

INFORME N°/4 P -2019-SUNAT/340000

I. MATERIA:

Se formula consulta a fin de que se determine si, en aplicación del artículo 210 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, corresponde el pago de tributos diferenciales en los casos en que se transfieran bienes importados con inafectación como consecuencia de un proceso de fusión por absorción entre dos asociaciones sin fines de lucro dedicadas al sector educación.

II. BASE LEGAL:

- Constitución Política del Perú de 1993; en adelante Constitución Política del Perú.
- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la LGA; en adelante RLGA.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- Decreto Legislativo N° 295, mediante el que se promulga el Código Civil; en adelante Código Civil.
- Ley N° 26887, Ley General de Sociedades; en adelante LGS.
- Ley N° 28044, Ley General de Educación; en adelante Ley N° 28044.
- Decreto Legislativo N° 882, que aprueba la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación; en adelante Decreto Legislativo N° 882.
- Decreto Supremo N° 046-97-EF, que aprueba la relación de bienes y servicios inafectos al pago del impuesto general a la venta y de derechos arancelarios por parte de las instituciones educativas particulares o públicas; en adelante Decreto Supremo N° 046-97-EF.
- Resolución del Superintendente Nacional de los Registros Públicos N° 038-2013-SUNARP-SN, que aprueba el Reglamento de Inscripciones del Registro de Personas Jurídicas; en adelante Reglamento de Inscripciones del Registro de Personas Jurídicas.

III. ANÁLISIS:

¿En aplicación de lo dispuesto en el artículo 210 del RLGA, corresponde el pago de tributos diferenciales en los casos en que se transfieran bienes importados con inafectación como consecuencia de un proceso de fusión por absorción entre dos asociaciones sin fines de lucro dedicadas al sector educación?

En principio, debemos mencionar que de acuerdo con el artículo 19 de la Constitución Política del Perú¹, las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación de la materia, gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios

¹**Artículo 19.-** 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. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes."

de su finalidad educativa y cultural; pudiendo establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes en materia de aranceles de importación.²

En consonancia con lo expuesto, el artículo 88 de la Ley N° 28044 prescribe que las instituciones educativas públicas y privadas gozan de inafectación de todo impuesto creado o por crearse, directo o indirecto que pudiera afectar bienes, servicios o actividades propias de la finalidad educativa y cultural, de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política del Perú; habiéndose precisado que en materia de aranceles de importación, la legislación específica establece un régimen especial para determinados bienes destinados a la educación.

Así pues, en consideración del marco normativo esbozado y con la finalidad de contribuir a modernizar el sistema educativo, así como ampliar su oferta y cobertura³, mediante el artículo 23 del Decreto Legislativo N° 882⁴ se establece que la importación de bienes que realicen las instituciones educativas particulares o públicas se encuentran inafectas al pago de los derechos arancelarios, siempre que se destinen exclusivamente para sus fines propios y se encuentren comprendidos en la relación de bienes inafectos aprobada por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas y el Ministro de Educación, esto es, por el Decreto Supremo N° 046-97-EF.

En concordancia con las disposiciones Constitucionales y demás normas glosadas, en el inciso g) del artículo 147 de la LGA se precisa que están inafectas del pago de derechos arancelarios, de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en el Reglamento y demás disposiciones legales que las regulan:

“Las importaciones efectuadas por universidades, institutos superiores y centros educativos, a que se refiere el artículo 19° de la Constitución Política del Perú, de bienes para la prestación exclusiva de servicios de enseñanza, conforme a las disposiciones que se establezcan;”

En ese sentido, independientemente de su forma de constitución o de si se trata de instituciones educativas privadas o públicas, las importaciones de bienes comprendidos en el Decreto Supremo N° 046-97-EF que realicen estas entidades se encontrarán inafectas al pago de derechos arancelarios⁵, siempre y cuando se cumpla con la exigencia de exclusividad en la destinación de los bienes importados a fines de enseñanza.⁶

Adicionalmente al condicionante relacionado a la exclusividad de uso en servicios de enseñanza, tenemos que conforme al artículo 7 del Decreto Supremo N° 046-97-EF, los bienes importados con inafectación de derechos arancelarios no podrán ser transferidos o cedidos, ni destinados a fin distinto antes del plazo previsto en el artículo 210 del

² Precisa el referido artículo, que mediante ley se establecen los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las mencionadas instituciones, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios.

³ Objetivo previsto en el artículo 1 del Decreto Legislativo N° 882.

⁴ Disposición derogada por la Décima Tercera Disposición Complementaria Final de la Ley N° 30512, publicada el 02 noviembre 2016, en lo que respecta a los institutos y escuelas de educación superior y dejada sin efecto por la Única Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley N° 30220, publicada el 09 julio 2014, en lo que respecta al ámbito universitario, con excepción de los artículos 14, 16, 1, 18, 19, 20, 21 y 22.

⁵ A efectos de la inafectación es requisito previo la presentación al Ministerio de Educación, por parte de la institución educativa particular o pública, del formulario de “Importaciones Liberadas - Decreto Legislativo N° 882” conforme lo señala el artículo 4 del Decreto Supremo N° 046-97-EF. La constancia de recepción del mencionado formulario resulta exigible por la SUNAT.

⁶ Afirmación concordante con lo señalado en el Informe N° 69-2017-SUNAT/5D1000.

RLGA⁷, caso contrario deberán aplicarse las disposiciones contenidas en este, que textualmente señala lo siguiente:

“Artículo 210°.- Mercancía importada con inafectación o exoneración

*La mercancía importada con inafectación o exoneración **no podrá ser transferida o cedida por ningún título**, ni destinada a fin distinto del que originó dicho beneficio, dentro del plazo de cuatro (4) años contados a partir del día siguiente de la numeración de la declaración. En caso que se transfieran o cedan antes del plazo señalado en el párrafo anterior, se deberán pagar previamente los tributos diferenciales.*

No están comprendidos en los párrafos anteriores, aquellos casos en que por Acuerdos, Tratados o Convenios Internacionales, o por disposiciones especiales se establezcan plazos, condiciones o requisitos para la transferencia o cesión de dichos bienes.” (Énfasis añadido)

En dicho contexto, surge la interrogante de si en aplicación de lo previsto en el artículo 7 del Decreto Supremo N° 046-97-EF y el artículo 210 del RLGA corresponde el pago de tributos diferenciales en los casos en que se transfieran bienes importados con inafectación como consecuencia de un proceso de fusión por absorción entre dos asociaciones sin fines de lucro dedicadas al sector educación.

A este efecto, es preciso mencionar que la Constitución Política del Perú reconoce la libertad constitucional de asociación, siendo dentro del sector no lucrativo la asociación la figura más utilizada, la misma que se encuentra regulada por la Sección Segunda, sobre personas jurídicas, del Libro I del Código Civil, en cuyo artículo 80 se establece lo siguiente:

“Artículo 80.- *La asociación es una organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo.”*

Ahora, no obstante no haberse regulado en el Código Civil las modalidades de reorganización de estas asociaciones no lucrativas, como podrían ser su escisión, fusión o transformación, tenemos que de acuerdo al artículo 79 del Reglamento de Inscripciones del Registro de Personas Jurídicas⁸, son inscribibles en el Registro los acuerdos de reorganización de personas jurídicas, incluida la fusión⁹, siempre que la ley o su naturaleza lo permitan, siendo que en estos casos: *“Son aplicables a la reorganización de personas jurídicas las normas relativas a la reorganización de sociedades en lo que fueran aplicables.”*

En ese sentido, podemos colegir que resultan aplicables a la fusión de asociaciones sin fines de lucro las normas relativas a la reorganización de sociedades previstas en la LGS, en cuyo artículo 344 se estipula que la fusión supone la reunión de dos o más sociedades para formar una sola cumpliendo los requisitos prescritos por esta ley y que en los supuestos de fusión por absorción de una o más sociedades por otra sociedad existente, se produce la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o sociedades absorbidas, por lo que: *“La sociedad absorbente asume, a título universal, y en bloque, los patrimonios de las absorbidas.”*



⁷ El artículo 7 hace referencia al derogado artículo 14 del Decreto Supremo N° 121-96-EF, cuyo texto se recoge actualmente en el artículo 210 del RLGA.

⁸ Según lo previsto en el artículo I del Título Preliminar del Reglamento de Inscripciones del Registro de Personas Jurídicas, este Reglamento es aplicable a las inscripciones de actos relativos a personas jurídicas, incluidas las asociaciones.

⁹ Conforme a lo previsto en el inciso e) del artículo 2 del Reglamento de Inscripciones del Registro de Personas Jurídicas, la fusión de personas jurídicas califica como acto inscribible.

Al respecto, citando a Enrique Elías Laroza¹⁰, quien define a la fusión por absorción como la absorción por parte de una sociedad absorbente de los patrimonios integrales de otra u otras sociedades absorbidas, con el fin de formar uno solo, mediante el traspaso en bloque y a título universal de los patrimonios de la sociedad o sociedades absorbidas, pues cada uno es un conjunto integral y único de activos y pasivos, mediante la Resolución N° 09124-7-2017, el Tribunal Fiscal concluyó que: “(...) la fusión por absorción implica **la transmisión o transferencia del patrimonio de la sociedad absorbida a la absorbente, a título universal y en bloque, quedando la primera extinguida.**” (Énfasis añadido)

Por consiguiente, tenemos la fusión por absorción a que se refiere el artículo 344 de la LGS y que resulta aplicable a la fusión de asociaciones sin fines de lucro dedicadas a brindar servicios educativos, supone la transferencia de la totalidad del patrimonio de la persona jurídica absorbida a la absorbente, es decir, de todos los activos y pasivos pertenecientes a las empresas fusionadas, incluidos los bienes importados con inafectación al amparo del artículo 23 del Decreto Legislativo N° 882 y el inciso g) del artículo 147 de la LGA.

Por tanto, al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en virtud de la que no puede en vía de interpretación concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados por ley y considerando que el artículo 7 del Decreto Supremo N° 046-97-EF dispone que los bienes importados por las instituciones educativas con inafectación de derechos arancelarios no pueden ser transferidos o cedidos dentro del plazo previsto en el RLGA, que en su artículo 210 precisa que dicha transferencia o cesión **no procede bajo ningún título** dentro del plazo de cuatro (4) años contados desde el día siguiente de la fecha de numeración de la declaración de importación, salvo que previamente se paguen los tributos diferenciales a que habrían estado sujetas las mercancías para su nacionalización, podemos concluir que las mercancías importadas con inafectación que se vayan a transferir como consecuencia de un proceso de fusión por absorción entre dos asociaciones sin fines de lucro dedicadas al servicio educativo se encontrarán sujetas al pago de tributos diferenciales.

IV. CONCLUSIÓN:

De acuerdo con lo desarrollado en el rubro análisis del presente informe se concluye lo siguiente:

Conforme a lo previsto en el artículo 7 del Decreto Supremo N° 046-97-EF y el artículo 210 del RLGA, se encontrarán sujetas al pago de tributos diferenciales las mercancías importadas con inafectación que vayan a ser transferidas como consecuencia de un proceso de fusión por absorción entre dos asociaciones sin fines de lucro dedicadas al servicio educativo.

Callao, 24 SET. 2019



NORA SOLÍS CABRERA TORRIANI
INTELENDE NACIONAL
Intendencia Nacional Jurídico Aduanera
SCT/FNM/naao INTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS
CA272-2019

¹⁰ Elías Laroza, Enrique. Ley General de Sociedades Comentada. Trujillo: Editora Normas Legales, 1998. Pg. 698.

MEMORÁNDUM N° 269 -2019-SUNAT/340000

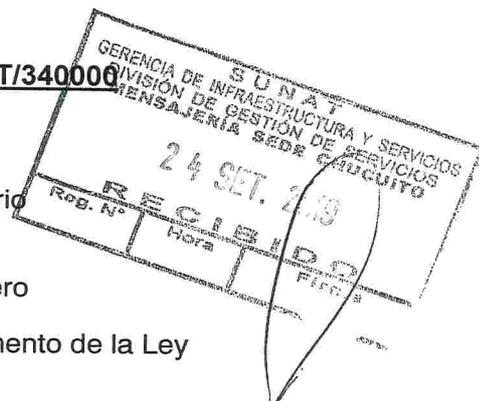
A : ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional Jurídico Tributario

DE : SONIA CABRERA TORRIANI
Intendente Nacional Jurídico Aduanero

ASUNTO : Alcances del artículo 210 del Reglamento de la Ley
General de Aduanas

REF. : Memorándum N° 0492-2019-SUNAT/7T0000
Expediente N° 000-URDO01-2019-452949-7

FECHA : Callao, 24 SET. 2019



Me dirijo a usted en relación al Memorándum de la referencia, mediante el cual solicitan que se determine si, en aplicación del artículo 210 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, corresponde el pago de tributos diferenciales en los casos en que se transfieran bienes importados con inafectación como consecuencia de un proceso de fusión por absorción entre dos asociaciones sin fines de lucro dedicadas al sector educación.

Sobre el particular, esta Intendencia ha emitido el Informe N° 148 -2019-SUNAT/340000, mediante el cual se absuelve la consulta planteada, el mismo que se le remite adjunto para su consideración y los fines que estime conveniente.

Atentamente,


NORA SONIA CABRERA TORRIANI
INTENDENTE NACIONAL
Intendencia Nacional Jurídico Aduanero
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS