

INFORME N.º 134-2020/7T0000

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 19 de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. En el caso de un trabajador de dicha asociación que realiza actividades necesarias para generar la renta que se destina a sus fines y que no es un asociado o persona vinculada a los asociados o a tal asociación, ¿el pago de una capacitación, maestría o curso de post grado a su favor que verse sobre temas relacionados a sus labores, implica un gasto no necesario para dicha asociación y, por tanto, una distribución indirecta de rentas entre sus asociados o partes vinculadas a estos o a aquella?
2. ¿Cuál sería la respuesta si el trabajador -que no es un asociado o persona vinculada a los asociados o a la asociación- realizara labores de administración: i) no relacionadas a las actividades necesarias para generar la renta que se destina a sus fines, ni, ii) inherentes a la finalidad de la asociación; y la capacitación, maestría o curso de post grado a su favor versara sobre temas relacionados a sus labores?
3. ¿Las respuestas a las preguntas anteriores varían si el trabajador es un asociado o persona vinculada a dicha asociación?
4. ¿Un trabajador de la asociación que ocupa un cargo de alta dirección o administración en la entidad califica como parte vinculada a dicha asociación?
5. ¿El pago de un curso de capacitación, maestría o curso de post grado por parte de la asociación a la entidad educativa a favor de uno de sus trabajadores constituye renta de quinta categoría gravada con el impuesto a la renta del trabajador?

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, LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF⁽²⁾ (en adelante, Reglamento).

ANÁLISIS:

1. En relación con las preguntas 1 a la 3, el inciso b) del artículo 19 de la LIR establece que se encuentran exoneradas del impuesto a la renta⁽³⁾ hasta el

¹ Publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

² Publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias.

³ En adelante, "IR".



31.12.2020, 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 supuestos 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 a aquellas; mientras que el quinto párrafo de la misma norma agrega que en los demás casos, la SUNAT deberá verificar si las rentas se han distribuido indirectamente entre los asociados o partes vinculadas.

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⁽⁴⁾ 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.

Al respecto, en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 1120, que modificó la norma citada en el párrafo precedente, estableciendo su texto actualmente vigente, se señaló que:



a) *Si bien la aplicación del principio de causalidad⁽⁵⁾ –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 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.*

De lo antes señalado fluye que la distribución indirecta de rentas entre los asociados o partes vinculadas a estos o a la asociación se produce cuando

⁴ Acápites i. del tercer párrafo del inciso b) del artículo 19 de la LIR.

⁵ Definido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Ns.º 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.

respecto de las asociaciones sin fines de lucro a que se refiere el inciso b) del artículo 19 de la LIR:

- a) Se da alguno de los supuestos a que se refieren el tercer y cuarto párrafos de dicho inciso; entre los cuales están los casos en que sus costos y gastos:
 - i) No sean normales en relación con las actividades que generan la renta que se destina a sus fines; es decir, no sean lógicos⁽⁶⁾ o vinculados a las actividades que desarrollan tales entidades, a fin de obtener esas rentas.
 - ii) No sean razonables en relación con sus ingresos; vale decir, cuando el importe de tales costos o gastos no guarde relación con los ingresos de dichas asociaciones, sea que estén vinculados o no a las actividades generadoras de renta⁽⁷⁾.
- b) Se dan otras modalidades de distribución indirecta de renta entre los asociados o partes vinculadas a estos o a la asociación que puedan ser detectadas por la SUNAT; para lo cual se tendrá en cuenta, entre otros, si el costo o gasto en que incurra la asociación de que se trate está razonablemente vinculado con las actividades no lucrativas que esta realiza o son lógicas en relación con tales actividades.



Nótese que en los supuestos a que alude el literal a) del párrafo precedente resulta irrelevante la condición de los sujetos beneficiarios de los costos o gastos en que incurre la asociación; es decir, el que dichos sujetos sean o no asociados o partes vinculadas a estos o a la asociación, no tiene incidencia alguna para la configuración de dichos supuestos⁽⁸⁾.

Asimismo, se puede afirmar que un gasto efectuado a favor de un trabajador de una asociación vinculado a las actividades que generan las rentas que se destinan a los fines para los cuales se constituye resultaría normal con relación a tales actividades.

En ese sentido, cabe señalar que, en relación con lo dispuesto en el acápite i. del tercer párrafo del inciso b) del artículo 19 de la LIR, tratándose de una asociación sin fines de lucro exonerada del IR, que paga, en beneficio de su trabajador, su capacitación, maestría o curso de post grado que versan sobre temas relacionados a sus labores:

- a) Si dicho trabajador realiza actividades necesarias para generar la renta que se destina a los fines de la asociación y no es un asociado o persona

⁶ 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>).

⁷ Casos a los que alude el acápite i. del tercer párrafo del inciso b) del artículo 19 de la LIR, en los que se entiende que se trata de costos y gastos *no necesarios* para el desarrollo de las actividades de la asociación.

⁸ A diferencia de las otras modalidades a que alude el literal b) del mismo párrafo, en las que se debe determinar que, efectivamente, *los asociados o las partes vinculadas a estos o a la asociación*, se han distribuido indirectamente las rentas de la asociación.

vinculada a los asociados o a tal asociación, dicho pago resultaría normal en relación con las actividades que generan la renta que se destina a sus fines, debiéndose establecer si resultan razonables con relación a sus ingresos a efecto de admitir el gasto, lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.

- b) Si dicho trabajador realiza labores de administración: i) no relacionadas a las actividades necesarias para generar la renta que se destina a sus fines, ni, ii) inherentes a la finalidad de la asociación, y no es un asociado o persona vinculada a los asociados o a tal asociación, dicho pago implicará un gasto no necesario para esta y, por tanto, una distribución indirecta de rentas, lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.
- c) Si en los supuestos a que se refieren los literales anteriores el trabajador fuera un asociado o persona vinculada a la asociación, se puede afirmar que:
 - i. La respuesta a la primera pregunta [literal a) precedente] no varía, por cuanto entre los criterios a que se refiere el acápite i. del tercer párrafo del inciso b) del artículo 19 de la LIR, para determinar cuándo se está ante gastos no necesarios para el desarrollo de las actividades de las asociaciones no está la condición del trabajador respecto del cual se efectúa el gasto en cuestión.
 - ii. La respuesta a la segunda pregunta [literal b) precedente] se tendría que complementar, por cuanto, en este supuesto, el pago de la capacitación, maestría o curso de post grado implicará una distribución indirecta de rentas, en la medida que tales gastos no sean lógicos en relación con las actividades no lucrativas que esta realiza, lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.

2. Con relación a la cuarta consulta, cabe indicar que el segundo párrafo del inciso b) del artículo 19 de la LIR dispone que el Reglamento establecerá los supuestos en que se configura la vinculación, para lo cual tendrá en cuenta lo siguiente:



- (i) Se considera que una o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas a una fundación o asociación sin fines de lucro cuando una de aquellas participa de manera directa o indirecta en la administración o control, o aporte significativamente al patrimonio de estas; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección o control de varias personas, empresas o entidades, o aportan significativamente a su patrimonio.
- (ii) La vinculación con los asociados considerará lo señalado en el acápite precedente y, en el caso de personas naturales, el parentesco.
- (iii) También operará la vinculación en el caso de transacciones realizadas utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

Por su parte, el inciso a) del artículo 8-D del Reglamento establece que para efecto de lo señalado en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 19 de la LIR, se entenderá que una o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas a una fundación afecta o asociación sin fines de lucro, entre otros supuestos, cuando las personas, empresas o entidades ocupen cargos de dirección, gerencia, administración u otros, que le otorguen poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales de la fundación afecta o asociación sin fines de lucro.

De las normas citadas, se tiene que una persona estará vinculada a una asociación sin fines de lucro cuando, entre otros, ocupe cualquier cargo que le otorgue poder de decisión en los acuerdos de naturaleza financiera, operativa y/o comercial de dicha asociación.

Así pues, lo relevante para efectos de que se establezca la vinculación en cuestión no es el cargo que ejerza la persona de que se trate, sino el hecho de que este sea cualquiera que le otorgue poder de decisión; pero únicamente respecto de acuerdos de naturaleza financiera, operativa y/o comercial.

Ahora bien, cabe tener en cuenta que, de acuerdo con la doctrina, *“El ejercicio del poder de decisión debe analizarse, en forma específica, esto es, caso por caso, pues el Estatuto Social puede contener ampliaciones o restricciones a la regla general contenida en la Ley General de Sociedades (LGS), o por el contrario, no contener regla alguna sobre el particular, situación en la cual las disposiciones de la LGS resultarían aplicables”*⁽⁹⁾.

En tal sentido, un trabajador de una asociación sin fines de lucro que ocupa un cargo de alta dirección o administración en la entidad calificará como parte vinculada a la referida asociación, en la medida que dicho cargo le otorgue capacidad de actuar, por sí mismo, con poder de decisión para aprobar o rechazar acuerdos financieros, operativos y/o comerciales de esta, lo cual solo puede determinarse en cada caso concreto.

3. En lo concerniente a la quinta consulta, es del caso señalar que el inciso a) del artículo 34 de la LIR establece que son rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Agrega la norma que no se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

⁹ MUÑOZ SALGADO, Silvia. El concepto de vinculación por “participación en la administración” y por el “control” para efectos de la normativa de Precios de Transferencia. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N.º 46, 2008, p. 165.



Al respecto, cabe indicar que esta Administración Tributaria⁽¹⁰⁾ ha señalado que se encuentran gravados con el IR la totalidad de ingresos que tienen su origen en el trabajo personal prestado en relación de dependencia; y que no constituyen rentas gravables de quinta categoría las condiciones de trabajo, en tanto no constituyen ingresos del trabajador, sino montos o bienes entregados a este, indispensables para la prestación del servicio en virtud del vínculo laboral existente y siempre que no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

De otro lado, el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento establece que no constituye renta gravable de quinta categoría los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37 de la LIR.

Este inciso dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta, entre otros gastos causales, los gastos y contribuciones destinados a prestar al *personal* servicios educativos. Agrega que, adicionalmente, serán deducibles los gastos que efectúe el *empleador* por las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del *trabajador*: i) menores de 18 años o ii) mayores de 18 años que se encuentren incapacitados.

Como se aprecia, si bien el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento se refiere a *gastos y contribuciones realizados por la empresa*, el inciso II) del artículo 37 de la LIR, a que dicho numeral se remite, alude a *gastos y contribuciones efectuados por el empleador* a favor de su personal y cónyuge e hijos del trabajador.

Así pues, como quiera que la citada norma reglamentaria establece lo que no califica como rentas de quinta categoría, se entiende que esta define lo que no constituye renta gravable desde la perspectiva del trabajador, por lo que es indistinto si los gastos y contribuciones en los que se incurre para la prestación de los servicios educativos que se le otorgan, son asumidos por una empresa propiamente dicha u otro tipo de empleador, a modo de ejemplo, una asociación sin fines de lucro.

En ese sentido, se puede afirmar que el término “empresa” a que hace referencia la norma reglamentaria bajo análisis debe ser entendido como todo empleador que realiza gastos o contribuciones a favor de su personal, entre otros, por concepto de servicios educativos.

Adicionalmente, nótese que el citado inciso II) del artículo 37 de la LIR se refiere a gastos deducibles para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría, por lo que los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios educativos ahí comprendidos, deben cumplir, no sólo



¹⁰ Criterios expuestos en el Informe N.º 091-2017-SUNAT/5D0000 y el Oficio N.º 724-2006-SUNAT/200000, disponibles en los siguientes enlaces de Internet, respectivamente:

- a) <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2017/informe-oficios/i091-2017.pdf>.
- b) <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/o7242006.htm>

con el principio de generalidad⁽¹¹⁾ a que se refiere el inciso c) del artículo 20 del Reglamento, sino también, los criterios de causalidad del gasto como, entre otros, el de normalidad y razonabilidad⁽¹²⁾.

En ese sentido, tampoco constituyen rentas de quinta categoría los gastos realizados por la asociación sin fines de lucro destinados a prestar al personal servicios educativos que cumplan, entre otros, con el criterio de generalidad⁽¹³⁾.

CONCLUSIONES:

Respecto de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 19 de la LIR aplicable a las asociaciones sin fines de lucro exoneradas del IR:

1. Se puede afirmar que, en relación con lo dispuesto en el acápite i. de su tercer párrafo, tratándose de una asociación que paga, en beneficio de su trabajador, su capacitación, maestría o curso de post grado que versan sobre temas relacionados a sus labores:

- a) Si dicho trabajador realiza actividades necesarias para generar la renta que se destina a los fines de la asociación y no es un asociado o persona vinculada a los asociados o a tal asociación, dicho pago resultaría normal en relación con las actividades que generan la renta que se destina a sus fines debiéndose establecer si resultan razonables con relación a sus ingresos a efecto de admitir el gasto, lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.
- b) Si dicho trabajador realiza labores de administración: i) no relacionadas a las actividades necesarias para generar la renta que se destina a sus fines, ni, ii) inherentes a la finalidad de la asociación, y no es un asociado o persona vinculada a los asociados o a tal asociación, dicho pago implicará un gasto no necesario para esta y, por tanto, una distribución indirecta de rentas, lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.
- c) Si en los supuestos a que se refieren los literales anteriores el trabajador fuera un asociado o persona vinculada a la asociación, se puede afirmar que:

¹¹ Se debe advertir que conforme a la segunda disposición complementaria final del Decreto Legislativo N.º 1120, el criterio de generalidad establecido en el artículo 37 de la Ley no será aplicable para la deducción de los gastos de capacitación que respondan a una necesidad concreta del empleador de invertir en la capacitación de su personal a efectos que la misma repercuta en la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

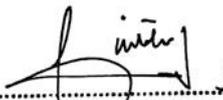
¹² Según el criterio expuesto en el Informe N.º 053-2012-SUNAT/4B0000, disponible en el siguiente enlace de Internet: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i053-2012.pdf>.

¹³ Con respecto al criterio de generalidad, este es de aplicación incluso cuando el gasto recaiga sobre un solo trabajador, habida cuenta que podría ocurrir que dentro del universo de trabajadores exista una sola persona que cumpla con las características previstas para ser beneficiada con dicho gasto, como podrían ser jerarquía del cargo, especialidad, área, antigüedad, entre otros (criterio que coincide con lo expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Ns.º 02230-2-2003 y 00523-4-2006).



- i. La respuesta a la primera pregunta [literal a) precedente] no varía.
 - ii. La respuesta a la segunda pregunta [literal b) precedente] se tendría que complementar, por cuanto, en este supuesto, el pago de la capacitación, maestría o curso de post grado implicará una distribución indirecta de rentas, en la medida que tales gastos no sean lógicos en relación con las actividades no lucrativas que esta realiza, lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.
2. Un trabajador de una asociación sin fines de lucro que ocupa un cargo de alta dirección o administración en la entidad calificará como parte vinculada a la referida asociación, en la medida que dicho cargo le otorgue capacidad de actuar, por sí mismo, con poder de decisión para aprobar o rechazar acuerdos financieros, operativos y/o comerciales de esta, lo cual solo puede determinarse en cada caso concreto.
3. El pago por capacitación, curso de post grado o maestría realizado por la asociación sin fines de lucro a la entidad educativa a favor de uno de sus trabajadores no constituirá renta de quinta categoría para el trabajador.

Lima, 16 de diciembre de 2020.



.....
ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ABANCA DE TRIBUTOS INTERNOS

nmc/amf
CT052-2019
IMPUESTO A LA RENTA – Asociaciones sin fines de lucro, distribución indirecta de rentas.