

INFORME N.º 001-2014-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas en relación con los alcances de la Ley N.º 29644, Ley que establece medidas de promoción a favor de la actividad de la acuicultura:

1. Si al vencimiento del plazo para el goce del beneficio de depreciación no se hubiera terminado de depreciar los estanques de cultivo en tierra y canales de abastecimiento de agua ¿cómo deberá depreciarse el saldo del valor depreciable?
2. ¿El costo computable de los citados bienes se determinará de conformidad con las normas de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento?
3. ¿Cómo se calcula el aporte de responsabilidad social? ¿dicho monto equivale al resultado de aplicar el veinte por ciento (20%) a la suma obtenida por la tasa del quince por ciento (15%) sobre la renta neta imponible de tercera categoría del ejercicio?
4. Las declaraciones rectificatorias que se presenten respecto de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de un ejercicio y, en su caso, la determinación que efectúe la SUNAT respecto de dicho ejercicio ¿afectarían el cálculo del aporte de responsabilidad social que corresponda al referido ejercicio?
5. El incumplimiento anual por parte del acuicultor del aporte de responsabilidad social ¿origina la pérdida de los beneficios tributarios establecidos en el artículo 26º de la Ley N.º 27460 por el ejercicio gravable en que le hubiera correspondido el goce de dichos beneficios?

BASE LEGAL:

- Ley N.º 29644, Ley que establece medidas de promoción a favor de la actividad de la acuicultura, publicada el 31.12.2010 (en adelante, la Ley).
- Ley N.º 27460, Ley de promoción y desarrollo de la acuicultura, publicada el 26.5.2001, y normas modificatorias.
- Ley N.º 27360, Ley que aprueba las normas de promoción del sector agrario, publicada el 31.10.2000.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El artículo 39º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del cinco por ciento (5%) anual.

A su vez, el inciso a) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para efecto del cálculo de la depreciación y de conformidad con el artículo 39° antes citado, establece que los edificios y construcciones sólo serán depreciados mediante el método de línea recta, a razón de cinco por ciento (5%) anual.

Por su parte, el artículo 2° de la Ley establece como beneficio aplicable hasta el 31.12.2021, a favor de la actividad de la acuicultura, la depreciación para efecto del Impuesto a la Renta a razón de veinte por ciento (20%) anual del monto de las inversiones en estanques de cultivo en tierra y canales de abastecimiento de agua que realizan las personas naturales o jurídicas que desarrollan actividades acuícolas, las cuales comprenden el cultivo de especies hidrobiológicas en forma organizada y tecnificada, en medios o ambientes seleccionados, controlados, naturales, acondicionados o artificiales, ya sea que realicen el ciclo biológico parcial o completo, en aguas marinas, continentales o salobres.

Tal como se puede apreciar de las normas antes citadas, la Ley establece un beneficio temporal consistente en la aplicación de un porcentaje de depreciación mayor al previsto por la Ley del Impuesto a la Renta; con lo cual, concluida la vigencia de dicho beneficio, de existir un saldo del valor depreciable, debe aplicarse el porcentaje de depreciación dispuesto en las normas que regulan la Ley del Impuesto a la Renta.

En ese sentido, en cuanto a la primera consulta, si al vencimiento del plazo para el goce del beneficio de depreciación previsto en el artículo 2° de la Ley, no se hubiera depreciado totalmente el monto de las inversiones en estanques de cultivo en tierra y canales de abastecimiento de agua, corresponderá aplicar lo dispuesto en el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 22° de su Reglamento.

2. Por otro lado, con relación a la segunda consulta, cabe indicar que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a esta ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. Añade, que en ningún caso, los intereses formarán parte del costo computable⁽¹⁾.

Asimismo, el mismo artículo establece que si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto en la propia ley.

¹ Cabe indicar que a partir del 1.1.2013, con ocasión de la vigencia del Decreto Legislativo N.° 1112 (publicado el 29.6.2012), se modificó el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta señalándose expresamente que para la determinación del costo computable debía considerarse los costos posteriores incorporados.

A su vez, el numeral 1 del inciso b) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que constituirán parte del costo computable o se incrementan a él, los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables o las mejoras incorporadas con carácter permanente, según corresponda.

Agrega además, que para tal efecto se entenderá por:

- a) Costo de adquisición: La contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.
- b) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.
- c) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, salvo lo dispuesto en el artículo 21° de dicha ley.

Adicionalmente, el numeral 4 del inciso a) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece, sobre el costo computable, que se considerará el valor en el último inventario, cuando el costo del bien se determine por alguno de los métodos de valuación previstos en los incisos a), b), d) y e) del artículo 62° de la Ley del Impuesto a la Renta⁽²⁾.

En tal sentido, toda vez que la Ley no ha establecido una regulación diferente para determinar el costo computable de los estanques de cultivo en tierra y canales de abastecimiento de agua, este se entiende como el costo de adquisición o construcción o valor de ingreso al patrimonio, adicionando, de ser el caso, los costos posteriores disminuido el importe de las depreciaciones que hubiera correspondido aplicar, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

- 3. En lo que respecta a la tercera consulta, debemos señalar que de acuerdo con el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determina aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta. Asimismo, el artículo 50° de la citada ley prevé que los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los sistemas en él indicados.

Por su parte, el artículo 5° de la Ley dispone, entre otros, que las personas dedicadas a la actividad de la acuicultura y que gozan de los beneficios tributarios establecidos en el artículo 26° de la Ley N.° 27460, invierten el veinte por ciento (20%) de la suma resultante del beneficio tributario como aporte de responsabilidad social dentro de la localidad donde realizan sus operaciones acuícolas; dicho monto se destina para promover y apoyar los emprendimientos locales y para contribuir al desarrollo económico y social de la localidad.

² A saber: primeras entradas, primeras salidas; promedio diario, mensual o anual (ponderado o móvil); inventario al detalle o por menor y existencias básicas, respectivamente.

El aludido artículo 26° de la Ley N.° 27460 establece que es de aplicación a la actividad de la acuicultura, entre otros, lo dispuesto en el párrafo 4.1 del artículo 4° de la Ley N.° 27360, el cual prevé la aplicación de una tasa del quince por ciento (15%) sobre la renta, para efecto del Impuesto a la Renta, correspondiente a rentas de tercera categoría, a las personas naturales o jurídicas comprendidas en sus alcances.

Agrega dicho artículo, que el beneficio tributario antes indicado comprende las actividades a que se refiere el artículo 3° de la Ley N.° 27460⁽³⁾, así como lo establecido en la Ley N.° 29331, Ley que precisa los alcances de la Ley N.° 27460⁽⁴⁾.

Al respecto, es del caso señalar que en la exposición de motivos de la Ley, en relación con lo establecido por la Ley N.° 29331, se indica lo siguiente:

“(…)

Esto significa que los beneficios tributarios del Impuesto a la Renta podría recibirlos un acuicultor que además de la acuicultura realiza otras actividades que no superen en conjunto el veinte por ciento (20%) de sus ingresos netos anuales proyectados; incluso si a través de terceros, realiza actividades posteriores de procesamiento primario, congelado, transformación o envasado, para comercialización interna o externa, con los productos hidrobiológicos provenientes de sus actividades de acuicultura, las que no se consideran ingresos por otras actividades.

La exposición de motivos del proyecto de ley y el objeto de la ley es establecer medidas de promoción a favor de la actividad acuícola y no precisamente favorecer a otras actividades. En tal sentido, el beneficio tributario abarca dos componentes: ochenta por ciento (80%) para las actividades acuícolas y veinte por ciento (20%) para otras actividades.

Como este 20% no corresponde a las actividades acuícolas, en rigor no debería alcanzarle el beneficio tributario, pues no es ni el objeto ni el espíritu de la norma.

En tal sentido, el acuicultor debería devolver este 20%; una forma de hacerlo sería como parte de su responsabilidad social, en beneficio de su localidad generando y apoyando emprendimientos locales, y contribuyendo a su

³ El cual establece que están comprendidos en sus alcances las personas naturales o jurídicas que desarrollen actividades acuícolas, las que comprenden el cultivo de especies hidrobiológicas en forma organizada y tecnificada, en medios o ambientes seleccionados, controlados, naturales, acondicionados o artificiales, ya sea que realicen el ciclo biológico parcial o completo, en aguas marinas, continentales o salobres. La actividad acuícola comprende también la investigación y, para efectos de la ley, el procesamiento primario de los productos provenientes de dicha actividad.

⁴ Publicada el 19.3.2009, conforme a la cual, el beneficio tributario del Impuesto a la Renta comprende a las personas naturales y jurídicas que realicen alguna de las actividades de acuicultura previstas en el artículo 3° de la Ley N.° 27460, incluso si, directamente o a través de terceros, realizan actividades posteriores de procesamiento primario, congelado, transformación o envasado, para comercialización interna o externa, con los productos hidrobiológicos provenientes de sus actividades de acuicultura. Se entiende que el beneficiario realiza la actividad de la acuicultura cuando los ingresos netos por otras actividades no superan en conjunto el veinte por ciento (20%) del total de sus ingresos netos proyectados. No se consideran ingresos netos por otras actividades a aquellos derivados de las actividades posteriores de procesamiento primario, congelado, transformación o envasado, para comercialización interna o externa, con los productos hidrobiológicos provenientes de sus actividades de acuicultura de menor escala o de subsistencia.

desarrollo económico y social, por lo que se propone incluir este concepto en el texto de la norma”.

Como se puede apreciar de lo antes señalado, el beneficio tributario consiste en la aplicación de una tasa del quince por ciento (15%) siendo que dicha alícuota se aplica sobre la renta neta de tercera categoría, luego de la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, por lo que atendiendo a lo indicado en la exposición de motivos, el aporte de responsabilidad social se determinará aplicando el veinte por ciento (20%) sobre la suma resultante del beneficio tributario en mención.

4. En cuanto a la cuarta consulta, toda vez que el cálculo del aporte de responsabilidad social debe efectuarse considerando la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio al que corresponde el goce del beneficio tributario, las declaraciones rectificatorias de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta o la determinación de dicho impuesto que realice la SUNAT, en su caso, dentro del plazo de prescripción, afectan el cálculo del aporte de responsabilidad social que corresponda al referido ejercicio.
5. Con relación a la quinta consulta, según el artículo 5° de la Ley, el incumplimiento anual por parte del acuicultor de lo en él previsto –tal es el caso de la inversión del veinte por ciento (20%) de la suma resultante del beneficio tributario como aporte de responsabilidad social-, da lugar a la pérdida de los beneficios tributarios.

Conforme lo señala dicho artículo, se trata de un incumplimiento que se determina anualmente; en razón de lo cual, la pérdida de los beneficios tributarios únicamente se dará respecto del ejercicio gravable en el que le hubiera correspondido el goce de estos y por el cual se encontraba obligado a efectuar el aporte de responsabilidad social.

CONCLUSIONES

1. Si al vencimiento del plazo para el goce del beneficio de depreciación previsto en el artículo 2° de la Ley, no se hubiera depreciado totalmente el monto de las inversiones en estanques de cultivo en tierra y canales de abastecimiento de agua, corresponderá aplicar lo dispuesto en el artículo 39° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 22° de su Reglamento, hasta extinguir su valor depreciable.
2. Tomando en cuenta lo indicado en la conclusión anterior, para determinar el costo computable de los estanques de cultivo en tierra y canales de abastecimiento de agua, este se entiende como el costo de adquisición o construcción o valor de ingreso al patrimonio, adicionando, de ser el caso, los costos posteriores disminuido el importe de las depreciaciones que hubiera correspondido aplicar, de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.
3. El aporte de responsabilidad social se determinará aplicando el veinte por ciento (20%) sobre la suma resultante del beneficio tributario, el cual consiste en la aplicación de la tasa del quince por ciento (15%) sobre la renta neta de tercera categoría, luego de la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

4. Las declaraciones rectificatorias de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio o la determinación de dicho impuesto que realice la SUNAT, en su caso, dentro del plazo de prescripción, afectan el cálculo del aporte de responsabilidad social que corresponda al referido ejercicio.
5. El incumplimiento por parte del acuicultor del aporte de responsabilidad social, se determina anualmente y, consecuentemente, la pérdida de los beneficios tributarios sólo concierne al ejercicio gravable en el que hubiera correspondido su goce y por el que debía efectuar dicho aporte.

Lima, 2 ENE. 2014.

ORIGINAL FIRMADO POR
Guillermo Solano Mendoza
Intendente Nacional Jurídico (e)

mfc
A0907.1-D13
Alcances de la Ley N.º 29644 - Ley que establece medidas de promoción a favor de la actividad de la acuicultura.