

INFORME N.º 023-2013-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se consulta sobre la aplicación del Impuesto General a las Ventas (IGV) al reembolso de los costos administrativos en que incurren las empresas distribuidoras eléctricas para la implementación del Fondo de Inclusión Social Energético (FISE), en aplicación de lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 7º de la Ley N.º 29852 y el numeral 2 del artículo 16º de su Reglamento, esto es, respecto al procedimiento para las operaciones y registro tributario y contable que debe seguirse en relación con dicho tributo, y de ser el caso, para la aplicación del crédito fiscal.

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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- 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, TUO de la Ley del IGV e ISC).
- Ley N.º 29852, Ley que crea el Sistema de Seguridad Energética en Hidrocarburos y el Fondo de Inclusión Social Energético, publicada el 13.4.2012, y norma modificatoria.
- Reglamento de la Ley N.º 29852, aprobado por el Decreto Supremo N.º 021-2012-EM, publicado el 9.6.2012.
- Resolución de Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería OSINERGMIN N.º 138-2012-OS/CD, publicada el 29.6.2012.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 3º de la Ley N.º 29852, el FISE es un sistema de compensación energética, así como un esquema de compensación social y de servicio universal para los sectores más vulnerables de la población, el cual se financiará con los recursos detallados en el artículo 4º de la citada Ley.

En esa línea, el artículo 5º de la referida Ley dispone que el FISE se destinará a los siguientes fines:

- (i) Masificación del uso del gas natural (residencial y vehicular) de acuerdo con el Plan de Acceso Universal a la Energía aprobado por el Ministerio de

Energía y Minas, según lo señalado en el numeral 8.1. El mencionado plan prioriza la atención a la población de menores recursos y de aquellas regiones que no cuentan con recursos del canon.

- (ii) Compensación para el desarrollo de nuevos suministros en la frontera energética, como células fotovoltaicas, paneles solares, biodigestores, entre otros, focalizándose en las poblaciones más vulnerables; y,
- (iii) Compensación social y promoción para el acceso al GLP de los sectores vulnerables, tanto urbanos como rurales⁽¹⁾.

Cabe indicar que, en relación con este último fin, el artículo 7° de la Ley en comentario establece, entre otras disposiciones, que las empresas concesionarias de distribución eléctrica efectuarán las actividades operativas y administrativas, a través de sus sistemas comerciales, para asegurar el funcionamiento del sistema y realizarán las transferencias de acuerdo al procedimiento que establezca el reglamento. Además, se dispone que los costos administrativos en que incurran tales empresas serán aprobados por el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería (OSINERGMIN), con cargo al FISE.

Por su parte, el artículo 12° del Reglamento de la Ley N.° 29852 regula el esquema de compensación social y promoción para el acceso al GLP antes referido, en tanto que el artículo 13° del mismo Reglamento detalla las obligaciones de las distribuidoras eléctricas, entre ellas, emitir el Vale de descuento FISE a fin de distribuirlo a los usuarios FISE, realizar transferencias semanales de descuentos a los Agentes Autorizados de la cadena de comercialización de GLP para la venta de balones de GLP de hasta 10 Kg, presentar las liquidaciones del FISE al administrador, y adecuar su sistema comercial a fin de facilitar la distribución y control del otorgamiento del Vale de descuento FISE.

Asimismo, el numeral 16.2 del artículo 16° del referido Reglamento señala que los costos administrativos en los que incurran las Distribuidoras Eléctricas para la implementación del FISE serán establecidos por OSINERGMIN y reembolsados por el Administrador⁽²⁾.

¹ Sobre el particular, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N.° 862/2011-PE, que dio lugar a la Ley N.° 29852, señala que la implementación del FISE coadyuvará a mejorar la calidad de vida de los sectores más vulnerables y permitirá la compensación para el desarrollo de nuevos suministros en la frontera energética, como la instalación masiva de paneles solares fotovoltaicos y otras tecnologías no convencionales renovables, lo que posibilitará el acceso a la electricidad a los pobladores que se encuentren ubicados en zonas alejadas de los sistemas eléctricos.

Asimismo, agrega que el FISE permitirá la compensación social para promover el acceso de GLP a los sectores más vulnerables, mediante la aplicación de un descuento al balón de hasta 10 kg del gas doméstico, siendo sus beneficiarios directos la población vulnerable de menores ingresos y contando con las facilidades que brindarían en su focalización las empresas de distribución eléctrica, de acuerdo con los criterios socioeconómicos utilizados por el Sistema de Focalización de Hogares (SISFOH).

² Cabe mencionar que de conformidad con la Única Disposición Transitoria de la Ley N.° 29852, OSINERGMIN -por el plazo de dos años- será el encargado de administrar el FISE.

A tal efecto, mediante Resolución de Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería –OSINERGMIN N.º 138-2012-OS-CD se aprobó el “Procedimiento, Plazos, Formatos y disposiciones aplicables para la implementación y ejecución del FISE aplicable al descuento en la compra del balón de gas”, cuyo artículo 12º contiene las siguientes disposiciones para la aprobación por OSINERGMIN de los costos administrativos en que incurran la empresas de Distribución Eléctrica:

- a) OSINERGMIN establecerá, en base a un estudio especializado, los costos administrativos anuales de implementación y operación del FISE, los cuales serán comunicados a las empresas de Distribución Eléctrica.
- b) El monto a reembolsar por concepto de costos administrativos incurridos por las empresas de Distribución Eléctrica no podrá superar a aquellos aprobados por OSINERGMIN.
- c) Las empresas de Distribución Eléctrica remitirán al Administrador la información respectiva, utilizando el formato FISE-12, dentro de los primeros 20 días calendario del mes siguiente.
- d) El Fiduciario efectuará el reembolso de costos administrativos aprobados por el Administrador, dentro de los 5 primeros días hábiles del mes siguiente de recibido el formato FISE-12, mediante transferencia bancaria a la cuenta señalada por la empresa de Distribución Eléctrica.

Como se puede apreciar, las empresas de Distribución Eléctrica deben efectuar por mandato de la normativa citada, actividades operativas y administrativas a fin de asegurar el funcionamiento del Sistema dirigido a la compensación social y promoción para el acceso al GLP de los sectores vulnerables; habiéndose previsto que los costos administrativos en que incurran le serán reembolsados por el Administrador⁽³⁾.

2. Ahora bien, a fin de determinar si dicho reembolso está gravado con el IGV, cabe indicar que de conformidad con el artículo 1º del TUO de la Ley del IGV e ISC, dicho tributo grava:

- 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; y,
- e) La importación de bienes.

En lo que respecta a la prestación de servicios, de conformidad con el literal c) del artículo 3º del TUO de la Ley del IGV e ISC, se entiende por servicio toda

³ A tal efecto, la empresa de Distribución Eléctrica tendrá una cuenta por cobrar por los pagos realizados a los proveedores de bienes o servicios, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 14º del Reglamento de la Ley N.º 2 9852 para las Distribuidoras Eléctricas de propiedad del Estado.

prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

En ese sentido, debe tenerse en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, 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⁽⁴⁾.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por dicha Ley⁽⁵⁾.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por la referida Ley.

Así pues, el Impuesto a la Renta considera como rentas gravadas a los ingresos que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; los ingresos por la enajenación de bienes de capital; las ganancias o ingresos que obtienen las empresas de terceros; así como a las rentas imputadas que son ficciones o presunciones establecidas por ley.

En esa línea es que el primer párrafo del artículo 20° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Ahora bien, toda vez que la normativa del Impuesto a la Renta no tiene una definición de “Ingresos”, utilizaremos la definición establecida en las normas contables sobre dicho término⁽⁶⁾.

⁴ Según lo dispuesto en el artículo 2° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de esta Ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

⁵ De acuerdo con lo señalado en el penúltimo párrafo del artículo 3° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el inciso g) del artículo 1° de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF (publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias), constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, considerándose como tal 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. 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.

⁶ De conformidad con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF (publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias), en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

De otro lado, cabe tener en cuenta que según lo dispuesto en el artículo 223° de la Ley N.° 26887, Ley General de Sociedades (publicada 9.12.1997 y normas modificatorias) los estados financieros se preparan y presentan de conformidad con las disposiciones legales sobre la materia y con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país; habiéndose precisado en la Resolución N.° 013-98-EF/93.01 (publicada el 23.7.1998), que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a que se refiere el texto del artículo 223° de la Ley General de Sociedades comprende, substancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad.

Así pues, el párrafo 7 de la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias, señala que un ingreso es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgido en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Por su parte, el párrafo 8 de la citada NIC indica que los ingresos de actividades ordinarias comprenden solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir, por parte de la entidad, por cuenta propia.

Considerando lo anterior, y dado que las empresas de Distribución Eléctrica deben efectuar por mandato legal, actividades operativas y administrativas a fin de asegurar el funcionamiento del Sistema, habiéndose previsto el reembolso de los costos administrativos en que se incurran en la realización de dichas actividades, tales reembolsos no constituyen ningún beneficio económico ni un aumento en su patrimonio para tales empresas, por lo que no constituyen un ingreso para efectos del Impuesto a la Renta.

Así pues, toda vez que las empresas de Distribución Eléctrica no reciben el reembolso como retribución por la prestación de un servicio gravado con el IGV, el monto correspondiente a dicho reembolso no estará gravado con el impuesto.

3. De otro lado, respecto a si las empresas de Distribución Eléctrica pueden utilizar como crédito fiscal el IGV que gravó las ventas de bienes o prestaciones de servicios cuyos montos serán reembolsados por el Administrador, debe tenerse en cuenta que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18° del TUO de la Ley del IGV e ISC sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.
- b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

Por su parte, el numeral 70 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros⁽⁷⁾ considera que gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en la forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o

⁷ Oficializado mediante la Resolución CNC N.° 005-94-EF/93.01, según lo precisado por la Resolución N.° 027-2001-EF/93.01. Al respecto, debe considerarse que, según la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni desnaturalicen. Añade esta norma que, supletoriamente, se aplicarán los Principios del derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

De acuerdo con la definición consignada precedentemente, resulta claro que, para la empresa de Distribución Eléctrica, los costos administrativos incurridos para la implementación del FISE no constituyen gasto para ellas, toda vez que no supone un decremento económico de estas sino del Fondo, por cuya cuenta se ha efectuado la cancelación de las adquisiciones de bienes o servicios.

En consecuencia el monto desembolsado por la empresa de Distribución Eléctrica para la implementación del FISE no constituye gasto o costo de estas para efecto del Impuesto a la Renta, por lo que el IGV que gravó tales operaciones no constituirá crédito fiscal.

CONCLUSIONES:

1. El monto correspondiente al reembolso obtenido por las empresas de Distribución Eléctrica por los costos administrativos realizados para asegurar el funcionamiento del FISE no está gravado con el IGV.
2. El monto desembolsado por la empresa de Distribución Eléctrica para la implementación del FISE no constituye gasto o costo de esta para efecto del Impuesto a la Renta, por lo que el IGV que gravó tales operaciones no constituirá crédito fiscal.

Lima, 13 de febrero de 2013

Original firmado por
LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA