

INFORME N.º 128 -2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formulan las siguientes consultas:

1. En relación con la definición de procesamiento y transformación de productos primarios, contenida en el inciso h) del artículo 3º del Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía:

1.1 ¿Qué debe entenderse por modificación física, química o biológica de un producto agrícola (fruta)?

1.2 La actividad de extracción de la pulpa de fruta originaria⁽¹⁾ de la Amazonía y envasado (como pulpa) ¿Califica como una modificación física, química o biológica en los términos descritos en dicha norma?

2. De ser afirmativa la respuesta a la consulta anterior:

2.1 ¿La extracción y envasado de la pulpa de frutas originarias de la Amazonía para su posterior comercialización al exterior (exportación) se encuentran dentro del concepto de actividad manufacturera vinculada al procesamiento, transformación y comercialización de un producto primario, siéndole aplicable la tasa del 10% por concepto de impuesto a la renta?

2.2 ¿Es aplicable la exoneración del impuesto a la renta en el supuesto que dichas actividades de extracción, envasado y posterior comercialización al exterior (exportación) sean de aquellos productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, publicada el 30.12.1998 y normas modificatorias (en adelante, Ley de Amazonía).
- Decreto Supremo N.º 103-99-EF, Aprueban el Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (en adelante, el Reglamento).

¹ Para efectos del presente informe se entiende que las frutas originarias califican como productos primarios de acuerdo con la definición incluida en el inciso i) del artículo 3º del Reglamento, que señala que son productos en estado natural, provenientes de las actividades agropecuarias, acuicultura o pesca realizadas en la Amazonía.

ANÁLISIS:

1. La Ley de Amazonía establece, entre otras disposiciones, beneficios tributarios a las empresas⁽²⁾ ubicadas⁽³⁾ en esta zona del país⁽⁴⁾ a fin de promover su desarrollo sostenible e integral.

Así, el numeral 12.1 del artículo 12° de la citada ley dispone que los contribuyentes ubicados en la Amazonía, dedicados principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del artículo 11° de la misma ley, así como a las actividades de extracción forestal, aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría una tasa de 10% (diez por ciento).

A su vez, el numeral 12.3 del mismo artículo señala que los contribuyentes de la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo⁽⁵⁾ en dicho ámbito, estarán exonerados del Impuesto a la Renta.

Para estos efectos, el numeral 4.1 del artículo 4° del Reglamento dispone que se entenderá por actividad principal de una empresa aquella que durante el ejercicio gravable anterior le generó el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales, porcentaje dentro del cual se considerará los ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella.

Por su parte, el numeral 11.1 del artículo 11° de la Ley de Amazonía dispone que, para efecto de lo señalado en su artículo 12°, se encuentran comprendidas las siguientes actividades económicas: agropecuaria,

² El numeral 2 del artículo 1° del Reglamento señala que se entiende por empresas a las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas consideradas jurídicas por la Ley del Impuesto a la Renta, generadoras de rentas de tercera categoría, ubicadas en la Amazonía.

³ Se entiende que una empresa está ubicada en la Amazonía cuando cumple de manera concurrente con los requisitos previstos en el numeral 11.2 del artículo 11° de la referida ley, el cual dispone que para el goce de los beneficios tributarios señalados en los artículos 12°, 13°, 14° y 15° de la misma ley, los contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento, el cual deberá tomar en cuenta el domicilio de su sede central, su inscripción en los Registros Públicos, y que sus activos y/o actividades se encuentren y se realicen en la Amazonía, en un porcentaje no menor al 70% (setenta por ciento) del total de sus activos y/o actividades.

⁴ De conformidad con el artículo 3° de la Ley de Amazonía, esta zona comprende los departamentos de Loreto, Madre de Dios, Ucayali, Amazonas y San Martín, así como algunos distritos y provincias de los departamentos de Ayacucho, Cajamarca, Cusco, Huánuco, Junín, Pasco, Puno, Huancavelica, La Libertad y Piura, señalados expresamente en este artículo.

⁵ En el mismo numeral, los productos calificados como tal son: yuca, soya, arracacha, uncucha, urena, palmito, pijuayo, pijuayo, aguaje, anona, caimito, carambola, cocona, guanábano, guayabo, marañón, pomarosa, taperibá, tangerina, toronja, zapote, camu camu, uña de gato, achiote, caucho, piña, ajonjolí, castaña, yute y barbasco.

En el caso de la palma aceitera, el café y el cacao, el beneficio de la exoneración solo será de aplicación a la producción agrícola. Las empresas de transformación o de procesamiento de estos productos aplicarán por concepto de Impuesto a la Renta una tasa de 10% (diez por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito indicado en el numeral 12.1 o una tasa de 5% (cinco por ciento) si se encuentran ubicadas en el ámbito señalado en el numeral 12.2.

acuicultura, pesca, turismo, así como las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades antes indicadas y la transformación forestal, siempre que dichas actividades se realicen en la zona. Para el caso de las mencionadas actividades manufactureras los productos primarios podrán ser producidos o no en la zona.

De las normas citadas se tiene que las empresas ubicadas en la Amazonía que realicen principalmente actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios aplicarán para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría una tasa de 10% (diez por ciento).

Asimismo, en el supuesto de empresas ubicadas en la Amazonía que desarrollen principalmente actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo, estarán exoneradas del mencionado impuesto, incluyéndose para estos efectos a la comercialización de los productos provenientes de estas actividades, siempre que sea realizada directamente por la empresa, pues se entiende que mediante la comercialización de lo producido la empresa obtiene los ingresos por la realización de dichas actividades.

Por su parte, para el goce de los beneficios antes mencionados ni la Ley de Amazonía ni su reglamento han limitado la comercialización de los productos obtenidos de tales actividades a un determinado ámbito territorial, por lo que la referida comercialización puede ser realizada tanto al mercado interno como externo (exportación).

2. Cabe señalar que, a efectos de delimitar los alcances de las actividades que cuentan con los beneficios antes mencionados, el artículo 3° del Reglamento describe, entre otros, los siguientes términos:

h) Procesamiento y transformación: Actividades que permiten la modificación física, química o biológica de un producto.

j) Actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios: Las comprendidas en las Divisiones 15 a 37 de la CIIU⁽⁶⁾ exclusivamente vinculadas a productos primarios producidos en la Amazonía. La comercialización solo podrá hacerla el propio productor.

3. Teniendo en cuenta el marco normativo antes expuesto, pasaremos a desarrollar las preguntas planteadas.

⁶ El numeral 3 del artículo 1° del Reglamento señala que se entiende por CIIU a la Clasificación Internacional Industrial Uniforme de las Naciones Unidas. Revisión 3.

En cuanto a la pregunta 1.1 se advierte que ni la Ley de Amazonía ni su reglamento contienen una definición propia de los términos modificación física, química o biológica de un producto, por lo cual corresponde recurrir a su significado técnico.

Al respecto, el Ministerio de Agricultura y Riego ha señalado que, tratándose de frutas:

- a) La modificación física de productos agrícolas, es entendida como la transformación de la materia prima, y en el caso de las frutas dicha transformación se define como procesamiento primario sometido a cualquiera de los siguientes procesos: remoción de pedúnculos, pre lavado, lavado, selección, enjuague, corte y separación de cáscara, despulpado, refinado, filtrado, estandarizado, pasteurizado y envasado; de modo tal que perdiendo su tamaño, forma y apariencia, a su vez, mantenga sus características organolépticas (color, olor, sabor y aroma), proceso donde la influencia de factores físicos (luz, calor) son determinantes⁽⁷⁾.
- b) La modificación química ocurre mediante el procesamiento al que se somete a la materia prima (frutas), donde se modifican las propiedades físico-químicas por adición de preservantes, estabilizadores, saborizantes, que determinan cambio de estado como puede ser deshidratado, pulverizado, hidrolizado, liofilizado⁽⁷⁾.
- c) La modificación biológica (enmarcada en la biotecnología aplicada a la elaboración de alimentos), se entiende como la utilización de inóculos microbianos para potenciar propiedades, como el gusto, el aroma, prolongar la vida útil o de almacenamiento, la textura o el valor nutricional.

La modificación biológica es el proceso mediante el cual los microorganismos y sus enzimas producen cambios deseables en los materiales alimentarios, como la fermentación, aplicada ampliamente en la producción de cultivos microbianos, enzimas, aromas, fragancias, aditivos alimentarios y una variedad de productos de alto valor agregado⁽⁸⁾.

Por lo expuesto se entiende que el significado de modificación física, química o biológica de un producto, a la que hace referencia el inciso h) del artículo 3° del Reglamento, tratándose de un producto agrícola, en concreto, de una fruta, corresponde al significado técnico antes descrito.

⁷ Informe N.° 845-2019-MINAGRI-DVDIAR-DGA/DIA, de la Dirección General Agrícola del Ministerio de Agricultura y Riego.

⁸ Informe N.° 1160-2019-MINAGRI-DVDIAR-DGA/DIA, de la Dirección General Agrícola del Ministerio de Agricultura y Riego.

Igualmente, en relación con la pregunta 1.2, el Ministerio de Agricultura y Riego ha señalado que *la actividad de extracción de la pulpa de una fruta, conocido como proceso de despulpado, se enmarca dentro del proceso de modificación física, en razón de que solo se cambia de forma, tamaño, apariencia, conservando íntegramente sus características organolépticas*(7).

En consecuencia, se puede afirmar que la extracción de pulpa de una fruta y su correspondiente envasado como pulpa califica como un proceso de modificación física de un producto y, en consecuencia, se encuentra comprendida dentro de la actividad de procesamiento y transformación a la que hace referencia el inciso h) del artículo 3° del Reglamento.

Respecto de la pregunta 2.1, es preciso señalar que la definición de procesamiento y transformación contenida en el inciso h) del artículo 3° del Reglamento sirve para delimitar los términos empleados en el inciso j) del mismo artículo, el cual dispone que las actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios son aquellas comprendidas en las Divisiones 15 a 37 de la CIIU, precisándose en el mismo inciso que la comercialización solo podrá hacerla el propio productor(9).

Ahora bien, según la CIIU Revisión 3, la actividad “elaboración y conservación de frutas, legumbres y hortalizas” pertenece a la clase 1513, la cual, a su vez, se encuentra comprendida en la División 15 “elaboración de productos alimenticios y bebidas”.

Por lo tanto, dado que, la extracción de la pulpa de una fruta originaria de la Amazonía, así como su correspondiente envasado y comercialización, corresponde a una actividad manufacturera perteneciente a la División 15 de la CIIU Revisión 3, dicha actividad se encuentra vinculada al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios de acuerdo con lo previsto en el inciso j) del artículo 3° del Reglamento, por lo que, una empresa ubicada en la Amazonía que se dedique principalmente a dicha actividad, gozará de la aplicación de una tasa de 10% (diez por ciento) para efectos del Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría.

En cuanto a la pregunta 2.2, hemos señalado en los párrafos anteriores que las empresas ubicadas en la Amazonía que desarrollen principalmente actividades de transformación o procesamiento de productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo están exoneradas del Impuesto a la Renta, incluyéndose, para estos efectos, como parte de estas actividades a la

⁹ Nótese que el término productor es aplicable tanto a quien produce el producto primario, así como aquel que adquiere dicho producto para procesarlo y transformarlo. En ese sentido, en el Informe N.° 057-2014-SUNAT/5D0000 (disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i057-2014-5D0000.pdf>) se ha concluido que pueden ser considerados productores, para efecto del inciso bajo comentario, quienes se dedican a las actividades manufactureras a que alude dicho inciso vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de un bien (ganado), aun cuando lo adquiera y no se dedique a su crianza.

comercialización de los productos provenientes de las mismas, tanto en el mercado interno como externo (exportación), siempre que sea realizada directamente por la empresa.

Asimismo, hemos indicado que la extracción de la pulpa de una fruta y su posterior envasado califica como una actividad de transformación o procesamiento.

En ese sentido, en el supuesto que una empresa ubicada en la Amazonía se dedique principalmente a la extracción de pulpa de una fruta originaria de la Amazonía, calificada como cultivo nativo y/o alternativo, así como su posterior envasado y exportación realizada directamente por aquella, se encontrará exonerada del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES:

1. Se entiende con relación a un producto agrícola, en concreto, de una fruta, según la definición de procesamiento y transformación prevista en el inciso h) del artículo 3° del Reglamento como:
 - a) Modificación física a la transformación de la materia prima, para el caso de las frutas dicha transformación se define como procesamiento primario sometido a cualquiera de los siguientes procesos: remoción de pedúnculos, pre lavado, lavado, selección, enjuague, corte y separación de cáscara, despulpado, refinado, filtrado, estandarizado, pasteurizado y envasado; de modo tal que perdiendo su tamaño forma y apariencia, a su vez, mantenga sus características organolépticas (color, olor, sabor y aroma), proceso donde la influencia de factores físicos (luz, calor) son determinantes.
 - b) Modificación química al procesamiento al que se somete la materia prima (frutas), para modificar sus propiedades físico-químicas por adición de preservantes, estabilizadores, saborizantes, que determinan un cambio de estado como puede ser deshidratado, pulverizado, hidrolizado, liofilizado.
 - c) Modificación biológica (enmarcada en la biotecnología aplicada a la elaboración de alimentos), a la utilización de inóculos microbianos para potenciar propiedades, como el gusto, el aroma, prolongar la vida útil o de almacenamiento, la textura o el valor nutricional.

La modificación biológica es el proceso mediante el cual los microorganismos y sus enzimas producen cambios deseables en los materiales alimentarios, como la fermentación, aplicada ampliamente en la producción de cultivos microbianos, enzimas, aromas, fragancias, aditivos alimentarios y una variedad de productos de alto valor agregado.

2. La extracción de la pulpa de una fruta originaria de la Amazonía y su correspondiente envasado como pulpa califica como una modificación física y, por ende, una actividad de procesamiento y transformación de acuerdo con lo regulado en el inciso h) del artículo 3° del Reglamento.
3. La actividad de extracción y envasado de la pulpa de la fruta originaria de la Amazonía califica como una actividad manufacturera vinculada al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios, según lo descrito en el inciso j) del artículo 3° del Reglamento, por lo que en el supuesto que una empresa ubicada en la Amazonía se dedique principalmente a esta actividad para su posterior exportación realizada directamente por aquella, le será aplicable la tasa del 10% por concepto de impuesto a la renta de tercera categoría.
4. En el supuesto que una empresa ubicada en la Amazonía se dedique principalmente a la extracción de pulpa de una fruta originaria de la Amazonía, calificada como cultivo nativo y/o alternativo, así como su posterior envasado y exportación realizada directamente por aquella, se encontrará exonerada del Impuesto a la Renta.

Lima, 18 SET. 2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

eai
CT0161-2019
CT0164-2019
IMPUESTO A LA RENTA – Ley de Amazonía - actividades procesamiento y transformación.