

INFORME N.º 000003-2022-SUNAT/7T0000

ASUNTO : Se consulta si las universidades privadas creadas por ley u otro dispositivo legal como personas jurídicas se encuentran gravadas, exoneradas o inafectas al impuesto a la renta a partir del ejercicio 2015, teniendo en cuenta las disposiciones establecidas en la Ley N.º 30220 - Ley Universitaria.

LUGAR : Lima, 04 de enero de 2022



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
04/01/2022 14:58:51

BASE LEGAL:

- Constitución Política del Perú, publicada el 30.12.1993 y normas modificatorias.
- Ley de Promoción de Inversión en la Educación, Decreto Legislativo N.º 882, publicado el 9.11.1996 y norma modificatoria (En adelante, Decreto Legislativo N.º 882).
- Ley Universitaria, Ley N.º 30220, publicada el 9.7.2014 y norma modificatoria.
- 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, LIR).



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
04/01/2022 12:33:27

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⁽¹⁾ e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural; siendo que, en materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.

¹ En el Oficio N.º 045-2015-SUNAT/600000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2015/informe-oficios/o045-2015.pdf>) se ha señalado que el impuesto a la renta es un tributo directo.



Agrega en su cuarto párrafo que, para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta.

A su vez, el artículo 117 de la Ley Universitaria dispone que la universidad⁽²⁾ goza de inafectación de impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural; y que dicha inafectación no incluye, entre otros, los ingresos generados por actividades ni los gastos no relacionados con el quehacer educativo.

En el Informe N.º 0056-2021-SUNAT/7T00000 se ha señalado que, conforme a la normatividad antes citada, *“en lo que se refiere al tratamiento del impuesto a la renta para las universidades privadas, la regla es que se encuentran inafectas excepto por los ingresos generados por actividades no relacionadas con su quehacer educativo o los destinados a gastos no relacionados con dicho quehacer; siendo posible su afectación también respecto de sus ingresos propios de su finalidad educativa y cultural que por ley califiquen como utilidades”*.

Ahora bien, el artículo 54 de la Ley Universitaria indica que las universidades pueden constituir centros de producción de bienes y servicios que están relacionados con sus especialidades, áreas académicas o trabajos de investigación y que la utilidad resultante de dichas actividades constituye recursos de la universidad y se destinan prioritariamente a la investigación para el cumplimiento de sus fines.

Por consiguiente, las universidades están sujetas el impuesto a la renta por los ingresos que generen por actividades no relacionadas con su quehacer educativo y cultural, o por los ingresos que destinen a gastos no relacionados con dicho quehacer, así como por las utilidades que obtengan a través de los referidos centros⁽³⁾; ello en tanto, por un lado, no gozan de la inafectación constitucional por tales ingresos y utilidades, y por el otro, estos califican como renta gravada de acuerdo con el artículo 1 de la LIR⁽⁴⁾.

2. A efecto de establecer el tratamiento tributario con relación al impuesto a la renta aplicable a las universidades creadas por ley es necesario traer a colación el marco normativo que las regula.

² El artículo 115 de la Ley Universitaria señala que toda persona natural o jurídica tiene derecho a la libre iniciativa privada para constituir una persona jurídica, con la finalidad de realizar actividades en la educación universitaria, ejerciendo su derecho de fundar, promover, conducir y gestionar la constitución de universidades privadas. En caso de que la promotora tenga fines lucrativos se constituye bajo la forma *societaria* y en caso no tenga fines de lucro, bajo la forma *asociativa*.

³ Así provengan de actividades propias del quehacer educativo.

⁴ El referido artículo establece que el Impuesto a la Renta grava, entre otras, las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, las cuales tratándose de renta de fuente peruana califican como renta de tercera categoría conforme al inciso i) del artículo 28 de la LIR.



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
04/01/2022 14:58:51



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
04/01/2022 12:33:27

Al respecto, cabe mencionar que los artículos 30 y 31 de la Constitución de 1979 establecían que las universidades solo podían ser creadas por ley, clasificándolas en i) universidades públicas y ii) universidades privadas, según su origen, es decir, si habían sido creadas por iniciativa del Estado o por particulares, indicando la Oficina de la Asesoría Jurídica de la Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria (OAJ - SUNEDU) en el Informe N.º 376-2021-SUNEDU-03-06 que *“Bajo esta normativa ninguna universidad podía tener una finalidad lucrativa y su funcionamiento se encontraba sujeto a una autorización estatal debido a la naturaleza pública del servicio de educación superior”*.

En dicho contexto, los artículos 5 y 6 de la Ley Universitaria aprobada por Ley N.º 23733⁽⁵⁾ establecían que las universidades nacían o eran suprimidas solo por ley; siendo públicas o privadas, según se creen por iniciativa del Estado o de particulares. Las primeras como personas jurídicas de derecho público interno y las segundas como personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro.

Con la entrada en vigor de la Constitución de 1993, el contexto normativo cambió -tal como explica la OAJ-SUNEDU en el informe antes citado-, levantándose la prohibición de que los centros educativos en general tengan finalidad lucrativa y cambiándose las disposiciones respecto de la creación de universidades, al señalar que la ley debía fijar *“las condiciones para autorizar su funcionamiento”*; con lo cual, se removió el nivel constitucional de la obligación de constituir universidades por ley; siendo que, con la entrada en vigencia de la Ley 26439, en el año de 1995, mediante la cual se creó el Consejo Nacional para la Autorización de Funcionamiento de Universidades (CONAFU), se le otorgó a este organismo la facultad de autorizar o denegar el funcionamiento de las universidades, constituyéndose, a partir de entonces, las universidades privadas como personas jurídicas del derecho común, principalmente como asociaciones civiles de acuerdo con el Código Civil de 1984.

En el numeral 4.5 del informe referido, la OAJ-SUNEDU precisa que con el Decreto Legislativo N.º 882 se produce el *“cambio histórico más importante sobre las universidades en su calidad de personas jurídicas ya que bajo el amparo de esta norma surgen las universidades con finalidad lucrativa. Así, a partir de entonces a la clasificación de universidades antes descrita se añadieron las universidades constituidas como sociedades anónimas (u otro tipo permitido por la Ley General de Sociedades). Es decir, la nueva clasificación quedaba así:*

i. Universidades públicas, como sujetos de derecho público interno.

⁵ Publicada el 18.1.1984 y derogada por la Única Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley N.º 30220.



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
04/01/2022 14:58:51



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
04/01/2022 12:33:27

- ii. **Universidades privadas**, creadas, autorizadas o reconocidas por ley u otro instrumento normativo, como sujetos de derecho privado sin fines lucrativos.
- iii. **Universidades privadas**, constituidas como asociaciones civiles, de acuerdo con el Código Civil de 1984, y como sujetos de derecho privado sin finalidad lucrativa.
- iv. **Universidades privadas**, constituidas como **sociedades con finalidad lucrativa**.

Asimismo, en el numeral 4.6 del citado informe, se indica que “Finalmente, en el año 2014, el artículo 26 de la Ley Universitaria establece una nueva clasificación de las universidades, clasificándolas en:

- i. **Universidades públicas** creadas por Ley.
- ii. **Universidades privadas** -creadas por sus promotores-, estas últimas pueden ser:
 - Asociativas (**sin** finalidad lucrativa)
 - Societarias (**con** finalidad lucrativa).”

Ahora bien, en el Informe N.º 580-2020-SUNEDU-03-06, la OAJ-SUNEDU indica que el Decreto Legislativo N.º 882 tenía por objeto establecer condiciones favorables para promover la inversión en servicios educativos y poder ampliar la oferta existente hasta entonces; para lo cual su artículo 4 exigía que las instituciones particulares se organicen jurídicamente bajo cualquiera de las formas previstas en el derecho común o en el régimen societario.

Se agrega en dicho informe que: “En atención a ello, en la Tercera Disposición Transitoria del acotado decreto, modificada por Ley N.º 27278, se estableció que las universidades que contaban con autorización provisional, a solicitud de su promotora, así como las demás universidades particulares, siempre que lo acuerde su Asamblea Universitaria, podían adecuarse a lo dispuesto en el mencionado D. Leg. 882”⁽⁶⁾.

En base a ello, se señala que: “atendiendo al orden jurídico que gobierna su organización, su gestión, su funcionamiento y su régimen tributario, estas podían dividirse en:

- a) *Universidades privadas, regidas por el Decreto Legislativo N.º 882, y en determinados aspectos, por la Ley N.º 27333.*
- b) *Universidades privadas, regidas por la Ley N.º 27333”.*

Y que: “las universidades se presentan al proceso de licenciamiento que prevé la Ley Universitaria, conforme al estado de persona jurídica que ostentaban antes de la vigencia de dicha ley”.

⁶ El subrayado es nuestro.



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
04/01/2022 14:58:51



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
04/01/2022 12:33:27

Conforme se aprecia, el marco normativo anterior al Decreto Legislativo N.º 882 exigía que las universidades privadas fueran creadas por ley u otro dispositivo legal como personas jurídicas sin fines de lucro y si bien al amparo de dicha norma pudieron cambiar su tipo a alguno de los previstos en dicha norma, no estuvieron obligadas a hacerlo; siendo que tampoco la Ley Universitaria estableció una obligación en ese sentido, sino por el contrario permite que las universidades se presenten al proceso de licenciamiento que dicha norma exige⁽⁷⁾ manteniendo el tipo de persona jurídica que tenían antes de su entrada en vigencia. Por consiguiente, las universidades creadas por ley u otra norma legal pueden mantenerse a la fecha bajo su forma originaria de creación.

3. Respecto de las universidades particulares creadas por ley u otra norma legal, en aplicación del criterio señalado en el punto 1 se puede afirmar que:

- Se encuentran inafectos al impuesto a la renta aquellos ingresos generados por sus actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural en virtud de lo previsto en el artículo 19 de la Constitución.
- No se encuentran comprendidos en la referida inafectación aquellos ingresos generados por actividades no relacionadas con su quehacer educativo y cultural, o los destinados a gastos no relacionados con dicho quehacer, así como las utilidades generadas por sus centros de producción de bienes y servicios.

Ahora bien, en cuanto a los ingresos y utilidades no comprendidos en la inafectación constitucional resta determinar si los mismos pueden estar exonerados del impuesto a la renta.

Al respecto, el artículo 19 del Decreto Legislativo N.º 882 incorporó el inciso m) del artículo 19 de la LIR el cual establecía que se encontraban exoneradas del Impuesto a la Renta las Universidades Privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6 de la Ley N.º 23733⁽⁸⁾, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo⁽⁹⁾.

⁷ Definido por el primer párrafo del artículo 13 de la Ley Universitaria, como el procedimiento que tiene como objeto verificar el cumplimiento de condiciones básicas de calidad para ofrecer el servicio educativo superior universitario y autorizar su funcionamiento.

⁸ Es decir, aquellas creadas por ley.

⁹ El artículo 6 de la citada Ley señalaba que *“Las Universidades son públicas o privadas, según se creen por iniciativa del Estado o de particulares. Las primeras son personas jurídicas de derecho público interno y las segundas son personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro. El excedente que pudiere resultar al término de un ejercicio presupuestal anual, tratándose de universidades privadas, lo invierten en favor de la Institución y en becas para estudios. No puede ser distribuido entre sus miembros ni utilizado por ellos, directa ni indirectamente. Los bienes de las Universidades que pongan fin a su actividad serán adjudicados a otras Universidades para que continúen cumpliendo la misma finalidad educativa.”*



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
04/01/2022 14:58:51



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
04/01/2022 12:33:27

Dicha norma fue derogada por el artículo 3 de la Ley N.º 30404, publicada el 30.12.2015; derogación que surtió efecto el 1 de enero de 2016, en aplicación del tercer párrafo del artículo 74 de la Constitución, el cual dispone que las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

A partir de las normas glosadas, se tiene que el tratamiento tributario de las universidades particulares creadas por ley u otra norma legal, en relación con el impuesto a la renta a partir del ejercicio 2015, es el siguiente:

- a) Los ingresos que obtengan se encuentran inafectos de este impuesto, salvo aquellos generados por actividades no relacionadas con su quehacer educativo y cultural, o los destinados a gastos no relacionados con dichos quehaceres, así como los que obtengan a través de sus centros de producción de bienes y servicios.
- b) Los ingresos generados por actividades no relacionadas con su quehacer educativo y cultural, o los destinados a gastos no relacionados con dichos quehaceres, así como los ingresos obtenidos a través de sus centros de producción de bienes y servicios estuvieron exonerados durante el ejercicio gravable 2015, en tanto se hubiera cumplido con los requisitos previstos en la Ley N.º 23733.

CONCLUSIÓN:

Las universidades Privadas creadas por ley u otro dispositivo legal como personas jurídicas a partir del 2015 se encuentran inafectas del impuesto a la renta, salvo por los ingresos que generen por actividades no relacionadas con su quehacer educativo y cultural, o los que se destinen a gastos no relacionados con dichos quehaceres, así como por los obtenidos a través de sus centros de producción de bienes y servicios; siendo que, respecto de dichos ingresos afectos, las referidas universidades estuvieron exoneradas del impuesto a la renta durante el ejercicio gravable 2015, siempre que hubiesen cumplido con los requisitos previstos en la Ley N.º 23733.

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributaria
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS

elc
CT0203-2020
IMPUESTO A LA RENTA – Tratamiento tributario universidades privadas creadas por ley y universidades privadas asociativas

Esta es una copia auténtica imprimible de un documento electrónico archivado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT, aplicando lo dispuesto por el Art. 25 de D.S. 070-2013-PCM y la Tercera Disposición Complementaria Final del D.S. 026-2016-PCM. Su autenticidad e integridad pueden ser contrastadas a través de la siguiente dirección web: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion> e ingresando la siguiente clave: f1mrZjQP



ENRIQUE PINTADO
ESPINOZA
INTENDENTE NACIONAL
04/01/2022 14:58:51



PERCY MANUEL DIAZ
SANCHEZ
GERENTE
04/01/2022 12:33:27