

INFORME N.º 120-2018-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En relación con la Ley N.º 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Cuáles son los ingresos netos que deben considerarse para establecer si una empresa ubicada en la Amazonía se dedica principalmente a alguna de las actividades indicadas en el numeral 11.1 del artículo 11º y en el artículo 12º de la Ley de Amazonía?
2. ¿Los ingresos por la venta de un activo fijo de la empresa son considerados como ingresos netos generados por las actividades previstas en el numeral 11.1 del artículo 11º y en el artículo 12º de la Ley de Amazonía?

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).
- Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley N.º 27037, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 103-99-EF, publicado el 26.6.1999 y norma modificatoria (en adelante, el Reglamento).
- Texto Único Ordenado 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, Ley del Impuesto a la Renta).

ANÁLISIS:

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

A tal efecto, el numeral 2 del artículo 1º del Reglamento señala que se entiende por empresas a las personas naturales, sociedades conyugales, sucesiones indivisas y personas consideradas jurídicas por la Ley del

¹ De conformidad con el artículo 3º 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.

Cabe precisar que, mediante el artículo 3º de la Ley N.º 28575, publicada el 6.7.2005 y modificatorias, se excluyó expresamente al departamento de San Martín del ámbito de aplicación de lo dispuesto por el numeral 13.2 del artículo 13º de la Ley de Amazonía, estableciéndose en el artículo 12º de dicho dispositivo que el mencionado artículo 3º entró en vigencia a partir del 1.1.2012.

Impuesto a la Renta, generadoras de rentas de tercera categoría, ubicadas en la Amazonía.

Por otra parte, se entenderá que una empresa está ubicada en la Amazonía cuando cumpla de manera concurrente con los requisitos previstos en el numeral 11.2 del artículo 11° de la referida ley⁽²⁾, desarrollados en el artículo 2° de su reglamento⁽³⁾.

Adicionalmente, tratándose de los beneficios tributarios previstos en el artículo 12°⁽⁴⁾ y el numeral 13.2 del artículo 13°⁽⁵⁾ de la citada ley, se requiere que las empresas ubicadas en la Amazonía se dediquen principalmente a alguna de las actividades económicas expresamente señaladas en estos artículos⁽⁶⁾.

Para determinar si una empresa se dedica principalmente a dichas actividades, 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

² El numeral 11.2 del artículo 11° de la Ley de Amazonía establece 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.

³ Para fines del beneficio tributario de exoneración del IGV e ISC al gas natural, petróleo y sus derivados, previsto en el numeral 14.1 del artículo 14° de la Ley de Amazonía, no son aplicables estos requisitos a las empresas petroleras y de gas natural que extraigan y/o refinan, conforme lo dispone el numeral 14.3 del mismo artículo.

⁴ Los numerales 12.1, 12.2 y 12.4 del artículo 12° de la Ley de Amazonía disponen la aplicación de tasas reducidas del 10% (diez por ciento) y 5% (cinco por ciento) correspondiente a rentas de tercera categoría, dependiendo de la actividad principal desarrollada por la empresa y de su ubicación geográfica. Estas tasas reducidas se aplican a los siguientes sujetos:

- a) A las empresas que se dediquen principalmente a las actividades de extracción forestal y a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del artículo 11° de la misma ley.
- b) A las empresas de transformación y procesamiento de la palma aceitera, el café y el cacao.
- c) A las empresas dedicadas a las actividades de comercio en la Amazonía que reinviertan no menos del 30% (treinta por ciento) de su renta neta, en los Proyectos de Inversión a que se refiere la Quinta Disposición Complementaria de la citada ley.

Asimismo, el numeral 12.3 del citado artículo 12° dispone la exoneración del Impuesto a la Renta a los contribuyentes que se dediquen principalmente a las actividades agrarias y/o de transformación o procesamiento de los productos calificados como cultivo nativo y/o alternativo en dicho ámbito.

⁵ El numeral 13.2 del artículo 13° de la Ley de Amazonía establece un crédito fiscal especial para determinar el IGV aplicable a la venta de bienes gravados que efectúen fuera de la Amazonía las empresas ubicadas en dicho ámbito, que se dediquen principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del artículo 11° de la misma ley. Este crédito fiscal especial será equivalente al 25% (veinticinco por ciento) o 50% (cincuenta por ciento) del Impuesto Bruto Mensual, dependiendo de la ubicación geográfica de la empresa.

⁶ El artículo 12° de la Ley de Amazonía comprende a las actividades indicadas en el numeral 11.1 del artículo 11° de la misma ley, la extracción forestal y la actividad de comercio, mientras que el numeral 13.2 del artículo 13° incluye a las actividades señaladas en el citado numeral 11.1 del artículo 11°.

El referido numeral 11.1 del artículo 11° comprende a las siguientes actividades económicas: agropecuaria, 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.

Todas estas actividades, a su vez, son descritas y detalladas en el artículo 3° del Reglamento.

ingresos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella.

Agrega el numeral 4.2 del mencionado artículo que las empresas que inicien operaciones durante el transcurso del ejercicio considerarán actividad principal a aquella que durante el primer mes de operaciones le haya generado el 80% (ochenta por ciento) o más de sus ingresos netos totales.

Precisa además que, en el supuesto que en el citado periodo las actividades mencionadas en el numeral 11.1 del artículo 11° y en el artículo 12° de la Ley de Amazonía no llegaran a dicho porcentaje, el sujeto no podrá acogerse a los beneficios establecidos en esta ley por el resto del ejercicio.

Asimismo, en el supuesto que ninguna actividad alcanzara por sí sola el 80% (ochenta por ciento) o más de los ingresos netos totales, el numeral 4.3 del mismo artículo 4° dispone que se considerará cumplido el requisito de la actividad principal cuando el conjunto de actividades desarrolladas alcance o supere el referido porcentaje, siempre que las mencionadas actividades se encuentren comprendidas en el numeral 11.1 del artículo 11° y en el artículo 12° de la Ley de Amazonía.

Finalmente, el numeral 4.4 del referido artículo establece que tratándose de la reorganización de empresas será de aplicación lo dispuesto para las empresas que inician operaciones durante el transcurso del ejercicio.

Como se aprecia de las normas antes citadas, para que una empresa ubicada en la Amazonía se pueda acoger a los beneficios tributarios establecidos en el artículo 12° y el numeral 13.2 del artículo 13.2° de la Ley de Amazonía, debe cumplir, entre otros requisitos, con tener como actividad principal alguna o varias de las actividades empresariales, detalladas en el numeral 11.1 del artículo 11° o en el artículo 12° de la Ley de Amazonía, entendiéndose por cumplido dicho requisito si los ingresos netos procedentes de tales actividades son iguales o superiores al 80% de sus ingresos netos totales del ejercicio anterior o del primer mes de operaciones, para los casos de reorganización empresarial o de aquellas empresas que inician operaciones durante el transcurso del ejercicio.

2. En este contexto, a fin de absolver la primera consulta, es necesario dilucidar qué se entiende por los “ingresos netos totales” a que se refiere el artículo 4° del Reglamento.

Al respecto, ni la Ley de Amazonía ni su reglamento desarrollan expresamente una definición de ingresos netos. No obstante, se observa que este concepto, en el marco de la referida ley, está circunscrito a los ingresos generados por aquellos sujetos que sean calificados como empresas, pues son los únicos que pueden ser titulares de los beneficios que ella otorga.

En ese sentido, resulta pertinente recurrir, en principio, a la definición de ingresos contenida en el inciso a) del numeral 4.25 del Marco Conceptual para la Información Financiera⁽⁷⁾, el cual señala que los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio. Este concepto, conforme lo precisa el numeral 4.29 del indicado Marco Conceptual incluye tanto los ingresos de actividades ordinarias⁽⁸⁾ como las ganancias⁽⁹⁾.

Asimismo, se debe tomar en cuenta que la definición de empresa, contenida en el numeral 2 del artículo 1° del Reglamento, refiere a los sujetos generadores de rentas de tercera categoría, por lo que los ingresos antes indicados además deben calificar como rentas para estos sujetos, es decir, rentas empresariales, entendiéndose como tales a las rentas de tercera categoría a las que se refiere el artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta⁽¹⁰⁾ así como las rentas de fuente extranjera que obtengan estos sujetos⁽¹¹⁾.

Sobre esto último, es preciso señalar que existen ingresos que califican como rentas empresariales y que, a pesar de ello, no se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en mérito de una disposición expresa de la ley que los exonera o inafecta. Ello, sin embargo, no desnaturaliza su condición de ingresos calificados como rentas empresariales⁽¹²⁾, por lo cual,

⁷ Oficializado mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.° 063-2016-EF/30, publicada el 7.9.2016.

⁸ De acuerdo con el numeral 4.29 del citado Marco Conceptual, los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad, y corresponden a una variada gama de denominaciones, tales como ventas, honorarios, intereses, dividendos, alquileres y regalías.

⁹ Conforme con lo señalado en el numeral 4.30 del referido Marco Conceptual son ganancias otras partidas que, cumpliendo la definición de ingresos, pueden o no surgir de las actividades ordinarias llevadas a cabo por la entidad. Las ganancias suponen incrementos en los beneficios económicos y, como tales, no son diferentes en su naturaleza de los ingresos de actividades ordinarias.

Agrega el numeral 4.31 del Marco Conceptual que entre las ganancias se encuentran, por ejemplo, las obtenidas por la venta de activos no corrientes. La definición de ingresos incluye también las ganancias no realizadas; por ejemplo, aquéllas que surgen por la revaluación de los títulos cotizados o los incrementos de importe en libros de los activos a largo plazo. Las ganancias suelen presentarse netas de los gastos relacionados con ellas.

¹⁰ El artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta califica dentro de las rentas de tercera categoría a todas las ganancias, rentas o ingresos que obtiene una empresa en general, provengan de actividades ordinarias o no. Así, además de los ingresos por actividades ordinarias, se consideran como rentas de tercera categoría, entre otras, a las ganancias de capital previstas en el artículo 2° de la citada ley.

¹¹ Según el artículo 51° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes domiciliados en el país sumarán y compensarán entre sí los resultados que arrojen sus fuentes productoras de renta extranjera, y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumará a la renta neta del trabajo o a la renta neta empresarial de fuente peruana, según corresponda, determinadas de acuerdo con los artículos 49° y 50° de la misma ley.

¹² Así, por ejemplo, los dividendos son calificados expresamente por el numeral 4.29 del citado Marco Conceptual como ingresos de actividades ordinarias de la empresa. A su vez, los dividendos tienen la condición de renta de acuerdo con el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, al ser producto de inversiones financieras (capital), pudiendo catalogarse como rentas de tercera categoría cuando sean obtenidos por personas jurídicas de acuerdo con lo previsto en el inciso e) del artículo 28° de la misma ley. Sin embargo, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 24°-B de la citada ley, las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de

el concepto de ingresos netos de una empresa puede estar referido tanto a rentas gravadas como no gravadas.

Ahora bien, el mencionado artículo 4° del Reglamento de la Ley de Amazonía hace referencia a los ingresos netos totales, sin distinguir entre ingresos netos gravados⁽¹³⁾ y no gravados, por lo que puede afirmarse que tal concepto comprende al conjunto de ingresos que genera una empresa calificados como renta empresarial, aun cuando estos ingresos no se encuentren gravados con el Impuesto a la Renta.

Ciertamente, nos encontramos calificando la condición de un determinado sujeto en base a su actividad empresarial, aspecto económico previo a la aplicación de los beneficios tributarios que la Ley de Amazonía concede, contexto en el cual resulta determinante considerar la totalidad de sus ingresos calificados como rentas empresariales y no solo aquellos que se encuentran gravados o sobre los que recaerá el beneficio tributario.

En adición a lo antes indicado, tenemos que el Tribunal Fiscal ha afirmado que los ingresos netos, desde el punto de vista económico, contable y tributario, son entendidos como el total de los ingresos menos los descuentos, bonificaciones, devoluciones y similares conceptos que respondan a las costumbres de la plaza⁽¹⁴⁾.

Así pues, de lo expuesto, podemos concluir que los ingresos netos totales a que se refiere el artículo 4° del Reglamento de la Ley de Amazonía, comprende al conjunto de ingresos que obtienen los sujetos generadores de rentas de tercera categoría, que califiquen como renta empresarial aun cuando tales ingresos no se encuentren gravados con el Impuesto a la Renta, deducidas las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

De estos ingresos, se calcularán como provenientes de las actividades previstas en el numeral 11.1 del artículo 11° y en el artículo 12° de la Ley de Amazonía aquellos generados por la empresa en el desarrollo de estas actividades. A tal efecto, conforme lo dispone el precitado numeral 4.1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley de Amazonía se deberá considerar dentro de estos, aquellos provenientes de la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella.

Por otro lado, se computarán dentro de los ingresos netos de otras actividades, aquellos que no tengan su origen en las actividades señaladas

distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computaran para la determinación de su renta imponible.

¹³ En el caso de los ingresos netos gravados, cabe señalar que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, precisa que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto, las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

¹⁴ Resolución del Tribunal Fiscal N.° 503-3-97.

en el numeral 11.1 del artículo 11° y en el artículo 12° de la Ley de Amazonía.

Para este propósito se deberá verificar la procedencia de cada ingreso a fin de determinar su vinculación con las mencionadas actividades.

3. Respecto de la segunda consulta, relacionada con la clasificación de los ingresos netos originados por la enajenación de un activo fijo, tenemos que, de acuerdo con lo previsto en el inciso d) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen rentas de tercera categoría las ganancias de capital a que se refiere el artículo 2° de la misma ley.

El mencionado artículo 2° califica como ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por tales a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

Agrega el numeral 4 del inciso b) del citado artículo 2° que, entre las operaciones que generan ganancias de capital, se encuentra la enajenación de bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas unipersonales domiciliadas a que se refiere el tercer párrafo del artículo 14° de la misma ley o de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de la tercera categoría.

En tal sentido, conforme a las normas antes glosadas, los ingresos obtenidos por la enajenación de un activo fijo constituyen ganancias de capital calificadas como rentas de tercera categoría, por lo que deben ser consideradas como parte de los ingresos netos totales de la empresa a que se refiere el artículo 4° del Reglamento de la Ley de Amazonía.

Asimismo, al tratarse de un ingreso obtenido por la enajenación de un bien que no está destinado a ser comercializado en el ámbito de un giro de negocio o de empresa, los ingresos por la enajenación de un activo fijo deben computarse como parte de los ingresos netos obtenidos por actividades distintas de las actividades indicadas en el numeral 11.1 del artículo 11° y en el artículo 12° de la Ley de Amazonía.

CONCLUSIONES:

1. Los ingresos netos totales a que se refiere el artículo 4° del Reglamento de la Ley de Amazonía, corresponden al conjunto de ingresos que obtiene una empresa, que sean calificados como rentas empresariales aun cuando estos ingresos no se encuentren gravados con el Impuesto a la Renta, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

De estos ingresos, califican como ingresos netos de las actividades previstas en el numeral 11.1 del artículo 11° y en el artículo 12° de la Ley de Amazonía aquellos que provengan de estas actividades. A tal efecto, conforme lo dispone el numeral 4.1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley de Amazonía, estos ingresos comprenden los originados por la comercialización de los bienes producidos por la empresa, realizada directamente por ella.

Por otro lado, se considera como ingresos netos de otras actividades, aquellos que no tengan su origen en las actividades señaladas en el numeral 11.1 del artículo 11° y en el artículo 12° de la Ley de Amazonía.

Para este propósito se deberá verificar la procedencia de cada ingreso a fin de determinar su vinculación con las mencionadas actividades.

2. Los ingresos netos obtenidos por la enajenación de un activo fijo forman parte de los ingresos netos totales de una empresa, debiendo computarse como parte de los ingresos obtenidos por actividades distintas a las indicadas en el numeral 11.1 del artículo 11° y en el artículo 12° de la Ley de Amazonía.

Lima, 28 DIC. 2018

Original firmado por:

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