

INFORME N.º 002-2018-SUNAT/7T0000

MATERIA:

En relación con la aplicación de la Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento, se formulan las siguientes consultas:

1. Para las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal, ¿la incorporación de activos como nuevos aportes para el aumento de capital social se encontraría gravada con el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas?
2. Una vez incorporados los activos a dichas empresas ¿las obras de infraestructura pública y los terrenos sobre los que se edifican, que sirven para la prestación del servicio de saneamiento (servicio público), tendrían incidencia en el impuesto temporal a los activos netos?

BASE LEGAL:

- 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, la LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, el Reglamento de la LIR).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, Ley N.º 28424, publicada el 21.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, Ley del ITAN).
- Decreto Legislativo N.º 1280, la Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento, publicado el 29.12.2016 (en adelante, LMGPSS).
- Decreto Supremo N.º 019-2017-VIVIENDA, Reglamento del Decreto Legislativo N.º 1280, Decreto Legislativo que aprueba la Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento, publicado el 26.6.2017.

ANÁLISIS:

1. El artículo 3º de la LMGPSS declara de necesidad pública y de preferente interés nacional la gestión y la prestación de los servicios de saneamiento

con el propósito de promover el acceso universal de la población a los servicios de saneamiento sostenibles y de calidad, proteger su salud y el ambiente, la cual comprende a todos los sistemas y procesos que integran los servicios de saneamiento, a la prestación de los mismos y la ejecución de obras para su realización.

Agrega que los servicios de saneamiento gozan de tratamiento especial en virtud de dicha ley y son prioritarios en las actuaciones del gobierno nacional, los gobiernos regionales y los gobiernos locales, en beneficio de la población. Los bienes que integran la infraestructura destinada a la prestación de los servicios de saneamiento son inalienables e imprescriptibles.

Al respecto, el inciso a. del numeral 15.1 del artículo 15° de la ley citada señala que son prestadoras de servicios de saneamiento, entre otras, las empresas públicas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal; las cuales, según su artículo 48°, se constituyen como sociedades anónimas, se rigen por el régimen legal especial societario establecido en esta ley, sujetándose asimismo a lo dispuesto en su reglamento, normas sectoriales y supletoriamente por la Ley N.° 26887, Ley General de Sociedades.

Por su parte, el numeral 14.1 del artículo 14° del Reglamento de la LMGPSS establece que la empresa prestadora de servicios de saneamiento de accionariado municipal es creada por ley como empresa pública de derecho privado, de conformidad con el artículo 60° de la Constitución Política del Perú, bajo la forma societaria de sociedad anónima, cuyo accionariado está suscrito y pagado en su totalidad por la(s) municipalidad(es) provincial(es) que la integra(n) según lo dispuesto en el artículo 13° de la LMGPSS.

Asimismo, el numeral 49.1 del artículo 49° de la LMGPSS dispone que el capital social de las empresas prestadoras públicas de accionariado municipal está representado por acciones nominativas y se integra por aportes de la(s) municipalidad(es) provincial(es) accionista(s) en dinero u otros bienes.

Además, el artículo 56° del Reglamento de la LMGPSS señala que:

56.1 El aumento de capital puede originarse de acuerdo a las disposiciones que señala la LMGPSS, su reglamento y supletoriamente, en lo que le sea aplicable, la Ley General de Sociedades.

56.2. Cuando se traten de nuevos aportes en bienes para el aumento de capital social, la empresa prestadora pública de accionariado municipal efectúa su valorización de la siguiente manera:

1. Si se trata de bienes inmuebles, la valorización se realiza a través de la Dirección de Construcción de la Dirección General de Políticas y

Regulación en Construcción y Saneamiento del MVCS, conforme a las disposiciones del Reglamento Nacional de Tasaciones, aprobada por la Resolución Ministerial N.º 172-2016-VIVIENDA.

2. Si se trata de bienes muebles, la valorización se realiza a través de informes de valorización acorde a las normas contables vigentes.

56.3. La distribución de las acciones producto del aumento de capital se efectúa a favor de la(s) municipalidad(es) provincial(es) accionista(s), de acuerdo a las siguientes reglas:

1. Las acciones respaldadas en los bienes inmuebles, que incluye infraestructura pública afecta a los servicios de saneamiento, son distribuidas a favor de la(s) municipalidad(es) provincial(es) donde se ubican territorialmente dichos bienes.
2. Las acciones respaldadas en los bienes inmuebles, que incluye infraestructura pública afecta a los servicios de saneamiento, y que no se encuentran en el ámbito territorial de la(s) municipalidad(es) provincial(es) socia(s), sino en otra provincia no socia, se distribuyen proporcionalmente y de manera equitativa entre los accionistas.
3. Las acciones respaldadas en bienes muebles y en dinero corresponden a la municipalidad provincial accionista que realizó el aporte.

De las normas citadas fluye que la incorporación de activos a las empresas prestadoras públicas de servicios de saneamiento de accionariado municipal, como aumento de capital social, según lo establecido en el numeral 49.1 del artículo 49º de la LMGPS y el artículo 56º de su reglamento, puede ser el resultado de nuevos aportes en bienes que efectúan las municipalidades.

2. Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1º 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.
 - c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha ley.
 - d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la misma ley.

Por su parte, el penúltimo párrafo del artículo 3º 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 que, tratándose de empresas, la LIR adopta la teoría del “flujo de riqueza” al señalar 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⁽¹⁾⁽²⁾.

Así pues, para efectos de determinar si en el caso de incorporación de activos a las empresas prestadoras públicas de servicios de saneamiento de accionariado municipal, a que se refiere la primera consulta, estas se encontrarían gravadas con el impuesto a la renta, debe dilucidarse, en principio, si dicha incorporación de activos constituye ingresos para tales empresas y si provienen de operaciones con terceros⁽³⁾.

Sobre el particular, es del caso indicar que el inciso a) del numeral 4.25 del Marco Conceptual para la Información Financiera⁽⁴⁾ define los ingresos como los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado

¹ García Mullin, 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.

² Informe N.º 49-2014-SUNAT/4B0000, disponible en el portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i049-2014.pdf>.

³ Ello por cuanto queda claro que la incorporación de activos a las empresas bajo análisis no califica para estas como renta producto (al no provenir de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos), ganancia de capital (al no ser el resultado de la enajenación por tales empresas de bienes de capital) o renta imputada (al no haber norma que así lo establezca).

⁴ Oficializado mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 003-2017-EF/30, publicada el 25.8.2017.

aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Asimismo, la doctrina societaria señala que "El capital social constituye, en principio, una cifra del pasivo que determina la deuda de la propia sociedad frente a sus accionistas, figurando en el balance con un valor determinado. No obstante ello, aun cuando este monto del capital importa un pasivo en favor de los accionistas, por el hecho de haber efectuado aportes a la sociedad, la devolución del monto de los aportes por parte de la sociedad resulta ser una obligación diferida, toda vez que la cuenta capital debe servir de garantía frente a los acreedores sociales con los cuales la sociedad contrata"⁽⁵⁾.

De lo antes señalado fluye con claridad que la incorporación de activos a las empresas prestadoras públicas de servicios de saneamiento de accionariado municipal, como aumento de capital social, que es el resultado de nuevos aportes en bienes que efectúan las municipalidades accionistas, no constituye ingreso de dichas empresas⁽⁶⁾, sino, por el contrario, un pasivo (obligación diferida) a favor de tales municipalidades aportantes.

En ese sentido, para las empresas prestadoras públicas de servicios de saneamiento de accionariado municipal que incorporen activos, como nuevos aportes para el aumento de capital social, según lo establecido en el numeral 49.1 del artículo 49° de la LMGPS y el artículo 56° de su reglamento, dicha incorporación de activos no se encuentra gravada con el impuesto a la renta.

3. Con relación al impuesto general a las ventas (IGV), cabe indicar que el artículo 1° de la Ley de IGV establece que dicho impuesto grava las siguientes operaciones:
 - a) La venta en el país de bienes muebles;
 - b) La prestación o utilización de servicios en el país;
 - c) Los contratos de construcción;
 - d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos;
 - e) La importación de bienes.

Conforme puede apreciarse, la incorporación de activos a las empresas no se encuentra dentro del campo de aplicación del IGV, por lo que tratándose de empresas prestadoras públicas de servicios de saneamiento de accionariado municipal, la incorporación de activos a estas no constituye una operación gravada con dicho impuesto.

⁵ HUNDSKOPF EXEBIO, Oswaldo. Manual de Derecho Societario. Gaceta Jurídica S.A. Lima, 2012, segunda edición, Pág. 454. El subrayado es nuestro.

⁶ Y por lo tanto, tampoco existe ganancia alguna.

En consecuencia, para las empresas prestadoras públicas de servicios de saneamiento de accionariado municipal que incorporen activos, como nuevos aportes para el aumento de capital social, según lo establecido en el numeral 49.1 del artículo 49° de la LMGPSS y el artículo 56° de su reglamento, dicha incorporación de activos no se encuentra gravada con el IGV.

4. En cuanto a la consulta 2, el inciso b) del artículo 3° de la Ley del ITAN establece que están inafectas de este impuesto las empresas que presten el servicio público de agua potable y alcantarillado⁽⁷⁾.

Sobre el particular, el artículo 1° de la LMGPSS dispone que, para los efectos de esta ley, la prestación de los servicios de saneamiento comprende la prestación regular de: servicios de agua potable, alcantarillado sanitario, tratamiento de aguas residuales para disposición final o reúso y disposición sanitaria de excretas, en los ámbitos urbano y rural.

En relación con los aludidos servicios de saneamiento, la Dirección General de Políticas y Regulación en Construcción y Saneamiento del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento ha indicado⁽⁸⁾ que el artículo 2° de la LMGPSS establece que la prestación de los servicios de saneamiento está conformada por un conjunto de sistemas y procesos, dentro de los cuales se tiene que el servicio de tratamiento de aguas residuales (aguas servidas) para disposición final o reúso, forma parte integral del servicio de alcantarillado sanitario, utilizado en el ámbito urbano; y cuyo equivalente es el servicio de disposición sanitaria de excretas, utilizado en el ámbito rural.

De lo antes señalado se tiene que, según dicho ministerio⁽⁹⁾, el servicio de tratamiento de aguas residuales para disposición final o reúso (utilizado en el ámbito urbano) forma parte del servicio público de alcantarillado; y que, el servicio de disposición sanitaria de excretas (utilizado en el ámbito rural) aun cuando es equivalente a aquel servicio, no forma parte del servicio público de alcantarillado.

En ese sentido, las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal están inafectas del ITAN, por lo que la incorporación de activos a que se refiere la pregunta anterior no tendría incidencia en dicho impuesto, excepto en el caso de las empresas prestadoras de servicios de disposición sanitaria de excretas que sí se encontrarían afectas al ITAN.

⁷ El artículo 4° de la Ley del ITAN establece que la base imponible de este impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general ajustado según el Decreto Legislativo N.° 797, cuando corresponda efectuar dicho ajuste, cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al que corresponda el pago, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la LIR.

Por su parte, el artículo 4°-A de dicha ley regula el cálculo de dicha base imponible; siendo que su artículo 5° establece las deducciones a dicha base imponible.

⁸ En el Oficio N.° 248-2017-VIVIENDA/VMCS-DGPRCS.

⁹ Considerando su aclaración efectuada mediante correo electrónico de fecha 19.10.2017.

CONCLUSIONES:

1. La incorporación de activos a favor de empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal, como nuevos aportes para el aumento del capital social, según lo establecido en el numeral 49.1 del artículo 49° de la LMGPSS y el artículo 56° de su reglamento, no se encuentra gravada con el impuesto a la renta.
2. En el supuesto anterior, dicha incorporación de activos tampoco se encuentra gravada con el IGV.
3. Las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal están inafectas del ITAN, por lo que la incorporación de activos a que se refieren los numerales precedentes no tendría incidencia en dicho impuesto, excepto en el caso de las empresas prestadoras de servicios de disposición sanitaria de excretas que sí se encontrarían afectas al ITAN.

Lima, 16 ENE. 2018

Original firmado por:

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

nmc
CT0 729-2017
CT0 737-2017
Renta, IGV e ITAN: Incorporación de activos a las empresas prestadoras de servicio de saneamiento municipal.