



FACULTAD DE DERECHO

**LA AFECTACIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA Y DE LOS PRINCIPIOS DE
LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY, A PARTIR DE
LA INTERPRETACIÓN NORMATIVA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL QUE
OTORGA ULTRACTIVAMENTE BENEFICIOS TRIBUTARIOS A LAS
UNIVERSIDADES PARTICULARES**

TESIS PARA OPTAR EL TITULO DE ABOGADA

MARÍA TERESA DEL PILAR GUEVARA CARRANZA

Chiclayo, 20 de abril del 2018.

DEDICATORIA

A mi madre porque aún en la distancia siempre sentí su amor y compañía; a mi padre por ser mi ejemplo de fortaleza, a mis maravillosos hermanos, y a mi Lupita porque cuando pienso en rendirme aparece ella en mi mente y me permite continuar.

Maritere.

AGRADECIMIENTO

Gracias a Dios porque fue su voluntad que yo estudiará esta maravillosa carrera y para que siga haciéndose su voluntad.

Gracias al Doctor Percy Mogollón por haberme guiado y derrochado su luz en todo el proceso de elaboración de este trabajo.

Gracias al Doctor Javier Espinoza quien con sus continuas correcciones logró que mis ideas tengan sentido y puedan ser plasmadas en este trabajo.

Maritere.

RESUMEN

El Estado necesita de dinero para poder desarrollar sus actividades y así satisfacer las necesidades de la población; gran parte de este dinero se obtiene mediante la recaudación de impuestos; es por eso que la potestad tributaria a diferencias de otras potestades solo puede ser ejercida por el Poder Legislativo. Esta potestad le permite al congreso crear, modificar, eliminar impuestos, así como otorgar beneficios tributarios.

Los beneficios tributarios constituyen un tratamiento excepcional del Estado a un determinado grupo de la población, ya que permite que por un establecido tiempo no paguen tributos o estos sean reducidos. Los beneficios tributarios están basados en principios reconocidos constitucionalmente, estos son: legalidad y reserva de ley; los cuales tienen que ser respetados para su correcta creación y aplicación.

En el sector educativo un beneficio tributario es el del Crédito por Reinversión, mediante el cual las Universidades particulares pueden disminuir el pago del impuesto a renta siempre y cuando reinviertan sus utilidades en el mejoramiento de la Institución. Este beneficio fue instituido por el Decreto Legislativo N° 882 y estuvo vigente desde el 01 de enero de 1997 al 31 de diciembre de 1999.

A pesar de ello el Tribunal Constitucional a través de dos sentencias recaídas en los expedientes N° 04700-2011-PC/TC y N° 02053-2013-PA/TC, reconoció el Crédito por Reinversión a tres Universidades Particulares- Universidad Alas Peruanas, Universidad Privada del norte y Universidad de Ciencias Aplicadas- por los periodos de 1999 al 2011. Es objetivo de este trabajo demostrar que este reconocimiento del beneficio tributario vulnera los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley tributaria, que guían la creación y aplicación del Crédito por Reinversión.

PALABRAS CLAVE

Beneficios tributarios, potestad tributaria, principio de legalidad, principio de reserva de ley, Crédito por reinversión, universidades particulares.

ABSTRACT

The State needs money to be able to develop its activities and thus satisfy the needs of the population; a large part of this money is obtained through the collection of taxes; that is why the tax authority to differences of other powers can only be exercised by the Legislative Power. This power allows the congress to create, modify, eliminate taxes, as well as grant tax benefits.

The tax benefits constitute an exceptional treatment of the State to a certain group of the population, since it allows for an established time not to pay taxes or they are reduced. The tax benefits are based on constitutionally recognized principles, these are: legality and reservation of law; which have to be respected for their correct creation and application.

In the education sector, a tax benefit is the Credit for Reinvestment, through which private Universities can reduce the payment of income tax as long as they reinvest their profits in the improvement of the Institution. This benefit was instituted by Legislative Decree No. 882 and was in force from January 1, 1997 to December 31, 1999.

Despite this, the Constitutional Court, through the sentences handed down in files No. 04700-2011-PC / TC and No. 02053-2013-PA / TC, recognized the Credit for Reinvestment to three Private Universities - Universidad Alas Peruanas, Universidad Privada del Norte and Universidad de Ciencias Aplicadas - for the periods from 1999 to 2011. It is the objective of this work to demonstrate that this recognition of the tax benefit violates the constitutional principles of legality and reservation of tax law, which guide the creation and application of the Credit for Reinvestment.

Keywords

Tax benefits, tax authority, principle of legality, principle of reserve of law, Credit for reinvestment, private universities.

INDICE

| | |
|---|----|
| INDICE | 1 |
| INTRODUCCIÓN..... | 8 |
| CAPITULO I..... | 10 |
| LA IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY COMO LÍMITES PARA EL CORRECTO EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA..... | 10 |
| 1.1. La actividad financiera del Estado como una de las herramientas para la obtención de recursos públicos..... | 11 |
| 1.2. La potestad tributaria..... | 13 |
| 1.2.1. Potestad tributaria originaria y derivada..... | 15 |
| 1.2.2. Límites a la Potestad Tributaria..... | 18 |
| 1.2.2.1. Principio de Igualdad | 21 |
| 1.2.2.2. Respeto a los Derechos Fundamentales | 22 |
| 1.2.2.3. Principio de no confiscatoriedad | 22 |
| 1.3. Los principios de legalidad y reserva de ley como límites para el ejercicio de la potestad tributaria..... | 23 |
| 1.3.1. A la luz del artículo 74 de la Constitución Política del Perú | 24 |
| 1.3.2. Análisis de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario | 30 |
| CAPITULO II..... | 33 |
| CRÉDITO POR REINVERSIÓN: BENEFICIO TRIBUTARIO OTORGADO A LAS UNIVERSIDADES PARTICULARES EN EL PERÚ..... | 33 |
| 2.1. La exención tributaria como fuente de ingreso indirecta para el Estado | 34 |
| 2.2. Los beneficios tributarios en el ordenamiento peruano | 38 |
| 2.2.1. Base Constitucional de los beneficios tributarios..... | 41 |
| 2.2.2. Los beneficios tributarios en el Código Tributario | 43 |
| 2.2.3. Naturaleza extraordinaria de los beneficios tributarios | 47 |
| 2.2.4. Presupuestos esenciales para el otorgamiento de beneficios tributarios | 48 |
| 2.2.4.1. Sumisión a los principios de legalidad y reserva de ley..... | 48 |
| 2.2.4.2. Importancia de una minuciosa redacción de los beneficios tributarios.... | 52 |
| 2.3. Las universidades particulares como sujetos beneficiarios del Crédito por Reinversión..... | 53 |
| 2.3.1. Protección constitucional a las universidades particulares | 54 |

| | |
|--|-----|
| 2.3.2. Beneficios Tributarios de las universidades | 57 |
| 2.3.2.1. Crédito por Reinversión..... | 58 |
| CAPITULO III..... | 62 |
| LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY POR LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL QUE OTORGAN BENEFICIOS TRIBUTARIOS A LAS UNIVERSIDADES | 62 |
| 3.1. El Tribunal Constitucional como órgano jurisdiccional | 63 |
| 3.1.1. La facultad de interpretación normativa del Tribunal Constitucional .. | 69 |
| 3.1.2. Tipos de sentencias del Tribunal Constitucional..... | 71 |
| 3.2. Análisis de la Sentencia recaída en el Exp. N° 04700-2011-PC/TC..... | 73 |
| 3.3. Análisis de la Sentencia recaída en el Expediente N° 02053-2013-PA/TC80 | |
| CONCLUSIONES..... | 88 |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 90 |
| ANEXOS JURISPRUDENCIALES | 99 |
| SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 04700-2011-PC/TC..... | 100 |
| SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 02053-2013-PA/TC | 122 |

INTRODUCCIÓN

La problemática de este trabajo de investigación nació a causa de dos sentencias que fueron emitidas por el Tribunal Constitucional, STC N° 004700-2011/PC/TC y la STC N° 02053-2013-PA/TC, mediante las cuales se reconoce el beneficio tributario de Crédito por Reinversión a la Universidad Particular Alas Peruanas, Universidad Privada del Norte y Universidad de Ciencias Aplicadas; por los periodos de 1999 al 2012, y 2009 al 2011, respectivamente. A fin de que se realice una investigación completa, el trabajo se dividió en tres capítulos.

En el primer capítulo se expone la importancia de los principios de legalidad y reserva de ley para el correcto ejercicio de la potestad Tributaria. Principios que adquieren vital importancia por su reconocimiento constitucional por lo que deben ser respetados por el legislador tributario al momento que otorga beneficios tributarios.

En el segundo capítulo se analiza la naturaleza jurídica de los beneficios tributarios, su marco normativo y su reconocimiento constitucional; así como los presupuestos esenciales para el otorgamiento de los beneficios tributarios. Este capítulo se encuentra direccionado a estudiar el beneficio tributario del Crédito por Reinversión el cual es el centro de la controversia en el presente trabajo de investigación.

Por último, en el tercer capítulo se analizan las dos sentencias que dieron origen a este trabajo de investigación- STC N° 004700-2011/PC/TC y la STC N° 02053-

2013-PA/TC – y se analiza cada uno de los argumentos esgrimidos por el Tribunal Constitucional que al final los lleva a otorgar dicho beneficio a tres universidades particulares. Estos argumentos serán cuestionados basados en los principios de legalidad y reserva de ley tributaria; así como en el principio de separación de poderes los cuales son vulnerados al momento de otorgar dicho beneficio tributario a las universidades demandantes.

CAPITULO I

LA IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY COMO LÍMITES PARA EL CORRECTO EJERCICIO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

La satisfacción de las necesidades de la población es una de las funciones más importantes de cualquier Estado. El medio más utilizado a través del tiempo para la consecución de estos fines es el establecimiento de tributos. Por esto, se dota al legislador de la capacidad de establecer cargas económicas a los administrados, con el fin de recaudar los fondos necesarios para proveerlos de bienestar, esta capacidad es conocida en el Derecho Tributario como la potestad tributaria.

En el Perú la potestad tributaria le es otorgada constitucionalmente al Congreso y excepcionalmente al Poder Ejecutivo vía delegación de facultades. Aquí, recae la importancia del desarrollo de este capítulo, en donde, sucintamente se establece como a través del tiempo el bien común se convierte en el fundamento legitimador de la potestad tributaria, y se demuestra la importancia de que solo algunas entidades del Estado ostenten dicha potestad.

La potestad tributaria trae consigo mucho poder, por lo que, la Constitución establece unos límites para que esta puede ser ejercida con la más cautelosa prudencia y sin lesionar bienes jurídicos. En el presente capítulo nos centraremos en dos de ellos, el principio de legalidad y el principio de reserva de ley; con la

finalidad de establecer su trascendencia para el correcto ejercicio de la potestad tributaria.

Definir la naturaleza jurídica de estos principios del derecho tributario resulta ser de mucha importancia; ya que se convertirán en una base sólida para determinar quién, cuándo y cómo puede ejercer la potestad tributaria. Además de ser un blindaje para la usurpación de funciones jurídicas tributarias por otras entidades del Estado.

1.1. La actividad financiera del Estado como una de las herramientas para la obtención de recursos públicos

Ha quedado establecido que el Estado tiene la obligación de garantizar la convivencia social. Para alcanzar este fin tiene que realizar una serie de tareas, una de las más importantes es conseguir un financiamiento legítimo para subvencionar el gasto público y así satisfacer las necesidades de la comunidad¹.

De esta forma la actividad financiera del Estado se convierte en una de las principales y más importantes tareas del Estado; ya que se perfecciona cuando se obtienen ingresos y así pueda solventar el gasto público; antecedente indispensable para la consecución de todos sus fines. SEVILLANO define a la actividad financiera del Estado como: “Aquella cuyo sujeto realiza como expresión del poder político que se le reconoce y que tiene como objeto la toma de decisiones y ejecución de acciones vinculadas a la generación de recursos y realización de los gastos del sector público para el cumplimiento de los fines sociales y económicos que le corresponden”².

Esta actividad no es uniforme en todos los Estados, ya que los objetivos y políticas públicas son diversas y dependerá de cada uno de ellos; sin embargo, poseen los mismas metas, que a criterio de VIERA son: “Obtener los ingresos que se necesitan

¹ Para CARRASCO PIGNATELLI el subvencionar el gasto y el satisfacer las necesidades de la comunidad son producto del Poder Financiero; el cual según el autor es: “La facultad de los entes públicos para desarrollar la actividad financiera pública con sometimiento a la ley y al resto del ordenamiento jurídico. El poder financiero es el poder para regular el ingreso y el gasto público”. CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel. *Derecho Financiero y Tributario I*, 3era Edición, Madrid, Ediciones REUS, 2016, p. 10.

² SEVILLANO CHAVEZ, Sandra. *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*, Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, p.17.

para solventar el gasto público; en definitiva se trata de repartir una carga fiscal predeterminada respetando los principios de justicia tributaria y minimizando el costo social que los impuestos generan. Una segunda meta posible consiste en perseguir una redistribución del ingreso o la riqueza mediante el uso de instrumentos tributarios, es decir repartir la carga fiscal según la capacidad de cada contribuyente. La tercera meta consiste en el uso del instrumento tributario para corregir fallas de los mercados³”.

En la sentencia recaída en el Expediente N°004-2004-AI/TC; el Tribunal Constitucional señala que: “...a todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad consagrado explícitamente en la cláusula que reconoce al Estado Peruano como Estado Social de Derecho⁴”. Así la jurisprudencia constitucional reconoce la función económica que cumple la imposición de tributos por parte del Estado sobre los contribuyentes.

Para LANDA⁵ la actividad financiera del Estado se encuentra contenida en la potestad tributaria que la Constitución le atribuye, monopólicamente, y se encuentra expresada básicamente, en la capacidad del Estado para crear, modificar o suprimir tributos. Constituyendo uno de los mecanismos mediante los cuales el Estado procura la obtención de ingresos económicos a fin de proveer a sus ciudadanos las condiciones materiales mínimas para su desarrollo integral y los que constitucionalmente está obligado.

El Estado organiza y ejecuta acciones que le permitan la satisfacción de las necesidades públicas⁶ en el ámbito económico, teniendo como institución jurídica por excelencia, para contribuir al sostenimiento estatal mediante la transferencia

³ VIERA, María Beatriz. “Incentivos Tributarios”, *Revista de Derecho*, N° 02, 2002, P. 151.

⁴ Cfr. STC Exp. 004-2004-AI/TC (21.09.2004), fundamento 09.

⁵ Cfr. LANDA ARROYO, César. *Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*. [Ubicado el 29.V.2017]. Obtenido en: http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_07_principios.pdf

⁶ Sobre esto SEVILLANO señala que: “... esta potestad encuentra su justificación en la identificación del Estado como ente responsable de organizar la vida en colectividad de una nación y, en cuanto ello es así, goza del denominado *ius imperium* que se refleja, en este campo, en la posibilidad de demandar recursos dinerarios a los particulares que le permitan solventar los gastos públicos y cumplir con los fines que le han sido confiados.” En SEVILLANO CHAVEZ, Sandra. *Op Cit*, p.83.

definitiva de dinero de los particulares a favor del Estado para la cobertura de necesidades públicas al tributo⁷.

1.2. La potestad tributaria

La facultad que tienen los Estados para exigir tributos a sus ciudadanos no es una creación del siglo XXI, esta relación entre ciudadano y Estado tiene sus inicios muchos siglos atrás. Los primeros vestigios de una exigencia de tributo se dan como castigo, cuando los enemigos vencidos⁸ tenían que entregar toda su fortuna al vencedor; o con la exigencia del Rey al pueblo, para que estos paguen tributos a la corona y así contrarrestar los gastos que originaban las guerras⁹.

Es en el siglo XVIII cuando se generalizó la opinión que los impuestos son cargas indispensables para la vida del Estado, desde entonces se toma conciencia del valor de las contribuciones de los ciudadanos para alcanzar el bienestar colectivo, bienestar que para esos años ya encabezaba la lista de los fines del Estado. Para lograr esto, el Estado busca la protección de un interés público que llenará el vacío que existía cuando no tenía más misiones que las de mantener el orden, la seguridad y la defensa exterior¹⁰.

Posteriormente la teoría del Estado de Derecho empieza a desarrollarse; de la cual surge la idea de la existencia de un contrato que liga a los súbditos entre sí y también con las autoridades en respuesta a necesidades políticas, económicas y sociales¹¹. Cerrando una etapa de la historia, y dando inicio a otra en donde los ciudadanos tomaran un papel central en el desarrollo de la sociedad.

⁷ *IBIDEM*, p.30.

⁸ Inicialmente quienes imponían tributos eran los Estados vencedores que doblegaban las defensas de sus enemigos en los enfrentamientos, de manera que lo obligaban a cederles gran parte de sus riquezas (AROCA LARA, Carlos Felipe. *Principios de Reserva de Ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Bogotá, Universidad Externado De Colombia, 2005, p. 20.)

⁹ Al respecto, Insignares señala: "El tributo originalmente significaba violencia del Estado en contra del particular y estaba confiado a los "Consejos del Reino", "Representaciones Corporativas" e incluso a "Asambleas Populares". No podía hablarse de garantías de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular casos individuales" (INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, 3ª edición, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 45.)

¹⁰ Cfr. LOZANO SERRANO, Carmelo. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, 1ª edición, Madrid, Editorial Civitas, 1990, p. 86

¹¹ Cfr. SOLER, Osvaldo. *Abusos del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria: análisis de situaciones conflictivas*, Buenos Aires, La Ley, 2003, p. 20

El paso a los Estados Constitucionales fue origen de una aptitud del gobierno para garantizar la protección de los derechos de los ciudadanos, eso implicaba limitar el ejercicio arbitrario de la potestad tributaria que ejercían los Estados. Para conseguir este fin, la potestad tributaria se transforma y la potestad estatal de crear unilateralmente los tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados¹².

La potestad tributaria es un poder intrínseco que posee el Estado desde su origen, este poder ha ido evolucionando al igual que la idea de Estado. En la actualidad tenemos la concepción de un Estado protector, que vela por el bienestar general de sus ciudadanos¹³, y allí encuentra legitimación la potestad tributaria, ya que el Estado interviene en la esfera económica privada de sus habitantes, para satisfacer un interés público recaudatorio.

De esta manera se puede definir a la potestad tributaria¹⁴ del Estado como la facultad o la posibilidad jurídica de exigir o imponer cargas impositivas respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. En sí, es el Poder de Gravar. Además de ese poder de afectar ciertos sucesos o hechos económicos, la potestad tributaria le otorga al Estado la posibilidad de que para especiales circunstancias y por un determinado tiempo, la potestad de desgravar o de eximir de la carga tributaria a ciertas situaciones o personas¹⁵.

En conclusión, la potestad tributaria es una facultad con la que el Estado puede no solo imponer cargas tributarias a sus ciudadanos, también puede otorgar beneficios tributarios, claro que estos tienen que estar debidamente motivados, sobre esto

¹² Cfr. INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. *Op. Cit*, p. 45.

¹³ Aroca señala: "Dicho sometimiento a la potestad tributaria estatal está basado y legitimado en la necesidad de un estado prestador de servicios, de un Estado interventor de la economía, de un estado que administre justicia y brinde seguridad, que vele por la buena y adecuada educación y mantenga un ambiente sano, que proteja los recursos naturales y prevenga catástrofes, en fin todos aquellos presupuestos que sirven de base para adoptar la figura de un estado social de derecho, sirven de fundamento al deber de contribuir" (AROCA LARA, Carlos Felipe. *Op. Cit*, p. 20).

¹⁴ Sobre esto Sandra Sevillano señala que: "La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para crear tributos y, en tal medida, también para modificar los ya existentes, otorgando beneficios o regímenes especiales para su aplicación cuando las razones así lo justifiquen." (SEVILLANO CHAVEZ, Sandra. *LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO: Principios Generales y Código Tributario*, Lima, Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, p.83)

¹⁵ Cfr. BARZOLA YARASCA, Percy. *Beneficios Tributario en el IGV y el Impuesto a la Renta*, Lima, Gaceta Jurídica, 2011, p.9.

volveremos más adelante. Debemos recalcar que la legitimación de esta potestad¹⁶ está dada por su finalidad que es el bienestar de la colectividad.

1.2.1. Potestad tributaria originaria y derivada

Una de las características de un Estado Constitucional de Derecho es la de garantizar la protección de los derechos fundamentales de sus ciudadanos, esto debe ser así durante cualquier actuación del Estado. En materia tributaria la primera manifestación de esta protección es el principio de separación de poderes¹⁷, convirtiéndose en la primera garantía formal que registra la Constitución.

Este principio obliga a que exista una distribución del poder, por lo que cada órgano del Estado asume atribuciones determinadas y se especializa en estas, lo que quiere decir que ejerce parte del poder que es otorgado en su totalidad a todo el ente Estatal. Además permite que exista un control mutuo entre todos los poderes del Estado evitando así la concentración de la potestad, además del ejercicio arbitrario y abusivo de esta.

La potestad tributaria en el Perú está regulada en el Art. 74¹⁸ de la Constitución Política del Perú; en el primer párrafo señala que; el instrumento mediante el cual se legislará en materia tributaria es la ley; entonces debemos asumir que otorga la

¹⁶ Un importante trabajo realizado sobre la materia es el Carlos Aroca, señalando que: “Los tributos son por excelencia, el mecanismo utilizado para solventar las cargas estatales, de manera que el Estado, a través de la imposición de gravámenes, se convierte en el principal socio de los particulares que realizan actividades relevantes para el desarrollo económico, ya que sobre estos recaerá el peso de solventar el funcionamiento del aparato estatal” (AROCA LARA, Carlos Felipe. *Op. Cit.*, p. 20).

¹⁷ Juan Carlos Luqui señala: “Lo que en su origen parece haber sido una simple división de trabajo, con el andar del tiempo se convirtió en uno de los principios esenciales para el robustecimiento y garantía de los derechos naturales que gozan los individuos, quedando así consagrado como un axioma del sistema republicano.” (LUQUI, Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1993, p. 29)

¹⁸ **Artículo 74.-** Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

potestad tributaria originaria¹⁹ al Poder Legislativo. Además señala que el Poder ejecutivo será titular de esta potestad cuando exista una delegación de facultades, es decir será titular de manera derivada.

La importancia de que se haya regulado de esa forma, es que al ostentar la potestad tributaria el Poder Legislativo no solo le otorga el carácter de legal sino también le imprime legitimidad²⁰. Esto es así, porque cuando se emitan leyes en materia tributaria, estas necesariamente son el resultado del debate de las diversas fuerzas sociales que componen el Congreso y que representan a toda la población peruana.

Es ese proceso democrático para la creación de estas leyes que otorga legitimidad a la potestad tributaria y por la tanto ulteriormente a las leyes tributarias, lo que hace posible que el Estado pueda imponer, derogar o modificar tributos así como otorgar beneficios tributarios unilateralmente. Todo esto sin caer en excesos o en la arbitrariedad, y buscando no vulnerar derecho de los ciudadanos.

La potestad tributaria tiene fundamento Constitucional porque es otorgada mediante la Constitución, y es legal porque el Poder Legislativo tiene el deber de actuar dentro de los límites que le establece la ley, y en materia tributaria se hace evidente ejerciendo funciones y desarrollando actividades que expresamente se le han confiado mediante la Constitución. En países como Argentina²¹, Colombia²², y Brasil²³ se exige que se respete el principio de legalidad para el otorgamiento de la

¹⁹ Sobre esto Sandra Sevillano señala que: “El congreso ostentaría potestad tributaria originaria (en tanto es otorgada directamente por la constitución) para todos los tributos, a excepción de la regulación de tasas y aranceles que parecen corresponder al Ejecutivo.” (SEVILLANO CHAVEZ, Sandra, *Op. Cit.*, p.89)

²⁰ Un trabajo importante en la materia es el de: AROCA LARA, Carlos Felipe. *Op. cit.*, pp. 9-43.

²¹ En la República Argentina el art. 52 de la Constitución Nacional dispone que la iniciativa de las leyes sobre contribución corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados, complementando así, la previsión contenida en el art. 4to. que, al determinar los recursos con los que se forma el Tesoro Nacional, incluye entre ellos a las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente imponga el Congreso General. (SOLER, Osvaldo. *Op. cit.*, p. 20).

²² Art. 338 de la Constitución Política de Colombia: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos (...)”

²³ El sistema Constitucional Brasileño había estipulado elementos relevantes para componer la fisonomía jurídica de los impuestos adjudicados a los entes tributarios. De la manera en que se propuso la organización de la materia, sin embargo, sería lícito concluir que, salvo las exacciones no vinculadas previstas para la competencia de los Estados, el Distrito Federal, y para la de los Municipios, todos los demás se habrían otorgado a la Unión en virtud de la competencia residual mencionada en el artículo 154. (DE BARROS CARVALHO, Paulo. *Curso de Derecho Tributario*, 24ª edición, Lima, Editorial Grijley, 2012, p. 262)

potestad tributaria; asegurando que la entidad que ejerza esta potestad sea la investida por la Constitución.

Sin embargo el poder Legislativo no siempre hace uso de la potestad tributaria; en algunas ocasiones delega esta potestad al Poder Ejecutivo para que mediante un decreto legislativo²⁴ regule temas tributarios por un determinado tiempo y en determinadas circunstancias; a esto lo conocemos como potestad tributaria derivada. El Poder Ejecutivo no puede ser titular de la potestad tributaria ya que al ser solo una persona la encargada de este poder hay mayor riesgo de que este pueda actuar de manera arbitraria.

Cuando se trate de delegar la potestad tributaria, esta delegación tiene que ser necesariamente limitada en cuanto a las materias en que se pueda legislar y en cuanto al tiempo en que se pueda ejercer, además el órgano receptor de la potestad tiene que apegarse a todas las condiciones que señale la ley que delegue dicha facultad. Esto se debe a que el titular de la potestad tributaria es el Poder Legislativo y la delegación debe tener un carácter excepcional²⁵.

Es necesario señalar que en el segundo párrafo del Art. 74 de la CPP, se otorga potestad tributaria a los gobiernos locales; pero se trata de una concesión limitada de potestad tributaria; ya que su ámbito de acción legislativa es creación, modificación, derogación y otorgamiento de beneficios sobre contribuciones y tasas. Además que el radio de eficacia y exigibilidad se reduce a la jurisdicción territorial de la que son representantes.

En conclusión podemos decir que es una sola la potestad Tributaria que le es conferida a determinados poderes del Estado- Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, y Gobiernos Locales- y es ejercida de manera diferente debido a las específicas facultades que poseen de acuerdo al estamento en el que se encuentren. Así

²⁴ Se encuentra regulado en el art. 104 de la Constitución Política, y señala lo siguiente: *“El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa. No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente. Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley. El Presidente de la República da cuenta al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo”*

²⁵ Un trabajo importante en el medio es SEVILLANO CHAVEZ, Sandra. *Cit.* p. 8-94.

mismo, es necesario señalar que una parte de la doctrina no utiliza el término otorgar; pues consideran que la Constitución señala cuales son las entidades que gozan de potestad tributarias; mas no le es otorgada ya que esta necesariamente se tiene que ejercer con límites.

1.2.2. Límites a la Potestad Tributaria

Es mediante un mandato expreso de la Constitución que se otorga la potestad tributaria para que sea ejercida por un órgano del Estado; pero allí no acaba la función de la Constitución, ya que en el Perú, está se ha asegurado de que esa Potestad sea ejercida dentro de unos límites²⁶, a los que se tiene que sujetar su ejercicio para que sea legítima. Es así que se consagran constitucionalmente los principios jurídicos²⁷ tributarios.

El principal fin que cumplen estos principios es el de limitar el uso de ese poder del que se ha investido al legislador tributario; pero al mismo tiempo en su configuración contienen valores que la población desea que se respeten al momento de ejercer esta potestad²⁸. Los principios son directrices utilizadas en todos los campos del derecho, y en materia tributaria adquiere una gran importancia ya que se convierten en los linderos infranqueables al momento de legislar.

Siguiendo la interesante acotación que hace GARCÍA NOVOA: “el Estado Constitucional es una forma determinada de expresar lo que MORTATI llama el “Estado-ordenamiento”, en donde la actividad financiera y la relación Estado-

²⁶ Insignares Gómez señala: “La Constitución Política contiene una serie de preceptos destinados a cumplir un papel de garantes, a fin de que los diferentes derechos consagrados en la misma puedan ser ejercidos conforme a los parámetros que la carta establece y que a su vez se conviertan en un patrón de orientación para ser seguido por el Legislador al momentos de entrar a regular en alguna materia” (INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. *Op. Cit.*, 2003, p. 43.

²⁷ Jorge Bravo Cucci nos brinda un excelente consejo de Principios Jurídicos, señalado que: “son disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores y que coadyuvan en la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados.” (BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 5ª edición, Lima, Jurista Editores, 2015, p. 112).

²⁸ Jorge Danos citando a Rodríguez Bereijo, sobre esto señala: Incorporados en la Constitución no solo cumplen una “función positiva” en tanto informan al legislador sobre cómo debe estar regulada la materia tributaria la materia tributaria, sino que además tienen como debe estar regulada la materia tributaria, sino que además tienen una “función negativa” que consiste en la fuerza derogatoria que tienen respecto de todas aquellas normas que se les opongan o que consagren valores contrapuestos. (Rodríguez Bereijo, citado por Jorge Danós en: DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. “El régimen tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”, *THEMIS*, N° 29, 1994, p. 135).

Administrados pasará a basarse en una serie de principios recogidos en la Constitución y que no solo regulan la producción jurídica, sino que atribuyen derechos a los ciudadanos”²⁹.

Es bajo el manto de ese Estado Constitucional que en la relación jurídico tributaria, se busca la protección del ciudadano y es para esto que se consagra una serie de principios que se conviertan en la garantía de que el legislador tributario ejercerá correctamente esta facultad³⁰. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre esto en la Sentencia recaída en el expediente N° 00042-2004-AI/TC, en la que señala que:

“(…) La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los *principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad*; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de Ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad”³¹.

Este pronunciamiento de nuestro máximo intérprete reafirma la condición de que solo se puede exigir a los ciudadanos que cumplan con el deber de contribuir con los gastos públicos cuando la ley que así les exija no vulnere ninguno de los

²⁹ GARCIA NOVOA, Cesar. *El concepto de tributo*, Lima: Tax Editor, 2009, p.96.

³⁰ Según Alejandro C. Altamirano es necesario los límites de la potestad tributaria ya que considera que: El ejercicio de esta competencia, que es una función vital del Estado, siempre es complejo, con aristas imprecisas y signado por cuestionamientos de parte de los destinatarios de las normas tributarias- es decir, los contribuyentes-, pues es usual que éstos perciben y, lo que es peor, comprueben que los servicios que el Estado, debe otorgar a sus ciudadanos no son eficientes- cuando éstos se intentan ofrecer a la ciudadanía- o lo que sería de mayor dramatismo e injusticia , que no se prestan. (ALTAMIRANO, Alejandro. *Derecho Tributario: parte general*, 1ª edición, Buenos Aires, Editorial Marcial Pons Argentina, 2012, p. 56)

³¹ STC del 12 de agosto de 2005. {Expediente número 00042-2004-AI/TC}

preceptos recogidos en la Constitución³². De ahí, que se sostenga con acierto que los principios tributarios, al mismo tiempo que son límites a los poderes públicos, también constituyen derechos fundamentales de los particulares³³.

Debemos ser conscientes de que la consagración constitucional de una serie de principios no implica que estos sean un mandato apto para ser aplicado por sí mismo. Por el contrario debemos considerar a estos principios una base, un presupuesto que para adquirir validez necesita ser tomado en cuenta y aplicado en el proceso legislativo tributario que se concretará con la emisión de una norma o decisión del legislador tributario³⁴.

En el Perú los principios son recogidos en el segundo párrafo del Art. 74° de la Constitución, que consagra lo siguiente: “(...) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

De lo anterior podemos determinar que son cuatro los principios reconocidos por nuestra Constitución: reserva de ley; igualdad, respeto a los derechos fundamentales y el de no confiscatoriedad. No obstante no son los únicos principios, ya que hay otros que no han sido expresamente enunciados por la Constitución.

Con respecto al principio de reserva de ley, esté al igual que el de legalidad, serán tratados en el próximo apartado; por lo que nos centraremos en los tres restantes. Como ya habíamos señalado existen principios que responden a la demanda de respetar los valores de la sociedad al momento en que se legisla en materia tributaria, estos son:

³² Sobre esto Insignares señala que: “La Constitución Política contiene una serie de preceptos destinados a cumplir un papel de garantes, a fin de que los diferentes derechos consagrados en la misma puedan ser ejercidos conforme a los parámetros que la carta establece y que a su vez se conviertan en un patrón de orientación para ser seguido por el Legislador al momentos de entrar a regular en alguna materia.” (INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. *Op. Cit*, p. 43.)

³³ YACOLCA ESTARES, Daniel; BRAVO CUCCI, Jorge y otros. *Op. cit*, p. 96.

³⁴ Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 130-131.

1.2.2.1. Principio de Igualdad

El principio de igualdad tiene una estrecha relación con la capacidad contributiva³⁵ de los ciudadanos; esto es así, ya que se debe tener en cuenta la aptitud económica del contribuyente y de acuerdo a eso exigir su contribución. La capacidad contributiva³⁶ constituye un límite natural al deber de solventar los gastos públicos, esto es así, porque solo se debe exigir contribuciones de manera equitativa a la capacidad económica.

Estamos de acuerdo con SEVILLANO cuando señala que: “La igualdad tributaria consiste en tratar igual a aquellos con similar capacidad contributiva y de modo desigual a aquellos con capacidad contributiva diferente; de tal modo que se propicie una igual tributaria reflejada en el similar esfuerzo que debe demandar a los sujetos el pago de un tributo³⁷”. Esto se debe a que la legislación tributaria debe propiciar una igualdad entre las variadas capacidades contributivas, promoviendo así el espíritu de contribución en los ciudadanos.

Por este principio es que todos tenemos la obligación de tributar; eso no implica que todos tributemos la misma cantidad; ya que se toma en cuenta la aptitud económica de cada contribuyente. Sin embargo, existen situaciones excepcionales en las que se da un tratamiento diferenciado a ciertas personas o sectores para que no contribuyan o lo hagan parcialmente a esto se le conoce como beneficios tributarios; esto no se debe interpretar con un trato discriminatorio, pues su aplicación está basada en razones objetivas las cuales serán tratadas en el próximo capítulo.

³⁵ Esta capacidad hace referencia al deber que tiene todo ciudadano de contribuir con los gastos públicos; pero este deber debe estar sujeto a sus posibilidades.

³⁶ Para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el art. 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menos medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principios de igualdad, en su vertiente vertical. (STC del 16 de mayo de 2005. {Expediente número 053-2004-PI/TC}. Obtenido en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.html>)

³⁷ Cfr. SEVILLANO CHAVEZ, Sandra. *Op Cit*, p. 105

1.2.2.2. Respeto a los Derechos Fundamentales

Una de las exigencias que trajo consigo la instalación de un Estado Constitucional de Derecho es el respeto a los derechos fundamentales; por lo que el ejercicio de la potestad tributaria no es la excepción. Se trata además de un presupuesto indispensable para el Estado de derecho y piedra angular en el Estado Constitucional³⁸.

Al momento de que se legisle en materia tributaria, necesariamente el legislador tiene que cuidar de que la norma tributaria no atente contra un derecho fundamental reconocido en la Constitución³⁹. Por lo que no se podrá establecer un tributo por cada niño que nazca; como tampoco se podrá establecer un tributo por profesar una determinada religión. Entonces podemos decir que el respeto a los derechos fundamentales es un límite expreso a la potestad tributaria⁴⁰.

1.2.2.3. Principio de no confiscatoriedad

Este principio está muy relacionado con el derecho de propiedad⁴¹, la regulación de la no confiscatoriedad implica la protección de la propiedad⁴² de los privados ante cualquier tipo de actividad estatal disfrazada de imposición de tributos para afectar este derecho. Este principio está redactado en negativo, esto se debe a que es una prohibición expresa para el legislador tributario de no vulnerar el derecho de propiedad.

Sobre este principio el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia recaída en el expediente N°004-2004-AI/TC en la que señala que:

“El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonablemente y desproporcionadamente la esfera patrimonial de la personas.

³⁸ IBIDEM

³⁹ Lista de derechos en el art. 2 de la Constitución Política del Perú.

⁴⁰ Un trabajo importante en el medio es el BRAVO CUCCI, Jorge. *Cit.* p. 130-131.

⁴¹ El derecho de propiedad es el poder amplio que existe sobre un bien. Permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar o recuperar un bien. (ORTIZ SANCHEZ, Iván. *El derecho de propiedad y la posesión informal*, 2010. [ubicado el 5. X. 2016]. Obtenido en [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/D727273F42FEA38505257C3F005480B5/\\$FILE/Material_2_Derecho_de_Propiedad.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/D727273F42FEA38505257C3F005480B5/$FILE/Material_2_Derecho_de_Propiedad.pdf))

⁴² Es un derecho reconocido constitucionalmente en el art. 2 inciso 16 de la Constitución Política del Perú.

Este principio tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica, no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria”⁴³.

Es decir este principio consiste en prohibir el uso de la herramienta de imposición de tributos para la finalidad de apropiarse de las riquezas de los particulares. El desarrollo de este principio implica que a priori se debe haber fijado un tributo proporcional a la capacidad contributiva del ciudadano, esto es, que no afecte la satisfacción de sus necesidades fundamentales.

Para determinar la confiscatoriedad de un tributo se tiene que analizar cada caso en particular, esto se debe a que no todos los contribuyentes poseen la misma capacidad contributiva, por lo que un tributo que para una persona puede ser un grave atentado al derecho de propiedad para otro contribuyente es tolerable.

1.3. Los principios de legalidad y reserva de ley como límites para el ejercicio de la potestad tributaria

Los principios de legalidad y reserva de ley son la cuota necesaria de formalidad que se tenía que imponer mediante la Constitución para que el respeto de los derechos fundamentales de las personas pase de un ideal a un hecho concreto. Estos principios a diferencia de los que ya hemos tratado en el apartado anterior que eran respuesta a la demanda de respeto de los valores de la sociedad; son meramente formales.

Una de sus más resaltantes características es que no son principios autóctonos de la materia tributaria, por el contrario son dos de los principios más utilizados en todo el ámbito del derecho⁴⁴, siendo el ámbito penal⁴⁵ una de las áreas donde se

⁴³ STC Exp. 004-2004-AI/TC (24.09.2004), fundamento 10.

⁴⁴ Uno de lo más importante es el uso en el Derecho Penal, este lo consagra en el artículo 2º inciso 24 de la Constitución Política del Perú, según el cual “Nadie será procesado un condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley”.

⁴⁵ El tribunal Constitucional se pronuncia sobre este principio considerando que: “configura también como un derecho subjetivo constitucional de todos los ciudadanos. Como principio constitucional, informa y limita los márgenes de actuación de los que dispone el Poder Legislativo al momento de determinar cuáles son las conductas prohibidas, así como sus respectivas sanciones. En tanto que en su dimensión de derecho subjetivo constitucional garantiza a toda persona sometida a un proceso o procedimiento sancionatorio que lo prohibido se encuentre previsto en una norma previa, estricta

encuentra mayor desarrollado. Aun no siendo originarios del derecho tributario, ocupan un lugar muy importante en el podio de los principios tributarios constitucionales, ya que son la base de la creación de normas jurídico-tributarias.

La posición mayoritaria de la doctrina en materia tributaria se encuentra de acuerdo al señalar que la importancia del principio de legalidad y reserva de ley yace en su institución como límites. Esta posición puede ser un arma de doble filo, por un lado puede ser buena ya que se busca la no vulneración de los derechos fundamentales de los ciudadanos, estableciendo límites infranqueables por el legislador tributario.

Pero por el otro lado convierte al Estado en un ente descontrolado y con mucho poder que necesita límites para no dañar los derechos fundamentales de sus ciudadanos y se considera a la imposición tributaria como un castigo que impone el Estado a la sociedad, equiparándose a una sanción o pena. He allí la importancia de erradicar la percepción de que los tributos son una carga negativa para los ciudadanos, y bullir la idea de que se trata de un aporte esencial para el desarrollo de la sociedad⁴⁶.

1.3.1. A la luz del artículo 74 de la Constitución Política del Perú

El buen ejercicio de la potestad tributaria se ve reflejada en el respeto y aplicación del principio de legalidad y reserva de ley, más aun si el ejercicio de esta potestad es sinónimo de la imposición de una carga económica para el ciudadano. De la constitucionalización del principio de reserva de ley en el art. 74 de la Constitución también se desprende el principio de legalidad; aunque algunos autores los

y escrita, y también que la sanción se encuentre contemplada previamente en una norma jurídica.” (STC Exp. N° 08646-2005-PHC/TC (24.11.2005) Obtenido en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/08646-2005-HC.html>)

⁴⁶ Sobre esto Aroca Lara refuta una sentencia del Tribunal Constitucional Colombiano y afirma que: “Cuando la corte afirma que el principio de legalidad de los tributos es, entre otras cosas, garantía del debido proceso a los ciudadanos. Está concibiendo esta actividad como coartante de libertades individuales, y en tal sentido, está equiparando la imposición de sanciones o penas, ya que se piensa que el cobro de estos gravámenes es casi una sanción, lo cual nos negamos a compartir, así como también creemos que debe rechazarse la idea de que todo tributo posee algo de confiscatorio, posición que aunque revaluada, aún hace curso entre algunos operadores jurídicos.” (AROCA LARA, Carlos Felipe. *Principios de Reserva de Ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Bogotá, Universidad Externado De Colombia, 2005, p. 41).

consideren iguales, sin embargo para efectos de esta investigación los analizaremos por separado⁴⁷.

El principio de reserva de ley queda consagrado en el art. 74 de la Constitución Política de la siguiente manera:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley ⁴⁸(...)

La primera manifestación del principio de reserva de ley es la necesidad de una ley para la creación, modificación y derogación de tributos y exoneraciones; y la segunda manifestación es la expresa mención de que el ejercicio de la potestad tributaria se tiene que dar respetando el principio de reserva de ley. Respetando de esa manera la potestad tributaria originaria que se le otorgó al Congreso, ya que es el único poder del Estado capacitado para emitir leyes, que son el presupuesto básico de estos dos principios.

La Constitución se encargó de que el Perú existiera un verdadero principio de reserva de ley, estableciendo constitucionalmente que para legislar tributariamente se tiene que hacer vía norma con rango de ley. De esta manera también protege la voluntad popular, esto se debe a que las leyes son emitidas por el Congreso, y este representa a la ciudadanía.

⁴⁷ Luis María Romero- Flor señala al respecto que: “El principio de legalidad representa uno de los logros más significativos de ese “Estado Social y Democrático de Derecho”, que proclama el artículo 1.1 de la Constitución Española, al exigir por un lado, el sometimiento al control de legalidad de la actuación administrativa (principio de legalidad administrativa), y por el otro, la siguiente regla de producción normativa: que sean las normas con rango legal, valor y fuerza de ley formal (principio de jerarquía normativa) las que contengan la regulación de unas materia constitucionales concretas (principio de reserva de ley). En este sentido, y teniendo en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones”. (ROMERO-FLOR, Luis. *La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario*, DIXI, N° 18, julio 2013, p. 52)

⁴⁸ El resaltado es nuestro.

En la misma línea YACOLCA señala que la reserva de ley: “constituye un mandato constitucional para que de manera “exclusiva” y “excluyente” sea una norma con “rango de ley” la que regule (suficientemente) los principales elementos de las figuras impositivas. De esta forma, la voluntad del constituyente es que determinado ámbito vital de la vida de los ciudadanos-contribuyentes deba ser “decidido” necesariamente por el “legislador”, y no por la Administración Pública mediante normas reglamentarias o actuaciones singulares”.⁴⁹.

La función de legislar en materia tributaria se encuentre protegida por el principio de reserva de ley, para que las normas que emitan sean una decisión tomada por toda la ciudadanía representada por el Congreso, y no quede en manos de una sola persona. Se busca evitar que materias de vital importancia para el Estado sean manejadas por una sola persona que representa al poder ejecutivo, o por unos cuantos funcionarios que representa a la autoridad administrativa, ya que en esas decisiones no se considera presente el consentimiento del pueblo⁵⁰.

Podemos decir que el principio constitucional de reserva de ley establece que la ley es el único medio para que toda norma jurídica tributaria sea exigible a la ciudadanía. Insignares señala dos aspectos importantes de estos principios, el primero es el formal, por el que las normas tienen que emanar del Congreso; el segundo es el aspecto material, por el que contenido de esta norma tiene que generar, obligatorio, abstracto e impersonal⁵¹.

En materia tributaria el elemento que obligatoriamente tiene que señalar el legislador al momento de ejercer su potestad es la hipótesis de incidencia tributaria⁵² conformada por:

- Aspecto material⁵³.

⁴⁹ YACOLCA ESTARES, Daniel; BRAVO CUCCI, Jorge y otros. *Op.Cit*, p. 99).

⁵⁰ Cfr. AROCA LARA, Carlos Felipe. *Op. Cit*, p. 16-17.

⁵¹ Cfr. INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. *Op. Cit*, p. 72.

⁵² Geraldo Ataliba señala que: “La ley (hipótesis de incidencia) describe hipotéticamente ciertos hechos, estableciendo los requisitos de su materialidad. Ocurridos concretamente estos hechos *hic et nunc*, con la consistencia prevista en la ley y revistiendo la forma prefigurada idealmente en la imagen legislativa abstracta, se reconoce que de estos hechos nacen obligaciones tributarias concretas.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, Ara, 2011, p. 78)

⁵³ “Llamado también aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia tributaria, nos va indicar normativamente sobre que se incidir, qué lo que el legislador ha decidido afectar con un tributo. Generalmente, en los primeros artículos de las normas impositivas encontramos el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria, que si bien es cierto puede estar en un solo artículo en

- Aspecto subjetivo⁵⁴.
- Aspecto temporal⁵⁵.
- Aspecto espacial⁵⁶.
- Aspecto mesurable⁵⁷.

Por lo que no basta que las leyes sean los medios para legislar en materia tributaria, también es necesario que estas leyes contengan los elementos esenciales de toda norma tributaria. Ya que de esa manera se estaría asegurando un adecuado ejercicio y respeto por el principio de reserva de ley⁵⁸.

La Constitución es muy clara al señalar que el legislar en materia tributaria es una materia que se ha apartado para que sea ejercida exclusivamente por el Poder legislativo o el poder Ejecutivo cuando se delega funciones; y solo mediante un le⁵⁹y o norma con rango de ley se pueda establecer tributos y exoneraciones. La regulación de este principio nos permite establecer que las únicas entidades que

algunos casos, en otros puede estar comprendido en más de uno” (ROBLES MERINO, Carme. “Aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria”, *Actualidad Empresarial*, N° 119, setiembre 2006, 1-3)

⁵⁴ El aspecto subjetivo establece el vínculo o relación entre los actos o actividades gravadas y las personas que deberán pagar el tributo. Su establecimiento por ley responde a la pregunta ¿quién está gravando con el tributo? (SEVILLANO, Sandra. *Op. Cit.*, p. 157)

⁵⁵ El aspecto temporal evidencia el momento en el que debe entenderse realizado, por lo que adquiere trascendental importancia. El factor tiempo influye en la estructura del hecho imponible y da lugar a dos categorías de tributos: instantáneos y periódicos. Mientras que en los primeros se contemplan supuestos de hecho que se agotan en un solo acto, los periódicos tienen en cuenta una situación que tiende a reproducirse en el tiempo. (LUCHENA MOZO, Gracia. *La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible*, [ubicado el 5.X.2016]. Obtenido en: <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>.

⁵⁶ “El aspecto espacial indica el lugar donde se desarrolla el hecho imponible. Su establecimiento en la ley responde a la pregunta ¿dónde deben ocurrir los hechos para estar gravados?” (SEVILLANO, Sandra. *Op. Cit.* p. 162)

⁵⁷ El aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia expresa la parte cuantitativa de la obligación tributaria; es decir, la forma como se valoran las situaciones o hechos económicos gravados por el tributo y, en consecuencia, la manera en que se determina el monto a pagar. (IBIDEM)

⁵⁸ Sobre esto SOLER señala que: “La creación de un impuesto requiere, en primer lugar, la descripción de aquello que se quiere alcanzar con el tributo, es decir, la descripción hipotética de la “circunstancia fáctica” (acontecimiento o hecho susceptible de producirse) que, al ocurrir en el tiempo y lugar preestablecidos, con relación a una persona (física o jurídica), adquiere la categoría de hecho generador de la obligación tributaria, o “hecho imponible””. (SOLER, Osvaldo. *Op. Cit.*, p. 21).

⁵⁹ Sobre esto ARANCIBIA señala que: “Existe reserva de ley cuando la Constitución exige que sea la ley la que regule determinada materia, y por tanto, el Poder Legislativo será siempre el encargado de regular esta materia, sin que pueda ser reglamentada por la administración, como decreto o resolución ministerial”. (ARANCIBIA CUEVA, Miguel. *Manual del código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*, Lima, Pacífico Editores, 2012, p. 13).

pueden ejercer la potestad tributaria y por lo tanto emitir normas jurídicas tributarias- que incluye tributos y exoneraciones- son el Congreso y el Poder Ejecutivo.

Y aunque muchos autores señalen que el principio de reserva de ley es igual al principio de legalidad, consideramos que si bien estos dos principios están relacionados, y que uno es presupuesto de otro no se tratan del mismo principio. El principio de reserva de ley es el antecedente al principio de legalidad; ya que para que el segundo pueda ser aplicado tiene que previamente existir una legislación tributaria basada en leyes y normas con rango de ley.

Sobre la identidad de estos principios el Tribunal Constitucional se ha pronunciado señalando que: “(...) no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley en materia constitucional tributaria. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuyo observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley de ciertas materias”⁶⁰.

Así mismo, el Tribunal agrega que: “el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración- entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley (...); es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir⁶¹”.

No existe en el art. 74 de la CPP un reconocimiento expreso del principio de legalidad, sin embargo puede desprenderse del reconocimiento del principio de reserva de ley; y de la necesidad que los tributos y exoneraciones consten en una ley o norma con rango de ley. Es un principio muy utilizado en el ordenamiento jurídico, ya es la demostración a la población de que la actuación del Estado y de sus órganos no es de manera arbitraria.

⁶⁰ STC Exp. 0042-2004-AI/TC (13.04.2005), fundamento 9.

⁶¹ STC Exp. 0042-2004-AI/TC (13.04.2005), fundamento 10.

El principio de legalidad es considerado como el principal principio de un Estado Derecho; porque es la manifestación jurídica de la supremacía de la ley, colocándola por encima de cualquier decisión personal. Además es la muestra más relevante de la expresión de la voluntad popular soberana; materializada en una ley que es emitida por los representantes que han sido elegidos por el pueblo⁶².

El principio de legalidad como lo conocemos ahora es producto de una combinación de dos clásicos principios, que son: *Nullum tributum sine lege* que en español establece que no puede existir tributo sin ley que así lo regule. El otro principio es el *No taxation without representation* dándole importancia al pensamiento jurídico político contractualista que exige el consentimiento de la población; que en el caso peruano se evidencia mediante la aprobación de las normas jurídicas tributarias en un pleno del Congreso, donde se encuentra todos los legítimos representantes de la ciudadanía⁶³⁶⁴.

Cuando el Congreso ejerce la potestad de la que fue investido por la Constitución tiene que hacerlo respetando el principio de legalidad, por lo que se puede considerar a este como el principio rector del ejercicio del poder. Es por este principio que no puede existir potestad, función, actuación o prerrogativa que no esté previamente prescrito, definido, limitado o establecido de forma expresa, clara y precisa por una ley o norma con rango de ley. Exigiendo que el Congreso o el Poder Ejecutivo actúe siempre apegándose siempre a lo señalado por ley⁶⁵.

El principio de legalidad no es solo una garantía de que se respetara la voluntad popular mediante la emisión de leyes para legislar en materia tributaria; también es una garantía para los ciudadanos de saber exactamente cuáles son los supuestos que darán origen a una relación jurídico tributario, esto puede ser un tributo o una exoneración. El ciudadano de pie es capaz de conocer que situaciones pueden

⁶² Cfr. SOLER, Osvaldo. *Tratado de derecho Tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*, 4ª edición, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2011, p. 200.

⁶³ Cfr. INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, 3ª edición, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 45.

⁶⁴ Un trabajo relacionado al tema es el de LUQUI, señalando que: “El principio de legalidad en materia tributaria, como en materia penal, tiene un abolengo de largos siglos. El viejo aforismo romano “*nullum tributum sine lege*” se mantiene inalterable y, cuando sobreviene el Estado de Derecho, se convertirá en una de las más seguras garantías de los derechos individuales”. (LUQUI, Carlos. *Op. Cit.*, p. 34).

⁶⁵ Cfr. AROCA LARA, Carlos Felipe. *Op. Cit.*, p. 18-19.

convertirse en un hecho imponible, y esto es gracias a que la norma tributaria ideal posee todos los elementos de la hipótesis de incidencia⁶⁶.

Siguiendo lo que señala LUQUI: “Este principio tiende a que el contribuyente sepa de manera cierta por qué paga tributo, cómo y quién debe pagarlo y hasta dónde alcanza el poder del Estado para exigir el monto que le reclama. Quiere que la exigencia del pago de los tributos no sea una sorpresa”⁶⁷. Es por medio de una ley que el contribuyente será consciente del inicio de la relación y los efectos que está traerá⁶⁸.

Constitucionalmente se reconoce expresamente al principio de reserva de ley como límite al ejercicio de la potestad tributaria; pero de la consagración de ese principio tácitamente se evoca al principio de legalidad. Son principios interrelacionados entre sí, y se necesitan ambos para que se pueda concretar su cumplimiento, convirtiéndose en los principios constitucionales tributarios formales límites infranqueables para el correcto ejercicio de la potestad tributaria.

1.3.2. Análisis de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario

El reconocimiento de los principios de legalidad y reserva de ley no solo está en la Constitución Política; el legislador tributario se encargó que el reconocimiento de estos principios también se hiciera en el cuerpo de leyes en materia tributaria que rige en el Perú que es el Código Tributario. Es así que en la Norma IV del título preliminar del código tributario se legisla que:

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el

⁶⁶ Sobre esto SOLER señala que: “El principio de legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla”. (SOLER, Osvaldo. *Op. Cit.*, 2011, p. 201).

⁶⁷ LUQUI, Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1993, p.38.

⁶⁸ SOLER sobre esto opina que: “Es la ley, entonces, la que cada vez que se realice concretamente el supuesto de hecho por ella definido, genera el nacimiento de la obligación tributaria, o, dicho de otro modo, la realización concreta de los hechos o acontecimientos definidos por la ley tributaria será susceptible de originar la relación jurídica”.(SOLER, Osvaldo. *Op. Cit.*, 2003, p. 29).

acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;

b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;

c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;

d) Definir las infracciones y establecer sanciones;

e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,

f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código (...)

Podemos determinar de la redacción de este artículo que el tratamiento del principio de reserva de ley y el principio de legalidad son de mucha importancia para el ordenamiento jurídico tributario peruano; teniendo en cuenta que de todos los principios reconocidos en el art. 74 de la Constitución solo se tratan expresamente los principios de legalidad y reserva de ley. La inclusión de estos principios en el cuerpo normativo tributario es sin duda otra armadura del legislador para brindar una seguridad jurídica a los contribuyentes.

La seguridad jurídica⁶⁹ a la que hacemos referencia en el párrafo anterior debemos entenderla en dos aspectos como señala PEREZ DE AYALA: "(...) un aspecto positivo: la certeza, y uno negativo: la eliminación de la arbitrariedad. Ambos suponen la actuación de la ley; en el primer caso, como vehículo generador de certeza, y en el segundo, como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado"⁷⁰.

De la lectura del artículo se puede extraer que el único medio para emitir cualquier tipo de normativa en materia tributaria será la ley, haciendo alusión al principio de

⁶⁹ Sobre esto MEDRANO señala que la: "Seguridad Jurídica puede identificarse con certeza y ésta se obtiene de la aplicación de una serie de principios jurídicos, cuya concurrencia permite alcanzar ese estadio en el cual los ciudadanos están siempre- razonablemente- en aptitud de conocer sus obligaciones y derechos". MEDRANO CORNEJO, Humberto. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev26_HMC.pdf

⁷⁰ PEREZ DE AYALA Y EUSEBIO GONZALES en El Principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. ADDY MAZZ. URUGUAY. file:///C:/Users/R018LA/Downloads/15492-61498-1-PB.pdf

reserva de ley; además existe una lista de lo que se puede legislar en materia tributaria por lo que el principio de legalidad está presente. Es decir el legislador tributario establece que su actuación será mediante leyes, pero no queda allí, ya que también limita el campo en el que podrá legislar mediante una lista, lista a la que tendrá que apegarse sometido al principio de legalidad.

De lo dicho anteriormente podemos concluir que el principio de reserva de ley habilita que la potestad tributaria sea solo ejercida por el Congreso ya que es el único órgano que puede emitir leyes y por lo tanto ostenta la potestad tributaria originaria, y por el Poder ejecutivo solo en casos de delegación. Que el Poder Legislativo ostente esta potestad es que la tendrá el órgano estatal que ha sido elegido por la población y que las decisiones que allí se tomen, serán por los representantes legitimados de todos los peruanos.

Por su parte; por el principio de legalidad todas las actuaciones del legislador tributario deben tener su base en una ley o norma con rango de ley. Que el ejercicio de la potestad tributaria este limita por el principio de legalidad brinda seguridad al contribuyente ya que con una ley como presupuesto la actuación necesariamente el legislador tendrá que someterse a la ley, además el contribuyente podrá ser consciente de que hechos pueden dar inicio a una relación jurídica tributaria y esto generará que las actuaciones de la administración tributaria serán predecibles.

Podemos establecer que la importancia de la que están revestidos los principios de legalidad y reserva de ley es que se tratan de límites formales que deben ser infranqueables y de aplicación práctica para el legislador tributario; disminuyendo las posibilidades de alguna subjetividad que pueda dar como resultado un mal uso de la potestad tributaria y por lo tanto afectación de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

CAPITULO II

CRÉDITO POR REINVERSIÓN: BENEFICIO TRIBUTARIO OTORGADO A LAS UNIVERSIDADES PARTICULARES EN EL PERÚ

El Estado realiza una serie de actividades financieras a fin de poder cumplir con la satisfacción de las necesidades básicas de su población; sin embargo no es la única manera en la que pueda obtener ingresos. La manera indirecta de lograrlo es con las exenciones tributarias de esta forma motiva a un sector de la población a fin de que este se desarrolle económicamente y así pueda cumplir con las metas establecidas.

Para esto, la Constitución ha sido muy generosa al investir de facultades al legislador tributario, pues no solo le ha conferido la capacidad de crear tributos, también están facultados para modificarlos, extinguirlos y hasta para establecer exoneraciones. Aquí es donde radica la importancia del presente capítulo ya que se demuestra el carácter excepcional de las exoneraciones; y se establece quién puede otorgarlas, a favor de quién, y durante cuánto tiempo es que puede existir esta situación excepcional.

Las exoneraciones tributarias pueden recaer sobre diferentes materias, y diferentes sujetos. En este capítulo nos centraremos en los beneficios tributarios que el Estado Peruano brinda a las Instituciones Universitarias Particulares; sin dejar de lado, la seguridad jurídica que debe primar al momento de otorgar dichos beneficios.

2.1. La exención tributaria como fuente de ingreso indirecta para el Estado

Si bien el tributo es la fuente de financiamiento por excelencia; no es el único medio que utiliza el Estado para conseguir recursos económicos. Otro de los medios más utilizados es el de promover la inversión nativa o extranjera en nuestro territorio. Sin embargo, un inversionista no se va a sentir atraído por un país en el que su única política económica es la de gravar económicamente bienes, servicios o cualquier manifestación de riqueza; por lo que, los Estados tienden a desgravar ciertas actividades y/o servicios para que el país sea más atractivo económicamente.

Esta desgravación no procede de manera antojadiza ya que es respuesta a un plan trazado con anterioridad por el Estado. Es así que las exenciones nacen después del establecimiento de metas económicas del Estado; estas metas a las que hacemos referencia, pueden consistir en potenciar un cierto sector económico, o buscar mayor inversión para determinada parte del territorio, entre otros.

Cuando CONDEZO habla de desgravación señala que es: “aquella recaudación que el fisco deja de obtener por la existencia de tratamientos tributarios especiales tales como las franquicias, exenciones, créditos tributarios, y otros, en el sistema impositivo, atiende a un objetivo superior de política económica o social⁷¹”. Se trata de un dejar de percibir para el Estado, para lograr ciertas metas preestablecidas.

Para RUIZ, la intención del desgravamen sería: “incrementar el flujo de inversiones, atrayendo nuevas o facilitando la realización de las que ya se encuentran planeadas, para ampliar el stock de capital físico, tecnológico o de otro tipo, y acelerar así el crecimiento económico de las áreas o actividades donde se aplican. En la última instancia, se espera que esta senda virtuosa incentivo-inversión-crecimiento permita elevar el bienestar de la población⁷²”.

⁷¹ CONDEZO ORDOÑEZ, Luis Alberto. *Beneficios Tributarios en el desarrollo de las zonas alto andinas del Perú*, Tesis para obtener el grado de Doctor en Contabilidad y Finanzas, Lima, USMP, 2015, p. 39.

⁷² RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. “Inmunidad, inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios”, *Foro Jurídico*, N° 12, 2013, p. 137.

Es decir, el Estado actúa de esta manera esperando que al dejar de gravar ciertos bienes o servicios, genere empleo, tecnología y desarrollo en las zonas de su influencia. En la doctrina, esta acción del Estado de desgravar es conocida como exención tributaria⁷³; que tiene como sinónimo a la palabra privilegio; he allí la importancia de su nombre, ya que al ser un privilegio es una situación excepcional, por lo que debe ser tratada como tal.

En el primer capítulo se analizó cómo el Poder Legislativo tiene la potestad para establecer impuestos solo por ley, mediante una norma de incidencia tributaria⁷⁴; pero, además se señaló que tiene la potestad de crear una exención tributaria, y lo hace mediante una norma de incidencia exoneratoria, que posee rango de ley. Una exención tributaria al igual que la de incidencia tributaria también se materializa en una ley, esto brinda seguridad jurídica para los administrados más aún que se trata de un comportamiento extraordinario del Estado.

Es necesario recordar que la norma encargada de establecer tributos es una norma de comportamiento, porque tiene injerencia directa en las conductas de los sujetos, que en este caso son los contribuyentes. Por su parte la norma de incidencia exoneratoria es una norma de estructura; puesto que no influye directamente en el comportamiento de los sujetos y solo se encarga de regular a una norma ya dada.

Entonces es mediante una norma de estructura⁷⁵ que nace una exención tributaria; ya que no tiene la finalidad de reglar el comportamiento de un sujeto pasivo de manera directa; sino se encuentra destinada a disponer que una norma jurídica tributaria no produzca sus efectos; reglando así el comportamiento del contribuyente pero de manera indirecta. Lo que es confirmado por PEREZ ROYO

⁷³ Sobre esto BRAVO CUCCI señala que: “Una exoneración, hace también alusión a un proceso normativo, respecto del cual la exoneración es un efecto jurídico producido por el acaecimiento de una norma de incidencia exoneratoria” en BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Quinta Edición, Lima, Jurista Editores, 2015, p. 119.

⁷⁴ BRAVO CUCCI nos recuerda que: “La norma matriz de incidencia tributaria, es la parte de la norma tributaria que contiene: a) la hipótesis de incidencia o descripción del hecho que se pretende gravar y b) la consecuencia normativa que se atribuye a la realización del hecho descrito en la hipótesis. En: BRAVO CUCCI, Jorge. *Op. cit.* p. 252.

⁷⁵ BARROS DE CARVALHO señala que: “En las reglas de conducta el consecuente o prescriptor expide un mandato dirigido al comportamiento de las personas, en sus relaciones de intersubjetividad, mientras que las reglas de estructura el mandamiento afecta a otras normas y no a la conducta directamente considerada”. En BARROS DE CARVALHO, Paulo. *Curso de Derecho Tributario*, Lima, Grijley, 2012, p. 532.

al señalar que: “la exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos previstos por ella, no obstante de producirse el hecho imponible, no desarrolla su efecto⁷⁶”.

Cuando el Poder Legislativo decide privar de gravámenes económicos ciertos bienes o servicios; lo que genera es un fenómeno normativo. Esto es así porque se induce a un encuentro de dos normas jurídicas; de las cuales una es la regla de incidencia tributaria en la que se establece la carga tributaria; y la otra es la exención; la misma que posee un carácter supresor del área del alcance de los efectos jurídicos de la primera⁷⁷.

BRAVO CUCCI tiene muy claro el proceso de una exoneración tributaria, al señalar que: “...en paralelo a la norma jurídico-tributaria (norma tributaria), puede existir una norma jurídica de incidencia exoneratoria (norma exoneratoria), que incide en el plano normativo, y cuyos efectos jurídicos consisten en privar de eficacia a la norma matriz de incidencia tributaria ante determinados supuestos”. Podemos ver claramente como dos normas se encuentran y una prima sobre la otra al no permitirle desplazar todos sus efectos⁷⁸.

La norma de exoneración tributaria neutraliza los efectos de una norma de incidencia tributaria; inhibiendo la funcionalidad de la regla matriz tributaria, esta interferencia se puede ver en ocho supuestos⁷⁹, cuatro por la hipótesis y cuatro por el consecuente:

1. HIPÓTESIS

- Afectando a su criterio material, por la descalificación del verbo.
- Afectando su criterio material, por la sustracción del complemento.
- Afectando su criterio espacial.
- Afectando su criterio temporal.

⁷⁶ PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Civitas, Madrid, 1995. pp.131-132.

⁷⁷ Cfr. BARROS DE CARVALHO, Paulo. *Op. cit.* p. 534.

⁷⁸ BRAVO CUCCI, Jorge. *Op Cit*, p. 254.

⁷⁹ Cfr. BARROS DE CARVALHO, Paulo. *Op Cit*. p. 535-536.

2. CONSECUENTE

- Afectando su criterio personal, por el sujeto activo.
- Afectando su criterio personal, por el sujeto pasivo.
- Afectando su criterio cuantitativo, por la base del cálculo.
- Afectando su criterio cuantitativo, por el tipo de gravamen.

Por ser materia de este trabajo de investigación, haremos referencia solo a la afectación material, por la descalificación del verbo; y la afectación al criterio personal por el sujeto pasivo. En esos supuestos en los que interferirá una norma exoneratoria, generará circunstancias neutralizantes objetivas y subjetivas⁸⁰.

Una norma de exoneración tributaria generará una circunstancia neutralizante objetiva, cuando ocurra un determinado comportamiento del sujeto pasivo. Y generará una circunstancia neutralizante subjetiva, cuando el sujeto pasivo posea determinadas características y condiciones que le permitan exonerarse del tributo⁸¹. También puede existir una situación en la que ambas circunstancias neutralizantes se encuentren y se generará una mixta; en la que se tendrá en cuenta características especiales del sujeto y a la vez tendrá que ejecutar un determinado comportamiento.

El Estado en busca de nuevas formas de financiamiento para el tesoro nacional, encontró a la desgravación⁸² como una manera de alentar las inversiones y así de una manera indirecta mejorar la economía nacional para que pueda cumplir con sus fines. De esta forma, ciertos hechos que normalmente se subsumirían en una hipótesis de incidencia tributaria, no generan los efectos previstos en su

⁸⁰ Sobre la clasificación tradicional de las exenciones CALVO ORTEGA señala que: “se han clasificado tradicionalmente en subjetiva y objetivas. Las primeras concedidas a determinados sujetos de derecho, tienen una amplitud importante (...) La exención objetiva son aquella en las que la contemplación del sujeto beneficiario es indiferente. L razón de su establecimiento es variada: económica (naturaleza de la actividad, dimensión del sujeto, etc); técnica (evitar situaciones de doble imposición), o precisar mejor la capacidad económica” en CALVO ORTEGA. *Curso de Derecho Tributario*. Novena Edición. Civitas, Madrid, 2005. pp. 201-202.

⁸¹ Cfr. BRAVO CUCCI, Jorge. *Op. Cit.* p. 263.

⁸² Sobre esto CALVO ORTEGA señala que: “es una declaración legal que impide el nacimiento de la obligación tributaria o disminuye la deuda tributaria normal establecida por la Ley y que sirve a políticas y objetivos diversos. Incide sobre el nacimiento de la obligación tributaria o sobre su cuantía”. En CALVO ORTEGA. *Op. Cit.* p. 199.

consecuencia normativa; ya que existe otra norma que se sobrepone a la anterior impidiendo que ese hecho sea gravado con impuestos.

2.2. Los beneficios tributarios en el ordenamiento peruano

Hemos hablado de que el Estado mediante el Poder Legislativo y una norma de exoneración, puede desgravar tributariamente un determinado hecho; todo ese tiempo nos hemos estado refiriendo al género. Ya que esa actuación del Estado que es el género, alberga dentro de él unas especies que permiten la aplicación adecuada de esta liberación tributaria.

El Tribunal Constitucional no ha sido ajeno a la actuación del Estado desgravando económicamente ciertos hechos que en una situación ordinaria generarían ingresos para el fisco nacional. Es por eso que en la Sentencia recaída en el Exp. N° 042-2004-AI/TC, establece el concepto de beneficios tributarios y las modalidades en las que puede manifestarse.

Según el Tribunal Constitucional, los beneficios tributarios “constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación⁸³”. Pueden manifestarse a través de la inafectación, la inmunidad y las exoneraciones.

La inafectación incluye “aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria⁸⁴”.

Por su parte, la inmunidad consistiría en “la limitación constitucional impuesta a los titulares de la potestad tributaria del Estado a fin de que no puedan gravar o afectar a quienes la Constitución quiere exceptuar del pago de tributos debido a razones

⁸³ Cfr. STC Exp. N° 042-2004-AI/TC (13.04.2005), fundamento 13.

⁸⁴ *IBÍDEM*.

de interés social, de orden económico o por otros motivos que considere atendibles⁸⁵".

Finalmente, las exoneraciones se configurarían "como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentra *prima facie* gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo⁸⁶".

Afianzando lo establecido por el Tribunal Constitucional; RUIZ DE CASTILLA considera al beneficio tributario como: "todo mecanismo que reduce o elimina la carga tributaria. El punto de partida es que existe una carga tributaria, mientras que el punto de llegada es la reducción o eliminación de esta carga"⁸⁷. La importancia de esta definición radica en el reconocimiento de la existencia previa de una carga tributaria; la cual el contribuyente no estará obligado a soportarla total o parcialmente, porque así está establecido en una ley.

Esta ventaja económica que otorga el Estado, se puede materializar en dos situaciones; en el débito tributario y en el crédito tributario:

a) DÉBITO TRIBUTARIO

El punto de partida es la existencia de una obligación tributaria; donde el Estado es el acreedor y el agente económico o contribuyente es el deudor. Es decir el débito fiscal es la deuda que tiene el contribuyente para con el Estado por la obtención de un bien o servicio. Es sobre esta deuda que se puede aplicar un beneficio tributario lo que generará la reducción o eliminación de la carga tributaria ya nacida; brindando al contribuyente ventajas económicas.

⁸⁵ *IBÍDEM.*

⁸⁶ *IBÍDEM.*

⁸⁷ RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. *Op. Cit.* p. 144.

b) **CRÉDITO TRIBUTARIO**

Aquí tenemos que tomar como punto de partida otras figuras muy particulares, donde el Estado más bien es deudor y el agente económico pasa a ocupar el rol de acreedor. En principio ocurre un incremento del patrimonio del contribuyente, por cuanto un crédito (tributario) se incorpora a su esfera patrimonial. De esta manera se genera una ventaja o beneficio para el contribuyente.

Asimismo, es necesario señalar que el comportamiento usual del Estado es el de imponer tributos; por lo que establecer cualquier tipo de beneficio tributario constituye una actuación excepcional, que responde a políticas y objetivos concretos que justifican este trato diferenciado a un grupo determinado. Este comportamiento extraordinario del Estado, posee⁸⁸:

a) **VENTAJAS**

- Son un instrumento para aumentar y mejorar las inversiones.
- Aumentan la actividad económica.
- Mejoran las condiciones en que se realiza la producción.
- Eliminarían o reducirían desigualdades, siempre que estén bien aplicadas.
- Son fáciles de establecer.

a) **DESVENTAJAS**

- Dan un tratamiento discriminatorio.
- No siempre alcanzan a los contribuyentes más necesitados.
- Reducen los ingresos del Estado.
- Muchas veces son innecesarios.
- Es difícil medir los efectos y evaluar los beneficios de los instrumentos.
- Afectan la productividad y eficiencia.

⁸⁸ Cfr. VILLANUEVA BARRON, Viviana. “Los Beneficios Tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros”, *Actualidad Empresarial*, N° 238, Setiembre 2011, pp. 15. En el mismo sentido Cfr. RUIZ DE CASTILLA, *Op. Cit*, pp. 147-148.

En síntesis, podemos decir que los beneficios tributarios son sosiegos, alivios o excepciones de impuestos que no se llegan a materializar y formar parte del presupuesto público; para que se pueda atraer inversión nativa o extranjera hacia el país de manera general o para determinadas áreas o actividades.

En el ordenamiento jurídico peruano el otorgamiento de beneficios tributarios se encuentra regulado en la Constitución y en el Código Tributario de manera general; esto quiere decir que existen leyes especiales en los que se encuentran regulados beneficios tributarios específicos. Sin embargo la plataforma, la base de la regulación la hallamos en la Constitución y en el Código Tributario.

2.2.1. Base Constitucional de los beneficios tributarios

Una de las novedades que trajo consigo la Constitución de 1993, fue que el Perú se convirtió en un Estado Social y Democrático de Derecho; y, que además su economía está basada en la Economía Social de Mercado⁸⁹. Este modelo económico⁹⁰ le otorga a la empresa privada un gran protagonismo en la economía nacional; ya que convierte al Estado en un regulador del mercado y su intervención es mínima.

Para LANDA el modelo económico del Perú es uno en el cual la economía no es un fin en sí mismo, sino un medio o instrumento para la realización de la persona⁹¹. Si bien el Estado no es el protagonista de la economía nacional, tiene que encargarse de potenciarla; una de las formas es estableciendo beneficios tributarios.

Nuestra Constitución posee un capítulo especial para tratar el Régimen Tributario y Presupuestal; en el art. 74 señala: “Los tributos se crean, modifica o derogan, o se

⁸⁹ CHANAME ORBE señala que: la decisión global sobre el orden de la vida económica de una comunidad es literatura comparada por economistas como sinónimo de “orden económico”, “sistema económico” o “modelo económico”. Cfr. CHANAME ORBE, Raúl. *Constitución Económica*. [Ubicado el 29.V.2017]. Obtenido en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/viewFile/12788/13345>.

⁹⁰ En el mismo sentido CASTILLO señala que: “En el Perú existe un marco jurídico de rango constitucional que establece el sistema económico vigente y regula la actividad del Estado y de los particulares, que condicionan su validez a la observancia de sus principios, derechos y libertades”. CASTILLO CALLE, Manuel Arnaldo. “El Derecho Constitucional Económico en el Perú”, *Nómadas*, Número especial América Latina, 2013, p. 8.

⁹¹ LANDA ARROYO, César. *Op. Cit.* p. 38.

establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades (...)"'. Este artículo reconoce la potestad tributaria al Estado de crear tributos, pero también le reconoce la facultad de establecer exoneraciones; todo esto utilizando exclusivamente la Ley.

Esta consagración en la norma fundamental asegura, entre otras cosas, que no haya un uso indiscriminado y arbitrario de los beneficios tributarios; ya que señala expresamente que la exoneración se hará expresamente por una Ley. Y utiliza el Decreto Legislativo como excepción, ya que es en caso de delegación de funciones: pero el medio idóneo es la ley, lo que nos asegura que el otorgamiento de un beneficio tributario será constitucionalmente legítimo cuando se realice mediante el vehículo jurídico adecuado: la ley⁹².

La importancia de esta potestad en la Constitución es que es la norma suprema que se encuentra inspirada en valores superiores, y que determina la ordenación jurídica de la sociedad. Y teniendo en cuenta la importancia y repercusión económica que puede traer el establecimiento de beneficios tributarios, es fundamental que la Constitución recoja los principios jurídicos más importantes a los que debe someterse la ordenación de esta realidad jurídica; más aún cuando el Estado es quien tiene gran incidencia en su quehacer y configuración.

El art. 74 de la Constitución recoge enunciativamente una serie de principios que tienen una relación directa con el otorgamiento de beneficios tributarios, debiendo entenderse a dicho principios⁹³ como directrices que proveen criterios para el otorgamiento de beneficios tributarios. En el próximo apartado serán estudiados los principios que se recogen en la Constitución y que son desarrollados por el Código Tributario como aquellos necesarios para el otorgamiento de beneficios tributarios.

⁹² Sobre esto BERENGUEL señala que la consagración de este principio en la constitución constituye un límite formal del ejercicio del poder tributario del Estado, está distribuyendo competencias y precisando los instrumentos legales que deben usarse en ejercicio de dicho poder tributario. HERNANDEZ BERENGUEL, Luis, "Artículo 74. Principio de legalidad y principio de no confiscatoriedad" en *La Constitución Comentada*, Tomo I, Lima, 2005, p. 916.

⁹³ Sobre esto QUISPE CORREA señala que: "habría dos tipos de principios: los fundamentales, que aparecerían en el texto constitucional y, los implícitos, derivados del texto constitucional por el método inductivo". QUISPE CORREA, Alfredo. *Principios económicos de la Constitución*. [Ubicado el 29.V.2017]. Obtenido en: http://www.revistacultura.com.pe/revistas/RCU_20_1_principios-economicos-de-la-constitucion.pdf.

2.2.2. Los beneficios tributarios en el Código Tributario

El legislador tributario ha sido cuidadoso al replicar lo señalado por la Constitución en el Título preliminar del Código Tributario; esto con la finalidad de reforzar y desarrollar lo ya establecido por la Constitución. Es necesario señalar que el desarrollo que se hace en el Código Tributario es basado en la Constitución, esto quiere decir que el otorgamiento de beneficios tributarios se rige por los principios de reserva de ley y legalidad por lo establecido en la Constitución, no por lo señalado en el Código Tributario.

En la Norma IV, se regula el Principio de Legalidad-Reserva de ley en materia tributaria, al señalarse que: “Solo por ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede (...) b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios”. Esta norma, reafirma lo establecido en el art. 74 de la Constitución; pues el otorgamiento de beneficios tributarios solo se dará por intermedio de una ley, que es emitida por el Poder Legislativo.

La norma VII trata de manera más detallada el otorgamiento de beneficios tributarios; ya que el legislador tributario en esta norma ha señalado cuáles son las reglas que se deben respetar para el otorgamiento de beneficios, estos son:

- a) Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos. Estos requisitos son de carácter concurrente.

El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación de la propuesta legislativa. Lo señalado en este inciso se condice con lo señalado anteriormente de la necesidad de una meta; es decir, todos los beneficios tributarios que se emitan deben responder a una

política económica del Estado o a un determinado objetivo; ya que todo beneficio tributario significa un recorte de ingreso para el fisco nacional.

- b) Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.

Este inciso refuerza el anterior, al señalar todo beneficio tributario debe ser la medida mediante la cual se pretende lograr metas específicas del Estado en materia económica. Es necesario que estas se encuentran plasmadas con anterioridad y en un plan, puesto que el presupuesto de la República se realiza anualmente y al ser los beneficios tributarios una disminución en las arcas nacionales estas se deben encontrar establecidas para que se tenga conocimiento previo de cuál es el presupuesto con el que el Estado contará para un determinado ejercicio fiscal.

- c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años.

Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años. Esta regla refleja el carácter excepcional del beneficio tributario; puesto que de ser indeterminado el plazo de los beneficios tributarios, estos se convertirían en inmunidades tributarias.

Así mismo al tratarse de medidas económicas que recortan el presupuesto económico del Estado es el carácter temporal, es obligatorio. El legislador tributario ha sido cuidadoso al señalar que en el caso de que se emita un beneficio tributario sin señalar el plazo de vigencia esto solo puede generar efectos hasta por tres años; cerrando así la puerta a cualquier arbitrariedad por parte de la Administración pública.

- d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.

Este inciso desarrolla un requisito formal para el otorgamiento de beneficios tributarios. Puesto que al tratarse de una materia que incide directamente en la economía quien mejor que dé un dictamen que el Ministerio de Economía y Finanzas avalando dicho beneficio tributario; lo que significaría que el otorgamiento de dicho beneficio traería consigo más beneficios en comparación a la pérdida económica a la que estaría sometida el tesoro nacional.

- e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma.

Este requisito encuentra su base, en que el presupuesto para el Estado se realiza anualmente; por lo que a mitad del ejercicio fiscal no se puede aprobar un beneficio tributario, ya que implicaría un desajuste no previsto. Que los beneficios tributarios entren en vigencia a partir del 01 de enero de cada año, le da oportunidad al Estado para que prevea dicha disminución y a base de eso realice su presupuesto.

- f) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79º de la Constitución Política del Perú.

Este inciso hace alusión expresa al principio de reserva de ley; por el cual solo mediante ley es que se pueden otorgar los beneficios tributarios. Además señala que de tratarse tratamientos tributarios para una zona del país la aprobación es de manera mayoritaria. Esto es así porque al tratarse de un ámbito de aplicación más extenso significa mayor disminución de ingresos tributarios; siendo necesaria la garantía de la aprobación mayoritaria del congreso.

- g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar.

Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario.

Ya ha quedado establecido el necesario carácter temporal de los beneficios tributarios; por lo que una prórroga de estos implicaría continuar con el menor ingreso de medios económicos para el Estado. Por lo que el legislador tributario ha previsto como garantía de que no sea de manera arbitraria el extender en el tiempo el beneficio tributario; que sea solo una vez que dicho beneficio tributario pueda prorrogarse como una situación aún más excepcional que la que dio origen de dicho beneficio; y previo informe del sector respectivo.

Además debemos tener presente el riesgo que se correría al mantener un beneficio tributario en el tiempo; ya que se vulneraría el principio de igualdad; esto es porque no todos los contribuyentes son favorecidos con una exoneración, allí recae la importancia de que los beneficios tributarios tengan una fecha establecida de inicio y fin. Si los beneficios tributarios no tuvieran ese carácter temporal, podrían desincentivar a los demás contribuyentes, puesto que para ser beneficiarios de un beneficio tributario podrían actuar al margen de la ley.

- h) La Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita.

Este inciso consagra algo muy importante para el desarrollo del presente trabajo; no hay prórroga tácita. Esto implica que de la misma forma que la concepción del beneficio tributario es expresa y establecida en una ley; la prórroga de este tiene que ser expresa, es decir plasmada en una ley;

evitando así la aplicación arbitraria de los beneficios tributarios, afectando de manera ulterior la economía del país.

- i) La ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto a los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez.

2.2.3. Naturaleza extraordinaria de los beneficios tributarios

El diccionario de la Real Academia Española define a la palabra extraordinaria para expresar aquello que es “fuera del orden o regla natural o común⁹⁴”. Entonces podemos decir que los beneficios tributarios son aquellos mecanismos utilizados por el legislador tributario que se apartan de la regla común, que es la de establecer tributos.

Este distanciamiento de la regla general es lo que le da al beneficio tributario un carácter excepcional. Confirmando lo dicho, CALVO ORTEGA señala que dicha excepcionalidad se da por su carácter contrario a la norma general y más concretamente a todo o parte de sus efectos. Siendo que la excepcionalidad se impone a la generalidad de manera expresa o implícita y por voluntad de la ley; lo que le da al beneficio su verdadera naturaleza⁹⁵.

En páginas anteriores se ha expuesto la necesidad de que previo a las normas de exoneración tributaria existan ciertas decisiones políticas; estas decisiones son tomadas en un contexto especial; puede ser desde la necesidad de potenciar un producto en el mercado hasta incentivar la inversión en una determinada zona del país. Para cubrir esas necesidades políticas económicas es que aparecen los beneficios tributarios; como un comportamiento extraordinario de la administración pública.

⁹⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Real Academia Española*, [ubicado el 10.III.2017]. Obtenido en: link <http://dle.rae.es/?id=HP5RXLV> .

⁹⁵ CALVO ORTEGA. *Op Cit.* p. 199.

Con otras palabras, VILLANUEVA reconoce a los beneficios tributarios como aquellos incentivos que tienen como objetivo dispensar total o parcialmente la obligación tributaria, contando para ello una motivación de por medio⁹⁶. La motivación es indispensable para que el Estado, mediante el Poder Legislativo pueda otorgar beneficios tributarios; esto con el fin de que esta liberación económica que afecta al fisco nacional no sea utilizada de manera indiscriminada.

El carácter de excepcionalidad también proviene de la transitoriedad con la que son aplicadas dichas políticas; pues solo nacen para satisfacer algo en concreto. Mientras sean necesarias dichas políticas es que existirán los beneficios tributarios siendo que la transitoriedad es uno de los factores determinantes para que los beneficios tributarios obtengan ese carácter extraordinario.

Ese carácter excepcional se encuentra respaldado por el tiempo de vigencia máximo que se ha establecido para todos los beneficios tributarios que es de tres años; tal como se encuentra regulado en la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario. Con esto el legislador tributario está evitando que ese carácter transitorio de los beneficios tributarios se convierta en permanente desnaturalizándolo y convirtiéndolo en una inafectación.

2.2.4. Presupuestos esenciales para el otorgamiento de beneficios tributarios

Para que el legislador pueda otorgar beneficios tributarios debe hacerlo respetando una serie de requisitos indispensables, en este apartado desarrollaremos los más importantes para el desarrollo del presente trabajo:

2.2.4.1. Sumisión a los principios de legalidad y reserva de ley

La existencia previa de razones político económicas para concebir un beneficio tributario; da paso a que los principios de legalidad y reserva de ley sean determinantes para la concepción y ejecución de los beneficios tributarios. Esto se materializa en que dicha política económica tiene que estar inscrita en una ley

⁹⁶ VILLANUEVA BARRON, Viviana. "Op. Cit. p. 15.

(principio de reserva de ley⁹⁷); y solo lo establecido en dicha norma puede ser aplicado (principio de legalidad).

Como sabemos el principio de reserva de ley exige que todo beneficio tributario se establezca mediante una ley; es decir, la ley es el único medio para que el legislador tributario emane un beneficio tributario. Esto se encuentra consagrado en la Constitución en el art.74 y en la Norma IV del Título preliminar del Código Tributario.

Que el otorgamiento de beneficios tributarios se encuentre sometido al principio de reserva de ley⁹⁸ es necesario. Puesto que dicho principio desde sus inicios se ha consagrado como una estructura fundamental en el ámbito del Derecho Público, constituyendo una premisa básica en la interrelación del Poder Legislativo con el Ejecutivo y un criterio imprescindible en las relaciones entre los poderes públicos del Estado⁹⁹.

Esta interrelación entre ambos poderes consiste en delimitar las funciones específicas de cada uno; en el caso del otorgamiento de beneficios tributarios constitucionalmente la facultad la posee el Poder Legislativo y solo mediante una delegación lo hará el Poder Ejecutivo. Así, el constituyente brinda una seguridad jurídica al contribuyente; puesto que el otorgamiento de un beneficio tributario por el Congreso, es un beneficio tributario votado por todos los contribuyentes.

Para GAMBVA VALEGA, lo reglamentado en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario no se trataría de una Reserva de Ley ya que según él: “la doctrina ha preferido señalar que lo que estas normas recogen no es específicamente la

⁹⁷ ROMERO FLOR señala que: “No deben confundirse los principios de reserva de ley y de preferencia de ley, ya que el primero tiene rango constitucional y supone una determinada materia financiera debe regularse obligatoriamente por ley y, por lo tanto, para que una materia sometida a este principio dejará de estarlo sería una reforma de la Constitución”. ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de Derecho Financiero y tributario: parte general*, Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha, Madrid, p.36.

⁹⁸ “La verdadera consagración constitucional del Principio de Reserva de Ley no tendrá lugar sin embargo hasta comienzo del siglo XIX, cuando el conjunto de las Constituciones europeas decidan acoger la reserva de legal como el máximo exponente del Principio de Autodisposición de la comunidad misma”. QUERALT, Juan Martín. *Reserva de Ley Estatal y autonomía tributaria: cuestiones conflictivas*, Dykinson, Madrid, 2006, p. 39.

⁹⁹ Cfr. QUERALT, Juan Martín. *Reserva de Ley Estatal y autonomía tributaria: cuestiones conflictivas*, Dykinson, Madrid, 2006, p. 29.

reserva de ley, sino una institución con efectos bastantes más limitados como es la preferencia de ley¹⁰⁰. Su finalidad, pues, no es otra cosa que la derivada del principio de jerarquía de las normas; evitar que las normas reglamentarias puedan regular las materias amparadas por la preferencia de ley.¹⁰¹”

La interpretación que hace GAMBVA VALEGA sobre la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario en la que se consagra el principio de reserva de ley y legalidad en materia tributaria es aislada; puesto que pretende interpretar dichos presupuestos partiendo de una norma con rango de ley como es el Código Tributario y no hace una interpretación sistemática teniendo como base fundamental el art. 74 de la Constitución. Lo regulado en la Norma IV del Código Tributario debe considerarse como una especificación de dicho principio para ser aplicados en la materia tributaria.

Por su parte BRAVO CUCCI discrepa con lo dicho por GAMBVA VALEGA, concluyendo que: “Podemos señalar que los literales de la Norma IV ciertamente contienen la reserva de ley en materia; sólo que en estos casos, ésta exigencia no deriva de tal precepto, sino de la propia Constitución (artículo 74°)¹⁰²”. Como lo habíamos dicho, lo regulado en el Código Tributario es una repetición de lo ya establecido constitucionalmente; siendo necesario que al analizarlo debamos partir de lo consagrado en la Constitución y no el Código Tributario.

Para FERREIRO LAPATZA la importancia de este principio radica en que: “la ley y solo la Ley ha de regular ciertas materias, precisamente aquellas que garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorpora, esencialmente, la idea de que en una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre tales materias¹⁰³”. El principio de reserva de ley en materia tributaria tiene una fundamentación no unívoca sino

¹⁰⁰ BRAVO CUCCI se pronuncia sobre la preferencia de ley señalando que: “es distinta a la reserva de ley, se deriva del hecho de que en el ordenamiento legislativo, mediante preceptos de rango de ley, lo cual tan sólo impide a la administración actuar como fuente generadora de normas tributarias, ni tampoco obliga al legislador futuro” en BRAVO CUCCI, *Op cit.* p. 125.

¹⁰¹ GAMBVA VALEGA, César. “Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria” en *Tratado de Derecho Tributario contemporáneo*, Lima, Jurista Editores, 2008, pp. 265- 266

¹⁰² BRAVO CUCCI, *op cit.* p.124.

¹⁰³ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Instituciones de Derecho Financiero y Tributario*. Marcial Pons, Barcelona. 2010. p. 46.

plural, siendo su principal razón la garantía a la democracia¹⁰⁴, pues es producto de la voluntad del pueblo mediante sus representantes en el Congreso.

Que un beneficio tributario se otorgue mediante una ley¹⁰⁵, es una garantía¹⁰⁶ para los demás contribuyentes; ya que se trata de una disminución de ingresos al erario fiscal; lo que va en contra del principio de solidaridad que existe entre todos los contribuyentes para hacer frente al pago de tributos¹⁰⁷. Por lo que existe un interés legítimo en que todas las conductas contrarias a ese deber de solidaridad sean otorgadas mediante una ley¹⁰⁸ en la que se encuentra reflejada la voluntad del pueblo¹⁰⁹.

La única forma de asegurarse que el Gobierno, administración o cualquier órgano del Estado no se comporten con el Órgano Legislativo, esto es emitan leyes y otorguen beneficios tributarios, es con el sometimiento al principio de legalidad. El otorgamiento de beneficios tributarios al encontrarse bajo la protección de dicho principio; demarca la actuación de todos los órganos del Estado al margen de la ley emitida por el Poder Legislativo.

¹⁰⁴ Cfr. PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Decimoquinta edición. Thomson, Navarra. 2005, p. 63.

¹⁰⁵ Héctor Villegas señala que en Argentina: “La más trascendente modificación constitucional en materia de reserva legal, ha sido prohibir en forma expresa la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases que el Congreso establezca”. En VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario*. 9° edición. Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005. p. 258.

¹⁰⁶ GARCIA NOVOA habla sobre la tipicidad tributaria y la considera como: “una garantía de que las consecuencias jurídicas de la actuación de los particulares van a estar revistas en reglas abstractas entre las cuales la ley es el ejemplo más paradigmático”. En GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Barcelona. 2000, p. 115.

¹⁰⁷ Cfr. CALVO ORTEGA. *Op. Cit.* p. 201.

¹⁰⁸ Para VILLEGAS el principio de legalidad requiere que: “todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes” en VILLEGAS, Héctor. *Op Cit.* p. 254.

¹⁰⁹ Sobre la facultad de legislar UCKMAR señala que: “La atribución a los órganos legislativos, de la competencia para dictar normas en materia tributaria debería significar, siguiendo estrictamente el principio de separación de poderes, la exclusión de la potestad legislativa del poder ejecutivo.” En UCKMAR, Víctor. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Themis, Bogotá. 2002. p.17.

2.2.4.2. Importancia de una minuciosa redacción de los beneficios tributarios

Todo beneficio tributario contenido en una norma de exoneración tributaria tiene que tener una vocación temporal; y esto es así puesto que obedece a motivos previos y precisos que pueden ser de naturaleza política, económica o social; ocasionando que el legislador tributario emita una norma de exoneración tributaria. Puesto que si no tiene ese carácter excepcional e interino dejaría de ser un beneficio tributario para convertirse en un supuesto de inafectación.

Lo dicho anteriormente también encuentra su fundamento en la Norma VII del Título preliminar del Código Tributario, la cual regula que toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por tres años, además señala que en nuestro ordenamiento no existe la prórroga tácita. Convirtiendo a la vigencia en un requisito esencial al momento de establecer un beneficio tributario.

El Tribunal Fiscal a través de la RTF N° 1032-3-98 entiende a los beneficios tributarios como: "(...) aquella situación jurídica prevista en la ley por la cual un sujeto, que aun cuando respecto a él se produce el hecho imponible que da origen a la relación tributaria, no le resulta exigible, de manera temporal". La importancia de este concepto es el carácter temporal que le reconoce el Tribunal Fiscal al beneficio tributario; reforzando la teoría de que no puede permanecer en el tiempo indefinidamente.

La Real Academia Española define temporal como aquello que pasa con el tiempo, que no es eterno. Los beneficios tributarios son privilegios interinos, no permanecen en el tiempo puesto que solo son concebidos como medidas económicas para una determinada situación. En el Perú se ha regulado expresamente que todos los beneficios tributarios deben poseer un plazo de vigencia; y si es que han sido concebidos sin establecer dicho plazo, se tiene que aplicar supletoriamente lo establecido en la Norma VII del Título Preliminar que es tres años.

El legislador tributario se ha asegurado que los beneficios tributarios sean otorgados razonablemente, respetando su naturaleza temporal, por lo que no ha regulado que estos sean dados por un tiempo máximo de tres años. Además en el

ordenamiento peruano no se encuentra regulado la prórroga tácita, esto quiere decir que al término de los tres años el contribuyente no puede asumir que dicho beneficio sigue surtiendo efectos; si no existe una prórroga explícita dicho beneficio tributario ya ha perdido su vigencia; puesto que la prórroga tácita desnaturalizaría el carácter temporal del beneficio tributario.

2.3. Las universidades particulares como sujetos beneficiarios del Crédito por Reinversión

La educación en el Perú es uno de los temas pendientes de mejora y desarrollo; dentro de las cuatro (04) etapas educativas¹¹⁰ por las que puede atravesar una persona, la universitaria es quizás la más decisiva¹¹¹. Ya que se trata de aquella etapa en la que determinara su inserción laboral y por lo tanto asegurará su sustento en edad adulta, y su inclusión en la población económicamente activa.

La educación universitaria¹¹² es importante, y es deber del Estado proveer una educación universitaria de calidad¹¹³, sin embargo la inversión en educación en el Perú¹¹⁴ ha sido baja en la última década con respecto a sus pares de Latinoamérica. La inversión en educación universitaria es importante puesto que tiene un impacto directo sobre la cobertura, la calidad y pertinencia de la educación ofrecida¹¹⁵.

¹¹⁰ Estas etapas son: Inicial, primaria, secundaria y superior, además, la superior puede ser técnica o universitaria.

¹¹¹ Los fines de la educación superior y de la universidad son múltiples y van desde transmitir conocimiento científico, tecnológico, humanista y artístico hasta generar conocimiento nuevo a través de la investigación, que será difundida para su aprovechamiento por el aparato productivo. ANSION, Juan. "La crisis de la universidad Peruana", *SCENTIA ET PRAXIS*, N° 18, 109-136.

¹¹² El papel de las instituciones universitarias en el siglo XXI, es de vital importancia, porque gracias a la ciencia y la tecnología, el conocimiento se constituye en fuente de poder y desarrollo. COMISION NACIONAL POR LA SEGUNDA REFORMA UNIVERSITARIA. *Diagnóstico de la Universidad Peruana: Razones para una nueva reforma universitaria*, Lima, CNSRDU, 2002.

¹¹³ Para la OCDE la educación no solo debe ser de calidad, también debe poder ser accesible para todos, para lograr dicho objetivo señala que: "la planeación, distribución, uso y gestión adecuada de los recursos educativos son pilares fundamentales para garantizar los objetivos de eficiencia y de igualdad, asegurando que los recursos se están canalizando a donde más se necesitan". Cfr. CENTRO DE DESARROLLO DE LA OCDE. *Avanzando hacia una mejor educación para Perú*, Lima, OCDE, 2016.

¹¹⁴ El Perú del siglo XXI plantea a la universidad un conjunto de retos: formar a la personas que esté dispuesta a viabilizar el desarrollo que requiere el país; que cumplan eficiente y eficazmente no sólo funciones profesionales, sino que también ciudadanas; que además de ser capaces de afrontar propuestas técnicas para la solución de problemas concretos, lideren los procesos de cambio social. COMISION NACIONAL POR LA SEGUNDA REFORMA UNIVERSITARIA. *Op. Cit.*

¹¹⁵ Cfr. CENTRO DE DESARROLLO DE LA OCDE. *Op. Cit.*

2.3.1. Protección constitucional a las universidades particulares

La Constitución de 1993 tratando de dar inicio a la gran reforma educativa, en su artículo 13 señala que: “la educación tiene como finalidad el desarrollo integral de la persona humana”. Además en su artículo 16° establece que el Estado debe asegurar que nadie se va impedido de recibir educación adecuada; este reconocimiento constitucional obliga al Estado a desplegar acciones para que se cumple lo establecido en la Constitución.

La educación universitaria es reconocida en el art. 18° de la Constitución en que se establecen como funciones de la universidad: la formación profesional, la difusión cultural, la creación intelectual y artística y la investigación científica y tecnológica; así mismo el constituyente establece que las universidades pueden ser promovidas por entidades privadas o públicas y que en ambos casos deben someterse a la ley, la misma que fijará las condiciones de su funcionamiento. Aun cuando estén sometidas a la ley, estas gozan de autonomía en su régimen normativo, gubernamental, académico, administrativo y económico.

Antes de continuar analizando el comportamiento del Estado Peruano para asegurar una educación universitaria de calidad, necesitamos establecer el concepto de universidad, eso nos dará la base necesaria para proseguir con el desarrollo del tema. Para ZEGARRA la universidad es: “El centro de enseñanza en el cual se forman científica, técnica y moralmente los profesionales del mañana. Un centro activo de investigación para contribuir a la ciencia y la cultura en general y en forma muy especial, al adelanto técnico y social del país a que pertenece¹¹⁶.”

Si bien no encontramos una definición de lo que es universidad en la Constitución, si la encontramos en la Ley N° 30220¹¹⁷, más conocida como la Ley Universitaria, la cual en su artículo 3 señala que:

¹¹⁶ ZEGARRA ROJAS, Oswaldo. *La Universidad Peruana, análisis y perspectivas*, 2006 [Ubicado el 10.V.2017]. Obtenido en: http://www.acadnacmedicina.org.pe/publicaciones/Anales_2006/trabajo_incorporacion_universidad_peruana_zegarra.pdf

¹¹⁷ Para CALLE el objetivo de la nueva Ley Universitaria es: “la mejora en la calidad de la educación superior y al efecto promueve que se invierta en este sector para poder tener a mediano o largo plazo un cambio radical en el aspecto cualitativo de la enseñanza universitaria”. CALLE SANCHEZ,

“La universidad es una comunidad académica orientada a la investigación y a la docencia, que brinda una formación humanista, científica y tecnológica con una clara conciencia de nuestro país como realidad multicultural. Adopta el concepto de educación como derecho fundamental y servicio público esencial. Está integrada por docentes, estudiantes y graduados. Participan en ella los representantes de los motores, de acuerdo a ley.

Las universidades son públicas o privadas. Las primeras son personas jurídicas de derecho público y las segundas son personas jurídicas de derecho privado”.

La existencia de las Universidades Privadas depende exclusivamente de que el Estado como ente no se encuentra capacitado para afrontar por si solo la demanda educativa universitaria del país; por lo que no solo permitió la existencia de las universidades privadas sino que también motivo su aparición y proliferación.

Es así que en el art.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. Además establece dos tipos de universidades privadas:

- **Universidades privadas asociativas.-** son aquellas que no tienen fines de lucro; esto significa que todos los excedentes que puedan tener no son distribuidos entre sus miembros ni utilizados directa o indirectamente por ellos. Se encuentra regulada en el art. 116.2 de la Ley Universitaria.
- **Universidades privadas societarias.-** al contrario de las universidades privadas asociativas, este tipo de universidad tiene fines de lucro; por lo que todas las utilidades son distribuidas entre sus socios. Se encuentra regulada en el art. 116.3 de la Ley Universitaria.

José Luis. “Aspectos Tributarios en la nueva Ley Universitaria- Ley N° 30220”, *Actualidad Empresarial*, N° 307, Julio 2014, pp.15-18.

La participación del sector privado es de mucha importancia para el desarrollo de la educación universitaria; afianzando lo establecido en el art. 3 de la Ley Universitaria, en la que el legislador reconoce a la educación como un servicio público esencial para los jóvenes peruanos¹¹⁸, es por eso que necesita de una especial atención por parte del Estado. Siendo esto así, la Constitución ha revestido a las Universidades con inmunidad tributaria, esto se encuentra establecido en el primer párrafo del art. 19 de dicho cuerpo normativo que señala: “Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural (...).”

Así se reconoce el tratamiento impositivo especial del cual son titulares las universidades; esa inafectación a la que hace referencia el art. 19 es lo que doctrinariamente conocemos como inmunidad tributaria¹¹⁹. Esto es que mediante una norma constitucional se suprime la afectación tributaria a una manifestación de riqueza que en una situación normal si estaría afectado; esta inafectación será aplicada solo para los impuestos directos e indirectos más no es aplicable para aquellos tributos que no califiquen como impuestos, por ejemplo, pagan tasas como los arbitrios municipales.

Esta inafectación constitucional solo es aplicable para aquellos Centros Educativos de nivel superior, como las Universidades, ya que son solo ellos los que realizan actividades educativas. Así es como el constituyente expresa su disposición de incentivar la educación universitaria. Sin embargo esta Inmunidad tributaria de las universidades no debe entenderse de manera general, puesto que, como veremos

¹¹⁸ Sobre esto NORTHCOTE señala que: “la definición del artículo 3° hace mención a que las universidades deben brindar una formación con una “*clara conciencia de nuestro país como realidad multicultural*”. Si bien este tipo de frases en la práctica terminan siendo solo eso, es decir, frases sin una consecuencia concreta. El hecho es que nuestros legisladores incluyen esos textos con una intención o tendencia, pero que resulta impertinente para los efectos de la formación, nada garantiza ni podría garantizar, que esta visión de país multicultural está siendo difundida por las universidades”. NORTHCOTE SANDOVAL, Crithian. “¿Una ley para mejorar la educación universitaria?”, *Actualidad Empresarial*, N° 306, Julio 2014, pp.1-4.

¹¹⁹ Para CALLE SANCHEZ la inmunidad tributaria de las universidades no sería otra cosa que un supuesto de inafectación tipificado en la Constitución. Cfr. CALLE SANCHEZ, José Luis. “Aspectos Tributarios en la nueva Ley Universitaria- Ley N° 30220”, *Actualidad Empresarial*, N° 307, Julio 2014, pp.15-18.

más adelante no todas las manifestaciones de riqueza de las universidades se encuentran amparadas por dicha inafectación tributaria

En el cuarto párrafo del art. 19° de la Constitución Política se establece que: “Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto”. Al respecto CALLE SÁNCHEZ¹²⁰ concluye que para nuestra constitución, si bien las universidades en principio no se encuentran afectas a impuestos directos o indirectos, si podrían estar sujetos al impuesto a la renta si en caso generen ingresos que por ley califiquen como utilidades.

Las universidades privadas a diferencia de las nacionales cuyo presupuesto depende mayoritariamente del Estado; pueden obtener ingresos que son considerados utilidades; y es sobre estos ingresos que se aplicará el impuesto a la renta. Por lo que la inmunidad tributaria no debe ser entendida como un concepto general; ya que las universidades Privadas sí podrían pagar impuestos.

2.3.2. Beneficios Tributarios de las universidades

Ha quedado establecido que la inversión en educación universitaria proviene de dos grandes bloques; el primer bloque pertenece y depende directamente del Estado en su totalidad. Pero también existe un bloque de inversión constituido por Universidades Particulares, aun cuando el Estado no invierta directamente en este bloque tiene una misión que es el promover la inversión; hacer al mercado más amigable contribuyendo a modernizar el sistema educativo y ampliando la oferta y cobertura de la educación universitaria en nuestro país.

Teniendo en cuenta que la inmunidad tributaria no le llega totalmente a las Universidades Privadas¹²¹ ya que pueden ser gravadas con el impuesto a la renta,

¹²⁰ *IBÍDEM*

¹²¹ Sobre esto BERNAL ROJAS tiene un interesante concepto de Institución Educativa Particular: “Son aquellas personas naturales, sucesiones indivisas, asociaciones de hecho de profesionales y similares y las organizadas jurídicamente bajo cualquiera de las formas previstas en el derecho común y en el régimen societario que, con o sin ánimo de lucro, se dedican con carácter exclusivo a la prestación de servicios educativos en cualquiera de los niveles y modalidades previstos por la Ley”. BERNAL ROJAS, Josué Alfredo. “Aspectos Tributarios de las Instituciones Educativas Particulares”, *Actualidad Empresarial*, N° 180, Abril 2009, pp.8-13.

y al ser independientes económicamente; el Estado tratando de potenciar las inversiones en este sector ha creado una serie de beneficios tributarios de los cuales pueden ser titulares las Universidades Privadas. Para lograr dicho fin se regularon una serie de beneficios, que se traducen en una serie de exoneraciones y créditos contra el Impuesto a la Renta, para aquellas personas naturales o jurídicas que en forma natural se dediquen a promover y conducir la educación universitaria¹²².

Uno de los más grandes problemas por lo que atraviesa la inversión en Educación Universitaria es que se hacen grandes inversiones pero una sola vez; y al ser la educación una actividad en constante perfeccionamiento y desarrollo es que se necesita inversiones continuamente, es la única garantía para que la educación no se estanque y evolucione para estar en vanguardia. Siendo esto así, una de las principales formas que encontró el Estado para potenciar la inversión en Educación es el desarrollo de beneficios tributarios para las Universidades.

2.3.2.1. Crédito por Reinversión

La inmunidad tributaria de la que gozan las Universidades no es sinónimo de que no pagaran ningún tributo; ha quedado establecido que las universidades particulares de carácter societario, esto es, que tengan fines de lucro, tienen que declarar y pagar su impuesto a la renta sobre las utilidades que generen. Sin embargo, existe un medio por el cual una Universidad Privada no pagará el impuesto a la renta aun cuando tenga utilidades, y es que sean beneficiarias del Crédito por Reinversión.

El Crédito por Reinversión es un beneficio tributario que tuvo su primera aparición en nuestro país a finales del siglo pasado; cuando se encontraba regulado en el art. 13° del Decreto Legislativo N° 882, mejor conocido como la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación. Sin duda alguna el nombre ya nos da luces del contenido de dicho Decreto; el contexto en el que se encontraba el país a finales de la década de los 90's prácticamente obligo al Estado ha tomar medidas para que

¹²² Cfr. ROJAS NOVOA, Sandra. "Beneficios Tributario aplicables al sector Educación", *Actualidad Empresarial*, N°95, septiembre 2005, pp. 16-19.

la educación no siga siendo afectada o al menos amortiguar los daños generados por la coyuntura nacional.

El Decreto Legislativo N° 882 fue emitido el 08 de noviembre de 1996, al regular en su art. 13° un beneficio tributario como es el Crédito por Reinversión, este necesariamente entro en vigencia el 01 de enero de 1997; señalando lo siguiente:

“Artículo 13.- Las Instituciones Educativas Particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta invertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

La reinversión sólo podrá realizarse en infraestructura y equipamientos didácticos exclusivos para los fines educativos y de investigación que corresponda a sus respectivos niveles o modalidades de atención, así como para las becas de estudios. Mediante Decreto Supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del beneficio de reinversión. Los bienes y servicios adquiridos con las rentas reinvertibles serán computados a su valor de adquisición, el cual en ningún caso podrá ser mayor al valor de mercado. Tratándose de bienes importados, se deducirán los impuestos de importación si fuere el caso.

Los programas de reinversión deberán ser presentados a la autoridad competente del Sector Educación con copia a la SUNAT con na anticipación no menor a 10 días hábiles al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Los referidos programas de reinversión se entenderán automáticamente aprobados con su presentación.

La aprobación a que se refiere el párrafo anterior es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT.

Las características de los programas de reinversión, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del beneficio a que se refiere el presente artículo, se establecerán en el reglamento”.

El crédito por reinversión es un beneficio tributario para aquellas instituciones educativas particulares, porque las nacionales no pagan tributos, que reinviertan

total o parcialmente sus rentas en sí mismas o en otras instituciones educativas particulares constituidas dentro del país, a las que se les otorga un crédito del 30% del monto efectivamente invertido en el programa de Reversión, para que puedan descontar al pago de su impuesto a la renta¹²³. Asimismo el legislador señala que la ejecución del Programa de Reversión no puede durar más de cinco años; obligando así a las Universidades a invertir en el menor tiempo el dinero que dejaron de pagar en su impuesto a la Renta”.

Este beneficio tributario se hace efectivo sobre la renta neta de tercera categoría¹²⁴, la cual se obtendrá de la diferencia entre los ingresos totales obtenidos por la Universidad Beneficiaria y los gastos en los que concurrido para producirlos y mantener su fuente; después de hacer ese procedimiento es que podrá aplicar el Crédito Tributario. Este beneficio puede servir para descontar el monto de los pagos a cuenta, que se realizan a lo largo del año, o contra la renta anual; hasta agotar el 30% de la reversión.

Un dato muy importante es que cuando se regula el Crédito Tributario por Reversión no se fija la vigencia, remitiendo dicha condición a un reglamento que no se emitió, sin embargo un beneficio tributario no puede ser indefinido por lo que se tiene que aplicar lo establecido en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario. A la fecha en que entró en vigencia el Crédito por Reversión, esto es, el 01 de enero de 1997, el texto de la Norma VII señalaba que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita”.

Lo que nos lleva a concluir que; el Crédito por Reversión es un beneficio tributario otorgado por el Estado para promover la inversión en el sector educación; los beneficiarios de dicho Crédito Tributario son las Instituciones educativas Particulares, por motivos de este trabajo consideraremos solo a las Universidades Particulares como sujetos beneficiarios. Consiste en la reducción del monto a pagar por concepto de Impuesto a la Renta hasta por un 30% de lo que se reinvertió;

¹²³ Cfr. ROJAS NOVOA, Sandra. *Op. Cit.* p. 17.

¹²⁴ Las instituciones Educativas Privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, se encontrarán afectas al Impuesto a la Renta como se encuentra regulado en el inciso f) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta- Cfr. *IBIDEM*.

además este beneficio tributario se encontró vigente desde el 01 de enero de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1999, esto en aplicación de la Norma VII del Código Tributario vigente a la fecha de emisión del beneficio tributario.

CAPITULO III

LA VULNERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY POR LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL QUE OTORGAN BENEFICIOS TRIBUTARIOS A LAS UNIVERSIDADES

Es necesario empezar este capítulo sintetizando lo que se desarrolló anteriormente, esto es, que solo el Congreso mediante una ley puede otorgar beneficios tributarios a las universidades particulares. Es necesario partir de esa idea ya que en el desarrollo de este capítulo advertiremos cómo en la realidad, el actuar del Tribunal Constitucional se superpone a la actividad legislativa del Congreso otorgando beneficios tributarios a ciertas universidades Particulares en nuestro país a través de sentencias.

Es objetivo principal de este capítulo determinar si la actuación del Tribunal Constitucional ha desnaturalizado sus funciones al actuar como un legislador encubierto. Para ello se analizará dos sentencias recaídas en los Expedientes N° 02053-2013-PA/TC y N° 04700-2011-PC/TC, y se enunciarán los límites que debe respetar el Tribunal Constitucional al momento de aplicar interpretación normativa para el otorgamiento de beneficios tributarios a las Universidades Particulares.

3.1. El Tribunal Constitucional como órgano jurisdiccional

En el presente capítulo se analizarán dos sentencias del Tribunal Constitucional, por lo que previamente corresponde exponer como debería ser el funcionamiento adecuado del Tribunal Constitucional Peruano. Para lograr ese objetivo analizaremos su naturaleza, funciones, y principios que rigen el actuar del máximo intérprete de la Constitución.

El Tribunal Constitucional forma parte esencial del ordenamiento jurídico del país, y aun cuando no sea uno de los tres poderes mediante los cuales se ordena el Estado¹²⁵, es un órgano constitucionalmente¹²⁶ autónomo que busca coadyuvar al correcto funcionamiento estatal. El reconocimiento constitucional del que goza el Tribunal le otorga el mismo estatus que el de un poder del Estado ya que no se encuentra por encima ni sometido a estos.

Para MORALES SARAVIDA, el Tribunal Constitucional¹²⁷ es “el órgano de control de la Constitución, no es uno más y esa es su principal función. Es autónomo e independiente y solo está limitado por la Constitución, de la cual es su custodio y garante, porque así lo decidió el Poder Constituyente que le encomendó la tarea”¹²⁸. Esta decisión del poder Constituyente se encuentra consagrada en el art. 201 de la Constitución.

Entonces, el Tribunal Constitucional¹²⁹ ha sido creado con la finalidad de contar con una acción técnica y totalmente especializada para el resguardo de nuestra Carta Magna¹³⁰. Siendo así le corresponde al Tribunal: i) Conocer, en instancia única, la

¹²⁵ Poder Ejecutivo, Poder Legislativo y Poder Judicial.

¹²⁶ MORALES SARAVIDA señala que: “Los órganos constitucionales son esenciales para la existencia del funcionamiento del Estado Constitucional y son creados directamente por la Constitución”. MORALES SARAVIDA, Francisco. *El Tribunal Constitucional del Perú: organización y funcionamiento*. Lima, Fondo Editorial Academia de la Magistratura, 2014, p.48.

¹²⁷ FERRERO señala que: “El Tribunal Constitucional es el órgano de control de la Constitución y a su vez el máximo intérprete, la cual a su vez, es la norma de mayor rango en nuestro sistema jurídico” FERRERO, Raúl. *La Constitución como soporte indispensable de la política*, Lima, Gaceta Jurídica, 2012, p.33.

¹²⁸ MORALES SARAVIDA, Francisco. *Op cit.* p. 67.

¹²⁹ Otra función principal del Tribunal Constitucional es que tiene la obligación de proteger los derechos fundamentales de los ciudadanos que acuden al TC, garantizados por la Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos. Cfr. MORALES SARAVIDA, Francisco. *Op Cit.* p. 138.

¹³⁰ . Cfr. GARCIA TOMA, Víctor. *Legislativo y Ejecutivo en el Perú*, 3° Edición, Lima, Editorial Adrus, 2011, p. 47.

acción de inconstitucionalidad, ii) Conocer, en última y definitiva instancia, las resoluciones denegatorias de hábeas corpus, amparo, habeas data y acción de cumplimiento, y; iii) Conocer los conflictos de competencia o de atribuciones asignadas por la Constitución conforme a ley.

Estas competencias se encuentran reguladas en el art. 202 de la Constitución, convirtiéndose en la base de la actuación jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Esta se refleja en las sentencias emitidas por el Tribunal puesto que son productos de criterios y métodos jurídicos con la única finalidad de lograr justicia para los ciudadanos.

El Tribunal Constitucional está conformado por siete miembros que son elegidos por el Congreso, es necesario recalcar que aun cuando los miembros del Tribunal Constitucional son elegidos políticamente¹³¹, esto no hace que su actuación tenga carácter político. Y no puede ser política porque tienen que cumplir los mismos requisitos para ser un vocal de la Corte Suprema, esto es de vital importancia puesto que son profesionales con formación en derecho a diferencia de los congresistas quienes crean leyes aun sin conocimientos jurídicos previos.

Nos encontramos de acuerdo con PEREZ TREMPS al señalar que el Tribunal Constitucional es: “un órgano que realiza una autentica función jurisdiccional, esto es: a) resuelve conflictos de acuerdo a Derecho ya que el Tribunal Constitucional está sujeto solamente a la Constitución y a su ley orgánica, y b) lo hace desde una posición de plena independencia, que se predica tanto del órgano como de casa uno de sus integrantes individualmente considerados¹³²”.

La actuación jurisdiccional convierte al Tribunal Constitucional¹³³ en un actor del sistema jurídico nacional, además de los órganos del Poder Judicial. En nuestro

¹³¹ Art. 201 de la Constitución Política del Perú: “(...) Para ser miembro del Tribunal Constitucional, se exigen los mismos requisitos que para ser vocal de la Corte Suprema. Los miembros del Tribunal Constitucional gozan de la misma inmunidad y de las mismas prerrogativas que los congresistas. Les alcanzan las mismas incompatibilidades. No hay reelección inmediata. Los miembros del Tribunal Constitucional son elegidos por el Congreso de la República con el voto favorable de los dos tercios del número legal de sus miembros. No pueden ser elegidos magistrados del Tribunal Constitucional los jueces o fiscales no han dejado el cargo con un año de anticipación.”

¹³² PEREZ TREMPS, Pablo. *Los Procesos Constitucionales. La Experiencia Española*, Palestra Editores, Lima. 2013, p. 21.

¹³³ El Tribunal Constitucional señala que sus sentencias constituyen la interpretación de la Constitución del máximo tribunal jurisdiccional del país, se estatuyen como fuente de derecho y vinculan a todos los poderes del Estado. Exp. N° 03741-2004-AA (15.11.2015), fundamento 42.

ordenamiento esto se evidencia ya que se ha creado un circuito de jurisdicción constitucional, MORALES SARAIVIA señala que este circuito¹³⁴ fue diseñado por la Constitución y la legislación procesal constitucional vigente que promueve un trabajo conjunto entre el Tribunal y el Poder Judicial¹³⁵.

La participación del Tribunal en este circuito es de parte y todas sus sentencias y resoluciones deberán tener como punto de inicio y final a la Constitución ya que los principios constitucionales serán quienes lo guíen para resolver la cuestión de derecho. ETO CRUZ señala las notas características de lo que se entiende por principios constitucionales¹³⁶:

En primer lugar, son directrices generales incorporadas por la Constitución. Esto supone que sus enunciados son formulaciones por lo general amplias, desprovistas de la precisión que una norma de aplicación jurídica *strictu sensu* tiene.

En segundo lugar, poseen un valor jurídico directo o indirecto. Significa esto que hay principios que tienen aplicación diferida a otras normas con eficacia propia, generando con ello toda una relación jurídica; pero también existen otros principios que influyen en el sistema jurídico indirectamente a través de criterios interpretativos.

En tercer lugar, integran la esencia de la Constitución. En efecto, consustancial a su propia naturaleza jurídica, la Constitución tiene una fórmula política en el marco de su operación interpretadora y ello ocurre en términos de la ingeniería constitucional y en su propia dinámica como la expresión ideológica que subyace a sus fines.

Y, por último, constituyen la aspiración y el límite infranqueable de la legislación ordinaria en cualquier materia que se pretenda regular.

¹³⁴ La ACADEMIA DE LA MAGISTRATURA señala que: “En el Perú la Magistratura Constitucional tiene un sistema dual, donde la administración constitucional, la pueden realizar tanto el Poder Judicial como el Tribunal Constitucional, siendo éste último considerado como interprete supremo de la Constitución y el órgano de control de la constitucionalidad”. ACADEMIA DE LA MAGISTRATURA. *Sobre Interpretación Constitucional*, Lima, Editorial de la Academia de la Magistratura, p. 58.

¹³⁵ MORALES SARAIVIA, Francisco. *Op. cit.* p. 145.

¹³⁶ ETO CRUZ, Gerardo. *Constitución y procesos constitucionales*. Tomo I. Adrus D&L Editores. Lima. 2013. p. 61.

Los principios constitucionales son de vital importancia para el desarrollo de la función jurisdiccional del Tribunal Constitucional, es por eso que la doctrina ha desarrollado una serie de principios que considera necesarios para el Juez Constitucional, por motivo de este trabajo desarrollaremos cinco principios¹³⁷:

1. Principio de unidad de la Constitución.- al momento de interpretar una norma a la luz de la Constitución debemos considerarla como un todo armónico y sistemático que es la base de todo nuestro sistema jurídico.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca de este principio y ha señalado que en: “(...) este criterio de interpretación el operador jurisdiccional debe considerar que la Constitución no es una norma (en singular), sino en realidad, un ordenamiento en sí mismo, compuesto por una pluralidad de disposiciones que forman una unidad de conjunto y de sentido. Desde esta perspectiva, el operador jurisdiccional, al interpretar cada una de sus cláusulas, no ha de entenderlas como si fueran compartimientos estancos o aislados, sino cuidando de que se preserve la unidad de conjunto y de sentido, cuyo núcleo básico lo constituyen las decisiones políticas fundamentales expresadas por el Poder Constituyente. Por ello, ha de evitarse una interpretación de la Constitución que genere superposición de normas, normas contradictorias y redundantes¹³⁸”.

El tener en cuenta a la Constitución como un todo ayudará a preservar todos los contenidos esenciales de la Constitución, es decir, no por proteger uno de los contenidos esenciales de la Carta Magna se afecte a otro. En cambio el principio de unidad ayuda a que la protección del contenido constitucional sea de manera completa y, por lo tanto, mejor.

2. Principio de Concordancia práctica.- una correcta interpretación constitucional no hará que por cautelar una norma constitucional se afecte otra de igual rango. Este principio consiste en coordinar el contenido de diversas instituciones constitucionales y vincularlas entre sí para un mejor fallo.

¹³⁷ Los principios constitucionales que se desarrollan están basados en los trabajos de ETO CRUZ, Gerardo. *Op Cit.* p. 231-232; RUBIO CORREA, Marcial. *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*, Lima, Fondo Editorial PUCP, 2013, p.25.

¹³⁸ Cfr. STC Exp. N° 0005-2003-AI/TC (3.10.2003), fundamento 47.

Se busca la protección de los bienes jurídicos constitucionales de manera conjunta, este principio tiene mucha relación con el anterior, sin embargo en más de una ocasión el Tribunal los ha diferenciados, señalando que el principio de concordancia práctica es: “En virtud del cual toda aparente tensión entre las propias disposiciones constitucionales debe ser resuelta optimizando su interpretación, es decir, sin sacrificar ninguno de los valores, derechos o principios concernidos, y teniendo presente que, en última instancia, todo precepto constitucional, incluso aquellos pertenecientes a la denominada Constitución Orgánica se encuentran reconducidos a la protección de los derechos fundamentales, como manifestaciones del principio-derecho de la dignidad humana, cuya defensa y respeto es el fin supremo de la sociedad y el Estado”¹³⁹.

Las disposiciones constitucionales no pueden ser interpretadas de manera unitaria pues esto podría generar conclusiones incompletas, tiene que ser interpretada en su conjunto y armonía llegándose a interpretar de manera cabal y general todos los preceptos. Con esto el juez constitucional no sacrificará ninguno de los valores, derechos o principios de la Constitución.

3. Principio de Corrección Funcional.- Este principio es también conocido como conformidad funcional, restringe las competencias y potestades otorgadas por la Constitución a las instituciones políticas que reconoce; aquí se puede ver reflejada la separación de poderes y su importancia, ya que mediante este principio se promueve el respeto por todas las funciones que el constituyente a otorgado a cada órgano del Estado.

RUBIO CORREA señala que este principio tiene que ver estrictamente con los conflictos de competencia que se producen entre los órganos del Estado, específicamente aquellos que tienen competencias constitucionalmente establecidas¹⁴⁰. Además para el cabal cumplimiento de este principio deben estar presentes estos dos aspectos: i) El respeto a los derechos fundamentales. ii) El equilibrio o separación de poderes.

¹³⁹ Cfr. STC Exp. N° 5854-2005-PA/TC (08.11.2005), fundamento 12.

¹⁴⁰ RUBIO CORREA, Marcial. *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*, Lima, Fondo Editorial PUCP, 2013, p. 345.

Sobre este principio el Tribunal Constitucional ha señalado que: “Este principio exige al juez constitucional que, al realizar su labor de interpretación, no desvirtúe las funciones y competencias que el Constituyente ha asignado a cada uno de los órganos constitucionales, de modo tal que el equilibrio inherente al Estado constitucional, como presupuesto del respeto de los derechos fundamentales, se encuentre plenamente garantizado¹⁴¹”

4. Principios de Función integradora.- Es de vital importancia este principio, ya que la interpretación solo será válida cuando integre, pacifique, y ordene las relaciones de los poderes públicos entre sí y con la sociedad¹⁴². El carácter supremo y pluralista de la Constitución sale a la luz, ya que exige que lo minoritario con la mayoritario, lo que genera que el Tribunal sea consciente de sus decisiones y no solo vea el caso en concreto y va más allá teniendo en cuenta lo que generaría para los demás.
5. Principio de fuerza normativa de la Constitución.- Este principio consagra la supremacía de la Constitución como ley de leyes, y elevándose como la norma con más jerarquía en todo nuestro ordenamiento. Es por eso que la interpretación constitucional debe encontrarse orientada a relevar y respetar la naturaleza de la Constitución como norma jurídica, vinculante en todo y no solo parcialmente. Esta vinculación alcanza a todo poder público y la sociedad en su conjunto¹⁴³.

Se debe considerar el respeto a los establecido en la Constitución de tal manera que “(...) ningún poder constituido, con excepción de la reforma constitucional, tiene competencia para alterar en absoluto la Constitución. Cualquier capacidad para modificar, suprimir o adicionar un o varias disposiciones constitucionales pasa porque estos mecanismos se aprueben según el procedimiento establecido en el artículo 206 de la Constitución. Y es que es indubitable que en un sistema jurídico que cuenta con una Constitución rígida, ninguna ley o norma con rango de ley tiene la capacidad para reformar, modificar o enmendar parte alguna de la Constitución¹⁴⁴”.

¹⁴¹ Cfr. STC Exp. N° 5156-2006-PA/TC (29.08.2006), fundamento del 17 al 21.

¹⁴² Cfr. STC Exp. N° 5854-2005-PA/TC, (8-11.2005), fundamento 25.

¹⁴³ Cfr. STC Exp. N° 5854-2005-PA/TC (08.11.2005), fundamento 12.

¹⁴⁴ Cfr. STC Exp. N° 0014-2002-AI/TC (21.01.2002), fundamento 36.

Este principio vincula obligatoriamente al Tribunal Constitucional, pues aun cuando es el máximo intérprete de la Constitución, no puede reformar, modificar o enmendar una parte de la Constitución, por el contrario todas sus decisiones tienen que estar sometidas a la Constitución de no ser así estas no son válidas. Debemos recordar que la Constitución en todo su contenido es vinculante, por lo que se tiene que respetar y tener en cuenta todos los aspectos de esta al momento de que un juez constitucional emite una sentencia.

El Tribunal Constitucional revisa leyes o sentencias que responden a una situación en concreto; por lo que debe recurrir a los principios Constitucionales que tienen un carácter general y han sido creados para ser el fundamento de las leyes y sentencias; y sirven para determinar si la ley o sentencia cuestionada está conforme a la Constitución. Como órgano jurisdiccional el Tribunal asume un activo control de constitucionalidad y es un auténtico promotor del respeto de los derechos fundamentales precisando su contenido y estableciendo sus límites¹⁴⁵.

3.1.1. La facultad de interpretación normativa del Tribunal Constitucional

La interpretación normativa forma parte de la función jurisdiccional del Tribunal Constitucional. No hay mucho misterio para explicar en qué consiste esta facultad del Tribunal, y es que ejerce un control sobre las leyes que sean emitidas por el Congreso o Ejecutivo en caso de delegación de funciones, para que se encuentren en concordancia con lo establecido en la Constitución. Es decir, la Constitución constituye un canon o parámetro de interpretación para que así el Tribunal pueda configurar el sentido, alcance y perfil exacto del contenido de la ley.

Según HAKANSSON NIETO esta función del Tribunal tiene como base la Constitución porque: “A diferencia de la ley, que es un concepto abstracto, la Constitución existe y es una realidad concreta. La Constitución no nació para expresar la regularidad de comportamientos individuales como la ley, sino para convertirse un cauce para que la sociedad se conduzca políticamente y en libertad. Finalmente, las Constituciones carecen de una estructura normativa similar a las

¹⁴⁵ Cfr. LANDA, César. “Tribunal Constitucional y Poder Judicial: Una perspectiva desde el Derecho Procesal Constitucional”, *IUS VERITAS*, N° 259, 2006, p. 249.

leyes (un supuesto normativo, la subsunción del hecho y una consecuencia), sino que contiene unas disposiciones de carácter autoaplicativo, otras más bien heteroaplicativas, pero todas igualmente vinculantes y de observancia para los jueces¹⁴⁶”.

Para el cumplimiento de esta función el Tribunal debe establecer una relación con el Poder Legislativo, para LANDA esta relación es: “un *primum inter pares* en materia constitucional; para lo cual actúa como poder armonizador entre los poderes del Estado en relación con la Constitución. En efecto es un poder moderador en el sentido que, *prima facie*, articula las relaciones del sistema político- Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial- integrándolos en función del respeto y defensa de la Constitución. De ahí que el Tribunal Constitucional goce de la competencia; es decir, que ningún poder del Estado puede disputarle el ejercicio de tal atribución constitucional”¹⁴⁷.

La relación del Poder Legislativo y el Tribunal Constitucional se establece para lograr controlar y limitar los posibles excesos legislativos sobre la Constitución¹⁴⁸. Esto se encuentra conforme a lo establecido en el art. 3 de su ley orgánica que señala: “en ningún caso se puede promover contienda de competencia o de atribuciones al Tribunal respecto de los asuntos que le son propios de acuerdo a la Constitución y con la presente ley”.

La interpretación normativa que hace el Tribunal Constitucional debe reconocer la supra legalidad material de la Constitución, ya que las normas ordinarias para su validez, han de respetar no sólo el sistema formal de producción que la Constitución establece, sino también el conjunto de valores o límites que en la misma se señalan. De no ser esto así, en caso de conflicto entre la Constitución y una ley ordinaria, y en virtud del carácter de norma suprema de la Constitución, prevalecerá el mandato de la norma constitucional¹⁴⁹.

¹⁴⁶ HAKANSON, Carlos. “Los principios de interpretación y precedentes vinculantes en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. Una aproximación”, *Dikaion: revista de fundamentación jurídica*, N° 18, 2009, p. 5.

¹⁴⁷ Cfr. LANDA, César. *Op Cit.* p. 248.

¹⁴⁸ Cfr. *Ibidem.*, p. 249.

¹⁴⁹ Cfr. FIGUEREO BURRIEZA, Angela. “La incidencia positiva del Tribunal Constitucional en el Poder Legislativo”, *Revista de Estudios Políticos Nueva Época*, N° 81, Setiembre 1993, p. 48

Si bien existe una relación primigenia de interdependencia del Tribunal con el Poder Legislativo, al ser el Tribunal la última instancia para administrar justicia constitucional le da una cierta jerarquía, ya que estas decisiones son inapelables y lo que dispone el Tribunal se convierte en la última palabra en interpretación constitucional. La interpretación de la Constitución que realiza el juez constitucional es para determinar, mediante un razonamiento fundado en derecho el sentido de una norma constitucional que es entendido de modo diverso por las partes¹⁵⁰.

La función legislativa será controlada de manera directa por el Tribunal Constitucional mediante la acción de inconstitucionalidad la cual se encuentra regulada en el art. 203 de la Constitución. El resultado final de esta acción es el establecer el significado del texto de norma cuestionada y comprobar que se adecue a lo establecido en la Constitución.

Sobre este asunto la ACADEMIA DE LA MAGISTRATURA señala que: “El Tribunal Constitucional sea el intérprete supremo de la Constitución, significa, entonces, que la labor que ella desempeña en materia interpretativa no puede ser contradicho por ningún acto o norma de los demás poderes estatales, y en consecuencia, salvo que se reforme la Constitución deba ser seguida por todos sin excepción, entre los cuales se encuentra también el Poder Legislativo¹⁵¹.”

3.1.2. Tipos de sentencias del Tribunal Constitucional

Las sentencias que utiliza el Tribunal Constitucional para actuar como legislador positivo en la actualidad son¹⁵²:

Las sentencias estimatorias son aquellas en las que el Tribunal considera que la norma legal impugnada resulta incompatible con la Constitución y que por tal razón debe ser extraída del sistema jurídico. También forman parte de este grupo las acciones que el Tribunal ha considerado que la pretensión invocada por el

¹⁵⁰ Cfr. ACADEMIA DE LA MAGISTRATURA. *Sobre Interpretación Constitucional*, Lima, Editorial de la Academia de la Magistratura, p. 58.

¹⁵¹ *Ibidem*.

¹⁵² DAVILA MARIN, Dina. *Las atribuciones como legislador positivo o negativo del tribunal constitucional*, Tesis para obtener el grado de Doctorado en Derecho, Lima, Universidad Particular San Martín de Porres, 2006, p. 13.

accionante, referido a la violación de algún derecho fundamental le corresponde ser tutelado.

Las sentencias desestimatorias, por su parte, son las expedidas en acciones de inconstitucionalidad, que no solo constituyen cosa juzgada sino que además con tal decisión se ha confirmado la constitucionalidad de la norma impugnada, obligando con ella a los jueces a aplicarla.

Por su parte las sentencias constitucionales manipulativas son aquellas en las que el Tribunal Constitucional manipula los sentidos interpretativos que se puede extraer de una disposición, y no la disposición misma, basado en una distinción entre disposición, entendida como el enunciado lingüístico que integra un dispositivo legal y, por norma, el sentido interpretativo del dispositivo legal, con el fin de no expulsar la ley del ordenamiento jurídico si considera que después de ser manipulada puede ser entendida conforme a la Constitución, bajo principios de Seguridad jurídica, conservación de la Ley y a la exigencia de una interpretación conforme a la Constitución.

Las denominadas sentencias interpretativas son las que a criterio del Tribunal no acarrea el ejercicio de una supuesta potestad legislativa, sino el ejercicio de su actividad interpretativa, que en otros casos se ve en la necesidad de completar la norma, a veces a través de disposiciones- sentencias aditivas-permitiendo su subsistencia para evitar una constitucionalidad mayor.

Lo desarrollado muestra cual debería ser el comportamiento idóneo y cuáles son los principios bases para la emisión de sentencias de nuestro Tribunal Constitucional. Corresponde ahora verificar mediante el análisis de las sentencias recaídas en los Expedientes N° 02053-2013-PA/TC y N° 04700-2011-PC/TC; si en la actualidad el Tribunal Constitucional se comporta y emite sus sentencias en concordancia con los principios bases que han sido desarrollados en el presente acápite.

3.2. Análisis de la Sentencia recaída en el Exp. N° 04700-2011-PC/TC

Una de las sentencias en la que el Tribunal Constitucional se comporta como un legislador encubierto es la que recae en el Exp. N° 04700-2011-PC/TC. En esta sentencia, el Colegiado valiéndose de argumentos- que a nuestra opinión- son incorrectos reconoce un beneficio tributario a una universidad particular, llevando a cabo una de las funciones reconocida constitucionalmente para el Congreso de la República.

El Tribunal Constitucional reconoció el beneficio del crédito por reinversión a la Universidad Alas Peruanas por el periodo 1997-2012 (año en que se emite la sentencia), declarando así fundada la demanda interpuesta por la Universidad Alas Peruana contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). En este proceso se cuestionaba los actos de la SUNAT mediante los cuales pretendía cobrar el Impuesto a la renta sobre las ganancias que había obtenido la Universidad Alas Peruanas desde el 2008, fecha en la que la Ley N° 29766 establece que caducó el crédito por reinversión.

En primera instancia la demanda es amparada por el Segundo Juzgado Constitucional de Lima quienes consideran que el mandato legal (Ley que otorga el crédito tributario) es un mandato legal vigente, cierto y claro que no debe estar sujeto a controversias o interpretaciones dispares. En segunda instancia se revoca lo resuelto por el Juzgado Constitucional y declara improcedente la demanda, por considerar que el mandato cuyo cumplimiento se solicita no goza de las características mínimas previstas para su exigibilidad.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional consideró que los hechos cuestionados no son una omisión de la Administración tributaria; por el contrario, se tratan de una actividad administrativa, manifestada en las Resoluciones de Determinación y Multa emitidas por la SUNAT. Por lo que aun cuando declararon admisible la demanda por Proceso de Cumplimiento esta fue adecuada a un Proceso de Amparo. Esta reconversión se fundamenta en la protección del derecho a la propiedad, ya que al estar la SUNAT facultada para ejecutar coactivamente las

deudas tributarias en cualquier momento, de ejecutarse causarían, un grave perjuicio al derecho de propiedad de la universidad Alas Peruanas.

Para emitir ese pronunciamiento el Tribunal Constitucional se basó en los siguientes argumentos:

El crédito por reinversión en educación dispuesto por el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 constituye un beneficio Tributario, pues su finalidad es disminuir el pago del impuesto a la renta a cargo de las instituciones educativas particulares receptoras o reinversoras, según sea el caso¹⁵³.

No es posible que en la actualidad una exoneración o beneficio tributario pueda entenderse que se otorga *ad infinitum*, pues en caso que la norma legal no establezca plazo de vigencia alguno, automáticamente deberá operar el lazo supletorio a que se refiere el Código Tributario, de lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada. Por lo que es necesario que se establezcan límites de la duración de beneficios tributarios a fin de garantizar que el principio de igualdad en la tributación no termine desnaturalizándose¹⁵⁴.

La norma que se tiene que aplicar supletoriamente a falta de un plazo determinado en el propio texto del beneficio tributario es la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, la cual ha pasado por una serie de modificaciones, y las cuales son desarrolladas por el Tribunal Constitucional para ubicar en el tiempo al beneficio tributario del crédito por reinversión y determinar cuál fue su vigencia¹⁵⁵:

- a) Decreto Legislativo N° 300, del 26 de julio de 1984, que en su Norma VII establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo, se entenderán otorgados por 5 años. No hay prórroga tácita”.
- b) Decreto Supremo N° 218-90-EF, del 29 de julio de 1990, que en su Norma VII establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 5 años. No hay prórroga tácita”.

¹⁵³ Cfr. STC Exp. 04700-2011-PC/TC (5.11.2012), fundamento 10.

¹⁵⁴ Cfr. STC Exp. 04700-2011-PC/TC (5.11.2012), fundamento 12.

¹⁵⁵ Cfr. STC Exp. 04700-2011-PC/TC (5.11.2012), fundamento 11.

- c) Decreto Ley N° 25859, del 24 de noviembre de 1992, que en su Norma VII establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 5 años. No hay prórroga tácita”.
- d) Decreto Legislativo N° 773, del 31 de diciembre de 1993, que en su Norma VII establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 3 años. No hay prórroga tácita”.
- e) Decreto Legislativo N° 816, del 21 de abril de 1996, que en su Norma VII (Plazo Supletorio para Exoneraciones y Beneficios) establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 3 años. No hay prórroga tácita”.
- f) Decreto Supremo N° 135-99-EF, del 19 de agosto de 1999, que en su Norma VII (Plazo Supletorio para Exoneraciones y Beneficios) establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 3 años. No hay prórroga tácita”.
- g) Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero del 2004, que en su artículo 3º regulaba la transparencia para la concesión de incentivos o exoneraciones tributarias; este Decreto, entre las reglas de observancia, dispone que “(...) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, y a los beneficiarios de la misma; así como fijar el plazo de vigencia de los incentivos o exoneraciones tributarias el cual no podrá exceder de 3 años (...) Se podrá aprobar la prórroga del incentivo o exoneración tributaria, hasta por un plazo máximo adicional de 3 años contado a partir de la fecha de término de la vigencia de la norma legal que lo aprobó (...) Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita”.
- h) La Norma VII del Texto Único Ordenado del Código Tributario fue derogada por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 977, vigente a partir del 16 de marzo de 2007, estableciendo que el plazo de vigencia del beneficio no podrá exceder de seis (6) años, asimismo indicaba que toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de seis (6) años. Dicho

Decreto Legislativo fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en la STC N° 00016-2007-PI-TC, publicada el 16 abril 2009, declarando la vacatio de su sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia. Posteriormente, el citado Decreto Legislativo fue derogado por el literal a) de la Única Disposición Complementaria Modificatoria de la Ley N° 29742, publicada el 09 julio de 2011.

- i) Actualmente el artículo 4 del Decreto Legislativo N° 1117, publicado el 07 julio 2012, incorpora nuevamente la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, disponiendo que “(...) [t]oda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años (...)”.

La quinta Disposición Final del Decreto Legislativo N° 882 establece que el Crédito por Reinversión entraría en vigencia a partir del 01 de enero de 1997, omitiendo de manera expresa un plazo de vigencia para el referido beneficio tributario por lo que de acuerdo a lo establecido en la Norma VII del Título Preliminar este beneficio estaría vigente hasta el 31 de diciembre de 1999. Si bien lo señalado anteriormente es la regla general, esta regla debe tener excepciones las cuales deben ser evaluadas teniendo en cuenta el caso concreto¹⁵⁶.

La finalidad del beneficio tributario otorgado por el Decreto Legislativo N° 882 es la promoción de la inversión en educación, este beneficio no podría entenderse otorgado sólo por el plazo máximo de 3 años; sino hasta que el legislador, en base a su misma potestad tributaria por la que otorgó el beneficio, la derogue cuando ya no considere factible promover la inversión en educación; por lo menos, en función de beneficios tributarios¹⁵⁷.

El Tribunal Constitucional también tuvo en cuenta el comportamiento del Estado frente a la recurrente mediante el Ministerio de Educación y la Sunat; los cuales emitieron Constancia de Ejecución de los programas de Reinversión Ejecutados por la Universidad Alas Peruanas S.A correspondientes al periodo comprendido

¹⁵⁶ Cfr. STC Exp. 04700-2011-PC/TC (5.11.2012), fundamento 13.

¹⁵⁷ Cfr. STC Exp. 04700-2011-PC/TC (5.11.2012), fundamento 14.

entre el año 1997-2008 y declaraciones juradas de los pagos anuales del impuesto a la renta de tercera categoría de los ejercicios 2003 y 2006, respectivamente¹⁵⁸.

Sin embargo, no puede sostenerse que el Decreto legislativo N° 882 no se encuentra vigente, pues su vigencia es más que evidente, en tanto su despliegue normativo se patentiza secuencialmente en el transcurso del tiempo, generando con ello los beneficios que dispone la norma¹⁵⁹.

Por otro lado, la ley N° 29766 no busca precisar el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087; sino, que su finalidad es derogar un determinado beneficio tributario (crédito por reinversión en educación) de manera retroactiva (pues la Ley N° 29766 fue publicada el 23 de julio de 2011, para las reinversiones que se realicen hasta el año 2008)¹⁶⁰.

Esos son los principales argumentos esgrimidos por el Colegiado posterior al análisis sobre el fondo de la controversia, los cuales también fueron los fundamentos para finalmente reconocer el crédito por reinversión a la Universidad Alas Peruanas. Consideramos que estos argumentos no son los adecuados para la resolución de la controversia por lo siguiente:

La naturaleza de beneficio tributario que posee el crédito por reinversión es indiscutible, lo cual también ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la sentencia cuestionada; el problema aparece cuando el juez constitucional considera que la esencia del Crédito por Reinversión es de carácter permanente. Esto, basado en: la falta de plazo expreso en el texto legal, la ausencia de una ley mediante la cual el legislador diera por concluido el plazo del beneficio tributario, y el comportamiento de la administración pública con los recurrentes.

¹⁵⁸ *IBIDEM.*

¹⁵⁹ *IBIDEM.*

¹⁶⁰ Cfr. STC Exp. 04700-2011-PC/TC (5.11.2012), fundamento 18.

El beneficio tributario de Crédito por Reinversión en materia educativa se encuentra regulado en el art. 13¹⁶¹ del Decreto Legislativo N° 882¹⁶², y al revisar el texto normativo se puede advertir que el legislador tributario no señaló expresamente el tiempo de vigencia de este beneficio. Cuando eso sucede el Código Tributario ha regulado un plazo que será aplicado supletoriamente y se encuentra en la Norma VII, dicho plazo es de tres años.

El Tribunal Constitucional, a pesar de haber desarrollado de manera expresa las diferentes modificaciones que sufrió la Norma VII del título preliminar, con lo que pudo determinar que la Norma VII vigente y aplicable era la modificada por el Decreto Supremo N° 816, la cual establecía un plazo de 03 años de vigencia de los beneficios tributarios, sin que exista una prórroga tácita. No obstante, no aplico dicho plazo al beneficio tributario del Crédito por Reinversión, desconociendo así que la vigencia de dicho crédito sería desde el 01 de enero de 1997 al 31 de diciembre de 1999.

A pesar que el Tribunal Constitucional estableció cual era el plazo y reconoció en su fundamento 12 que los beneficios tributarios no deben tener carácter de permanente, determinó que para el caso Crédito por Reinversión debe existir una excepción. De conformidad con lo que se desarrolló en el primer capítulo se debe recordar que los beneficios tributarios tienen carácter de excepcionalidad, ya que

¹⁶¹ Artículo 13.- Las Instituciones Educativas Particulares, que reviertan total o parcialmente su renta reinvertibles en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido. (...)

Los programas de reinversión deberán ser presentados a la autoridad competente del Sector Educación con copia a la SUNAT con una anticipación no menor a 10 días hábiles al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Los referidos programas de reinversión se entenderán automáticamente aprobados con su presentación.

La aprobación a que se refiere el párrafo anterior es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT. (...)"

¹⁶² En la actualidad el Crédito por Reinversión en materia tributaria se encuentra regulado en el art. 119 de la Ley N° 30220 (Ley Universitaria), lo cual fue desarrollado por el Art. 2 del Decreto Supremo N° 006-2016-EF, el que señala: "Las Universidades privadas societarias que reinvierten sus utilidades en infraestructura, equipamiento, ciencia y tecnología, capacitación y actualización de docentes, proyección social, apoyo al deporte de alta calificación y programas deportivos, así como en la concesión de becas tienen derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente hasta el 30% del monto efectivamente reinvertido (...)"

el comportamiento usual del Estado es el de crear impuestos, no el de otorgar beneficios tributarios que eximan del pago de tributos.

Entonces al otorgar el juez constitucional el carácter de permanente al Crédito por Reversión, estaríamos frente de una excepción a la excepción. Esto, atendería con la razón de ser de un beneficio tributario, ya que al perder su temporalidad dejaría de ser un beneficio tributario y se convertiría en una inafectación tributaria.

Otro argumento del Colegiado del Tribunal Constitucional es que así como el legislador usó su potestad tributaria para otorgar el beneficio del Crédito por Reversión mediante una ley, debe hacer uso de esa misma potestad y mediante una ley debe dejar sin efecto el beneficio tributario. Este razonamiento del Tribunal Constitucional deja mucho que desear puesto que la existencia de la Norma VII es para actuar en todos los supuestos en los que el legislador no fijó un plazo expresamente, supliendo la necesidad de que el legislador tenga que emitir una ley para dar por concluido el tiempo de vigencia de un beneficio tributario.

El Tribunal Constitucional hace referencia a un error al que se indujo al contribuyente, puesto que el Ministerio de Educación le emitió Constancias de Ejecución de los programas de Reversión Ejecutados por la Universidad Alas Peruanas S.A. correspondientes al periodo 1997-2008; requisito esencial previa presentación de la Declaración Jurada ante SUNAT, para que el beneficio tributario tenga efecto. El razonamiento del Juez es que si el Ministerio de Educación emitió las constancias, es porque el Crédito por Reversión en materia educativa está vigente.

Sin recordar que la institución encargada de velar por el cumplimiento de las normas Tributarias es la SUNAT; y si bien es un requisito la constancia que emite el Ministerio de Educación, eso no es sinónimo de que es el Ministerio de Educación es quien legitima la vigencia del Crédito por Reversión. El único autorizado para otorgar el beneficio es el Poder Legislativo y la SUNAT lo hará efectivo, por lo que cuando el Tribunal señala que el comportamiento de la Administración Pública confundió al contribuyente no es aceptable, ya que no es la institución autorizada y calificada para dotar de eficacia el crédito por reversión.

Más aun, no debemos olvidar que en un primer momento la SUNAT recaba todas las declaraciones de impuestos sin revisarlas en ese acto y acepta el pago de los impuestos basados en la declaración jurada presentada por el contribuyente; sin embargo, existe una revisión posterior por parte de la SUNAT. Por lo tanto es factible que la SUNAT haya recibido la declaración jurada de la Universidad Alas Peruanas con la respectiva disminución del crédito por reinversión, y esto es así porque es el comportamiento normal de la administración tributaria, lo que no es óbice para señalar que dicha declaración se encontraba conforme a ley.

En la revisión posterior que realizó la administración tributaria es que se percató del error cometido por el contribuyente al haber aplicado un beneficio tributario que a la fecha no se encontraba vigente, que es el crédito por reinversión. Por lo que haciendo uso de sus facultades inicia un proceso de fiscalización y cobranza. Siendo estos los hechos, no se puede alegar un comportamiento erróneo de la administración, ya que el órgano autorizado y encargado de la fiscalización de los beneficios tributarios actuó de acuerdo a ley y respetando el procedimiento, mientras que nos haya cumplido el plazo de prescripción de la obligación tributaria.

Y aun cuando se hubiera probado la existencia de un error en el actuar de la administración, el Tribunal Constitucional no debe avalar dichos comportamientos, y mucho menos convertirlos en fundamento para otorgar un beneficio tributario. Por el contrario debe velar por el correcto funcionamiento de la administración pública, incidiendo en el respeto de la Constitución.

Siendo así, podemos concluir que el Tribunal Constitucional no puede avalar el otorgamiento de un beneficio tributario basado en el comportamiento erróneo del contribuyente aun cuando este comportamiento haya sido inducido por la propia administración. Por el contrario los magistrados del Tribunal Constitucional deben primar lo establecido en la Constitución a fin de cumplir correctamente con sus funciones.

3.3. Análisis de la Sentencia recaída en el Expediente N° 02053-2013-PA/TC

El siguiente caso y el más controvertido es el recaído en el Expediente N° 02053-2013-PA/TC. En esta sentencia, el Tribunal Constitucional después de un gran y mediático enfrentamiento de sus integrantes reconoce un beneficio tributario a dos

grandes universidades particulares del medio, Universidad de Ciencias Aplicadas y la Universidad Privada del Norte, basándose en argumentos erróneos- a nuestra opinión- que les permitan vestirse de legislador tributario.

El Tribunal Constitucional reconoció el beneficio del crédito por reinversión a la Universidad de Ciencias Aplicadas y a la Universidad Privada del norte por el periodo 2009-2011, declarando así fundada la demanda interpuesta por dichas universidades. En este proceso se cuestionaban los actos de la SUNAT mediante los cuales pretendía cobrar el Impuesto a la renta sobre las ganancias que habían obtenido la Universidad de Ciencias Aplicadas y la Universidad Privada del Norte correspondiente a los ejercicios fiscales de 2009,2010, 2011 y que serían declarados en el 2010,2011, 2012, respectivamente; ya que la Ley N° 29766 establecía como fecha de caducidad del beneficio tributario del Crédito por Reinversión el 31 de diciembre del 2008.

En primera instancia la demanda es declarada improcedente por el Octavo Juzgado Constitucional de Lima debido a que los hechos y el petitorio de la demanda no están referido en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado. En segunda instancia, la Primera sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, confirmó lo resuelto por el Juzgado Constitucional y declara improcedente la demanda, toda vez que, la invocación de la amenaza de violación de un derecho debe ser cierta y de inminente realización, a tenor de lo dispuesto en el art. 2 del Código Procesal Constitucional, lo que no se advirtió en el presente caso.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional consideró que en el presente caso la norma legal contra la que se interpone la demanda señala los alcances temporales del crédito por reinversión del que venían gozando las Universidades, norma que, según alegan las demandantes, tendrían efectos retroactivos y no aclaratorios. Por lo tanto, dicha norma podría tener una incidencia *prima facie* en el contenido constitucionalmente protegido por el derecho de propiedad de los recurrentes, más aún si la pretensión de los demandantes es que se ejerza un control difuso respecto de una norma que vulnera derechos constitucionales.

Esas fueron las razones por las que el Tribunal admite la demanda, que posteriormente declarada fundada. Para amparar el pedido de las universidades demandantes el colegiado se basó en los siguientes argumentos:

Considera que el Crédito Tributario por Reinversión fue introducido por el art. 13 de la “Ley de Promoción de la Inversión en la Educación” (Decreto Legislativo N° 882). La disposición referida establece que: “Las Instituciones Educativas Particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido”¹⁶³.

Además reconoció que el art. 13 del Decreto Legislativo N° 882 no dejó establecido el plazo de vigencia del referido crédito tributario por reinversión de utilidades. Y que al no establecer el plazo de vigencia resulta aplicable la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, es decir tres años, por lo tanto el plazo de vigencia del Crédito por Reinversión sería hasta el 31 de diciembre de 1999¹⁶⁴.

El Tribunal Constitucional afirma que pese a que la SUNAT reconoce que el Crédito Tributario solo tuvo un plazo de vigencia de tres años; continuó admitiendo declaraciones que incluían el aludido crédito tributario hasta el año 2008¹⁶⁵.

Para el colegiado no solo la SUNAT reconocía el beneficio tributario, sino también el legislador tributario, ya que mediante el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087 dispuso en el año 2008 que determinadas instituciones educativas “... que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882”. Lo que confirma que para el año 2008 el legislador entendía que todavía se encontraban vigentes los beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo N° 882, entre los cuales se encuentra el crédito tributario por reinversión¹⁶⁶.

Siendo estos los hechos el Tribunal Constitucional afirma que el crédito tributario por Reinversión se encontraba vigente al momento en que los demandantes,

¹⁶³ Cfr. STC Exp. N° 02053-2013-PA/TC (02/06/2016), fundamento 15.

¹⁶⁴ Cfr. STC Exp. N° 02053-2013-PA/TC (02/06/2016), fundamento 16.

¹⁶⁵ Cfr. STC Exp. N° 02053-2013-PA/TC (02/06/2016), fundamento 18.

¹⁶⁶ Cfr. STC Exp. N° 02053-2013-PA/TC (02/06/2016), fundamento 19.

mediante Formulario 0664 N° 750310522 del 06 de abril del 2010 presentaron la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009¹⁶⁷.

Sobre la Ley N° 29766, los jueces constitucionales señalan que no es una norma interpretativa, ya que no cumple con los requisitos: Referirse a una norma legal anterior, fijar el sentido de la misma pronunciando por uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada; y no debe incorporarle un contenido que no estuviera dentro de su ámbito material¹⁶⁸.

Siendo que no se trataba de una norma interpretativa, el Tribunal considera que debe ser aplicado el art. 109 de la Constitución que señala: “La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”. Por lo que, si la Ley N° 29766 fue publicada el 23 de julio del 2011, entraba en vigencia el 24 de julio del 2011¹⁶⁹.

El Colegiado llegó a la conclusión de que el legislador tributario no podía dentro del marco constitucional vigente, disponer la caducidad retroactiva del crédito por reinversión aplicable a las universidades privadas. Por lo que las universidades demandantes tienen derecho a gozar del crédito tributario por los períodos demandados y una interpretación contraria vulneraría su derecho a la propiedad¹⁷⁰.

Por su parte el Magistrado Ramos Núñez, en los fundamentos de su voto “declarar fundada” la demanda señala que uno de los principales fundamentos para fallar de esa forma fue que el Tribunal Constitucional debe brindar seguridad jurídica, por lo que ha cumplido con su labor de cautelar la confianza de los contribuyentes en la certeza del Derecho, al garantizar la efectiva vigencia del principio de seguridad jurídica en el plano de una materia delicada como es el derecho tributario¹⁷¹.

Además señaló que no debe primar el principio de reserva de ley por sobre el principio de seguridad jurídica. Por cuanto en el presente caso se ha generado una situación de incertidumbre jurídica generada por el propio legislador tributario al

¹⁶⁷ Cfr. STC Exp. N° 02053-2013-PA/TC (02/06/2016), fundamento 21.

¹⁶⁸ Cfr. STC Exp. N° 02053-2013-PA/TC (02/06/2016), fundamento 26.

¹⁶⁹ Cfr. STC Exp. N° 02053-2013-PA/TC (02/06/2016), fundamento 31.

¹⁷⁰ Cfr. STC Exp. N° 02053-2013-PA/TC (02/06/2016), fundamento 33.

¹⁷¹ Cfr. STC Exp. N° 02053-2013-PA/TC (02/06/2016), Voto del Magistrado Ramos Núñez.

tener una deficiente técnica legislativa y de tal envergadura que indujo a error no sólo a los contribuyentes, sino también a la propia Administración Tributaria que continuó admitiendo declaraciones que incluían el aludido crédito tributario¹⁷².

Estos fueron los argumentos en los que el Colegiado Constitucional se basó para otorgar el crédito por reinversión a las Universidades demandantes; no obstante se discrepa con la decisión del Tribunal Constitucional por los siguientes considerandos:

En un primer momento el Tribunal reconoce que el Crédito por Reinversión fue introducido a nuestro ordenamiento jurídico por el Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la inversión en educación, y que al no consignarse explícitamente en su texto el tiempo de vigencia se tendría que aplicar la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario que establece el plazo de 03 años. Por lo que, este beneficio habría estado vigente desde el 01 de enero de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1999. Fundamento que también es alegado por la SUNAT al momento que contesta la demanda.

Sin embargo, el Colegiado señala que la Administración Tributaria hasta el 2008 admitió declaraciones juradas en las que se consignaba el Crédito por Reinversión; por lo que tácitamente la SUNAT reconocía el beneficio tributario. Pero lo que el Tribunal no tuvo en cuenta es que el procedimiento de admisión de declaraciones juradas no contempla una etapa de revisión y/o evaluación para ver si están correctas; esa revisión es posterior; por lo tanto la admisión de declaraciones juradas que contenían la deducción del beneficio tributario no es más que un comportamiento ordinario de la administración Tributaria.

Más aún si dentro de las facultades de la SUNAT se encuentran las de determinación y fiscalización. La facultad de determinación se encuentra regulada en el Art. 59 del Código Tributario y le permite a la Administración tributaria verificar el hecho generados de la obligación tributaria, identificar al deudor tributario.

Con respecto a la facultad de fiscalización, esta se encuentra regulada en el Art. 61 del Código Tributario le permite fiscalizar o verificar la determinación de la

¹⁷² *Ibídem.*

obligación tributaria efectuada por el deudor tributario; la que podrá modificar cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa. En ejercicio de esta facultad es que la SUNAT al realizar la fiscalización posterior a las declaraciones juradas presentadas por las Universidades demandantes se percata del indebido uso del beneficio tributario del Crédito por Reinversión y decide modificarla y exigir el pago de los tributos aprovechados indebidamente.

Además para el Colegiado Constitucional no solo el comportamiento de la Administración Tributaria confundió a los contribuyentes; también lo hizo el comportamiento del legislador tributario con el art. 2 de la Ley N° 1087 emitida en el 2008; lo que significaría que el legislador consideraba vigente el crédito por reinversión hasta el año 2008.

Basados en los comportamientos desplegados por la SUNAT y el legislador tributario, el Tribunal afirmó que el Crédito por Reinversión se encontraba vigente al momento de que las universidades demandantes presentaron la declaración jurada anual del año 2009, esto es el 06 de abril del 2010. Sin embargo, como ya hemos venido señalando consideramos que el comportamiento de la Administración Pública- SUNAT y Legislador Tributario- ha sido el adecuado, puesto que fue de acuerdo a sus atribuciones; y respetando el principio de legalidad y reserva de ley tributaria; ya que el crédito tributario por Reinversión de acuerdo al Decreto Legislativo N° 882, habría estado vigente solo desde el 01 de enero de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1999.

El Magistrado Ramos Núñez señala que uno de los fundamentos más importantes para que el Tribunal Constitucional haya declarado fundada la demanda es que solo así se proveía de seguridad jurídica a los demandantes; puesto que ha existido una situación de incertidumbre generada por el comportamiento de la SUNAT y legislador Tributario. Antes de refutar este argumento, consideramos necesario exponer el concepto de seguridad jurídica y así verificar si el actuar del Tribunal Constitucional fue concebido con ese fin.

Para SAINZ BUJANDA¹⁷³ la seguridad jurídica tiene una doble dimensión: certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad; y ambas tienen que considerarse siempre en función de la legalidad y la justicia. Además considera que la justicia y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que necesitan de la legalidad para articularse de una manera eficaz.

Entonces, podemos hablar que existe seguridad jurídica cuando hay una certidumbre del derecho lo que se encuentra relacionado con el principio de legalidad, puesto que la ley es algo que se encuentra previamente establecido y que es de conocimiento del administrado; y paralelamente se eliminará la arbitrariedad puesto que el operador de justicia tendrá que apegarse a lo establecido por ley, evitando su actuar voluntario.

Teniendo claro lo que significa la seguridad jurídica; podemos determinar que la decisión del Tribunal Constitucional en realidad no brindó seguridad jurídica, puesto que pondero el supuesto comportamiento erróneo de la Administración tributaria y dejó de lado lo establecido por el Decreto legislativo N° 882 que otorgó el Crédito por Reinversión declarando así que se encontraba vigente en los años 2008, 2009, 2010; pese a que legalmente dejó de surtir efectos en diciembre de 1999. Esta decisión es arbitraria puesto que el operador de justicia actuó de acuerdo a su voluntad y no por lo establecido en la ley.

Así mismo el Magistrado Ramos Núñez señaló que para el caso en concreto debe primar la seguridad jurídica por sobre el principio de reserva de ley tributaria; lo que consideramos erróneo; puesto que al respetar el principio de reserva de ley se está brindando seguridad jurídica, ya que el principio de reserva de ley esta ineludiblemente relacionado con el principio de legalidad, lo que a su vez brinda certidumbre jurídica y su aplicación eliminaría la arbitrariedad consagrando el respeto a la norma tributaria que es lo que otorgará la seguridad jurídica.

Después del análisis realizado a las sentencias recaídas en los Expedientes N° 02053-2013-PA/TC y N° 04700-2011-PC/TC; ha quedado demostrado que los principios bases que el Tribunal Constitucional tiene que respetar para la emisión

¹⁷³ SAINZ BUJANDA en GONZALEZ, Eusebio. *El principio de seguridad jurídica*. [ubicado el 20.IX.2017]. Obtenido en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev26_EGG.pdf.

de sus sentencias en estos casos en concreto fueron dejados de lado. Ya que específicamente en el ámbito tributario la decisión del Tribunal Constitucional irrumpe en el ámbito de la actividad y función del legislador tributario, sin respetar lo consagrado en el art. 74 de la Constitución- norma guía para el Tribunal- y mucho menos los principios de legalidad y reserva de ley, los cuales son límites para el otorgamiento de beneficios tributarios y señalan expresamente quien es el encargado de otorgarlos.

CONCLUSIONES

- El Poder Legislativo ostenta la potestad tributaria en virtud a lo establecido en el art. 74 de la Constitución Política, dentro de las facultades que se le otorga al Congreso en materia tributaria es la creación y aplicación de beneficios tributarios, los cuales solo podrán ser otorgados previa ley expresa que así lo disponga.
- La creación y aplicación de los beneficios tributarios debe estar subordinada a la aplicación de los principios constitucionales de legalidad y reserva; por los cuales un beneficio tributario solo puede ser otorgado por una ley y el contenido de dicha ley limitará la aplicación del beneficio tributario. Los beneficios tributarios tienen carácter temporal, a falta de la consignación de un plazo expreso en el texto de la ley se debe aplicar el plazo establecido en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.
- El Crédito por Reinversión es un beneficio tributario para las Instituciones Educativas Particulares que fue instituido por el Decreto Legislativo N° 882 que entró en vigencia el 01 de enero de 1997; así mismo en su texto normativo no se expresó el tiempo de vigencia por lo que al aplicarse la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario vigente a la época, su vigencia es de tres años, es decir hasta el 31 de diciembre de 1999.
- Mediante la STC. N° 04700-2011-PC/TC y la STC N° 02053-2013-PA/TC el Tribunal Constitucional reconoce el beneficio tributario a la Universidad Alas

Peruanas desde 1999 al 2012 y las universidades Privada del Norte y Ciencias Aplicadas por el periodo de 2009 al 2011, respectivamente. Este reconocimiento vulnera los principios de legalidad y reserva de ley; puesto que se otorgó un beneficio tributario mediante una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional y no mediante una ley.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIBROS

1. ALTAMIRANO, Alejandro. *Derecho Tributario: parte general*, 1ª edición, Buenos Aires, Editorial Marcial Pons Argentina, 2012.
2. ARANCIBIA CUEVA, Miguel. *Manual del código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*, Lima, Pacífico Editores, 2012.
3. AROCA LARA, Carlos Felipe. *Principios de Reserva de Ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Bogotá, Universidad Externado De Colombia, 2005.
4. ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, Ara, 2011
5. BADENI, Gregorio. *Manual de Derecho Constitucional*, 1º edición, Buenos Aires, La Ley, 2011.
6. BALDO KRESALJA, R. *El principio de subsidiariedad en materia económica*, Lima, Palestra Editores, 2010.
7. BARZOLA YARASCA, Percy. *Beneficios Tributario en el IGV y el Impuesto a la Renta*, Lima, Gaceta Jurídica, 2011.
8. BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*, Volumen I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
9. BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 5ª edición, Lima, Jurista Editores, 2015

10. CABALLERO BUSTAMANTE. *Especial modificaciones tributarias*, Lima, Thomson Reuters Perú, 2015.
11. CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero: Derecho Tributario*, 9ª Edición, Navarra, Arazandi, 2005.
12. CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel. *Derecho Financiero y Tributario I*, 3 edición, Madrid, Reus, 2016.
13. CARZOLA PRIETO, Luis. *Derecho Financiero y Tributario*, 6ª Edición, Navarra, Arazandi, 2005.
14. CENTRO DE DESARROLLO DE LA OCDE. *Avanzando hacia una mejor educación para Perú*, Lima, OCDE, 2016.
15. COMISION NACIONAL POR LA SEGUNDA REFORMA UNIVERSITARIA. *Diagnóstico de la Universidad Peruana: Razones para una nueva reforma universitaria*, Lima, CNSRDU, 2002.
16. DANOS ORDOÑEZ, Jorge. *El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano* en Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Lima, Palestra, 2006.
17. DE BARROS CARVALHO, Paulo. *Curso de Derecho Tributario*, 24ª edición, Lima, Editorial Grijley, 2012.
18. DE HARO IZQUIERDO, Miguel. *Estudio Jurídico de los Incentivos Fiscales a la I+D+I*, Madrid, Dykinson, 2010.
19. GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Barcelona. 2000
20. ETO CRUZ, Gerardo. *Constitución y Procesos Constitucionales*, Lima, Editorial Adrus, 2013.
21. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Instituciones de Derecho Financiero y Tributario*. Marcial Pons, Barcelona. 2010.
22. FERRERO, Raúl. *La Constitución como soporte indispensable de la política*, Lima, Editorial Gaceta Jurídica, 2012.
23. GACETA JURÍDICA. *La Constitución Comentada*, Lima, Gaceta Jurídica S.A, 2005.
24. GAMBA VALEGA, César. *Principio de Reserva de Ley Tributaria*, Lima, Grijley, 2012.
25. GARCIA NOVOA, Cesar. *El concepto de tributo*, Lima: Tax Editor, 2009.

26. GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons, Barcelona. 2010
27. GARCÍA TOMA, Víctor. *Legislativo y ejecutivo en el Perú*. 3° Edición, Lima, Editorial Adrus, 2011.
28. GONZALES ALVAREZ, Roberto. *Constitucionalismo y proceso*, Lima, Ara Editores, 2014.
29. GOROSPE OVIEDO, Juan. *Derecho Financiero y Tributario: parte general*, Madrid, Dykinson, 2012.
30. INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, 3ª edición, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.
31. LOZANO SERRANO, Carmelo. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, 1ª edición, Madrid, Editorial Civitas, 1990.
32. LUQUI, Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1993.
33. MORALES SARAVIA, Francisco. *El Tribunal Constitucional del Perú: Organización y funcionamiento*. , Lima, Fondo Editorial de la Academia de la Magistratura, 2014.
34. PEREZ CASAVARDE, Efraín. *Manual de Derecho Constitucional*, Lima, Editorial Adrus, 2013.
35. PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, 15ª edición, Navarra, Aranzadi, 2005.
36. PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Civitas, Madrid, 1995.
37. QUERALT, Juan Martín. *Curso de derecho financiero y tributario*, 19ª Edición, Madrid, Editorial TECNOS, 2008.
38. QUERALT, Juan Martín. *Reserva de Ley estatal y autonomía tributaria: cuestiones conflictivas*, Madrid, Dykinson, 2006.
39. RODRIGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición. Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

40. ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de Derecho financiero y tributario: parte general*, Ciudad Real, Ediciones de la Universidad de Castilla de la Mancha, 2014.
41. RUBIO CORREA, Marcial. *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*, Lima, Fondo Editorial PUCP, 2013.
42. SEVILLANO CHAVEZ, Sandra. *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*, Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014.
43. SOLER, Osvaldo. *Abusos del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria: análisis de situaciones conflictivas*, Buenos Aires, La Ley, 2003.
44. SOLER, Osvaldo. *Tratado de derecho Tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*, 4ª edición, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2011.
45. TIRADO BARRERA, José. *El control difuso de la constitucionalidad de las leyes por parte de la Administración pública en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Lima, 2008
46. UCKMAR, Víctor. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Themis, Bogotá. 2002
47. VILE, M. *Constitucionalismo y separación de poderes*, Madrid, Editorial de Centros de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
48. YACOLCA ESTARES, Daniel; BRAVO CUCCI, Jorge y otros. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*, Lima, Jurista Editores, 2010.
49. ZAVALETA ALVAREZ, Michael. *Derecho Tributario Peruano y Español: Un análisis Comparado de problemas comunes*, Lima, Fondo Editorial USMP, 2011.
50. ZAVALETA ALVAREZ, Michael. *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Lima, Fondo Editorial USMP, 2011.

REVISTAS

1. AGUILAR ESPINOZA, Henry. Beneficios e Incentivos Tributarios, *Asesor Empresarial*, Lima, 2008, pp. 1-4.
2. ANSION, Juan. “La crisis de la universidad Peruana”, *SCENTIA ET PRAXIS*, N° 18, pp.109-136.
3. BERNAL ROJAS, Josué Alfredo. “Aspectos Tributarios de las Instituciones Educativas Particulares”, *Actualidad Empresarial*, N° 180, Abril 2009, pp.8-13.
4. CALLE SANCHEZ, José Luis. “Aspectos Tributarios en la nueva Ley Universitaria- Ley N° 30220”, *Actualidad Empresarial*, N° 307, Julio 2014, pp.15-18.
5. CASTILLO CALLE, Manuel Arnaldo. “El Derecho Constitucional Económico en el Perú”, *Nómadas*, Número especial América Latina, 2013, pp. 1-9.
6. CASTILLO CORDOVA, Luis. “¿Está vigente el crédito tributario por reinversión a favor de centros de enseñanza privada? Una respuesta desde la interpretación jurídica”, *Análisis Tributario*, N°287, 2011, pp. 24-29.
7. DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. “El régimen tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”, *THEMIS*, N° 29, 1994, p.131-145.
8. ESCOBAR FORNOS, Iván. “Relaciones y tensiones de la Justicia Constitucional con los poderes del Estado: Crisis Permanente (Democracia, Gobernabilidad y el Tribunal Constitucional)”, *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, N° 15, 2011, 67-138.
9. FIGUERUELO BURRIEZA, Ángela. “La incidencia positiva del Tribunal Constitucional en el Poder Legislativo”, *Revista de Estudios Políticos Nueva Época*, N° 81, Setiembre 1993, 47-72.
10. GARCÍA NOVOA, César. “La incidencia de la doctrina de la solidaridad en cierta jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano en la creación y aplicación de normas fiscales” en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Lima, 2011.
11. LANDA, César. “Tribunal Constitucional y Poder Judicial: Una perspectiva desde el Derecho Procesal Constitucional”, *IUS VERITAS*, N° 259, 2006, 249- 262.

12. NORTHCOTE SANDOVAL, Cristhian. “¿Una ley para mejorar la educación universitaria?”, *Actualidad Empresarial*, N° 306, Julio 2014, pp.1-4.
13. ROBLES MERINO, Carmen. “Aspectos de la hipótesis de incidencia Tributaria”, *Actualidad Empresarial*, N° 119, setiembre 2006, 1-3.
14. ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. “La exención a propósito de la modificación de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario”, *Actualidad Empresarial*, N° 68, agosto 2004, pp. 1-4.
15. ROBLES MORENO, Carmen. “¿Cuáles son los límites que debe tener el Tribunal Constitucional Peruano?”, *Actualidad Empresarial*, N° 206, mayo 2010, 1-3.
16. ROJAS NOVOA, Sandra. “Beneficios Tributario aplicables al sector Educación”, *Actualidad Empresarial*, N°95, septiembre 2005, pp. 16-19.
17. ROMERO-FLOR, Luis. *La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario*, DIXI, N° 18, julio 2013, p. 51-61.
18. RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco. Inmunidad, inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios, *Foro Jurídico*, N° 12, 2013, p. 136-148.
19. TROVAO DO ROSARIO, Pedro. “Tribunal Constitucional- ¿Un Legislador negativo o positivo?”, *Revista de Derecho UNED*, N° 16, 2015, 713-740.
20. VARGAS HERNANDEZ, Clara. “La función creadora del Tribunal Constitucional”, *Revista Penal y Criminología*, N° 92, enero- junio de 2011, 13-33.
21. VIERA, María Beatriz. *INCENTIVOS TRIBUTARIOS*, Revista de Derecho, N° 02, 2002, P. 151- 179.
22. VILLANUEVA BARRÓN, Karina. “Los beneficios tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros”, *Actualidad Empresarial*, N° 238, setiembre 2011, 15-17.

TESIS

1. DAVILA MARIN, Dina. *Las atribuciones como legislador positivo o negativo del tribunal constitucional*. Tesis para obtener el grado de Doctorado en Derecho. Universidad Particular San Martín de Porres, Lima, 2006.
2. MALPARTIDA CASTILLO, Vistor. *Cosa juzgada VS cosa juzgada judicial*. Tesis para obtener el grado de Magister en Derecho con mención en política jurisdiccional. Pontificia Universidad Católica del Perú, 2012.
3. CONDEZO ORDÓÑEZ, Luis Alberto. *Beneficios Tributarios en el desarrollo de las zonas alto andinas del Perú*, Tesis para obtener el grado de Doctor en Contabilidad y Finanzas, Lima, USMP, 2015.

PAGINAS WEB

1. ALVARO GOICOCHEA, Enrique. *Algunos aspectos jurídicos a considerarse en el crédito tributario por reinversión en la educación: Tratamiento tributario alternativo o modificaciones*. [Ubicado el 10.X.2016]. Obtenido en: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev40_NEAG.pdf.
2. CAMPANA, Manuel. *Reforma universitaria: Nueva Ley Universitaria*, [ubicado el 11.VI.2017]. Obtenido en http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/libros/Historia/Dialogos_inst_I/Reforma.pdf.
3. CHANAME ORBE, Raúl. *Constitución Económica*. [Ubicado el 29.V.2017]. Obtenido en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/12788/13345>.
4. DE POMAR SHIROTA, Juan. *Seguridad Jurídica y régimen constitucional*. [ubicado el 20.IX.2017]. Obtenido en: http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev23_JMDPS.pdf .
5. FLORES TORREJON, Edwin. *Restricciones al IUS IMPERIUM y a la Autonomía de los Gobiernos Locales* [ubicado el 12.X.2016]. Obtenido en http://www.derecho.usmp.edu.pe/centro_derecho_municipal/articulos/RESTRICCIONES_AL_IUS_IMPERIUM_Y_A_LA_AUTONOMIA_DE_LOS_GOBIERNOS_LOCALES.pdf.

6. GARCIA CARRASCO, Genaro. *Sujetos de Derecho no personificados y tributación.* [ubicado el 12.X.2016]. Obtenido en https://app.vlex.com/#WW/search/content_type:4/potestad+tributaria/p2/vid/398249614.
7. GONZALEZ, Eusebio. *El principio de seguridad jurídica.* [ubicado el 20.IX.2017]. Obtenido en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev26_EGG.pdf .
8. LANDA ARROYO, César. *Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional.* [Ubicado el 29.V.2017]. Obtenido en: http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_07_principios.pdf .
9. LOSING, Norbert. *Estado de Derecho, Seguridad Jurídica y Desarrollo Económico* [ubicado el 20.IX.2017]. Obtenido en: <file:///C:/Users/R018LA/Downloads/Dialnet-EstadoDeDerechoSeguridadJuridicaYDesarrolloEconomi-1975583.pdf>.
10. LUCHENA MOZO, Gracia. *La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible,* [ubicado el 5.X.2016]. Obtenido en: <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf> .
11. MINEDU. *Informe sobre educación superior universitaria, 2002.* [Ubicado el 14.V.2017]. Obtenido en: <http://dide.minedu.gob.pe/bitstream/handle/123456789/180/082.%20Informe%20sobre%20educaci%C3%B3n%20superior%20universitaria.pdf?sequence=1&isAllowed=y> .
12. QUISPE CORREA, Alfredo. *Principios económicos de la Constitución.* [Ubicado el 29.V.2017]. Obtenido en: http://www.revistacultura.com.pe/revistas/RCU_20_1_principios-economicos-de-la-constitucion.pdf.
13. TRAHTEMBERG, León. *Algunos aportes al debate sobre la reforma universitaria en el Perú,* [ubicado el 11.VI.2017]. Obtenido en: <http://www.grade.edu.pe/upload/publicaciones/archivo/download/pubs/NPD/NPD12-3.pdf>.
14. ZEGARRA ROJAS, Oswaldo. *La Universidad Peruana, análisis y perspectivas,* 2006 [Ubicado el 10.V.2017]. Obtenido en:

http://www.acadnacmedicina.org.pe/publicaciones/Anales_2006/trabajo_incorporacion_universidad_peruana_zegarra.pdf.

ANEXOS JURISPRUDENCIALES

SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 04700-2011-PC/TC

En Lima, a los 5 días del mes de noviembre de 2012, el Tribunal Constitucional, en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados Álvarez Miranda, Presidente; Urviola Hani, Vicepresidente; Vergara Gotelli, Beaumont Callirgos, Mesía Ramírez, Calle Hayen y Eto Cruz, pronuncia la siguiente sentencia; con el fundamento de voto del magistrado Beaumont Callirgos, que se agrega, y con los votos singulares de los magistrados Urviola Hani y Vergara Gotelli, que también se acompañan.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto contra la resolución expedida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, su fecha 1 de setiembre de 2011, de fojas 697, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 30 de enero de 2009, la recurrente interpone demanda de cumplimiento contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando que se dé cumplimiento al artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882 (“Ley de Promoción de la Inversión en Educación”) y sus normas reglamentarias aprobadas por Decreto Supremo N.º 047-97-EF (“Normas Reglamentarias de las Disposiciones Tributarias Aplicables a las Instituciones Educativas Particulares”). Solicita además que los demandados cumplan con reconocer la validez de los actos administrativos emitidos por el Ministerio de Educación como resultado de la aprobación automática de nuestros programas de reinversión de conformidad con el artículo 13.2 del Decreto Supremo N.º 047-97-EF. Asimismo, solicita también que se deje sin efecto cualquier acto de ejecución, medida coercitiva o cobranza y, en general, cualquier acto administrativo contra la recurrente, que se origine en el desconocimiento de la normativa referida y en los actos administrativos emitidos por el Ministerio de Educación.

El Segundo Juzgado Constitucional de Lima declara fundada la demanda. El juez considera que el mandato legal es un mandato vigente, cierto y claro, no está sujeto a controversia compleja ni a interpretaciones dispares, y es de obligatorio cumplimiento. Asimismo, estima que la demanda no tiene la exclusiva finalidad de impugnar la validez de los actos administrativos, sino que simplemente se solicita que la SUNAT cumpla la disposición legal.

La Tercera Sala Civil de Lima revoca la recurrida y declara improcedente la demanda, debido a que el mandato cuyo cumplimiento se solicita no goza de las características mínimas previstas para su exigibilidad. Por lo tanto, considera que la pretensión no puede ser amparada en la vía del proceso de cumplimiento, por cuanto no es la adecuada para resolver una controversia de naturaleza compleja sujeta a interpretaciones diversas.

FUNDAMENTOS

§ 1. Delimitación del petitorio

1. Tal y como ha quedado establecido al momento de reconvertir el presente proceso de cumplimiento en uno de amparo, la pretensión principal de la demanda es el reconocimiento permanente del crédito tributario por reinversión de la educación a favor de la recurrente, dispuesto en el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882, Ley de promoción de la inversión en educación, que prescribe:

“Artículo 13.- Las Instituciones Educativas Particulares, que reviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

La reinversión sólo podrá realizarse en infraestructura y equipamientos didácticos, exclusivos para los fines educativos y de investigación que corresponda a sus respectivos niveles o modalidades de atención, así como para las becas de estudios. Mediante Decreto Supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del beneficio de reinversión.

Los bienes y servicios adquiridos con las rentas reinvertibles serán computados a su valor de adquisición, el cual en ningún caso podrá ser mayor al valor de mercado. Tratándose de bienes importados, se deducirán los impuestos de importación si fuere el caso.

Los programas de reinversión deberán ser presentados a la autoridad competente del Sector Educación con copia a la SUNAT con una anticipación no menor a 10 días hábiles al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Los referidos programas de reinversión se entenderán automáticamente aprobados con su presentación.

La aprobación a que se refiere el párrafo anterior es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT.

Las características de los programas de reinversión, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del beneficio a que se refiere el presente artículo, se establecerán en el Reglamento.” (Subrayado nuestro).

§ 2. Adecuación del proceso constitucional

2. El proceso de cumplimiento tiene como finalidad “proteger el derecho constitucional de defender la eficacia de las normas legales y actos administrativos” [STC 0168-2005-PC/TC]. A su vez, el Código Procesal Constitucional establece en su artículo 66 que el objeto del proceso de cumplimiento es ordenar al funcionario o a la autoridad pública que: “1) Dé cumplimiento a una norma legal o ejecute un acto administrativo firme; o 2) Se

pronuncie expresamente cuando las normas legales le ordenan emitir una resolución administrativa o dictar un reglamento”.

3. Que en tal sentido, el proceso de cumplimiento pretende ser una herramienta mediante la cual la ciudadanía se proteja de la inacción estatal. En consecuencia, los cuestionamientos de los actos de la Administración –en virtud de que no se comparten los criterios adoptados por ésta al considerarlos lesivos de sus derechos– no pueden ser discutidos en un proceso de cumplimiento, debido a que no se estaría ante una omisión o inacción estatal; sino, ante un cuestionamiento de la actividad administrativa. Como se evidencia de autos, no estamos frente a una omisión de la Administración Tributaria (incumplimiento del artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882); por el contrario, estamos frente a una actividad administrativa, manifestada en las Resoluciones de Determinación y de Multa emitidas por la SUNAT (obrante a fojas 15 a 200).
4. Habiéndose determinado que no estamos ante una omisión por parte de la Administración Tributaria; sino ante un cuestionamiento a la validez de los actos administrativos emitidos por ésta, es que este colegiado, considera pertinente analizar si corresponde adecuar el presente proceso de cumplimiento a uno de amparo, según los requisitos establecidos en el fundamento 9 de la STC N° 07873-2006-PC/TC, el cual autoriza a que, en el supuesto que una “demanda ha sido mal planteada, pese a que este Colegiado está autorizado a disponer la nulidad de los actuados y el reencausamiento de la demanda, también puede aceptarse la reconversión de un proceso constitucional en otro, si es que las circunstancias así lo ameritan” . En tal sentido, se acepta, excepcionalmente, la adecuación a otro proceso constitucional, siempre que se cumplan las condiciones siguientes, a saber:
 - *Que el juez de ambos procesos tengan las mismas competencias funcionales* (tanto el amparo como el hábeas data y el cumplimiento son tramitados por jueces especializados en lo civil, tal como se establece para el primero en el artículo 51º del Código Procesal constitucional, y se extiende para los otros dos en los artículos 65º y 74º del mismo cuerpo normativo).
 - *Que se mantenga la pretensión originaria de la parte demandante* (sólo se podrá admitir la conversión si la pretensión planteada en la demanda es respondida por el juzgador a través de la sentencia que va a emitir).
 - *Que existan elementos suficientes para determinar la legitimidad para obrar activa y para poder resolverse sobre el fondo del asunto* (que, siguiendo el contenido del artículo 9º del Código Procesal, no deban actuarse pruebas adicionales en el proceso, el mismo que debe ser resuelto con las herramientas que el mismo expediente brinda).
 - *Que se estén cumpliendo los fines del proceso constitucional* (si bien se estaría yendo en contra del cauce normal de un proceso, la autonomía procesal y el principio de informalidad que rige este tipo de proceso, además de los principios de dirección judicial del proceso, *pro actione* y economía procesal, previstos en el artículo III del Título Preliminar del Código Procesal

constitucional, autoriza canalizar la búsqueda de justicia, como valor supremo de la Constitución, a través de la judicatura constitucional).

- *Que sea de extrema urgencia la necesidad de pronunciarse sobre el mismo* (es cierto que la búsqueda natural de protección a quienes reclaman el resguardo de un derecho a través de un proceso constitucional, hace que éste se convierta en un proceso de tutela urgente, toda vez que se consideran improcedentes las demandas cuando existan vías procedimentales específicas, tal como lo expresa el artículo 5º, inciso 2) del Código Procesal Constitucional, pero en los casos de reconversión se hace necesario que el caso no sea sólo apremiante, sino además que sea considerablemente perentorio e inminente, elemento que ha quedado claramente establecido en el fundamento 5 de la sentencia del Expediente N.º 2763-2003-AC/TC).
- *Que exista predictibilidad en el fallo a pronunciarse* (se considera que si el juzgador es consciente del tipo de fallo a emitirse, y pese a que existe un error en la tramitación de la demanda, debe ordenar su conversión, tal como se ha dejado sustentado en la sentencia del Expediente N.º 0249-2005-PC/TC).

Sólo cuando concurren copulativamente tales requisitos, este Colegiado se encontrará autorizado para reconducir a una vía procedimental más acorde con la petición del recurrente y dejar de lado el proceso inicial.

5. Como se observa, haciendo una lectura del artículo 51 y de la Tercera disposición final del CPConst., tanto el proceso de cumplimiento como el proceso de amparo al cual se pretende reconvertir, son tramitados por jueces especializados en lo civil, constitucional o jueces mixtos (En el presente caso el proceso se inicio ante el Segundo Juzgado Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima). La pretensión planteada, erróneamente, en el proceso de cumplimiento es el reconocimiento permanente del crédito tributario por reinversión en la educación, el cual es el mismo que se evaluará en el proceso de amparo. No existe discusión alguna respecto de la legitimidad para obrar activa del recurrente; pues está plenamente demostrado y existe en el expediente el suficiente material probatorio para que este Tribunal emita un pronunciamiento sobre el fondo del asunto. Es obvio que con esta reconversión se cumplen los principios procesales que rigen los procesos constitucionales. La presente causa requiere de un urgente pronunciamiento, debido a que la Administración Tributaria se encuentra facultada para ejecutar coactivamente las deudas tributarias en cualquier momento, lo que vulneraría el derecho de propiedad de la recurrente y de cierta manera, el servicio educativo que ella brinda; máxime si la medida cautelar que suspendía cualquier acto de ejecución, medida coercitiva o de cobranza y en general cualquier acto administrativo contra la Universidad Alas Peruanas, concedida por el Segundo Juzgado Especializado en lo Constitucional de Lima, mediante Resolución N° 1, de fecha 22 de octubre de 2010; ha sido declarada nula mediante Resolución N° 03-II, de fecha 4 de mayo de 2012, emitida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, obrante en el cuadernillo de este Tribunal. En el presente

caso, existe predictibilidad en el fallo a pronunciarse, pues las partes esperan que la controversia suscitada sea resuelta de manera justa y este colegiado es consciente de que el fallo a emitirse debe ordenar y pacificar la realidad descrita.

6. En el caso concreto, entonces, se habrá de reconvertir el proceso de cumplimiento a uno de amparo, pues se han cumplido a cabalidad las condiciones antes señaladas, lo que habilita a este colegiado a entrar al fondo del asunto para verificar si existe una amenaza de violación del derecho a la propiedad, la cual no sólo se constituye como un derecho subjetivo, conforme a los incisos 8) y 16) del artículo 2° de la Constitución, sino como una garantía institucional, a tenor del artículo 70°, según el cual el Estado garantiza la inviolabilidad de la propiedad, la cual debe ser ejercida en armonía con el bien común y dentro de los límites que establece la ley. (STC 00048-2004-PI, FJ 76).

§ 3. Vigencia del Decreto Legislativo N° 882, Ley de promoción de la inversión en educación

3.1. Argumentos de la demandante

7. La demandante sostiene que el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882 establece un crédito tributario por la reinversión a las instituciones educativas. No obstante, refiere que la SUNAT se niega a cumplir con las normas citadas, como se pone de manifiesto con la emisión de las Resoluciones de Determinación y de Multa que le han sido notificadas. Afirma que la norma mencionada se encuentra vigente por su carácter de permanente, no habiendo sido modificada o derogada por norma alguna, y que el Ministerio de Educación es la entidad competente para aprobar los programas de reinversión y no la SUNAT. Explica que los beneficios tributarios establecidos en el artículo 13 del Decreto Legislativo N.º 882 no deben ser limitados temporalmente, tal como lo ha interpretado la SUNAT en virtud de la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, que establece una limitación temporal de 3 años a todos los beneficios tributarios.

3.2. Argumentos de los demandados

8. La SUNAT responde la demanda argumentando que, atendiendo al carácter excepcional de los beneficios tributarios y a fin de resguardar los principios constitucionales tributarios, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario establece, en estos casos, entre otros requisitos que la norma deba señalar de forma clara y detallada el objeto de la medida; así como los beneficiarios de la misma, y especificar el plazo máximo de duración del beneficio, caso contrario, se entenderá otorgado por tres años.
9. El MEF contesta la demanda argumentando que la vigencia del Decreto Legislativo 882, sostenida por la demandante, no está acorde con la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario; pues el plazo de la exoneración tributaria, cuando la ley no lo precisa, es de tres años desde la fecha de su vigencia.

3.3. Consideraciones del Tribunal

10. El fundamento 13 de la STC N° 042-2004-PI/TC, ha establecido que “(...) los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación (...)”. (Subrayado nuestro). En este sentido, el crédito por reinversión en educación dispuesto por el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 constituye un beneficio Tributario, pues su finalidad es *disminuir* el pago del impuesto a la renta a cargo de las instituciones educativas particulares receptoras o reinversoras, según sea el caso (artículo 5 del Decreto Supremo N° 047-97-EF, Aprueban normas reglamentarias de las disposiciones tributarias aplicables a las instituciones educativas particulares).

11. Habiendo quedado establecido que el crédito por reinversión en educación constituye un beneficio tributario conviene hacer un recuento de todas las normas que se han sucedido en su vigencia y cuyo objeto han sido regular el plazo supletorio para los beneficios tributarios que se hubiesen concedido sin establecer un plazo expreso. Se tiene así:
 - a) *Decreto Legislativo N.º 300, del 26 de julio de 1984*, que en su Norma VII establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo, se entenderán otorgados por 5 años. No hay prórroga tácita”.
 - b) *Decreto Supremo N° 218-90-EF, del 29 de julio de 1990*, que en su Norma VII establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 5 años. No hay prórroga tácita”.
 - c) *Decreto Ley N.º 25859, del 24 de noviembre de 1992*, que en su Norma VII establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 5 años. No hay prórroga tácita”.
 - d) *Decreto Legislativo N.º 773, del 31 de diciembre de 1993*, que en su Norma VII establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 3 años. No hay prórroga tácita”.
 - e) *Decreto Legislativo N.º 816, del 21 de abril de 1996*, que en su Norma VII (Plazo Supletorio para Exoneraciones y Beneficios) establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 3 años. No hay prórroga tácita”.
 - f) *Decreto Supremo N.º 135-99-EF, del 19 de agosto de 1999*, que en su Norma VII (Plazo Supletorio para Exoneraciones y Beneficios) establecía que: “Toda exoneración o beneficio tributario concedidos sin señalar plazo se entenderán otorgados por 3 años. No hay prórroga tácita”.
 - g) *Decreto Legislativo N° 953, publicado el 05 de febrero del 2004*, que en su artículo 3º regulaba la transparencia para la concesión de incentivos o exoneraciones tributarias; este Decreto, entre las reglas de observancia, dispone que “(...) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, y a los beneficiarios de la misma; así como fijar el plazo de vigencia de los incentivos o exoneraciones tributarias el cual no podrá exceder de 3 años (...) Se podrá aprobar la prórroga del incentivo o exoneración tributaria, hasta por un plazo máximo adicional de 3 años contado a partir de la fecha de término de la vigencia de

la norma legal que lo aprobó (...) Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita”.

- h) La Norma VII del Texto Único Ordenado del Código Tributario fue derogada por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del *Decreto Legislativo N° 977, vigente a partir del 16 de marzo de 2007*, estableciendo que el plazo de vigencia del beneficio no podrá exceder de seis (6) años, asimismo indicaba que toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de seis (6) años. Dicho Decreto Legislativo fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en la STC N° 00016-2007-PI-TC, publicada el 16 abril 2009, declarando la *vacatio* de su sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia. Posteriormente, el citado Decreto Legislativo fue derogado por el literal a) de la Única Disposición Complementaria Modificatoria de la *Ley N° 29742, publicada el 09 julio de 2011*.
- i) Actualmente el artículo 4 del *Decreto Legislativo N° 1117, publicado el 07 julio 2012*, incorpora nuevamente la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, disponiendo que “(...) [t]oda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años (...)”.

12. Este colegiado ha venido expresando que no es posible que en la actualidad una exoneración o beneficio tributario pueda entenderse que se otorga *ad infinitum*, pues en caso que la norma legal no establezca plazo de vigencia alguno, automáticamente deberá operar el plazo supletorio a que se refiere el Código Tributario. Ello es así porque si bien es cierto que generalmente los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, justificando un trato excepcional a determinadas actividades o personas, las cuales normalmente están obligadas a tributar, también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional, ya que podría devenir en arbitrario. Es imperativo entonces que un acto de este tipo se realice no sólo con observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que revisten las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no de discriminación, lo cual de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito (cfr. STC 0042-2004-AI/TC, FJ 14). Bajo ese argumento se sustenta justamente la necesidad de establecer límites a la duración de beneficios tributarios a fin de garantizar que el principio de igualdad en la tributación no termine desnaturalizándose.

13. En el presente caso, la Quinta Disposición Final del Decreto Legislativo N.º 882 establece que las disposiciones vinculadas al beneficio tributario de crédito por reinversión en educación entrarían en vigencia a partir del 1 de enero de 1997, omitiendo señalar de manera expresa un plazo de vigencia para el referido beneficio tributario. Entonces, en atención a lo señalado en el fundamento anterior y de acuerdo con lo establecido en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, vigente al momento de expedirse el Decreto Legislativo N.º 882, podría entenderse que el beneficio tributario de crédito por reinversión

en educación estuvo vigente por 3 años, es decir hasta el hasta el 31 de diciembre de 1999. Sin embargo; si bien la regla general es que las leyes tributarias que no establezcan plazo de duración alguna para la vigencia de los beneficios tributarios se sujetan al plazo máximo establecido por el Código Tributario (3 años para el presente caso); lo cierto es que esta regla admite excepciones, las cuales deben ser evaluadas teniendo en cuenta el caso concreto.

14. Bajo este marco situacional, es obvio que si la finalidad del beneficio tributario otorgado por el Decreto Legislativo N° 882 es la promoción de la inversión en educación, este benefició no puede entenderse otorgado sólo por el plazo máximo de 3 años; sino, hasta que el legislador, en base a su misma potestad tributaria por la que otorgó el beneficio, la derogue cuando ya no considere factible promover la inversión en educación; por lo menos, en función de beneficios tributarios. De allí que el Estado, teniendo en cuenta que la norma en cuestión aún se encuentra vigente, ha actuado frente a la recurrente. Así, de autos se observa de fojas 202 a 210 copias certificadas de las Constancias de Ejecución, expedidas por el Ministerio de Educación, de los Programas de Reinversión Ejecutados por la Universidad Alas Peruanas S.A. correspondientes al periodo comprendido entre el año 1997 al 2007. Igualmente, de fojas 212 a 289 obran las partes pertinentes de los programas de reinversión 1999, 2000, 2001, 2002, 2005, 2006, 2007 y 2008 que fueron presentados al Ministerio de Educación, cumpliendo lo estipulado en el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882, que dispone que “[l]os programas de reinversión deberán ser presentados a la autoridad competente del Sector Educación (...) [los cuales] se entenderán automáticamente aprobados con su presentación”. Igualmente, de fojas 291 a fojas 302, obran las declaraciones de los pagos anuales del impuesto a la renta de tercera categoría correspondientes a los ejercicios gravables 2003 y 2006, donde se observan que la SUNAT reconoce el crédito por reinversión como un crédito contra el impuesto a la renta. De la misma manera, de fojas 357 a 362, obran las cartillas de instrucciones para la declaración jurada del impuesto a la renta de tercera categoría para los ejercicios gravables 2003 y 2005, emitidas por la SUNAT, donde también se observa que el crédito por reinversión es un crédito contra el impuesto a la renta. Asimismo, el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) del Ministerio de Educación, estipula en su número de orden 62 el procedimiento de programa de reinversión. Más recientemente, en Sesión de Consejo de Ministros del 25 de mayo de 2011, se ha aprobado el Marco Macroeconómico Multianual 2012-2014, el cual considera al crédito por reinversión de instituciones educativas particulares como un gasto tributario principal. En consecuencia, no puede sostenerse que el Decreto Legislativo N.º 882 no se encuentra vigente, pues su vigencia es más que evidente, en tanto su despliegue normativo se patentiza secuencialmente en el transcurso del tiempo, generando con ello los beneficios que dispone la norma.

§ 4. Inaplicabilidad de la Ley N.º 29766, Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, Decreto Legislativo que Aprueba Normas en Educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial.

15. La Ley N.º 29766, publicada el 23 de julio de 2011, prescribe:

“Artículo único. Precisión

Precísase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual.

Los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, y ratificados en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, para los centros de educación técnico productiva e institutos superiores tecnológicos privados precisados en la citada norma, se sujetan a los términos y plazos de la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario”.

16. Habiendo quedado establecido que el crédito por reinversión en educación constituye un beneficio tributario que aún se encuentra vigente en nuestro ordenamiento jurídico y teniendo en cuenta además que, como ya se dijo anteriormente, dicho beneficio puede ser derogado por el legislador en base a su potestad tributaria; este colegiado estima conveniente pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo único de la Ley N.º 29766. Así, conviene transcribir el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, Decreto Legislativo que aprueba Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial; pues es ésta norma la que se pretende precisar:

“Artículo 2º.- Fomento a la articulación entre la actividad productiva y la formación técnica y profesional permanente

El Estado fomenta la articulación entre la actividad productiva y la formación técnica y profesional permanente, propiciando vínculos entre las empresas y las instituciones educativas públicas y privadas, con el fin de impulsar la innovación científica y tecnológica, la mejora de la calidad, el desarrollo de las capacidades y la formación especializada de recursos humanos competitivos.

Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N.º 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 977.” (Párrafo agregado por *Fe de Erratas* publicada en la Edición Extraordinaria del Diario Oficial El Peruano, del 30 de junio de 2008. Asimismo, el Decreto Legislativo N.º 977 ha sido declarado inconstitucional, mediante STC N.º 00016-2007-PI-TC, declarando una *vacatio* de la sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia, quien derogó el citado Decreto Legislativo mediante el literal a) de la Única Disposición Complementaria Modificatoria de la Ley N.º 29742, publicada el 09 julio 2011).

17. Para el caso concreto, corresponde analizar la constitucionalidad del primer párrafo del artículo único de la Ley N.º 29766, el cual dispone: “[p]recísase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 (...), respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 (...)”. En este sentido, conviene precisar que el beneficio tributario a que se refiere el citado artículo es el crédito por reinversión en educación, regulado en el Decreto Legislativo N.º 882; eso es lo que se desprende del segundo párrafo del artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1087: “[l]os Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N.º 882 (...). (Subrayado nuestro).
18. Se observa, entonces, que la Ley N.º 29766 no busca precisar el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087; sino, su finalidad es derogar un determinado beneficio tributario (crédito por reinversión en educación) de manera retroactiva (pues la Ley N.º 29766 fue publicada el 23 de julio de 2011, para las reinversiones que se realicen hasta el año 2008).
19. Haciendo un análisis al respecto, conviene precisar que el artículo 109 de nuestra Constitución Política señala que “[l]a ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”; de allí que las normas tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial (el artículo 51 de nuestra Constitución dispone que la publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado), salvo disposición contraria de la misma norma que postergue su vigencia en todo o en parte. Esta regla general contiene excepciones, una de las cuales está referida a las leyes relativas a tributos de periodicidad anual (como el Impuesto a la Renta), las que, según lo establecido en el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución “rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación”. En esta misma línea, el segundo párrafo de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario prescribe que “(...) las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario (...)”. Sobre la irretroactividad de las leyes, el artículo 103 de nuestra Carta Magna consagra que “(...) [l]a ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo (...)”.
20. En conclusión, las normas tributarias que derogan beneficios tributarios no tienen fuerza ni efectos retroactivos; por lo que, el primer párrafo de la Ley 29766 deviene en inaplicable al presente caso por contravenir a la Constitución Política.

§ 5. La Facultad de fiscalización posterior de la Administración Tributaria

21. El mismo artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 prescribe que “[l]a aprobación [automática de los programas de reinversión presentados a la autoridad competente del Sector Educación] (...) es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT”. Entonces, lo expresado hasta aquí, es sin perjuicio, de la facultad de fiscalización posterior con que cuenta la SUNAT para verificar el correcto cumplimiento de la obligaciones tributarias que son de su competencia.

§ 6. Efectos de la presente sentencia

22. No cabe duda, entonces, que el crédito por reinversión en educación constituye un beneficio tributario que aún sigue vigente en la actualidad, mientras el legislador no opte por su derogación; la cual, si ocurriese, debe tener en cuenta de que estamos frente a un beneficio tributario oponible al impuesto a la renta, el mismo que es de periodicidad anual; por lo que una eventual derogación de dicho beneficio debe regir a partir del año siguiente de la publicación de la norma derogatoria.

23. Cualquier cuestionamiento a una eventual liquidación o reliquidación de la deuda producto del presente fallo deberá ventilarse en la vía correspondiente, pues este Colegiado sólo se ha pronunciado sobre las razones por las cuales el beneficio tributario controvertido no le puede ser negado a la recurrente.

Por las consideraciones expuestas, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda de cumplimiento, entendida como una de amparo, por amenaza de violación del derecho propiedad de la recurrente. En consecuencia, **ORDENAR** a la SUNAT a:
 - a. Reconocer el crédito tributario por reinversión en educación que haya realizado la recurrente desde el año 1997 hasta la actualidad;
 - b. Reconocer la validez de los actos administrativos emitidos por el Ministerio de Educación como resultado de la aprobación automática de los programas de reinversión de conformidad con el artículo 13.2 del Decreto Supremo N° 047-97-EF;
 - c. Dejar sin efecto cualquier acto de ejecución, medida coercitiva o cobranza y, en general, cualquier acto administrativo contra la recurrente, que se origine en el desconocimiento del crédito tributario por reinversión en educación realizado por la recurrente desde el año 1997 hasta la actualidad y en el desconocimiento de los actos administrativos emitidos por el Ministerio de Educación.
2. Declarar **INAPLICABLE** a la demandante el primer párrafo del artículo único de la Ley N.º 29766.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**ÁLVAREZ MIRANDA
MESÍA RAMÍREZ
BEAUMONT CALLIRGOS
CALLE HAYEN
ETO CRUZ**

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC
LIMA
UNIVERSIDAD ALAS PERUANAS S.A.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO BEAUMONT CALLIRGOS

Emito el presente fundamento de voto declarando FUNDADA la demanda, agregando a lo expuesto en la sentencia, las siguientes consideraciones:

1. En el escenario jurídico académico se afirma que existe controversia acerca de si el crédito por la reinversión en la educación a que hace referencia este expediente, ha caducado por el simple hecho de aplicarse el plazo supletorio de la derogada Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario o si, por el contrario, no le alcanza dicha caducidad por tratarse de un beneficio tributario vinculado con la educación, que no solo es un derecho fundamental, sino que constituye una política de Estado que es imperativo proteger. En efecto, el Decreto Legislativo 882 fue sancionado invocando en su segundo considerando el artículo 15° de la Constitución Política; y el cuarto considerando precisa, justamente, que es necesaria una mayor participación del sector privado. Por tanto, el beneficio a la reinversión en la educación se encontraría amparado en un mandato constitucional que es “el derecho a promover y conducir instituciones educativas”.
2. El profesor Javier Laguna Caballero nos recuerda (Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel, páginas 924 y 925) que para el caso de las Instituciones Educativas Privadas, IEP, con fines de lucro, éstas califican como sujetos pasivos y por tanto tributan el Impuesto a la Renta, IR, en la medida que generen “utilidades”, en rigor, renta neta; y tratándose de las IEP sin fines de lucro, éstas no se encuentran obligadas al pago del IR, debido a que están exoneradas del mismo, en virtud a lo dispuesto en los incisos b) y m) del artículo 19° del TUO de la LIR, respectivamente, en la medida que cumplan con los requisitos indicados en la citada norma.
3. El crédito tributario por reinversión en la educación consiste en un crédito contra el Impuesto a la Renta equivalente al 30% del monto reinvertido, pudiendo estar dirigida a (i) infraestructura y equipamiento didácticos exclusivo para los fines educativos y de investigación; y, (ii) becas de estudio. Su singular naturaleza se sustenta en que si bien *no es susceptible de devolución*, se diferencia de los créditos sin derecho a devolución en que este puede arrastrarse a ejercicios gravables futuros y aplicarse contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.
4. El Reglamento del D. Leg 882 aprobado por DS 047-97-EF omitió pronunciarse sobre el plazo de vigencia para el goce del beneficio. Cabe reiterar que el beneficio contiene un respaldo constitucional por lo que se debe considerar como un derecho fundamental. “Esta es la razón primordial –afirma el referido profesor Laguna Caballero (Op. Cit. Página 927), por la que no podría

estar supeditada a la limitación temporal, desde que la educación es una política de Estado, reconocida por la Constitución Política”. Si bien es cierto que “... el plazo de los beneficios otorgados por la legislación sin que se señale la vigencia caducarían a los tres años sin prórroga tácita, también lo es que la propia Administración Tributaria viene incumpliendo esta regla por cuanto en su gestión administrativa ha considerado vigente el referido beneficio y aún mantiene esta tesis hasta el presente ejercicio 2009” (artículo suscrito en Octubre del 2009). En la actualidad “... aún mantienen información pública sobre la forma de aplicar el beneficio en sus cartillas de instrucciones para el llenado del PDT, referidos a los períodos 2000 al 2006, presuntamente caducos. Además de los diversos oficios, informes y comentarios emitidos por los propios funcionarios de la SUNAT, como es el caso de la *Revista Tributemos*, todos ellos publicados en la página web de la SUNAT. Por consiguiente, este tipo de actuaciones ha inducido a error al contribuyente respecto a la vigencia actual del beneficio del crédito tributario en la educación, ya que éstos –los contribuyentes, actúan de buena fe, configurándose lo que la doctrina jurídica denomina “la teoría de los actos propios”.

5. Como si fuera poco, el artículo 6° del DS N° 047-97EF hace referencia a la posibilidad de transferir el crédito total o parcial no utilizado y a que ella pueda efectuarse dentro del plazo de cinco (5) ejercicios, contados a partir de aquél en que se efectúe la reinversión. Otra incoherencia más: el beneficio solo podría durar tres años y cómo es que la norma reglamentaria posibilita que la transferencia del crédito se haga hasta en el plazo de cinco años....!. Esta precisión entonces da más bien la idea de que se trata de un beneficio de carácter permanente. Sobre el tema ver (2008) en [www.sunat.gob.pe/publicaciones/revista Tributemos/tribur92/informe.htm](http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revista_Tributemos/tribur92/informe.htm) Sofía Lostanau.
6. Veamos a continuación la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Fiscal. Sobre la primera, ver los fundamentos jurídicos 10 y 11 de la STC 2945-2003-AA/TC en los que se pone en evidencia el carácter especial del derecho a la educación y su característica de derecho fundamental. Por dicho motivo, afirma la doctrina especializada, la regulación referida a este derecho humano debe tener un carácter progresivo y de continuidad, ya que constituye una finalidad del Estado, y no un carácter restrictivo, como pretendería la Administración Tributaria, al sostener que el beneficio a la reinversión en la educación ha caducado. Respecto a la segunda –la jurisprudencia del TF, ver la RTF N° 13043 del 04 de Agosto de 1977 y en conexión, la STC recaída en el expediente N° 10138-2005-PC/TC en cuanto refiere que “... es imperativo entonces que un acto de este tipo se realice no solo con observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también tiene que revestir las características de **necesidad, idoneidad y proporcionalidad**. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no, de discriminación...”. Es de advertir que la concesión del beneficio tributario a la reinversión en la educación estaría dentro de la excepción a la regla, ya que no vulneraría principios constitucionales tributarios como es el de igualdad, sino también cumpliría las características de necesidad, idoneidad y

proporcionalidad, con lo cual estaría confirmando la permanencia del beneficio por reinversión.

7. Apoyados en la constitucionalidad que informa al derecho a la educación, tanto para impartirla como para recibirla, el beneficio está plenamente vigente. Sostener lo contrario, sería violar el artículo 74° de la Carta, pues el Estado estaría dejando de respetar un derecho fundamental, como es el derecho a la educación. Una tesis contraria configuraría inobservancia a la Constitución y a la opinión no sólo del TC sino del propio TF quienes entienden que el tema tributario conexo o afín a la educación y a los agentes vinculados a ellos, constituyen política de Estado y por lo tanto de vigencia permanente, sin caducidad.
8. Con relación a la reconversión o reconducción del proceso de cumplimiento por el de amparo, me remito a los artículos III, V, VIII y IX del TP del Código Procesal Constitucional y a la reiterada y uniforme jurisprudencia sobre la materia, en el TC.

S.

BEAUMONT CALLIRGOS

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC
LIMA
UNIVERSIDAD ALAS PERUANAS S.A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO URVIOLA HANI

Visto el recurso de agravio constitucional interpuesto contra la resolución expedida por la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, su fecha 1 de setiembre de 2011, de fojas 697, que declaró improcedente la demanda de autos, el magistrado firmante emite el siguiente voto:

1. Con fecha 30 de enero de 2009, la recurrente interpone demanda de cumplimiento contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando que se dé cumplimiento al artículo 13º del Decreto Legislativo N.º 882 (“Ley de Promoción de la Inversión en la Educación”) y sus normas reglamentarias aprobadas por el Decreto Supremo N.º 047-97-EF (“Normas Reglamentarias de las Disposiciones Tributarias Aplicables a las Instituciones Educativas Particulares”). Solicita además que se deje sin efecto cualquier acto de ejecución, medida coercitiva o cobranza y, en general, cualquier acto administrativo contra la Universidad que se origine en el desconocimiento de la normativa referida.
2. Alega que el artículo 13º del Decreto Legislativo N.º 882 establece un crédito tributario por reinversión a las instituciones educativas. No obstante, refiere que la SUNAT se niega a cumplir con las normas citadas, como se pone de manifiesto con la emisión de las Resoluciones de Determinación y de Multa que le han sido notificadas. Afirma que la norma mencionada se encuentra vigente y que no ha sido modificada o derogada por norma alguna, y que el Ministerio de Educación es la entidad competente para aprobar los programas de reinversión y no la SUNAT. Aduce también que cumple los requisitos de procedibilidad estipulados en el Código Procesal Constitucional y la STC 0168-2005-PC/TC. Por último, explica que los beneficios tributarios establecidos en el artículo 13º del Decreto Legislativo N.º 882 no deben ser limitados temporalmente, tal como lo ha interpretado la SUNAT en virtud de la norma VII del Código Tributario.
3. La SUNAT responde la demanda argumentando que la norma cuyo cumplimiento se solicita no contiene un mandato cierto y claro, y que está sujeta a una interpretación compleja, requiriéndose una etapa probatoria amplia para la resolución del caso. Añade que la interpretación sobre la vigencia del crédito por reinversión se presta al debate y que la SUNAT no ha sido renuente en contestar las cartas de la Universidad. Sostiene que la demanda de cumplimiento fue interpuesta con la única finalidad de impugnar la validez de actos administrativos (resoluciones de determinación y multa) incurriéndose en la causal de improcedencia prevista en el artículo 70º, inciso 4, del Código Procesal Constitucional. Sostiene asimismo que existen otras vías igualmente

satisfactorias para resolver la pretensión, siendo de aplicación también el artículo 5º, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

4. El MEF deduce la excepción de falta de legitimidad para obrar y contestando la demanda alega que la pretensión real de la parte demandante es el cuestionamiento de las resoluciones de determinación y de multa emitidas por la SUNAT.
5. Con fecha 23 de julio de 2010, el Segundo Juzgado Constitucional de Lima declara fundada la demanda. El juez considera que el mandato legal es un mandato vigente, cierto y claro, no está sujeto a controversia compleja ni a interpretaciones dispares, y es de obligatorio cumplimiento. Asimismo, estima que la demanda no tiene la exclusiva finalidad de impugnar la validez de los actos administrativos, sino que simplemente se solicita que la SUNAT cumpla la disposición legal.
6. La Tercera Sala Civil de Lima revoca la recurrida y declara improcedente la demanda, estimando que el mandato cuyo cumplimiento se solicita no goza de las características mínimas previstas para su exigibilidad. Por lo tanto, considera que la pretensión no puede ser amparada en la vía del proceso de cumplimiento, por cuanto no es la adecuada para resolver una controversia de naturaleza compleja sujeta a interpretaciones diversas.
7. En este caso, la demandante argumenta que no se está cumpliendo el mandato contenido en el artículo 13º del Decreto Legislativo N.º 882 y sus normas reglamentarias. Afirma que el beneficio tributario establecido en el referido artículo no debe ser afectado por la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, que establece una limitación temporal de 3 años a todos los beneficios tributarios. La demandante considera que la actuación de la Administración, manifestada en la emisión de las resoluciones de determinación y multa, es una omisión de la Administración.
8. El proceso de cumplimiento tiene como finalidad “proteger el derecho constitucional de defender la eficacia de las normas legales y actos administrativos” [STC 0168-2005-PC/TC, fundamento 10]. A su vez, el Código Procesal Constitucional establece en su artículo 66º que el objeto del proceso de cumplimiento es ordenar al funcionario o a la autoridad pública que: “1) Dé cumplimiento a una norma legal o ejecute un acto administrativo firme; o 2) Se pronuncie expresamente cuando las normas legales le ordenan emitir una resolución administrativa o dictar un reglamento”.
9. En tal sentido, el proceso de cumplimiento pretende ser una herramienta mediante la cual la ciudadanía se proteja de la inacción estatal. En consecuencia, los cuestionamientos de los actos de la Administración –en virtud de que no se comparten los criterios adoptados por esta al considerarlos

lesivos de sus derechos- no pueden ser discutidos en un proceso de cumplimiento, debido a que no se está ante una omisión o inacción estatal. Por el contrario, se estaría ante un cuestionamiento de la **actividad administrativa**. Como se evidencia, la demandante pretende hacer pasar la **actividad** de la Administración como una omisión, en razón de considerar que la **actividad administrativa**, manifestada en las resoluciones de determinación y de multa, es contraria a la ley. En tal sentido, se aprecia que la real pretensión contenida en la demanda es que se anulen las resoluciones de determinación y multa emitidas por la SUNAT (obrante a fojas 15 a 200), siendo la referencia al artículo 13º del Decreto Legislativo N.º 882 el sustento legal de tal pretensión.

10. En consecuencia, se evidencia que no se está ante una omisión por parte de la Administración, y que lo que se pretende es impugnar la validez de actos administrativos. Por consiguiente, considero que la demanda debe ser rechazada en virtud del artículo 70º, inciso 4, del Código Procesal Constitucional.
11. Con fecha 16 de julio de 2012, la entidad demandante solicitó que en el supuesto de que el Tribunal Constitucional comparta la posición de la SUNAT, se proceda a la adecuación del presente “proceso de cumplimiento” como “proceso de amparo”. Al respecto, entiendo que tal solicitud debe ser rechazada. En primer lugar, causa extrañeza que la actora haya iniciado y mantenido durante todo este proceso constitucional una argumentación en favor del proceso de cumplimiento, para luego, solo a instancias del Tribunal Constitucional, pase a solicitar la adecuación o reconversión a un proceso de amparo. Más aún –y así lo expone la actora–, dicha solicitud estaría condicionada al supuesto de que el Tribunal “comparta la posición del Procurador de la SUNAT”. Y es que, a criterio de la actora, la demanda de cumplimiento “calza exactamente con la finalidad del proceso de amparo” (sic). La pregunta que inmediatamente surge es que si ello es así, porqué no optó la demandante por iniciar un proceso de amparo. Sobre este punto, en el escrito de la Universidad recurrente no se aprecia argumentación alguna que lo explique o trate de justificarlo. Al parecer, la demandante ha comprendido erróneamente que al iniciar un proceso de cumplimiento puede solicitar alternativamente que se emita una sentencia de cumplimiento o de amparo. Como a continuación se pasará a argumentar, ello no es así.
12. En la STC 07873-2006-PC/TC se estableció (fundamento 9) que si una “demanda ha sido mal planteada, pese a que este Colegiado está autorizado a disponer la nulidad de los actuados y el reencauzamiento de la demanda, también puede aceptarse la reconversión de un proceso constitucional en otro, si es que las circunstancias así lo ameritan [...]”. En tal sentido, debe advertirse que la adecuación no es un mecanismo que proceda automáticamente con el pedido de una de la partes. Como lo demuestra la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la adecuación a otro proceso es una medida excepcional. Para ello deben cumplirse las condiciones expuestas en el fundamento 9 de la referida sentencia; a saber:

- *“Que el juez de ambos procesos tenga las mismas competencias funcionales [...]”.*
- *Que se mantenga la pretensión originaria de la parte demandante (sólo se podrá admitir la conversión si la pretensión planteada en la demanda es respondida por el juzgador a través de la sentencia que va a emitir).*
- *Que existan elementos suficientes para determinar la legitimidad para obrar activa y para poder resolverse sobre el fondo del asunto (que, siguiendo el contenido del artículo 9º del Código Procesal, no deban actuarse pruebas adicionales en el proceso, el mismo que debe ser resuelto con las herramientas que el mismo expediente brinda).*
- *Que se estén cumpliendo los fines del proceso constitucional (si bien se estaría yendo en contra del cauce normal de un proceso, la autonomía procesal y el principio de informalidad que rige este tipo de proceso, además de los principios de dirección judicial del proceso, *pro actione* y economía procesal, previstos en el artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, autorizan canalizar la búsqueda de justicia, como valor supremo de la Constitución, a través de la judicatura constitucional).*
- *Que sea de extrema urgencia la necesidad de pronunciarse sobre el mismo (es cierto que la búsqueda natural de protección a quienes reclaman el resguardo de un derecho a través de un proceso constitucional hace que éste se convierta en un proceso de tutela urgente, toda vez que se consideran improcedentes las demandas cuando existan vías procedimentales específicas, tal como lo expresa el artículo 5º, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, pero en los casos de reconversión se hace necesario que el caso no sea sólo apremiante, sino además que sea considerablemente perentorio e inminente, elemento que ha quedado claramente establecido en el fundamento 5 de la sentencia del Expediente N.º 2763-2003-AC/TC).*
- *Que exista predictibilidad en el fallo a pronunciarse (se considera que si el juzgador es consciente del tipo de fallo a emitirse, y pese a que existe un error en la tramitación de la demanda, debe ordenar su conversión, tal como se ha dejado sustentado en la sentencia del Expediente N.º 0249-2005-PC/TC).*

Sólo cuando concurren copulativamente tales requisitos, este Colegiado se encontrará autorizado para reconducir a una vía procedimental más acorde con la petición del recurrente y dejar de lado el proceso inicial”.

13. En este caso, la demandante no cumple los requisitos expuestos de manera copulativa. Así, en el escrito en el que solicita la adecuación de proceso de cumplimiento a uno de amparo, alega que se estaría afectando el principio de interdicción de la arbitrariedad, el principio de cosa decidida, el derecho fundamental a la educación y el derecho a la propiedad. Si bien no puntualiza

cuál o cuáles serían los actos lesivos, puede deducirse que serían las órdenes de pago y las resoluciones de determinación o multa emitidas por la SUNAT en contra de la Universidad. Además alega que tal solicitud procedería en virtud de que se encuentra en una situación de “extrema urgencia” porque no existe una medida cautelar que proteja sus derechos, estando expuestas a que la SUNAT embargue sus cuentas, bienes y derechos, paralizando sus operaciones.

14. La recurrente pretende acreditar la amenaza a su propiedad, así como la supuesta “extrema urgencia” de su solicitud, mediante copias simples de la Resolución de Determinación N.º 012-003-0023709 y sus anexos, Orden de Pago N.º 011-001-0089801 y su anexo, Orden de Pago N.ºs 011-001-0089789, Orden de Pago Nos 011-001-0089790, 011-001-0089791, 011-001-0089792, 011-001-0089793, 011-001-0089794, 011-001-0089795, 011-001-0089796, 011-001-0089797, 011-001-0089798, 011-001-0089799 y 011-001-0089800. Con tal documentación se podría acreditar la suma de los tributos que la SUNAT debe cobrar, pero no obran documentos o medios probatorios que demuestren que dicho cobro implicaría la paralización de las actividades de la Universidad o la afectación real del patrimonio empresarial de la persona jurídica. Y es que no podría ser de otra manera, cuando se alega afectación exorbitante a la propiedad privada.
15. En conclusión, la situación de inminente peligro no ha sido acreditada. Demostrar ello es importante ya que la pretendida adecuación implicaría la omisión del agotamiento de la vía administrativa por parte de los demandantes, lo que implicaría también que la SUNAT o el Tribunal Fiscal no se pronuncien sobre las resoluciones de determinación, multa y órdenes de pago cuestionadas por el demandante. Así, considero que el Tribunal Constitucional debe cuidar de que, so pretexto de alegar una supuesta urgencia, y por consiguiente, justificar una adecuación de proceso, se pretenda evitar agotar las vías previas o inclusive, evitar acudir a la vía igualmente satisfactoria.
16. Por último, la adecuación de los procesos de cumplimiento a los procesos de amparo, en virtud de la STC 07873-2006-PC/TC, se ha justificado generalmente en casos referidos al derecho fundamental a la pensión y al seguro de vida del régimen militar (ver SSTC 02181-2011-PC/TC, 05161-2008-PC/TC, 06135-2007-PC/TC, 00491-2009-PC/TC, 04546-2008-PC/TC, 02535-2008-PC/TC, 04069-2008-PC/TC, 05480-2009-PC/TC y 04941-2007-PC/TC). En tales casos, los supuestos de irreparabilidad se acreditaron por cuanto estaban en juego la vida y la salud de los demandantes, lo que no ocurre en este caso.

Por estas consideraciones, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

URVIOLA HANI

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC
LIMA
UNIVERSIDAD ALAS PERUANAS S.A.

VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente voto singular por las siguientes consideraciones:

1. En el presente caso tenemos que la recurrente es una persona jurídica denominada Universidad Alas Peruanas S.A., que interpone demanda de cumplimiento contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), con la finalidad de que se dé cumplimiento al artículo 13º del Decreto Legislativo N° 882 (Ley de Promoción de la Inversión en la Educación) y sus normas complementarias aprobadas por el Decreto Supremo N° 047-97-EF (Normas Reglamentarias de las disposiciones tributarias aplicables a las instituciones educativas particulares), solicitando que en consecuencia se deje sin efecto cualquier acto de ejecución, medida coercitiva o cobranza, y en general cualquier acto administrativo contra la Universidad que se origine en el desconocimiento de la normativa referida.

Señala que el artículo 13º del Decreto Legislativo N° 882 establece un crédito tributario por reinversión a las instituciones educativas, y que, no obstante, la SUNAT se niega a cumplir tal disposición, como se pone de manifiesto con las resoluciones de determinación de multa que le han sido notificadas. Afirma que la norma se encuentra vigente, que no ha sido modificada o derogada y que el Ministerio de Educación es la entidad competente para aprobar los programas de reinversión y no la SUNAT. Asimismo expresa que cumple con los requisitos exigidos en el precedente vinculante emitido por el Tribunal Constitucional (STC N° 0168-2005-PA/TC). Finalmente refiere que los beneficios tributarios establecidos en la ley cuyo cumplimiento se exige, no deben ser limitados temporalmente así como lo expresa la SUNAT.

2. En el presente caso cabe señalar que no nos encontramos ante una demanda de amparo sino de cumplimiento, razón por la que concuerdo con lo expresado en la resolución puesta a mi vista. Y digo ello en atención a que específicamente en el proceso constitucional de amparo he expresado mi posición respecto a la falta de legitimidad para obrar activa de las personas jurídicas (sociedades mercantiles). Es así que en reiteradas oportunidades expresado mi posición respecto a la falta de legitimidad de éstas para interponer demanda de amparo en atención a que su finalidad está dirigida a incrementar sus ganancias. Es por ello que uniformemente he señalado que cuando la Constitución habla de los derechos fundamentales, lo hace pensando en la persona humana, esto es en el ser humano física y moralmente individualizado. Hacia él pues se encuentran canalizados los diversos atributos, facultades y libertades, siendo solo él quien puede invocar su respeto y protección a título subjetivo y en sede constitucional. Es por ello que nuestra legislación expresamente señala que la defensa de los derechos fundamentales es para la “persona humana”, por lo que le brinda todas las facilidades para que pueda reclamar la vulneración de sus derechos

fundamentales vía proceso constitucional de amparo, exonerándoseles de cualquier pago que pudiera requerirse. En tal sentido no puede permitirse que una persona jurídica, que ve en el proceso constitucional de amparo la forma más rápida y económica de conseguir sus objetivos, haga uso de este proceso excepcional, urgente y gratuito, puesto que ello significaría la desnaturalización total de dicho proceso. No obstante ello he considerado que existen casos excepcionales en los que se puede ingresar al fondo de la controversia en atención i) a la magnitud de la vulneración del derecho, ii) que ésta sea evidente o de inminente realización (urgencia) y iii) que el acto arbitrario o desbordante ponga en peligro la propia subsistencia de la persona jurídica con fines de lucro.

3. En tal sentido estando ante un proceso de cumplimiento y no de amparo, corresponde que este Colegiado se pronuncie sobre lo expresado por la empresa demandante. Es así que en puridad lo que se persigue a través del proceso de cumplimiento es cuestionar resoluciones administrativas emitidas por la SUNAT, por lo que en aplicación del artículo 70º, inciso 4) del Código Procesal Constitucional, la demanda de cumplimiento debe ser declarada improcedente.

Por las consideraciones expuestas, mi voto es porque se confirme la **IMPROCEDENCIA** de la demanda.

VERGARA GOTELLI

SENTENCIA RECAÍDA EN EL EXPEDIENTE N° 02053-2013-PA/TC