

INFORME N° 081-2012-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas:

1. En el caso de una reorganización mediante fusión por absorción, llevada a cabo entre una Institución Educativa Particular jurídicamente conformada como persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro y una sociedad anónima, actuando la primera como entidad absorbente y la segunda como entidad absorbida, siendo dicha Institución Educativa accionista de la referida sociedad anónima y transfiriéndose mediante la fusión un único activo, ¿resultan de aplicación las normas tributarias previstas en el Capítulo XIII de la Ley del Impuesto a la Renta y el Capítulo XIV del Reglamento de dicha Ley?
2. De considerarse negativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿cuál sería el régimen tributario aplicable con motivo de la fusión materia de la presente consulta?

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).
- 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.
- Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 882, publicado el 9.11.1996 .

ANÁLISIS:

En principio, para el desarrollo del presente análisis se considera que la Institución Educativa Particular y la sociedad anónima se encuentran domiciliadas en el país y que dicha Institución se encuentra organizada como una asociación sin fines de lucro según el Código Civil.

Asimismo, entendemos que cuando la sociedad anónima es absorbida por la asociación civil, los accionistas de aquella adquieren la condición de asociados, con ocasión de la reorganización.

Al respecto, cabe señalar lo siguiente:

1. De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 1º de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, sus normas se aplican a todas las Instituciones Educativas Particulares (IEP) en el territorio nacional, tales

como centros y programas educativos particulares, cualquiera que sea su modalidad, institutos y escuelas superiores particulares, universidades y escuelas de posgrado particulares y todas las que estén comprendidas bajo el ámbito del Sector Educación.

A su vez, el artículo 2° de la misma norma dispone que toda persona natural o jurídica tiene el derecho a la libre iniciativa privada, para realizar actividades en la educación. Este derecho comprende los de fundar, promover, conducir y gestionar IEP, con o sin finalidad lucrativa.

Por su parte, el artículo 4° de la norma materia de análisis señala que las IEP deberán organizarse jurídicamente bajo cualquiera de las formas previstas en el derecho común y en el régimen societario, incluyendo las de asociación civil, fundación, cooperativa, empresa individual de responsabilidad limitada y empresa unipersonal.

Asimismo, el artículo 11° de la Ley en comentario establece que las IEP se regirán por las normas del Régimen General del Impuesto a la Renta. Agrega que, para tal efecto, se entiende por IEP aquellas referidas en el segundo párrafo del artículo 1° y en el artículo 4° de la misma norma, siempre que no estén comprendidas en alguno de los volúmenes de la Ley General del Presupuesto de la República.

Como se aprecia de las normas citadas en los párrafos anteriores, las IEP deben organizarse jurídicamente, según su finalidad (lucrativa o no), adoptando alguna de las formas del régimen societario, o como empresas individuales de responsabilidad limitada, o como empresas unipersonales, o como asociaciones civiles, fundaciones, o cooperativas. En todos los casos, las IEP deben regirse por las normas generales del Impuesto a la Renta.

2. De otra parte, el artículo 103° del Capítulo XIII del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el Reglamento.

Al respecto, el inciso a) del primer párrafo del artículo 65° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que **para efecto de lo dispuesto en el Capítulo XIII de la Ley, se entiende como reorganización de sociedades o empresas a la reorganización** por fusión bajo cualquiera de las dos formas previstas en el artículo 344° de la Ley General de Sociedades (LGS)⁽¹⁾.

Agrega que por extensión la empresa individual de responsabilidad limitada podrá reorganizarse por fusión de acuerdo a las formas señaladas en el

¹ El artículo 344° de la LGS dispone que por la fusión dos a más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por la misma ley. El numeral 2 del mencionado artículo señala que la absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas. La sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

artículo 344° de la citada Ley, teniendo en consideración lo dispuesto en el inciso b) del artículo 67°²).

Asimismo, el artículo 66° del citado Reglamento señala que en relación con lo previsto en el referido artículo 65°, se entiende por sociedades o empresas a las comprendidas en la LGS o aquella que la sustituya, así como a las empresas individuales de responsabilidad limitada y a las empresas unipersonales, para los supuestos expresamente señalados.

Según se aprecia, las normas que regulan el Impuesto a la Renta sólo han considerado la reorganización de sociedades o empresas contempladas en la LGS. Por excepción, también han sido comprendidas dentro de los alcances de dichas normas tributarias las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas unipersonales, señalándose expresamente el tratamiento que deben observar.

Así pues, en relación con la primera consulta se puede afirmar que las normas tributarias referidas a la reorganización de sociedades o empresas, contenidas en los Capítulos XIII de la Ley del Impuesto a la Renta y XIV de su Reglamento, no resultan de aplicación a aquella reorganización en la que se encuentre comprendida una asociación sin fines de lucro³).

3. Ahora bien, a fin de brindar atención a la segunda consulta, previamente es necesario señalar que la misma está referida a una IEP, constituida bajo la modalidad de asociación sin fines de lucro, que absorbe a una sociedad anónima de la cual es accionista. A propósito de dicha absorción, se transfiere un único activo por el cual los accionistas de la sociedad absorbida adquieren la condición de asociados de la asociación.

Así, teniendo en consideración que tal como se ha señalado anteriormente, al supuesto materia de consulta no le resulta de aplicación las normas contenidas en los Capítulos XIII de la Ley del Impuesto a la Renta y XIV de su Reglamento, la segunda consulta se encuentra encaminada a determinar el tratamiento tributario que corresponde aplicar a la transferencia del activo.

Sobre el particular, cabe indicar que de conformidad con el artículo 5° de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos de dicha Ley se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se trasmita el dominio a título oneroso.

² El inciso b) del artículo 67° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para efecto de lo previsto en el Capítulo XIII de la Ley, las empresas individuales de responsabilidad limitada sólo podrán absorber o incorporar empresas individuales de responsabilidad limitada que pertenezcan al mismo titular.

³ De acuerdo con el artículo 80° del Código Civil (promulgado mediante Decreto Legislativo N.° 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias), la asociación es una organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persiguen un fin no lucrativo.

Ahora bien, en relación con el citado artículo 5° cabe señalar que el carácter gratuito de una operación “se vincula a la circunstancia de que el contrato otorgue determinadas ventajas a una de las partes, independientemente de toda prestación suya; mientras que, cuando es a título oneroso, las ventajas concedidas provienen de prestaciones realizadas o que el propio contratante beneficiado se ha obligado a ejecutar”⁽⁴⁾.

Bajo estas consideraciones, en el supuesto materia de la segunda interrogante, la adquisición del activo por la IEP, a propósito de la absorción de la sociedad anónima, genera ventajas recíprocas en la medida que la IEP recibe el referido activo a cambio de lo cual los accionistas de la sociedad absorbida adquieren la condición de asociados y los derechos que le podría otorgar dicha condición⁽⁵⁾.

En tal sentido, en relación con la segunda consulta se puede señalar que para efectos del Impuesto a la Renta, la transferencia del activo ocurrida con ocasión de la absorción de una sociedad anónima por una IEP constituida bajo la modalidad de una asociación sin fines de lucro, califica como una enajenación.

CONCLUSIONES:

1. Las normas tributarias referidas a la reorganización de sociedades o empresas, contenidas en los Capítulos XIII de la Ley del Impuesto a la Renta y XIV de su Reglamento, no resultan de aplicación a aquella reorganización en la que se encuentre comprendida una asociación sin fines de lucro.
2. Para efectos del Impuesto a la Renta, la transferencia del activo ocurrida con ocasión de la absorción de una sociedad anónima por una IEP constituida bajo la modalidad de una asociación sin fines de lucro, califica como una enajenación.

Lima, 10 de agosto de 2012

Original firmado por

DRA. LILIANA CHIPOCO SALDÍAS
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

gsm
A0418-D12
IMPUESTO A LA RENTA – Fusión de persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro y sociedad anónima.

⁴ Enciclopedia Jurídica Omeba, Timo IV, Editorial Bibliográfica Argentina – Buenos Aires, Pág. 159 a 160.

⁵ Similar criterio se encuentra contenido en el Informe N.º 134-2009-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/>