

INFORME N.º 009-2020-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

En el supuesto de que dos asociaciones sin fines de lucro dedicadas al sector Educación (cuyas actividades se encuentran inafectas al Impuesto General a las Ventas (IGV) en virtud del inciso g) del artículo 2 de la Ley del IGV) acuerden un proceso de fusión por absorción, se consulta si la transferencia de activos generada como consecuencia de dicho proceso se encontrará inafecta de dicho impuesto por aplicación de la citada base legal.

BASE LEGAL:

- Constitución Política del Perú, publicada el 30.12.1993 y normas modificatorias.
- Ley Universitaria, Ley N.º 30220, publicada el 9.7.2014 y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Decreto Supremo N.º 046-97-EF, que aprueba la relación de bienes y servicios inafectos al pago del IGV y de derechos arancelarios por parte de las instituciones educativas particulares o públicas, publicado el 30.4.1997 y normas modificatorias.

ANÁLISIS

1. El primer párrafo del artículo 19 de la Constitución Política del Perú establece que las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural.

A su vez, el artículo 117 de la Ley Universitaria señala que la universidad goza de inafectación de impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural; la cual, en ningún caso incluye a las personas naturales o jurídicas que, bajo cualquier condición, modalidad o grado, les prestan servicios a las universidades privadas, ni los ingresos generados por actividades ni los gastos no relacionados con el quehacer educativo.

Por su parte, el primer párrafo del inciso g) del artículo 2 de la Ley del IGV señala que la transferencia o importación de bienes y la prestación de servicios que efectúen **las instituciones educativas** públicas o particulares exclusivamente para sus fines propios no está gravada con el IGV, y dispone, además, que mediante decreto supremo refrendado por el ministro de economía y finanzas y el ministro de educación se aprobará la relación de bienes y servicios inafectos al pago del IGV.

Sobre el particular, cabe traer a colación que el Tribunal Constitucional, en los fundamentos 38 y 39 de la Sentencia recaída sobre el Expediente N.º 8391-2006-PA/TC, ha señalado que: “38. *El legislador constitucional ha previsto un incentivo a fin de promover la educación, el cual resulta ser la inafectación de impuestos a los bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa y cultural. Ello implicaría que sus recursos se destinen únicamente a la finalidad educativa y cultural, y que no se vean afectados con la imposición de un tributo. Sin embargo, respecto de este punto **debemos ser bastante cuidadosos puesto que va a haber ocasiones en los que sí deba gravarse con impuestos por no estar dentro de su finalidad educativa y cultural**, por ello, somos de la consideración que esta situación tendrá que **evaluarse en cada caso en concreto**. 39. Tanto el IGV como el IPM tienen la calidad de impuestos, se entiende que los mismos se encontrarían dentro del supuesto de inafectación previsto por el artículo 19 de la Constitución Política, siempre y cuando dichos tributos pretendan gravar bienes, actividades y servicios propios de su **finalidad educativa y cultural**(¹), lo que, como se ha mencionado, ya deben ser analizados en cada caso en concreto (...)*”(2).

Como se puede apreciar de las normas y la jurisprudencia antes citadas, las instituciones educativas, entre las que estarían las asociaciones sin fines de lucro dedicadas al sector educación a la que se refiere la consulta, gozan de la inafectación de todo impuesto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural, siendo que en materia de IGV se ha establecido que se encuentra inafecta de este impuesto, entre otras operaciones, la transferencia de bienes que efectúen dichas instituciones exclusivamente para sus fines propios, lo que deberá ser determinado en cada caso en concreto.

Habiendo dicho ello, es del caso indicar que atendiendo a lo establecido por el inciso g) del artículo 2 de la Ley del IGV, se emitió el Decreto Supremo N.º 046-97-EF, mediante el cual se aprobó la relación de bienes y servicios inafectos al pago del IGV, los cuales se encuentran contenidos en: (i) Anexo I – Servicios y bienes inafectos al IGV operaciones internas y, (ii) Nuevo Anexo II – Lista de bienes que se pueden importar inafectos del IGV y derechos arancelarios(³) (en adelante, Anexo II).

Considerando esto último y teniendo en cuenta lo anteriormente señalado, se puede afirmar que está inafecta del IGV por aplicación del inciso g) del artículo 2 de la Ley del IGV, la transferencia de bienes que realicen las asociaciones sin

¹ El subrayado es nuestro.

² Criterio similar ha sido vertido por el aludido Tribunal en la Sentencia recaída sobre el Expediente N.º 7533-2006-PA/TC.

³ Cabe mencionar que mediante el artículo 1 del Decreto Supremo N.º 152-2003-EF (que modifica el Decreto Supremo N.º 046-97-EF, publicado el 11.10.2003 y norma modificatoria) se dispuso la sustitución del Anexo II, que fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 046-97-EF, por un Nuevo Anexo II, estableciendo en su Primera Disposición Complementaria que toda referencia en los dispositivos legales que toda referencia en los dispositivos legales vigentes efectuada al aludido Anexo II (y al Anexo III) deberá entenderse realizada al Nuevo Anexo II.

Asimismo, es del caso señalar que la Segunda Disposición Final del citado decreto supremo establece que la importación de bienes contenidos en el Anexo II realizada por las Instituciones Educativas Particulares o Públicas se encontrará inafecta de dicho impuesto siempre que se destinen única y exclusivamente al cumplimiento de sus fines propios.

fines de lucro dedicadas al sector educación exclusivamente para sus fines propios -lo que deberá evaluarse según cada caso en concreto-, siempre que los mencionados bienes se encuentren comprendidos en el Decreto Supremo N.º 046-97-EF y solo en la medida que dichas asociaciones califiquen como instituciones educativas⁽⁴⁾.

2. Por otro lado, en cuanto a la fusión por absorción establecida por el artículo 344 de la Ley General de Sociedades⁽⁵⁾⁽⁶⁾ y la transmisión en bloque, y a título universal del patrimonio de la sociedad absorbida a la absorbente que la caracteriza, cabe indicar que Elías Laroza⁽⁷⁾ señala que tiene los efectos beneficiosos que indican Joaquín Garrigues y Rodrigo Uría: *“El principio de la sucesión universal ayuda eficazmente al traspaso patrimonial de una u otra sociedad al permitir que los distintos bienes, derechos y obligaciones integrantes del patrimonio de la sociedad disuelta se transmitan uno actu. Si no se aceptase este principio, habría que adoptar el lento y dispendioso procedimiento de descomponer la transmisión patrimonial en los singulares negocios jurídicos idóneos para la transmisión de los distintos elementos integrantes del patrimonio (la compraventa, la cesión de créditos, el endoso, etc.), y con ello las posibilidades prácticas de la fusión quedarían reducidas a cero.”*

Así pues, conforme a lo manifestado por el referido autor, el que se haya dispuesto que en una fusión por absorción la transferencia del bloque patrimonial sea a título universal, únicamente tiene por finalidad que las sociedades involucradas en el proceso de fusión no se vean obligadas a celebrar una serie de actos jurídicos, independientes de dicho proceso, a fin de dotar de formalidad la transferencia de los activos y pasivos integrantes del patrimonio transferido de la sociedad que se extingue.

Por lo demás, es de hacer notar que aun cuando en la fusión por absorción se transfieren en bloque los activos y pasivos de la sociedad absorbida, ello no desnaturaliza el hecho de que su realización conlleva la transferencia de cada uno de los citados activos a la sociedad absorbente.

⁴ A mayor abundamiento, cabe tener en cuenta que en el Informe N.º 243-2005-SUNAT/2B0000 (disponible en el portal web de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i2432005.htm>) se ha señalado que para efecto de la inafectación del IGV establecido por el literal g) del artículo 2 del de la Ley del IGV, los servicios contenidos en el numeral 3 del Anexo I del Decreto Supremo N.º 046-97-EF deberán ser brindados por Instituciones Educativas en cumplimiento de sus fines propios, a los estudiantes como complemento del servicio de enseñanza, conducente o no a una certificación e independientemente de si el estudiante tiene calidad de alumno regular o no, **siempre que estén comprendidos dentro de los alcances de las normas que regulan las actividades de las Instituciones Educativas y cuenten con la autorización respectiva, de ser el caso.**

⁵ Ley N.º 26887, publicada el 9.12.1997 y normas modificatorias.

El inciso 2 del primer párrafo del citado artículo establece 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; agregando que, la sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.

⁶ Es del caso señalar que de conformidad con lo indicado en el Informe N.º 70-2014-SUNAT/5D0000 (disponible en el portal web de SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i070-2014-5D0000.pdf>) son aplicables a la fusión de asociaciones las normas relativas a la reorganización de sociedades en lo que fueran pertinentes.

⁷ ELÍAS LAROZA, Enrique, “Ley General de Sociedades Comentada”, Editora Normas Legales S.A., Trujillo, páginas 699 a 701.

Ahora bien, como lo hemos señalado en el ítem anterior del presente informe, está inafecta del IGV por aplicación del inciso g) del artículo 2 de la Ley del IGV, la transferencia de bienes que realicen las asociaciones sin fines de lucro dedicadas al sector educación exclusivamente para sus fines propios -lo que deberá evaluarse en cada caso en concreto-, siempre que los mencionados bienes se encuentren comprendidos en el Decreto Supremo N.º 046-97-EF y solo en la medida que dichas asociaciones califiquen como instituciones educativas⁽⁸⁾.

Al respecto, debemos indicar que en el numeral 6 del Anexo I del referido decreto supremo, se encuentra incluida, como operación inafecta, la transferencia de bienes usados del activo fijo de propiedad de las instituciones educativas.

Así pues, tomando en cuenta lo antes señalado, se puede afirmar, con relación al supuesto planteado en la consulta, que en la medida que entre los bienes del activo fijo que se transmitan dentro de un bloque patrimonial en una fusión por absorción entre dos asociaciones sin fines de lucro dedicadas al sector educación que califiquen como instituciones educativas, se encuentren incluidos uno o más bienes que hubiesen venido siendo utilizados por la asociación absorbida para sus fines propios -lo que deberá evaluarse en cada caso en concreto-; la transferencia de estos últimos estará inafecta del IGV dado que dicha inafectación no se encuentra condicionada a que la referida transferencia no sea efectuada a través de una fusión por absorción.

CONCLUSIÓN:

En la medida que entre los bienes del activo fijo que se transmitan dentro de un bloque patrimonial en una fusión por absorción entre dos asociaciones sin fines de lucro dedicadas al sector educación que califiquen como instituciones educativas, se encuentren incluidos uno o más bienes que hubiesen venido siendo utilizados por la asociación absorbida para sus fines propios -lo que deberá evaluarse en cada caso en concreto-; la transferencia de estos últimos estará inafecta del IGV dado que dicha inafectación no se encuentra condicionada a que la referida transferencia no sea efectuada a través de una fusión por absorción.

Lima, 31 ENE.2020

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA

Intendente Nacional

Intendencia Nacional Jurídico Tributario

SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

cpf/ere
CT00163-2019
IGV- Inafectación a instituciones educativas

⁸ En relación con ello, cabe mencionar que de acuerdo con lo señalado en la Directiva N.º 006-95/SUNAT (publicada en el portal web: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/direc/1995/006.htm>), *“las Universidades, los Centros Educativos y los Centros Culturales están inafectos al Impuesto General a las Ventas por las operaciones de venta de bienes, prestación de servicios y/o importación de bienes, que efectúen exclusivamente como consecuencia de la realización de sus fines propios; estando gravadas dichas operaciones cuando se realicen como consecuencia de actividades que no correspondan al desarrollo de sus actividades educativas y culturales”*.