

INFORME N.º 153-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formula las siguientes consultas en relación con la aplicación del artículo 22º de la Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento:

1. ¿Los ingresos que supone la incorporación de activos que efectúan las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal, provenientes de aportes no reembolsables que realizan los usuarios de los servicios de saneamiento a favor de dichas empresas (a que alude el numeral 7 del artículo 4º del Reglamento de dicha ley) se encuentran gravados con el impuesto a la renta?
2. ¿La referida incorporación de activos se encuentra gravada con el impuesto general a las ventas?
3. Una vez incorporados tales activos a dichas empresas, que sirven para la prestación del servicio de saneamiento (servicio público), ¿estos 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, 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, Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento, publicado el 29.12.2016 y normas modificatorias (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 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LMGPSS).

ANÁLISIS:

1. El numeral 19.1 del artículo 19° de la LMGPSS señala que toda persona, natural o jurídica, domiciliada dentro del ámbito de responsabilidad de un prestador de los servicios de saneamiento tiene derecho a que este le suministre los servicios que brinda, acorde con esta ley, su reglamento y las normas aplicables.

De otro lado, el numeral 21.1 del artículo 21° de la ley citada establece que el acceso a la prestación de los servicios de saneamiento está condicionado al otorgamiento de la factibilidad de los servicios por los prestadores o por las municipalidades, de ser el caso, dentro de su ámbito de responsabilidad.

Asimismo, el artículo 22° de la LMGPSS establece que corresponde a los usuarios de los servicios de saneamiento ejecutar las obras e instalaciones de los servicios de saneamiento necesarias para las habilitaciones urbanas, de conformidad con el proyecto aprobado previamente y bajo la supervisión del prestador de servicios que opera en esa localidad, el que recibe dicha infraestructura con carácter de contribución reembolsable o aporte no reembolsable, según sea el caso, y conforme a lo regulado en el Reglamento de la LMGPSS y en las normas sectoriales.

De otra parte, el Reglamento de la LMGPSS señala que:

- a) Para efectos de su aplicación se tiene en cuenta que la definición de “Aporte No Reembolsable” comprende las obras de saneamiento que, dentro del ámbito de responsabilidad de una empresa prestadora, sean ejecutadas y financiadas íntegramente con carácter no reembolsable, por parte de personas naturales o jurídicas que deseen realizar inversiones en los supuestos establecidos en el artículo 96° de dicho reglamento (numeral 7 de su artículo 4°).
- b) Los usuarios ejecutan las obras e instalaciones de los servicios de saneamiento necesarias para las habilitaciones urbanas, de conformidad con el proyecto aprobado previamente y bajo la supervisión del prestador de servicios que opera en esa localidad, bajo las modalidades de contribución reembolsable o aporte no reembolsable (artículo 88°).
- c) Son supuestos de aporte no reembolsable, las obras o proyectos de saneamiento ejecutados en zonas urbanas dentro del ámbito de responsabilidad de la empresa prestadora que:
 1. No cuentan con servicios de saneamiento.
 2. Requieran de mayores inversiones a las previstas por la empresa prestadora, adelantando o modificando las inversiones previstas en el Plan Maestro Optimizado.
 3. Tengan por objeto, exclusivamente, la ampliación de la capacidad instalada de las redes de distribución y/o de recolección existentes.

4. Tengan por objeto el autoabastecimiento de los servicios de forma temporal, solo en los casos donde la prestación del servicio no sea técnica ni económicamente viable para la empresa prestadora. En este supuesto, la empresa prestadora no asume los gastos de operación y mantenimiento de la misma (artículo 96°).

De las normas citadas fluye que el acceso a la prestación de servicios de saneamiento está condicionado al otorgamiento de la factibilidad de los servicios por los prestadores o las municipalidades; correspondiendo a los usuarios de tales servicios, ejecutar las obras e instalaciones de estos servicios necesarias para las habilitaciones urbanas, bajo la supervisión del prestador de servicios que opera en la localidad; siendo que estas obras e instalaciones constituyen aporte no reembolsable a favor de los prestadores de los servicios de saneamiento, en los supuestos a que se refiere el artículo 96° del Reglamento de la LMGPSS.

2. Ahora bien, de acuerdo con lo dispuesto por 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.
 - 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 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⁽¹⁾ que el impuesto a la renta considera como rentas gravadas, entre otras⁽²⁾, a las que responden al criterio de renta-producto, vale decir, a las que provienen de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; así como a las ganancias consideradas dentro del criterio de flujo de riqueza que asume nuestra legislación del impuesto a la renta, una de cuyas características es que para que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros califique como renta gravada debe ser 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.

Siendo ello así, se puede afirmar que en la medida que los ingresos que supone la incorporación de activos que efectúan las empresas prestadoras de servicios de saneamiento, provenientes de aportes no reembolsables que realizan los usuarios de los servicios de saneamiento a favor de dichas empresas (a que alude el numeral 7 del artículo 4° del Reglamento de la LMGPSS), no provienen de una fuente durable ni susceptible de generar ingresos periódicos, aquellos no se encuentran gravados con el impuesto a la renta por el criterio de renta producto.

Además, tampoco se encuadran dentro del criterio de flujo de riqueza que asume nuestra legislación del impuesto a la renta, en tanto tales ingresos no son el resultado de relaciones que la empresa que los recibe haya entablado en el devenir de su actividad con otros particulares, en las que como intervinientes hayan participado en igualdad de condiciones, y consentido el nacimiento de obligaciones⁽³⁾.

Por lo tanto, en relación con la aplicación del artículo 22° de la LMGPSS, los ingresos que supone la incorporación de activos que efectúan las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal, provenientes de aportes no reembolsables que realizan los usuarios de tales servicios a favor de dichas empresas (a que alude el numeral 7 del artículo 4° del Reglamento de la LMGPSS), no se encuentran gravados con el impuesto a la renta.

¹ En el Informe N.° 0146-2015-SUNAT/5D0000 (disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/i146-2015.pdf>).

² Nótese que resulta claro que la incorporación de activos a las empresas bajo análisis no califica para estas como 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).

³ Ello por cuanto los aportes no reembolsables que realizan los usuarios de los servicios de saneamiento a favor de las empresas prestadoras de estos servicios (a los que alude el numeral 7 del artículo 4° del Reglamento de la LMGPSS) se efectúan en cumplimiento de lo dispuesto por mandato expreso de la normativa que regula la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento y no porque, en la configuración de tales operaciones, estas empresas y aquellos usuarios hayan participado en igualdad de condiciones y hayan consentido el nacimiento de obligaciones.

3. Con relación al impuesto general a las ventas (IGV), cabe indicar que de acuerdo con el artículo 1° de la Ley del IGV, este 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 de servicio de saneamiento de accionariado municipal, la incorporación de activos a estas no constituye una operación gravada con dicho impuesto⁽⁴⁾.

En ese orden de ideas, la incorporación de activos que efectúan las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal, provenientes de aportes no reembolsables que realizan los usuarios de tales servicios a favor de dichas empresas (a que alude el numeral 7 del artículo 4° del Reglamento de la LMGPS) no se encuentra gravada con el IGV.

4. En cuanto a la consulta 3, 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.

Al respecto, esta administración tributaria ha precisado que *“las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal están inafectas del ITAN, por lo que la incorporación de activos (...) 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”*⁽³⁾.

Nótese que dicho criterio aplica independientemente del origen (oneroso o gratuito) de la incorporación de los activos a las referidas empresas.

En consecuencia, las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal que hayan incorporado a sus activos bienes provenientes de aportes no reembolsables que realizan los usuarios de

⁴ Criterio recogido en el Informe N.° 002-2018-SUNAT/7T0000, disponible en el portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2018/informe-oficios/i002-2018-7T0000.pdf>).

tales servicios (a que alude el numeral 7 del artículo 4° del Reglamento de la LMGPSS) están inafectas del ITAN, excepto las empresas de servicios de saneamiento de disposición sanitaria de excretas, que sí se encontrarían afectas a dicho impuesto.

CONCLUSIONES:

En relación con la aplicación del artículo 22° de la LMGPSS:

1. Los ingresos que supone la incorporación de activos que efectúan las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal, provenientes de aportes no reembolsables que realizan los usuarios de tales servicios a favor de dichas empresas (a que alude el numeral 7 del artículo 4° del Reglamento de la LMGPSS), no se encuentran gravados con el impuesto a la renta.
2. Dicha incorporación de activos no se encuentra gravada con el IGV.
3. Las empresas prestadoras de servicios de saneamiento de accionariado municipal que hayan incorporado a sus activos bienes provenientes de los aportes aludidos en el numeral 1 precedente, están inafectas del ITAN, excepto las empresas de servicios de saneamiento de disposición sanitaria de excretas, que sí se encontrarían afectas a dicho impuesto.

Lima, 25 OCT. 2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

ncf
CT0344-2018
CT0345-2018
CT0346-2018

Incorporación de activos a las empresas prestadoras de servicio de saneamiento municipal (impuesto a la renta, IGV e ITAN).