afirmar lo siguiente:

- El permiso de pesca es un derecho administrativo otorgado por el Ministerio de la Producción para la extracción de recursos hidrobiológicos.
- El permiso de pesca sólo caduca ante el incumplimiento de exigencias legales por parte de su titular.
- El permiso de pesca no se extingue con la desaparición, destrucción o término de la vida útil de la embarcación pesquera, es decir, subsiste a ella pudiendo ser atribuido a otra embarcación en tanto se cumpla con los requisitos establecidos.
- El carácter indesligable del permiso de pesca supone que, de ser transferido, debe hacerse conjuntamente con la embarcación pesquera.

2.5. Del análisis de las normas y antecedentes citados en los párrafos anteriores, se puede indicar que, de acuerdo con sus características, el permiso de pesca regulado en la Ley General de Pesca y su Reglamento califica como un activo intangible de duración ilimitada, toda vez que su extinción sólo puede producirse como consecuencia de que el titular incurra en alguna de las causales de caducidad establecidas en el Reglamento de la Ley General de Pesca.

Así pues, considerando la naturaleza ilimitada del activo intangible “permiso de pesca”, se puede concluir que el precio pagado por su adquisición, no es deducible para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, corresponde dejar sin efecto el criterio contenido en la conclusión del Informe N.°040-2007-SUNAT/2B0000.

2.6. De acuerdo con lo expuesto, y en relación con la segunda y tercera consultas, puede concluirse que, para fines del Impuesto a la Renta, en ningún caso es posible que el arrendatario amortice el valor del permiso de pesca, debido a que se trata de un intangible de duración ilimitada.

Asimismo, tampoco es posible que el arrendatario considere como gasto las cuotas del arrendamiento financiero que correspondan al capital financiado por el permiso de pesca, pues, al tratarse de una operación de financiamiento,

únicamente corresponde reconocer como gasto el pago de intereses a la entidad acreedora.

## **CONCLUSIONES:**

1. Teniendo en cuenta que el permiso de pesca es un activo intangible que no puede sujetarse al régimen de depreciación establecido en el artículo 18° del Decreto Legislativo N.° 299, únicamente puede depreciarse bajo este régimen la parte del capital financiado que corresponda a la embarcación pesquera, la cual deberá estar debidamente identificada en la contabilidad del arrendatario.
2. Considerando la naturaleza ilimitada del activo intangible “permiso de pesca”, el precio pagado por su adquisición no es deducible para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Déjese sin efecto el criterio contenido en la conclusión del Informe N.° 040-2007-SUNAT/2B0000.

3. Para fines del Impuesto a la Renta, en ningún caso es posible que el arrendatario amortice el valor del permiso de pesca, debido a que se trata de un intangible de duración ilimitada. Tampoco es posible que el arrendatario considere como gasto las cuotas del arrendamiento financiero que correspondan al capital financiado por el mencionado intangible.

Lima, 27 de enero del 2011

**ORIGINAL FIRMADO POR  
DRA. MÓNICA PATRICIA PINGLO TRIPI  
Intendente Nacional Jurídico (e)  
Intendencia Nacional Jurídica**

gsm

A0778.1-D10

IMPUESTO A LA RENTA – ARRENDAMIENTO FINANCIERO DE EMBARCACIONES PESQUERAS CON PERMISO DE PESCA.