



## INFORME N.º 000011-2025-SUNAT/7T0000

**ASUNTO** : Consulta institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

**LUGAR** : Lima, 17 de enero de 2025

### **MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una empresa peruana que enajena Certificados de Reducción de Emisiones (CER)<sup>(1)</sup>, comúnmente denominados “Bonos o Créditos de Carbono”, respecto del cual se formulan las siguientes consultas:

1. ¿La referida enajenación se encuentra gravada con el impuesto general a las ventas (IGV)?
2. ¿Los ingresos obtenidos por la empresa peruana se encuentran gravados con el impuesto a la renta (IR)?
3. ¿La enajenación de CER se encuentra comprendida dentro de las actividades a que se refieren el numeral 11.1 del artículo 11 o el numeral 12.1 del artículo 12 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía?

### **BASE LEGAL:**

- Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de la Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, suscrito el 11.12.1997, aprobado mediante Resolución Legislativa N.º 27824<sup>(2)</sup>, ratificado por Decreto Supremo N.º 080-2002-RE<sup>(3)</sup>, y enmienda<sup>(4)</sup> (en adelante, “Protocolo de Kyoto”)<sup>(5)</sup>.
- 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, “LIR”).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, “Reglamento de la LIR”).

<sup>1</sup> Por sus siglas en inglés, correspondientes a “Certified Emission Reduction”.

<sup>2</sup> Publicada el 10.9.2002.

<sup>3</sup> Publicado el 10.9.2002.

<sup>4</sup> La Enmienda de Doha al Protocolo de Kyoto fue aprobada el 8.12.2012, suscrita el 21.12.2012 y está vigente desde el 31.12.2020.

<sup>5</sup> El Protocolo de Kyoto entró en vigor el 16.2.2005.



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CAMACHO  
GERENTE  
17/01/2025 12:19:45

- Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia, Ley N.° 27037, publicada el 30.12.1998 y normas modificatorias (en adelante, “Ley de Amazonía”).
- Reglamento de las Disposiciones Tributarias contenidas en la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, aprobado por Decreto Supremo N.° 103-99-EF, publicado el 26.6.1999 y norma modificatoria (en adelante, “Reglamento de la Ley de Amazonía”).
- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.° 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por el Decreto Supremo N.° 029-94-EF, publicado el 29.3.1994 y normas modificatorias.
- Código Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N.° 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

## ANÁLISIS:

1. A fin de hacer frente al fenómeno del calentamiento global, en 1997 la comunidad internacional acordó el Protocolo de Kyoto, mediante el cual los países industrializados y los países en vías de transición a una economía de mercado se comprometieron a alcanzar objetivos cuantificables en la reducción de emisiones de los gases de efecto invernadero (GEI).

Para tales efectos, el Protocolo en mención establece, entre otros, el Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL), como un mecanismo de flexibilidad para el cumplimiento de los objetivos de reducción de emisiones y contribución al desarrollo sostenible.

Este mecanismo permite a los gobiernos o entidades privadas de países industrializados adquirir los CER provenientes de proyectos implementados en países en vías de desarrollo que han realizado proyectos de reducción de emisiones de GEI<sup>(6)</sup><sup>(7)</sup>.

Cabe destacar que los CER, también conocidos como “bonos o créditos de carbono”, acreditan la reducción o captura de una tonelada de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) por parte del titular del proyecto que los ha generado, quien tiene permitido transferirlo a un tercero, por medio del mercado de carbono regulado o voluntario<sup>(8)</sup>.

<sup>6</sup> Artículo 12 del Protocolo de Kyoto.

<sup>7</sup> BITRÁN & ASOCIADOS. Captura de gases de efecto invernadero de rellenos sanitarios para su aprovechamiento económico. 2006. Págs. 21-22.

<sup>8</sup> En el Informe N.° 0170-2024-MINAM/VMDERN/DGCCDD/DMGEI, la Dirección de Mitigación de Gases de Efecto Invernadero del Ministerio del Ambiente ha señalado que:

- a) Un CER representa una tonelada de dióxido de carbono equivalente que ha sido certificada de conformidad con el artículo 12 del Protocolo de Kyoto.
- b) Los CER pueden ser enajenados por el titular del proyecto que los ha generado, estando dichos CER registrados en el MDL.
- c) De manera general, existen dos tipos de mercados de carbono: aquellos regulados o de cumplimiento, donde ciertos actores deben de cumplir con algún compromiso de reducción de emisiones de GEI impuesto por algún tema legal o vinculante, además de contar con una entidad administrativa para velar por ello; y aquellos que son voluntarios al no contar con actores que deban



Habiéndose establecido que los CER pueden ser enajenados en el mercado de carbono, se procede a analizar las consultas efectuadas.

2. En cuanto a la primera consulta, el artículo 1 del TUO de la Ley del IGV señala que este impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles.

Al respecto, el inciso a) del artículo 3 de la citada ley señala que se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Asimismo, el inciso b) del precitado artículo considera como bienes muebles, a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

Por su parte, el inciso a) del numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley de IGV establece que se encuentran comprendidos en el artículo 1 de dicha ley la venta en el país de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, sean éstos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago; y agrega que, tratándose de bienes intangibles<sup>(9)</sup>, se consideran ubicados en el territorio nacional cuando el titular y el adquirente se encuentran domiciliados en el país.

Precisamente, con relación a los bienes intangibles incluidos como bienes muebles en el TUO de la Ley del IGV (signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares), esta administración tributaria ha señalado que<sup>(10)</sup>:

- a) Son aquellos que tienen naturaleza de bien mueble, vale decir, de acuerdo a su naturaleza civil son considerados como tales.
- b) El IGV enmarca dentro de la definición de "bien mueble" a todos los intangibles que comparten características de muebles, lo cual implica que excluye a aquellos considerados como inmuebles para el Código Civil.

En esa misma línea, la administración tributaria mediante Informe N.º 000101-2021-SUNAT/7T0000<sup>(11)</sup> señala que se puede afirmar que, en el marco de lo regulado por la Ley del IGV, intangibles tales como los derechos transmisibles a terceros, como por ejemplo los derechos patrimoniales de autor, de inventor, de patente, nombres, marcas y otros similares, califican como bien mueble; siempre y cuando, para el Código Civil, no sean considerados como inmuebles.

---

cumplir con algún compromiso de origen legal o vinculante, por lo que usualmente son usados para compensar las emisiones de huellas de carbono de organizaciones, eventos o productos.

<sup>9</sup> Es decir, aquellos bienes que no tienen una presencia física, que son inmateriales, por lo que no se pueden tocar.

<sup>10</sup> En el Informe N.º 094-2002-SUNAT/K00000, disponible en el Portal Web de la SUNAT (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i0942002.htm>)

<sup>11</sup> Disponible en el Portal Web de la SUNAT (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2021/informe-oficios/i101-2021-7T0000.pdf>)



Por su parte, el Tribunal Fiscal, en diversas resoluciones <sup>(12)</sup>, ha señalado que *“salvo lo expresamente dispuesto para naves y aeronaves, la Ley del Impuesto General a las Ventas grava los demás bienes considerados como bienes muebles según la legislación común, corporales e incorporales (intangibles), precisando que los intangibles que se consideran bienes muebles son los derechos referentes a los bienes muebles corporales, así como los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y los similares a estos, debiendo considerarse dentro del término de similares sólo los que mantienen la naturaleza de bien mueble de acuerdo a la legislación común”*.

Al respecto, cabe indicar que el numeral 6 del artículo 886 del Código Civil señala que son muebles, los derechos patrimoniales de autor, derechos de patente, nombres comerciales, marcas y otros derechos de propiedad intelectual. Mientras que, el numeral 10 del referido artículo dispone que son muebles, los demás bienes no comprendidos en el artículo 885<sup>(13)</sup>, lo cual significa que califica como mueble cualquier bien que no sea considerado inmueble para el Código Civil.

Ahora bien, es de hacer notar que un CER representa una tonelada de dióxido de carbono que ha sido certificada de conformidad con el artículo 12 del Protocolo de Kyoto; y, es el resultado de reducir emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera o de incrementar las remociones de GEI debido a la implementación de un proyecto de mitigación de emisiones de GEI.

De lo antes señalado, se desprende que quién ostenta la titularidad de este tipo de certificado posee un bien intangible que acredita que se redujeron emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera o se incrementaron las remociones de GEI; por lo que la venta del referido intangible por parte de su titular al no ser considerado como inmueble por el Código Civil<sup>(14)</sup>, califica como bien mueble para efectos de lo regulado por el TUO de la Ley del IGV.

Siendo ello así, en su calidad de intangible, su venta en el país se encontrará gravada con el IGV en la medida que se considere ubicado en el territorio nacional, resultando necesario para ello, como lo hemos indicado líneas arriba, que tanto el titular como el adquirente se encuentren domiciliados en el país.

3. En lo que concierne a la segunda consulta, es preciso señalar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 1 de la LIR, este impuesto grava:
  - a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
  - b) Las ganancias de capital<sup>(15)</sup>.
  - c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley.

<sup>12</sup> Tales como las RTF N.ºs 21854-1-2011, 06564-8-2015, 00045-8-2018, 08153-9-2019 y 04650-2-2022.

<sup>13</sup> El citado artículo enumera la relación de los bienes considerados inmuebles para el Código Civil.

<sup>14</sup> Al no figurar en la relación de bienes calificados como tales por el artículo 885 del referido Código.

<sup>15</sup> El artículo 2 de la LIR indica que, para efectos de dicha ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital; entendiéndose por estos a los bienes que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o empresa.



- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la referida ley.

Por su parte, el penúltimo párrafo del artículo 3 de la LIR dispone que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Por otro lado, el inciso g) del artículo 1 del Reglamento de la LIR señala que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la LIR, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

Agrega dicho inciso que, en consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio.

Al respecto, esta Administración Tributaria ha señalado<sup>(16)</sup> que, tratándose de empresas, la LIR adopta la teoría del flujo de riqueza, al indicar que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, la cual engloba todas las rentas categorizables como renta producto, pero al no exigir que provenga de una fuente durable ni importar su periodicidad, abarca una serie más de ingresos<sup>(17)</sup>.

Teniendo en consideración lo antes expuesto, se puede afirmar que toda vez que los ingresos que percibe una empresa peruana por la enajenación de CER derivan de una operación con un tercero (gobiernos o entidades privadas de países industrializados), dichos ingresos están gravados con el IR.

4. En cuanto a la tercera consulta, cabe indicar que la Ley de Amazonía contempla mecanismos para atraer inversión a dicha zona, con el fin de promover su desarrollo sostenible e integral. Para tales efectos, la citada ley establece, entre otras disposiciones, beneficios tributarios para las empresas ubicadas en esta zona del país, siempre que cumplan con determinados requisitos.

En esa línea, el numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley de Amazonía dispone que, para efecto de lo dispuesto en su artículo 12<sup>(18)</sup> y el numeral 13.2 de su artículo

<sup>16</sup> En los Informes N.ºs 049-2014-SUNAT/4B0000 y 002-2018-SUNAT/7T0000, disponibles en el Portal Web de la SUNAT (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i049-2014.pdf> y <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i002-2018-7T0000.pdf>)

<sup>17</sup> GARCÍA MULLÍN, Juan Roque. Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Organización de Estados Americanos. Buenos Aires – 1978. Págs. 17-18.

<sup>18</sup> En el Informe N.º 069-2023-SUNAT/7T0000, se ha señalado que, respecto del IR, 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) para rentas de la tercera categoría, dependiendo de la actividad principal desarrollada por la empresa y de su ubicación geográfica; y que el numeral 12.3 del citado artículo 12 establece la exoneración del IR para 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. Disponible en el Portal Web de la SUNAT (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2023/informe-oficios/i000069-2023-7T0000.pdf>)



13<sup>(19)</sup> se encuentran comprendidas 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.

Además, el numeral 12.1 del artículo 12 de la Ley de Amazonía dispone que los contribuyentes ubicados en la Amazonía que se dediquen principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 de su artículo 11, así como a las actividades de extracción forestal aplicarán para efectos del IR correspondiente a rentas de tercera categoría una tasa del 10% (diez por ciento).

Por su parte, el artículo 3 del Reglamento de la Ley de Amazonía establece que las actividades señaladas en el numeral 11.1 del artículo 11 o en el artículo 12 de la Ley de Amazonía son las siguientes:

- a) **Actividad agropecuaria:** Comprende la agricultura y la ganadería, de acuerdo a los artículos 3 y 4 del Decreto Supremo N.º 147-81-AG y normas modificatorias, realizadas en tierras cuya capacidad de uso mayor no sea forestal, de conformidad con las normas legales pertinentes.
- b) **Producción agrícola:** La obtenida de la agricultura.
- c) **Acuicultura:** Referido a la acuicultura continental, que comprende el cultivo de especies hidrobiológicas, la cual es realizada previa autorización o concesión otorgada por el sector correspondiente, en aguas fluviales, lacustres, o pozas artificiales.
- d) **Pesca:** Referido a la pesca continental, que comprende la extracción de especies hidrobiológicas, realizada previo permiso de pesca otorgado por el sector correspondiente, en aguas fluviales o lacustres.
- e) **Turismo:** Comprende las actividades contempladas en el artículo 17 de la Ley N.º 26961, efectuadas por empresas previamente calificadas como Prestadores de Servicios Turísticos por el Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales. No se entenderá como actividad de turismo, aquella dirigida a atraer turistas hacia zonas distintas a la Amazonía.
- f) **Extracción forestal:** Actividad destinada a obtener productos en estado natural de la flora del bosque, tales como la recolección de plantas, hojas, flores, frutos, semillas, tallos raíces, látex, aceites, resinas, gomas, ceras y otros; y la tala de árboles, el trozado, escuadrado, arrastre y transporte de la madera rolliza hasta las plantas de transformación; siempre y cuando cuenten con el permiso o contrato u otra modalidad de concesión otorgada por el sector correspondiente. También está incluida la venta de estos productos, siempre que sea realizada exclusivamente por el propio extractor de los mismos.

<sup>19</sup> De acuerdo con esta disposición, los contribuyentes ubicados en la Amazonía, que se dediquen principalmente a las actividades comprendidas en el numeral 11.1 del artículo 11 de la Ley de Amazonía, gozarán de un crédito fiscal especial para determinar el IGV que corresponda a la venta de bienes gravados que efectúen fuera de dicho ámbito.



- g) Transformación forestal: Comprende el aserrado y acepilladura de madera; la fabricación de hojas de madera para enchapado; la fabricación de madera terciada, tableros laminados, tableros de partículas y otros tableros y paneles; la fabricación de partes y piezas de carpintería para edificios y construcciones; la fabricación de recipientes de madera; la fabricación de otros productos de madera; y la fabricación de artículos de corcho paja y materiales trenzables, a que se refiere la División 20 de la CIIU; y la fabricación de muebles elaborados con productos forestales. También está incluida la venta de estos productos, siempre que sea realizada exclusivamente por la persona que realiza la transformación de los mismos.
- h) Procesamiento y transformación: Actividades que permiten la modificación física, química o biológica de un producto.
- i) Productos primarios: Productos en estado natural, provenientes de las actividades agropecuaria, acuicultura o pesca realizadas en la Amazonía.
- j) Actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios: Las comprendidas en las Divisiones 15 a 37 de la CIIU, exclusivamente vinculadas a productos primarios producidos en la Amazonía. La comercialización sólo podrá hacerla el propio productor.
- k) Empresas dedicadas a la actividad de comercio: Aquéllas que venden, sin transformar bienes nuevos o usados, al por mayor o por menor, comprendidas en las Divisiones 50 a 52 de la CIIU, siempre que la actividad comercial califique como principal de acuerdo a lo establecido en el artículo 4.

De lo antes señalado se tiene que los beneficios tributarios dispuestos por las normas citadas aplican para las empresas ubicadas en la Amazonía que se dediquen principalmente a las actividades taxativamente señaladas en dichas normas; entendiéndose que no se encuentra incluida dentro de estas ninguna operación que no tenga su origen en tales actividades<sup>(20)</sup>.

<sup>20</sup> En el Informe N.º 120-2018-SUNAT/7T0000, disponible en el Portal Web de la SUNAT (<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i120-2018-7T0000.pdf>), se ha concluido lo siguiente:

- 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 IR, 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 4º 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.
- 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.



Así pues, toda vez que la enajenación de CER por parte de una empresa no es una operación que tenga su origen en las actividades en cuestión, pues el objeto de dicha transacción no involucra un bien que sea el producto del desarrollo de tales actividades, dicha enajenación no se encuentra comprendida dentro de las actividades a que se refieren el numeral 11.1 del artículo 11 o el numeral 12.1 del artículo 12 de la Ley de Amazonía.

## CONCLUSIONES:

En el supuesto de una empresa peruana que enajena CER, comúnmente denominados “Bonos o Créditos de Carbono”:

1. La venta en el país se encontrará gravada con el IGV en la medida que dicho intangible se considere ubicado en el territorio nacional, resultando necesario para ello, que tanto el titular como el adquirente se encuentren domiciliados en el país.
2. Los ingresos que percibe dicha empresa por esa enajenación están gravados con el impuesto a la renta
3. Dicha enajenación no se encuentra comprendida dentro de las actividades a que se refieren el numeral 11.1 del artículo 11 o el numeral 12.1 del artículo 12 de la Ley de Amazonía.



ERNESTO JAVIER  
LOAYZA CAMACHO  
GERENTE  
17/01/2025 12:19:45

mchr/dvm  
CT00458-2023, CT00459-2023 y CT00463-2023  
IGV – IR – Ley de Amazonía – Enajenación de CER (bonos o créditos de carbono)

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 17/01/2025. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>  
CVD: 0127 6582 7958 5158

