

INFORME N.º 70-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta si, para efecto de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, existe distribución directa o indirecta de renta, en el supuesto que una asociación sin fines de lucro, inscrita en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, transfiera su patrimonio vía fusión por absorción a uno de sus asociados, el cual califica también como una entidad sin fines de lucro inscrita en dicho registro.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF⁽¹⁾ (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de Inscripciones del Registro de Personas Jurídicas, aprobado por la Resolución del Superintendente Nacional de los Registros Públicos N.º 038-2013-SUNARP-SN⁽²⁾.
- Ley General de Sociedades, Ley N.º 26887⁽³⁾ (en adelante, LGS).
- Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.º 295⁽⁴⁾.

ANÁLISIS:

1. El primer párrafo del inciso b) del artículo 19º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que están exonerados del Impuesto hasta el 31 de diciembre de 2015 las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente⁽⁵⁾, entre los asociados o partes vinculadas a estos

¹ Publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias.

² Publicada el 19.2.2013, y norma modificatoria.

³ Publicada el 9.12.1997, y normas modificatorias.

⁴ Publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.

⁵ Al respecto, el tercer párrafo del inciso b) del artículo 19º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que se considera que las entidades a que se refiere este inciso distribuyen indirectamente rentas entre sus asociados o partes vinculadas a estos o aquellas, cuando sus costos y gastos:

- i. No sean necesarios para el desarrollo de sus actividades, entendiéndose como tales aquellos costos y gastos que no sean normales en relación con las actividades que generan la renta que se destina a sus fines o, en general, aquellos que no sean razonables en relación con sus ingresos.
- ii. Resulten sobrevaluados respecto de su valor de mercado.

o a aquellas, y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso.

De la norma citada fluye que la finalidad de la exoneración establecida en el inciso b) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta es promover las actividades de las asociaciones sin fines de lucro comprendidas en los fines a que se refiere dicho inciso, que en general son fines de interés público y de utilidad social.

En ese sentido, a fin que se efectivice dicha finalidad, la norma citada ha establecido, entre otras condiciones, que para que proceda la exoneración en mención, dichas asociaciones no deben distribuir sus rentas, directa o indirectamente, entre sus asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas, incentivándose así que dichas rentas solo sean destinadas a los fines específicos en el país de tales asociaciones, que es lo que la norma en cuestión quiere promover⁽⁶⁾.

Por lo tanto, la distribución (directa o indirecta) de las aludidas rentas de las referidas asociaciones debe entenderse en el contexto señalado en el párrafo precedente, vale decir, que solo habrá dicha distribución en la medida que haya reparto de esas rentas entre los asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas, que implique que no se destinen tales rentas a los fines específicos en el país de dichas asociaciones, los cuales

Asimismo, se entiende por distribución indirecta de rentas, según el cuarto párrafo del mismo inciso:

- i. La entrega de dinero o bienes no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas como costo o gasto, e ingresos no declarados. El Reglamento establecerá los costos o gastos que serán considerados no susceptibles de posterior control tributario.
- ii. La utilización de los bienes de la entidad o de aquellos que le fueran cedidos en uso bajo cualquier título, en actividades no comprendidas en sus fines, excepto cuando la renta generada por dicha utilización sea destinada a tales fines.

Y según el quinto párrafo del inciso en cuestión, en los demás casos, la SUNAT deberá verificar si las rentas se han distribuido indirectamente entre los asociados o partes vinculadas.

⁶ En el mismo sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00899-4-2008, que constituye precedente de observancia obligatoria, en la cual se analiza el requisito de que en los estatutos de dichas asociaciones esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en el inciso b) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, se ha señalado que:

“la finalidad del requisito establecido por la norma tributaria para que se aplique la exoneración (...) consiste en resguardar los recursos de las asociaciones que se han visto incrementados como producto de la exoneración, para que no terminen destinándose a finalidades distintas a las prevista por esta última norma, garantizándose con ello la continuidad de la realización de una actividad que ha sido exonerada del Impuesto a la Renta.

(...)

En consecuencia, (...) el fin del requisito contemplado por el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, es cuidar que el remanente que resulte después de liquidar la asociación no sea destinado a fines que la norma no ha pretendido beneficiar mediante la exoneración (...).”

pueden ser cualquiera de los que se menciona en el inciso b) del artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Ahora, cabe indicar que el Código Civil regula lo relacionado a las personas jurídicas en la Sección Segunda de su Libro I; y su artículo 80°, referido a la noción de la persona jurídica denominada “asociación”, prevé que esta es una organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo; siendo que dicho código no contiene una regulación integral del supuesto materia de la presente consulta⁽⁷⁾.

Sin embargo, el artículo 79° del Reglamento de Inscripciones del Registro de Personas Jurídicas⁽⁸⁾ establece que es inscribible en el Registro el acuerdo de reorganización de una persona jurídica, siempre que la ley o su naturaleza lo permitan; y que son aplicables a la reorganización de personas jurídicas las normas relativas a la reorganización de sociedades en lo que fueran aplicables; siendo que su artículo 2° dispone que, de conformidad con las normas de dicho reglamento y la naturaleza que corresponda a cada persona jurídica, son actos inscribibles, entre otros, la fusión de personas jurídicas.

Respecto de la fusión, la doctrina alude a esta como una institución propia del derecho de las personas jurídicas⁽⁹⁾; y a que está en la esencia misma de las personas jurídicas el poder fusionarse, independientemente de la forma que cada una tenga⁽¹⁰⁾.

Pues bien, siendo que por lo dicho en los párrafos precedentes, son aplicables a la fusión de asociaciones las normas relativas a la reorganización de sociedades en lo que fueran aplicables, cabe indicar que el artículo 344° de la LGS establece que por la fusión dos o más sociedades se reúnen para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por dicha ley; y su inciso 2) señala que la fusión puede adoptar la forma de absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente y origina la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas; siendo que la sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

⁷ Sin perjuicio de lo cual, cabe indicar que su artículo 2074°, que forma parte de su Libro X, referido a Derecho Internacional Privado, hace alusión a la fusión de personas jurídicas, estableciendo que la fusión de personas jurídicas con leyes de constitución distintas, se aprecia sobre la base de ambas leyes, y de la ley del lugar de la fusión cuando ésta tenga lugar en un tercer país.

⁸ Cuyo artículo I de su Título Preliminar, referido al ámbito de aplicación de dicho reglamento, establece que este regula las inscripciones de actos relativos a las personas jurídicas que allí se señala, estando entre ellas las asociaciones.

⁹ Otaegui, Julio César. Citado por ELÍAS LAROZA, Enrique, en: Ley General de Sociedades Comentada. Editora Normas Legales S.A. Trujillo, 1998. Pág. 709.

¹⁰ Elías Laroza, loc.cit.

La doctrina también alude, específicamente, a la posibilidad de que, por fusión, la asociación se incorpore a otra o se constituya una nueva (SEOANE LINARES, Mario. Personas Jurídicas. Principios generales y su regulación en el Código Civil Peruano. Cultural Cuzco S.A. Lima, 2001. Pág.97).

Sobre el particular, en la Resolución N.º 03308-1-2004, el Tribunal Fiscal ha indicado que la fusión supone la transferencia de la totalidad del patrimonio compuesto por todos los activos y pasivos pertenecientes a las empresas fusionadas, con el principal objetivo que quien los reciba continúe con la actividad para la que estos se utilizaban en las transferentes, es decir que continuaran siendo explotados por aquella, en una suerte de continuidad económica y jurídica de lo que les fue transferido(¹¹).

De lo antes señalado fluye que, si bien en la fusión por absorción de asociaciones hay una transferencia de la totalidad del patrimonio de la absorbida a la absorbente, su principal objetivo es que esta continúe con la actividad para la que este se utilizaba en la absorbida, existiendo, por ende, una suerte de continuidad económica y jurídica de lo que fue transferido, por lo que no podría afirmarse que en dicha fusión exista distribución (directa o indirecta) de las rentas de la absorbida que implique que no se destinen estas a los fines específicos en el país de dichas asociaciones, las cuales, para que estén exoneradas conforme a dispuesto en el inciso b) del artículo 19º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, deben tener por fines cualquiera de los que prevé dicho inciso.

Por lo tanto, para efecto de lo dispuesto en dicha norma, no existe distribución directa o indirecta de renta, en el supuesto que una asociación sin fines de lucro, inscrita en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, transfiera su patrimonio vía fusión por absorción a uno de sus asociados, el cual califica también como una entidad sin fines de lucro inscrita en dicho registro.

CONCLUSIÓN:

Para efecto de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, no existe distribución directa o indirecta de renta, en el supuesto que una asociación sin fines de lucro, inscrita en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, transfiera su patrimonio vía fusión por absorción a uno de sus asociados, el cual califica también como una entidad sin fines de lucro inscrita en dicho registro.

Lima, 3 de octubre de 2014

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional(e)
Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATEGICO

abc
A0703-D14
Impuesto a la Renta – Distribución directa e indirecta de renta de asociaciones sin fines de lucro.

¹¹ Similar criterio ha sido recogido en las Resoluciones N.ºs 05276-5-2006 y 10813-3-2010.