

INFORME N.º 062-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se formula las siguientes consultas vinculadas a una asociación sin fines de lucro exonerada del impuesto a la renta, comprendida en el inciso b) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. ¿Existe una distribución indirecta de rentas entre los asociados, si dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva no se sustenta documentariamente que el importe determinado como utilidad de un ejercicio (que posteriormente ha sido cargado como gasto en la contabilidad de la asociación) ha sido destinado a sus fines?
2. En el caso que una asociación sin fines de lucro consigne en su estatuto que la asociación será administrada y dirigida por el consejo directivo, y que la condición de miembro del consejo es honorífica, dando lugar solo al goce de dietas, gastos de representación y viáticos sustentados y aprobados por el consejo directivo, cuyos montos son fijados por la asamblea general extraordinaria de asociados, ¿las dietas fijadas para los miembros del consejo directivo, que son sus asociados, podrían constituir una distribución directa de rentas?
3. Si en el estatuto de la asociación sin fines de lucro se considera como un tercer órgano a la gerencia general, siendo dicho gerente un profesional remunerado, quien es el responsable del buen funcionamiento de la asociación, así como de la implementación y ejecución de los acuerdos de la asamblea general y consejo directivo, ¿las dietas fijadas para los miembros del consejo directivo, que son sus asociados, podrían constituir una distribución directa de rentas, dado que la asociación cuenta con un gerente general debidamente remunerado?
4. A fin que la asociación sin fines de lucro sustente ante la Administración Tributaria el destino de sus rentas obtenidas en el país correspondientes al ejercicio que es materia de fiscalización, podría requerirse que presente la documentación sustentatoria del destino de tales rentas correspondiente a ejercicios posteriores a aquel que es objeto de fiscalización, sin que ello implique una ampliación del ejercicio objeto de fiscalización?

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF⁽¹⁾ (en adelante, LIR).

¹ Publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.° 122-94-EF⁽²⁾ (en adelante, Reglamento).
- TUO del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF⁽³⁾.
- Reglamento del procedimiento de fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N.° 085-2007-EF⁽⁴⁾.
- Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.° 295⁽⁵⁾.

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera pregunta, el inciso b) del artículo 19° de la LIR establece que se encuentran exoneradas del impuesto a la renta⁽⁶⁾ hasta el 31.12.2019, las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los fines que allí se señala; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados o partes vinculadas a estos 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.

Por su parte, el tercer y cuarto párrafos de la citada norma establecen casos en que se entiende que las asociaciones sin fines de lucro allí comprendidas distribuyen indirectamente rentas entre sus asociados o partes vinculadas a estos o aquellas.

Así, en el acápite i) del cuarto párrafo de dicho inciso se dispone que se entiende por distribución indirecta de rentas, la entrega de dinero o bienes no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas como costo o gasto, e ingresos no declarados; y que el Reglamento establecerá los costos o gastos que serán considerados no susceptibles de posterior control tributario.

Al respecto, el artículo 8°-E del Reglamento establece que, para efecto de lo dispuesto en el cuarto párrafo del inciso b) del artículo 19 de la LIR, se entiende por distribución indirecta cuando califiquen como costos o gastos

² Publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

³ Publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias.

⁴ Publicado el 29.6.2007 y normas modificatorias.

⁵ Publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

⁶ En adelante, "IR".

no susceptibles de posterior control tributario, aquellos susceptibles de beneficiar a sus partes vinculadas, salvo que la fundación afecta o asociación sin fines de lucro manifieste su naturaleza o destino y cuenten con sustento documentario.

Sobre el particular, en la exposición de motivos del Decreto Supremo N.° 258-2012-EF⁽⁷⁾, que incorporó el citado artículo 8°-E al Reglamento, se señala que el proyecto de dicho decreto supremo proponía lo siguiente:

- a) Disponer que los costos o gastos que serán considerados no susceptibles de posterior control tributario son aquellos susceptibles de haber beneficiado a los asociados o respecto de los cuales la fundación afecta o asociación sin fines de lucro no manifieste su naturaleza o destino y/o no cuenten con sustento documentario alguno, así como aquellos costos o gastos sustentados con los comprobantes de pago a que se alude en el artículo 13° B del Reglamento.
- b) Lo señalado en el literal precedente obedece a lo indicado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.° 1120⁽⁸⁾, la cual señala que “(...) cuando la SUNAT advierta la existencia de montos o gastos por los cuales la entidad no manifieste su naturaleza o destino, así como gastos que no cuenta con sustento documentario alguno, sumas o montos contabilizados “por rendir cuenta”, sin explicar el concepto o a favor de quién se efectuó dicha entrega, entre otros supuestos, considerará la existencia de una distribución indirecta de rentas (...)”

De lo antes indicado fluye que, en relación con la exoneración prevista en el inciso b) del artículo 19° de la LIR, se entiende que las asociaciones sin fines de lucro allí comprendidas distribuyen indirectamente rentas entre sus asociados o partes vinculadas a estos o aquellas, en los casos, entre otros, de sumas cargadas como gasto no susceptibles de posterior control tributario; que se da en el caso en que dichas asociaciones no manifiesten la naturaleza o destino de dicho gasto y/o no cuenten con sustento documentario alguno al respecto.

En consecuencia, en relación con la exoneración prevista en el inciso b) del artículo 19° de la LIR, se puede afirmar que las asociaciones sin fines de lucro allí comprendidas distribuyen indirectamente rentas entre sus asociados o partes vinculadas a estos o aquellas, en el caso en que dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva no se sustente documentariamente que el importe determinado como utilidad de un ejercicio (que posteriormente ha sido cargado como gasto en la

⁷ Publicado el 18.12.2012.

⁸ Publicado el 18.7.2012; que sustituyó el inciso b) del artículo 19° de la LIR, estableciendo su texto actualmente vigente, que es el que es materia del presente análisis.

contabilidad de la asociación⁽⁹⁾) ha sido destinado a sus fines o a la generación de rentas destinadas a tales fines.

2. En cuanto a la segunda y tercera consultas, el artículo 80° del Código Civil establece que la asociación es una organización de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo.

El artículo 82° del Código Civil señala que el estatuto de la asociación debe expresar:

- 1.- La denominación, duración y domicilio.
- 2.- Los fines.
- 3.- Los bienes que integran el patrimonio social.
- 4.- La constitución y funcionamiento de la asamblea general de asociados, consejo directivo y demás órganos de la asociación.
- 5.- Las condiciones para la admisión, renuncia y exclusión de sus miembros.
- 6.- Los derechos y deberes de los asociados.
- 7.- Los requisitos para su modificación.
- 8.- Las normas para la disolución y liquidación de la asociación y las relativas al destino final de sus bienes.
- 9.- Los demás pactos y condiciones que se establezcan.

Asimismo, los artículos 84° y 86° del Código Civil establecen que la asamblea general es el órgano supremo de la asociación, que, entre otras facultades, tiene la de elegir a las personas que integran el consejo directivo.

De las normas citadas se tiene que la asociación es una organización de personas naturales o jurídicas que persiguen un fin no lucrativo y que el estatuto de la asociación debe señalar, entre otra información, el funcionamiento de la asamblea general de asociados, consejo directivo y demás órganos de la asociación; siendo la asamblea general la que elige a las personas que integran el consejo directivo.

En ese sentido, legalmente es factible que en el estatuto de la asociación se establezca que esta cuente con una gerencia general, además de su consejo directivo.

Ahora bien, como ya se ha señalado, una de las condiciones para que las asociaciones sin fines de lucro gocen de la exoneración del IR, prevista en el inciso b) del artículo 19° de la LIR, es que sus rentas no las distribuyan,

⁹ Es decir, que, según los registros contables de la asociación en cuestión, la utilidad de dicho ejercicio ha sido contabilizado como si se hubiese destinado en ejercicios posteriores a gastos de dicha asociación.

directa o indirectamente, entre los asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas.

Uno de los supuestos de distribución indirecta de rentas de la asociación establecido en el tercer párrafo del inciso b) del artículo 19° de la LIR es cuando sus costos y gastos no sean necesarios para el desarrollo de las actividades de la asociación, 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 [acápito i. del tercer párrafo del inciso b) del artículo 19° de la LIR].

Al respecto, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.° 1120 se señaló que:

- a) Si bien la aplicación del principio de causalidad⁽¹⁰⁾ –a que alude el artículo 37° de la LIR– permite establecer la relación entre la deducción del costo y del gasto y la generación de la renta gravada, tratándose de las entidades exoneradas este principio es de utilidad para vincular a los costos y gastos que efectúen dichas entidades con las actividades no lucrativas que realizan y aquellas que generan las rentas que se destinan a los fines para los cuales se constituyeron.
- b) En tal sentido, los gastos para ser necesarios deben ser normales y razonables. A tal efecto, los costos y gastos califican como *normales* si se trata de erogaciones *lógicas*⁽¹¹⁾ o *vinculadas* a las actividades que desarrolla la entidad beneficiaria de la exoneración, a fin de obtener rentas destinadas a sus fines, y resultan *razonables* cuando, *vinculados o no a las actividades generadoras de renta*, su importe guarda relación con los ingresos de la entidad exonerada.

Si bien la norma citada en el párrafo precedente al anterior se refiere a la distribución indirecta de rentas, de ella y de lo señalado en el párrafo anterior fluye que no hay distribución (directa ni indirecta) de renta entre los asociados o partes vinculadas a estos o a la asociación cuando respecto de las asociaciones sin fines de lucro a que se refiere el inciso b) del artículo 19° de la LIR, sus costos y gastos son necesarios, lo cual se da cuando estos:

¹⁰ Definido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.°s 01596-3-2003 y 03774-1-2005 como aquel que proclama que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo apreciarse ello considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como el modus operandi de la empresa.

¹¹ Dicho de un suceso: Que tiene antecedentes que lo justifican. Justificar es probar algo con razones convincentes, testigos o documentos (Diccionario de la Real Academia Española: <http://dle.rae.es>).

- i) Son normales en relación con las actividades que generan la renta que se destina a sus fines (es decir, que sean lógicos o vinculados a las actividades que desarrollan tales entidades, a fin de obtener esas rentas) o son lógicas en relación con las actividades no lucrativas que esta realiza.
- ii) Sean razonables en relación con sus ingresos; vale decir, cuando el importe de tales costos o gastos guarde relación con los ingresos de dichas asociaciones, sea que estén vinculados o no a las actividades generadoras de renta.

Adicionalmente, según el acápite ii. del tercer párrafo del inciso b) del artículo 19° de la LIR, 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 resulten sobrevaluados respecto de su valor de mercado.

Teniendo en cuenta lo antes señalado, se puede afirmar que el pago de dietas⁽¹²⁾ a favor de un director del consejo directivo de una asociación por el ejercicio de sus funciones es, en principio, un gasto necesario para dicha asociación, en tanto es la retribución por los servicios personales prestados a su favor por tal director, indispensables para la toma de decisiones de esta asociación; salvo que no sean normales o razonables, o resulten sobrevaluados respecto de su valor de mercado, lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.

Por lo tanto, en el caso que una asociación sin fines de lucro consigne en su estatuto que la asociación será administrada y dirigida por el consejo directivo, y que la condición de miembro del consejo es honorífica, dando lugar solo al goce de dietas, gastos de representación y viáticos sustentados y aprobados por el consejo directivo, cuyos montos son fijados por la asamblea general extraordinaria de asociados:

- a) Las dietas fijadas para los miembros del consejo directivo que sean sus asociados no constituyen una distribución directa ni indirecta de rentas; salvo que no sean normales o razonables, o resulten sobrevaluados respecto de su valor de mercado, lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.
- b) Lo señalado en el literal anterior también resulta aplicable en el caso en que el estatuto de la asociación sin fines de lucro haya considerado como un tercer órgano a la gerencia general, cuyo gerente a cargo sea un profesional remunerado, quien es el responsable del buen

¹² Estipendio que se da a quienes ejecutan algunas comisiones o encargos por cada día que se ocupan en ellos o por el tiempo que emplean en realizarlos (Diccionario de la Real Academia Española).

funcionamiento de la asociación, así como de la implementación y ejecución de los acuerdos de la asamblea general y consejo directivo.

3. En cuanto a la última pregunta, el Código Tributario establece que:

- a) Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, y en especial deben permitir el control por esta, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas (numeral 5 de su artículo 87°).
- b) El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios (artículo 62°).

Por su parte, el artículo 3° del Reglamento del procedimiento de fiscalización establece que la SUNAT a través de cartas comunicará al sujeto fiscalizado, entre otros, lo siguiente:

- a) Que será objeto de un procedimiento de fiscalización, parcial o definitiva, presentará al agente fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las declaraciones aduaneras de mercancías que serán materia del procedimiento. Tratándose del procedimiento de fiscalización parcial se indicarán además los aspectos a fiscalizar.
- b) La ampliación del procedimiento de fiscalización a nuevos períodos, tributos o declaraciones aduaneras de mercancías según sea el caso. Tratándose de la ampliación de un procedimiento de fiscalización parcial se deberán señalar los nuevos aspectos a fiscalizar.

Asimismo, el artículo 4° de dicho reglamento dispone que mediante requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios; y que también, será utilizado para, entre otros, solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

De las normas citadas se tiene que la SUNAT a través de cartas comunica al sujeto fiscalizado (incluido los sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios), entre otros, el (los) período(s) materia de la fiscalización, así como su ampliación a nuevos períodos; siendo que mediante requerimiento aquella solicita al sujeto fiscalizado la documentación sustentatoria correspondiente.

Nótese que dicha documentación sustentatoria es toda aquella *relacionada con* hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, como sería el caso de aquellos que determinen el eventual incumplimiento de requisitos para el goce de una exoneración; y que aquella podría corresponder a hechos acaecidos incluso en periodos anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización, pero que guarden una relación directa, lógica y temporal con la determinación de la obligación tributaria correspondiente a este ejercicio.

Ahora bien, toda vez que, en el supuesto bajo análisis, el efecto del incumplimiento del requisito para el goce de la exoneración consistente en no destinar las rentas de la asociación a sus fines específicos en el país⁽¹³⁾ recae en el ejercicio en el que se ha incumplido dicho requisito y este es un ejercicio posterior al que es objeto de fiscalización, esta debe ser ampliada a fin de que se comprenda dentro de ella a aquel otro ejercicio de modo tal que se pueda determinar el no goce de la exoneración.

Así pues, dado que, en el supuesto de la consulta, el periodo al cual corresponde la documentación sustentatoria requerida por la Administración, que es posterior a aquel que es objeto de fiscalización, no está comprendida dentro de esta, es necesario ampliar el alcance de la fiscalización.

En consecuencia, a fin que la asociación sin fines de lucro sustente ante la Administración Tributaria el destino de sus rentas obtenidas en el país correspondientes al ejercicio que es materia de fiscalización, podría requerirse que presente la documentación sustentatoria del destino de tales rentas correspondiente a ejercicios posteriores a aquel que es objeto de fiscalización, lo cual conlleva la necesidad de que se amplíe el ejercicio objeto de fiscalización.

CONCLUSIONES:

En relación con la exoneración prevista en el inciso b) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. Las asociaciones sin fines de lucro allí comprendidas distribuyen indirectamente rentas entre sus asociados o partes vinculadas a estos o

¹³ Cuyo efecto es el no goce de la exoneración.

aquellas, en el caso en que dentro de un procedimiento de fiscalización definitiva, no se sustente documentariamente que el importe determinado como utilidad del ejercicio fiscalizado (que posteriormente ha sido cargado como gasto en la contabilidad la asociación) ha sido destinado a sus fines o a la generación de rentas destinadas a tales fines.

2. En el caso que una asociación sin fines de lucro consigne en su estatuto que la asociación será administrada y dirigida por el consejo directivo, y que la condición de miembro del consejo es honorífica, dando lugar solo al goce de dietas, gastos de representación y viáticos sustentados y aprobados por el consejo directivo, cuyos montos son fijados por la asamblea general extraordinaria de asociados:
 - a) Las dietas fijadas para los miembros del consejo directivo que sean sus asociados no constituyen una distribución directa ni indirecta de rentas; salvo que no sean normales o razonables, lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.
 - b) Lo señalado en el literal anterior también resulta aplicable en el caso en que el estatuto de la asociación sin fines de lucro haya considerado como un tercer órgano a la gerencia general, cuyo gerente a cargo sea un profesional remunerado, quien es el responsable del buen funcionamiento de la asociación, así como de la implementación y ejecución de los acuerdos de la asamblea general y consejo directivo.
3. A fin que la asociación sin fines de lucro sustente ante la Administración Tributaria el destino de sus rentas obtenidas en el país correspondientes al ejercicio que es materia de fiscalización, podría requerirse que presente la documentación sustentatoria del destino de tales rentas correspondiente a ejercicios posteriores a aquel que es objeto de fiscalización, lo cual conlleva la necesidad de que se amplíe el ejercicio objeto de fiscalización.

Lima, 30 ABR.2019

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

nmc
CT0682-2018
CT0683-2018
CT0684-2018
CT0685-2018
IMPUESTO A LA RENTA – Asociaciones sin fines de lucro, distribución indirecta de rentas.