



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 536/2020

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

Con fecha 11 de agosto de 2020, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera, por unanimidad, ha emitido la siguiente sentencia, que declara **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Asimismo, los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez y Sardón de Taboada formularon unos fundamentos de voto.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que los votos mencionados se adjuntan a la sentencia y que los señores magistrados proceden a firmar digitalmente la presente en señal de conformidad.

SS.

LEDESMA NARVÁEZ
MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
RAMOS NÚÑEZ
SARDÓN DE TABOADA
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 11 días del mes de agosto de 2020, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez y Sardón de Taboada, pronuncia la siguiente sentencia, con el abocamiento de los magistrados Espinosa-Saldaña Barrera, aprobado en la sesión de Pleno del día 30 de mayo de 2017, y Ferrero Costa, aprobado en la sesión del Pleno del día 5 de septiembre de 2017; con la abstención del magistrado Ferrero Costa, aprobado en la sesión de Pleno del día 10 de octubre de 2017; y con la abstención denegada del magistrado Blume Fortini. Asimismo, se agregan los fundamentos de voto de los magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez y Sardón de Taboada.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Universidad San Ignacio de Loyola S.A, contra la resolución de fecha 13 de octubre de 2015, de fojas 720, expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda.

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 30 de octubre de 2014, la actora interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Economía, a fin de que cese la amenaza de violación de sus derechos fundamentales a la propiedad, a la igualdad y al principio de seguridad jurídica.

Según la parte demandante, la entidad demandada desconoce, en el ejercicio 2001, la utilización del importe del crédito tributario por reinversión en el sector educativo equivalente al 30% del monto efectivamente invertido, conforme al programa de reinversión aprobado por el Ministerio de Educación (Minedu). Es impertinente, en su opinión, entender que la “renta invertible” es la “utilidad operada de libre disposición”.

Concretamente, lo que la demandante solicita es que, en el ejercicio 2001, Sunat “reconozca” que el importe del crédito tributario por reinversión en el sector educativo es el 30% del monto efectivamente invertido, conforme a lo aprobado por el Minedu. Asimismo, solicita que Sunat se abstenga de dejar sin efecto el plan de reinversión aprobado por Minedu y, como correlato de ello, deje sin efecto cualquier acto administrativo que desconozca la integridad del referido crédito.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

Auto de primera instancia o grado

Mediante resolución de fecha 6 de noviembre de 2014, el Undécimo Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró improcedente la demanda. Estimó que la amenaza de los derechos invocados por la demandante no es inminente, y asimismo, la demanda es extemporánea.

Apelación

La recurrente apeló la resolución de fecha 6 de noviembre de 2014. Sustentó su impugnación en que el hecho alegado es cierto e inminente, constituyendo por eso una amenaza. Además, sí se encuentra dentro del plazo para interponerla puesto que el desconocimiento de la totalidad del citado crédito tributario es constante.

Auto de segunda instancia o grado

Mediante resolución de fecha 14 de abril de 2015, la Primera Sala Civil declaró nula la resolución de fecha 6 de noviembre de 2014.

Auto de primera instancia o grado

Mediante resolución de fecha 16 de julio de 2015, el Undécimo Juzgado Constitucional Subespecializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró improcedente la demanda porque considera que el hecho denunciado no es cierto e inminente, y por ende, no constituye una amenaza.

Auto de segunda instancia o grado

La Primera Sala Civil confirmó la apelada y, en tal sentido, declaró improcedente la demanda, porque asume que el riesgo de conculcación de los derechos invocados por la recurrente no es un hecho cierto o inminente, y por ende no constituye una amenaza. Además, justificó su decisión en que la recurrente no agotó la vía previa.

FUNDAMENTOS

Planteamiento del caso y delimitación del asunto litigioso

1. En el presente caso la recurrente cuestiona qué debe entenderse por “renta reinvertible” para fines de su cuantificación en el ejercicio fiscal 2001 y, de otro lado, que Sunat tenga competencia para revisar dichos montos. A su entender, el reconocimiento parcial del citado crédito realizado por la Sunat desconoce, de manera arbitraria, una parte sustancial de lo que efectivamente ha reinvertido, esto a pesar de que su plan de reinversión había sido aprobado



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

por el Minedu y de que, en un caso sustancialmente igual, el Tribunal Constitucional reconoció la validez de los actos administrativos expedidos por el mencionado ministerio (Exp. n.º 4700-2011-PC).

Análisis de procedencia de la demanda

2. En el presente caso se aprecia de autos que la recurrente no agotó la vía previa antes de presentar su demanda de amparo, pues planteó una reclamación contra la Resolución de Determinación n.º 012-003-0045642 y una apelación contra la Resolución de Multa n.º 012-002-0025643, las cuales se encontraban pendientes de resolver al momento de interponer la demanda. Asimismo, no se advierte que la actora se encuentre incurso en alguna de las causales que permita exceptuar el agotamiento de la vía previa, conforme a lo previsto en el artículo 46 del Código Procesal Constitucional.
3. A mayor abundamiento, el Código Procesal Constitucional establece, en relación con el agotamiento de la vía previa administrativa, y con respecto a su eventual exoneración, que:

“Artículo 45.- Agotamiento de las vías previas

El amparo sólo procede cuando se hayan agotado las vías previas. En caso de duda sobre el agotamiento de la vía previa se preferirá dar trámite a la demanda de amparo.”

“Artículo 46.- Excepciones al agotamiento de las vías previas

No será exigible el agotamiento de las vías previas si:

- 1) Una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida;
- 2) Por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable;
- 3) La vía previa no se encuentra regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado; o
- 4) No se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución.”

4. Con lo anterior, es claro que la legislación procesal aplicable indica que los demandantes tienen el deber de agotar las vías previas existentes antes de presentar la demanda de amparo, y únicamente a modo de excepción -excepción prevista en cuatro supuestos tasados- sería posible exonerarse de dicho trámite.
5. Conforme a lo ya indicado, en el presente caso la parte demandante cuestiona, básicamente:
(i) la interpretación del Derecho Tributario ordinario realizado por la Sunat (sobre los alcances



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

de la “renta reinvertible”), la cual a su juicio resulta inconstitucional, pues desnaturaliza la finalidad del tratamiento preferente que brinda la legislación; y (ii) la competencia de la Sunat para objetar el cálculo del beneficio. La recurrente sostiene, además, que el problema jurídico que plantea no podrá ser enmendado por el Tribunal Fiscal, pues se trata de una cuestión de carácter constitucional, relacionada con los derechos fundamentales de propiedad y a la igualdad, y al principio de seguridad jurídica.

6. Ahora bien, esta argumentación no puede ser acogida por el este Tribunal a efectos de considerar que la recurrente se encontraba exonerada de agotar la vía, pues del hecho de que las cuestiones formuladas -vinculadas a la interpretación de la regulación tributaria- pudieran estar relacionadas con derechos constitucionales no se sigue que estas no puedan ser revisadas y resueltas a nivel administrativo, máxime si no se acredita el agotamiento de la vía previa administrativa existente (o, en su caso, en un supuesto de excepción al agotamiento de dicha vía previa administrativa). Por el contrario, la Administración Pública tiene el deber de aplicar el Derecho ordinario de manera compatible con los contenidos previstos en la Constitución y, en especial, respetando los derechos fundamentales.
7. Sobre estas cuestiones, además, este Tribunal tiene indicado explícitamente, incluso con calidad de precedente constitucional, que la reclamación de “órdenes de pago, resoluciones de determinación, multas o cobranzas coactivas”, por mencionar algunos ejemplos, “debe seguir previamente el trámite administrativo establecido en la norma de la materia, esto es, el Código Tributario” (es decir, que debe agotarse la vía previa), vía en la que incluso puede hacerse el control difuso de normas de rango infralegal (STC Exp. n.º 02302-2003-AA). Asimismo, este órgano colegiado tiene indicado que la finalidad del agotamiento de la vía previa es permitir que la Administración Pública pueda “revisar decisiones, subsanar errores y promover su autocontrol jerárquico de lo actuado por sus instancias inferiores, reforzar la presunción de legitimidad de los actos administrativos, para que no llegue al cuestionamiento judicial, actos irreflexivos o inmaduros; y limitar la promoción de acciones judiciales precipitadas contra el Estado” (cfr., entre varias otras, la RTC Exp. n.º 01638- 2013-AA).
8. A la luz de lo anotado, la demanda debe ser declarada improcedente, pues la recurrente no agotó la vía previa ni se encuentra en alguna de las causales de excepción a dicho agotamiento, conforme a lo establecido en los artículos 45 y 46 del Código Procesal Constitucional.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

HA RESUELTO

Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese

SS.

**LEDESMA NARVÁEZ
MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
RAMOS NÚÑEZ
SARDÓN DE TABOADA**

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

PONENTE ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA



FUNDAMENTO DE VOTO DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

"Reinversión" en educación no es igual que "inversión" en educación. No se debe desnaturalizar el concepto de "reinversión".

Considero que la demanda de autos debe ser declarada **IMPROCEDENTE** hasta por tres causales. La principal es que ha prescrito en exceso el plazo para interponer la demanda.

Las resoluciones administrativas cuestionadas fueron notificadas a la Universidad San Ignacio de Loyola S.A. (USIL) el 4 de febrero de 2014 (fojas 264 y 431), mientras que la demanda de amparo fue presentada el 30 de octubre de 2014, superando en exceso el plazo legal para interponer la demanda de amparo.

De otro lado, las resoluciones administrativas cuestionadas fueron expedidas por órgano de primera instancia administrativa, no habiendo acreditado la universidad demandante que haya agotado la respectiva vía administrativa tributaria.

Asimismo, de la revisión de autos estimo que algunas universidades como la demandante no pueden interpretar la ley procesal constitucional y la ley tributaria como se les antoja y que el Estado simplemente convalide dichas interpretaciones.

Casos tributarios como el presente, previo examen del respectivo plazo de prescripción, deben ser resueltos por el proceso contencioso administrativo y no

por un amparo. No puede utilizarse el proceso constitucional de amparo para discutir meras interpretaciones de la ley tributaria.

La interpretación de lo que se entiende como "renta reinvertible", expresión prevista en el artículo 13 del Decreto Legislativo 882, de Promoción de la inversión en educación, le corresponde en principio a la Administración Tributaria. Luego, esa interpretación también pueden o deben realizarla los jueces ordinarios mediante el proceso contencioso administrativo. El proceso de amparo es "residual". Solo debe ser utilizado cuando ya no existan vías judiciales igualmente satisfactorias para proteger un derecho.

Lo antes expuesto constituye motivo suficiente para rechazar la demanda, tanto por prescripción del plazo, por no haber agotado la vía administrativa o, en el peor de los casos, por existir una vía como la del proceso contencioso administrativo que pudiese solucionar el cuestionamiento de autos. Sin embargo, si analizamos las cuestiones de fondo de este caso es necesario resaltar que son carentes de un sustento normativo mínimo.

En efecto, si el Estado peruano estableció un beneficio tributario en materia educativa por "**reinversión**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN
IGNACIO DE LOYOLA S.A.

equivalente al 30 % del monto **reinvertido**”, lo hizo indubitadamente para que, por ejemplo, aquellas universidades que hubieran realizado determinadas inversiones pudiesen obtener tal beneficio tributario si es que lo que ganan, como producto de sus inversiones, es “REINVERTIDO” en infraestructura y equipamientos didácticos. No se puede desnaturalizar lo que significa la expresión “reversión”. Pero para la Universidad San Ignacio de Loyola S.A. (USIL) toda su “inversión” del año 2001 debía ya merecer el beneficio tributario, vaciando de contenido con ello a la expresión “reversión”. Increíble pero cierto.

Preocupa además los graves efectos de una decisión del Tribunal Constitucional respecto de todas las universidades que pudieran solicitar la aplicación del mismo criterio que aquí pide aplicar la universidad demandante. Si el TC, en el año 2019, se pronunciase a favor de un beneficio tributario creado en el año 1996, ya imagino los efectos de su decisión en los procesos y procedimientos en trámite así como en los que de seguro se van a instaurar. Si a las universidades les corresponde tal beneficio tributario, todos debemos procurar su efectiva aplicación, pero si ello no es así, todos debemos procurar la respectiva sanción de estas por buscar el no pago de sus obligaciones tributarias.

En forma resumida, las causales de improcedencia de la demanda serían las siguientes:

Causales de improcedencia	Configuración de la improcedencia en el presente caso
1. Prescripción. Conforme al art. 44 del CPConst el plazo para interponer una demanda de amparo es de 60 días hábiles	Las resoluciones administrativas cuestionadas fueron notificadas a la USIL el 4 de febrero de 2014, mientras que la demanda de amparo fue presentada el 30 de octubre de 2014, más de 8 meses después.
2. Falta de agotamiento de la vía administrativa. Conforme al artículo 45 del CPConst antes de acudir a la vía del amparo debe agotarse la vía previa.	Las resoluciones administrativas cuestionadas fueron expedidas por órgano de primera instancia, no habiendo la USIL acreditado haber agotado la respectiva vía administrativa tributaria.
3. Amparo residual. Conforme al artículo 5 inciso 2 del CPCons una demanda de amparo es improcedente cuando existe otra vía igualmente satisfactoria para la protección del derecho fundamental	Dada la pretensión planteada en el amparo (dejar sin efecto resoluciones de la Administración tributaria que según la USIL ha realizado interpretaciones “extensivas” de la ley tributaria), el proceso contencioso-administrativo resulta una vía judicial igualmente satisfactoria, de modo que no correspondía activar el proceso de amparo.



Y en cuanto a la discusión sobre la interpretación del concepto “renta reinvertible” cabe precisar lo siguiente:

Aplicación del beneficio tributario de reinversión en educación	
Posiciones de las partes	Comentario
1. Según la USIL el concepto “renta reinvertible” implica la “inversión total inicial” (S/. 29'282,258.00), de modo que su beneficio tributario asciende a la suma de S/. 8'784,677.00.	Dicha interpretación desnaturaliza el concepto “renta reinvertible” pues lo convierte en “renta invertible” y con ello vulnera el artículo 13 del Decreto Legislativo 882 que establece beneficios tributarios para quienes “reinvieran” (vuelven a invertir) lo ya invertido inicialmente.
2. Según la SUNAT el concepto “renta reinvertible” implica la “utilidad de libre disposición” (S/. 11'993,523.00), de modo que su beneficio tributario asciende a la suma de S/. 3'598,057.00.	Dicha posición se ha basado en criterios de interpretación literal o gramatical, lógica y teleológica para asumir que el concepto “renta reinvertible” debe ser entendido como aquella “utilidad de libre disposición y que servirá para realizar la reinversión” . Es claramente la única interpretación válida.

A. Problemas que plantea el presente caso

1. Más allá de las razones a favor de la improcedencia de la demanda, considero necesario examinar los argumentos de la universidad demandante vinculados a la aplicación del beneficio tributario de reinversión en educación. En tal sentido, nos preguntamos ¿cuál es el problema principal del presente caso? La USIL, en el año 2001, invirtió en infraestructura educativa la suma de S/. 29'282,258.00. Dicha universidad interpretó a su modo que la expresión “renta reinvertible” prevista para que se le descuenta el 30 % por el

beneficio tributario del “crédito por reinversión en educación” se debía deducir de la **“inversión total”** inicialmente mencionada (S/. 29'282,258.00). Por tanto, tal beneficio tributario ascendía a la suma de S/. 8'784,677.00.

2. Por el contrario, la SUNAT interpretó que la expresión “renta reinvertible” no es la “inversión total”, sino la **“utilidad de libre disposición y que servirá para realizar la reinversión”**. Por tanto, tal beneficio tributario para la USIL, en el año 2001, ascendía en realidad a la suma de S/. 3'598,057.00.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN
IGNACIO DE LOYOLA S.A.

3. Como se aprecia, la interpretación de lo que se entiende como “renta reinvertible”, expresión prevista en el artículo 13 del Decreto Legislativo 882, es decisiva para resolver el presente caso. Para la universidad demandante la expresión “renta reinvertible” debe ser interpretada como “inversión total” y para la SUNAT debe ser interpretada como “utilidad de libre disposición que servirá para la reinversión”.
 4. Seguidamente, se demostrará por qué la interpretación de la universidad accionante carece de sustento y desnaturaliza el contenido normativo, sentido teleológico y sentido común de lo que significa “REINVERSIÓN”. A mi criterio, si hablamos de “reinversión”, necesariamente estamos hablando de volver a invertir lo ya invertido inicialmente, resultando absurdo asumir que “reinversión” equivale a lo inicialmente invertido.
 5. Asimismo, se verificará que, independientemente de la interpretación del concepto “renta reinvertible”, no le corresponde a la USIL el beneficio tributario de "reinversión en educación" en el año 2001, porque dicho beneficio sólo tuvo vigencia durante los años 1997, 1998 y 1999.
- B. Improcedencia de la demanda por haber superado en ocho meses el plazo de prescripción**

6. La demandante Universidad San Ignacio de Loyola S.A. solicita como pretensión principal que se ordene a la SUNAT reconocer, en el año 2001, el importe del crédito tributario por reinversión en infraestructura educativa equivalente al 30% del monto "**efectivamente invertido**" en la ejecución de un programa de reinversión y que, en consecuencia, se deje sin efecto cualquier pretensión de cobro por parte de la Sunat, derivada del desconocimiento de dicho importe.

También pretende que se ordene a la SUNAT reconocer la validez de los actos administrativos emitidos en el año 2001 por el Ministerio de Educación como resultado de la aprobación automática de los programas de reinversión y de su cuantía.

7. De la revisión de la demanda de autos se evidencia que en realidad la pretensión de la Universidad San Ignacio de Loyola S.A. es cuestionar la Resolución de Determinación 012-003-0045642 de fecha 2 de enero de 2014, y la Resolución de Multa 012-002-0023785 de fecha 2 de enero de 2014, ambas notificadas a la demandante el 4 de febrero de 2014, tal como consta a fojas 264, 287 y 431.

La Resolución de Determinación 012-003-0045642 concluye que la



USIL utilizó indebidamente el crédito tributario por reinversión en educación en el año 2001 por un importe que asciende a la suma de S/. 5'186,620.00.

La Resolución de Multa 012-002-0023785 ordena a la USIL el pago de determinados montos dejados de pagar por impuesto a la renta en el ejercicio 2001.

8. Por tanto, no es que en octubre de 2014 la USIL recién se haya dado cuenta que existía una amenaza a sus derechos desde el año 2001. Es cuando se le notifica la Resolución de Determinación 012-003-0045642 y la Resolución de Multa 012-002-0023785, el 4 de febrero de 2014, que la USIL tiene documentos que concretizan lo que esta universidad considera violaciones a sus derechos, de modo tal que a partir de dicha fecha se encontraba habilitada para interponer la respectiva demanda de amparo. Hacerlo recién el 30 de octubre de 2014, luego de ocho meses, solo evidencia que el respectivo plazo de prescripción de 60 días ha sido superado.

C. No vigencia del beneficio tributario de "reinversión en educación" a partir del año 2000

9. Antes de examinar la interpretación extensiva que propone la demandante, debo destacar que en mi voto singular del Expediente 02053-2013-PA/TC, caso

Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC) y otro, expresé suficientes razones, que seguidamente voy a reproducir, evidenciando que el beneficio tributario de "reinversión en educación" del artículo 882 solo tuvo vigencia durante los años 1997, 1998 y 1999, de modo que resultaría innecesario discutir cómo debe ser calculado en el caso USIL para el año 2001, pues simplemente no le corresponde dicho beneficio tributario. Sin embargo, en el siguiente apartado voy a analizar la interpretación del concepto "renta reinvertible" a efectos de evidenciar la inconsistencia de la pretensión de la demandante.

10. Dos de las exigencias normativas básicas, entre otras, que regulan el otorgamiento de beneficios tributarios son la reserva de ley y el plazo de vigencia.
11. En cuanto al principio de reserva de ley tributaria, el Tribunal Constitucional ha sostenido (Expediente 00042-2004-AI/TC) que, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, **debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74º)**.
12. En virtud de esta disposición, en lo que se refiere al principio de reserva



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN
IGNACIO DE LOYOLA S.A.

de ley, nuestra Constitución no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios [resaltado agregado]. Esto, en la medida en que

el Estado, al establecer beneficios tributarios, no sólo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44º de la Constitución).

En tal sentido, de establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de legalidad y de reserva de ley, u

obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios pueden ser considerados lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria, representando auténticas violaciones constitucionales.

Ahora bien, 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 (...).

Cabe señalar, que atendiendo al carácter excepcional de los beneficios tributarios y a fin de resguardar la protección de los principios constitucionales tributarios, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, establece en estos casos, entre otros requisitos, que la propuesta legislativa 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN
IGNACIO DE LOYOLA S.A.

beneficio, caso contrario, se entenderá otorgado por tres años. [fundamento 13]

13. Atendiendo al principio de reserva de ley, el artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 816, vigente desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial *El Peruano*, el 21 de abril de **1996**, ha establecido lo siguiente:

NORMA IV:
PRINCIPIO DE
LEGALIDAD -
RESERVA DE LA LEY
Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:
(...)
b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;

14. El mencionado Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 9 de noviembre de **1996**, ha establecido lo siguiente:

CAPÍTULO II
DISPOSICIONES
TRIBUTARIAS
Artículo 13.- Las Instituciones Educativas Particulares, que revertan 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.

(...) Mediante Decreto Supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del **beneficio** de reinversión.

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. [resaltado agregado]

15. En la Quinta Disposición Final del Decreto Legislativo 882 se estableció que “Lo dispuesto en la presente Ley entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación; con excepción de lo previsto en el **Capítulo II** y el segundo párrafo de la Primera Disposición Final, los cuales entrarán en vigencia a partir del **1 de enero de 1997**” [resaltado agregado].

16. Como se aprecia, el Decreto Legislativo 882 no estableció, ni expresa ni implícitamente, el plazo de duración de dicho “beneficio” tributario, de modo que resultaba de aplicación la Norma VII del Código



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN
IGNACIO DE LOYOLA S.A.

Tributario, cuyo texto vigente entonces es el siguiente:

NORMA VII:
PLAZO SUPLETORIO
PARA
EXONERACIONES Y
BENEFICIOS

Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por **tres (3) años. No hay prórroga tácita**". [resaltado agregado]

17. Por lo tanto, del análisis conjunto de dichas normas (artículo 13 del Decreto Legislativo 882 y artículo VII del Código Tributario) se puede concluir, irrefutablemente, que no existiendo prórroga expresa o tácita, el beneficio tributario por reinversión en educación **sólo tuvo vigencia por 3 años (1997, 1998 y 1999)**.
18. Asimismo, si bien es cierto que en este caso también se aprecian actuaciones administrativas que representan errores de interpretación y actuación de entidades como la SUNAT o el Ministerio de Educación (que al parecer asumían que se encontraba en vigor el Decreto Legislativo 882), y que ciertamente deben ser sancionadas, ello de ninguna forma puede ser entendido como equivalente a la existencia de la respectiva "ley tributaria". Si se asume dicha

equivalencia, se afecta, además del principio de legalidad tributaria, el principio de seguridad jurídica.

D. No afectación de los derechos fundamentales de la universidad demandante: no se puede desnaturalizar lo que significa el concepto de renta "reinvertible"

19. La universidad demandante asume que la interpretación de la SUNAT en el sentido de que "renta reinvertible" se refiere a "renta o utilidad de libre disposición", es una interpretación que encuentra sustento en definiciones contables y financieras impertinentes. Veamos si eso es cierto.
20. A fojas 280, en el texto de la impugnada Resolución de Determinación 012-003-0045642, la SUNAT refiere

Que (...) la determinación de utilidades de las instituciones [educativas] se origina a partir de la diferencia entre los ingresos provenientes de sus actividades y los costos vinculados con dichos ingresos, lo que da lugar a la utilidad bruta, contra la cual se deducen los gastos operativos y a dicho resultado (utilidad operativa), se le suman o restan otros ingresos o



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN
IGNACIO DE LOYOLA S.A.

gastos, generándose así la utilidad antes de impuestos, a la que se descuentan las obligaciones a las que están sometidas las aludidas instituciones por disposiciones legales, tales como las laborales y societarias, que correspondan.

Que luego de lo expuesto en el considerando anterior, el remanente obtenido, si lo hubiere, constituye la utilidad operativa de libre disposición, siendo ésta el monto al que el Decreto Legislativo 882 y su norma reglamentaria se refieren como "renta reinvertible", ya que solo cabe reinvertir las ganancias o utilidades que tienen la característica de ser de libre disposición.

Que dicha conclusión guarda congruencia con la naturaleza del beneficio del crédito bajo análisis, el cual tiene un fin promocional, fomentar la reinversión de las utilidades obtenidas por las entidades educativas en servicios educativos para así modernizar el sistema educativo, en lugar de distribuirlas entre los socios de dichas entidades.

21. La interpretación antes expuesta es más que clara y contundente sobre lo que debe entenderse como "renta reinvertible" y que esta se encuentra constituida por la "**utilidad operativa de libre disposición**". Tal posición de la Administración tributaria ha partido en principio de una interpretación literal del texto del artículo 13 del Decreto Legislativo 882, específicamente los extremos siguientes:

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 (...). 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN
IGNACIO DE LOYOLA S.A.

de adquisición, el cual en ningún caso podrá ser mayor al valor de mercado (...).

Los programas de reversión deberán ser presentados a la autoridad competente (...). Los referidos programas de reversión se entenderán automáticamente aprobados con su presentación. (...)

Las características de los programas de reversión, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del beneficio a que se refiere el presente artículo, se establecerán en el Reglamento.
[resaltado agregado]

22. La interpretación literal o gramatical alude a aquella operación en la que se atribuye a un texto su significado más inmediato o su significado *prima facie*, el cual se desprende del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas.¹ Conforme a dicho tipo de interpretación literal de la palabra “reversión” tiene que ver con “volver” a invertir lo ya invertido. En el referido artículo 13 del Decreto Legislativo 882 no se menciona en ningún extremo la

expresión “inversión”, sino que, por el contrario, se menciona expresamente en 8 oportunidades las palabras “reversión” o “reinvertible”.

23. En cuanto a la interpretación lógica, cabe mencionar la distinción de Bobbio entre la “lógica de los juristas” y la “lógica del Derecho”. La primera tiene por objeto el análisis del razonamiento de los juristas y es parte de la teoría de la interpretación jurídica, mientras que la segunda tiene por objeto el examen de la estructura lingüística de las normas jurídicas en tanto proposiciones normativas así como la posibilidad de construir reglas de inferencia.² En el caso de autos, cuando la citada Resolución de Determinación 012-003-0045642, al sustentar lo que significa “renta reinvertible”, refiere que “solo cabe reinvertir las ganancias o utilidades que tienen la característica de ser de libre disposición”, está aludiendo a una típica interpretación lógica. En sentido contrario, resulta ilógico asumir que se puede “reinvertir” aquello que no es de libre disposición y que las “inversiones iniciales” no son de libre disposición porque sobre ellas recaen descuentos de obligaciones laborales y societarias.

¹ GUASTINI, Riccardo. *Estudios sobre la interpretación jurídica*. México, Porrúa, 2008, p. 26.

² Citado por ITURRALDE SESMA, Victoria. *Aplicación del derecho y justificación de la decisión judicial*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2003, p. 369.



24. De otro lado, en la interpretación teleológica se asume que la aplicación de cualquier texto normativo exige una previa identificación del fin, propósito o valor que la norma busca proteger.³ En el caso de autos, como se refiere en la citada Resolución de Determinación 012-003-0045642, el artículo 13 del Decreto Legislativo 882 busca “fomentar la reinversión de las utilidades obtenidas por las entidades educativas en servicios educativos para así modernizar el sistema educativo, en lugar de distribuirlas entre los socios de dichas entidades”.
25. En ningún extremo de los fundamentos aquí citados de la Resolución de Determinación 012-003-0045642 se mencionan definiciones contables y financieras que constituyan la justificación de la interpretación realizada por la SUNAT. Esta se ha basado en los citados criterios de interpretación literal o gramatical, lógica y teleológica para asumir que el concepto “renta reinvertible” debe ser entendido como aquella **“utilidad de libre disposición que servirá para realizar la reinversión”**.

26. Las referidas definiciones contables y financieras contenidas en la Resolución de Determinación 012-003-0045642 son mencionadas en la parte final de los anexos (fojas 283), después de las conclusiones y de todo el razonamiento que se ha explicado en los párrafos precedentes. Lo que sorprende de las famosas definiciones contables y financieras es que ninguna de ellas alude a una interpretación del artículo 13 del Decreto Legislativo 882 y en especial al concepto de “renta reinvertible”. En efecto, en dicho folio se citan definiciones financieras del Diccionario de Contabilidad de F. Cholvis (renta, ganancia o beneficio, utilidad del ejercicio y utilidad distribuible) y del Plan Contable General Revisado (Resolución CONASEV 006-84-EF/94.01, Resolución CONASEV 252-85-EF/94-01 y Res.De Cont. 005-94-EF/93-01, que explican lo que significa los resultados acumulados o resultado de ejercicio). Como se aprecia, solo aluden a definiciones generales pero que de ninguna forma constituyen una especie de base normativa para hacer interpretaciones extensivas de lo que significa “renta reinvertible” del artículo 13 del Decreto Legislativo 882.

³ LOPEZ MEDINA, Diego. *Interpretación constitucional*. 2ª ed. Colombia, Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla y otra. 2006. p.47.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN
IGNACIO DE LOYOLA S.A.

27. Pero ¿por qué la emplazada menciona dichas definiciones financieras? Ello se explica a fojas 282. Allí, luego de dejar en claro que "por ningún motivo la renta reinvertible, puede estar referida a la renta neta imponible", se sostiene en la parte final que la alusión a conceptos financieros es "con la intención de quede meridianamente claro que el concepto de renta reinvertible tiene la misma connotación en los dos ámbitos [financiero y tributario]". Es decir, la alusión a conceptos financieros constituye un argumento adicional que busca responder mejor a los planteamientos de la USIL.

28. Es inadmisibles asumir un argumento tan absurdo como es que la cita de un diccionario contable constituye una interpretación extensiva de una ley.

Con ese criterio, si un intérprete cita el Diccionario de la Real Academia Española también estaría utilizando una prohibida interpretación extensiva de la ley. Realmente un absurdo.

En el presente caso no hay ninguna interpretación extensiva. Lo que hay es la confrontación entre dos interpretaciones (claramente distintas) respecto de un mismo concepto como es el "renta reinvertible". Para la USIL, dicho concepto a su libre entender implica la "inversión total inicial". Para la

Administración tributaria implica la "utilidad de libre disposición que servirá para realizar la reinversión". Conforme lo hemos expuesto, ésta última, fundamentada en criterios de interpretación literal, lógico y teleológico, es notoriamente la correcta.

29. Por tanto, considero que con la interpretación de la Administración tributaria, en el sentido de que "renta reinvertible" significa "utilidad de libre disposición para la reinversión, no se vulneran los derechos fundamentales de la USIL.

En suma, por todas las consideraciones expuestas, estimo que debe declararse **IMPROCEDENTE** la demanda interpuesta por la USIL.

S.

LEDESMA NARVÁEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO MIRANDA CANALES

Con el debido respeto a mis ilustres colegas magistrados, considero pertinente realizar algunas precisiones respecto de la presente causa.

DEMANDA

Con fecha 30 de octubre de 2014, la actora interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Economía y Finanzas, a fin de que cese la amenaza de violación de sus derechos fundamentales a la propiedad, a la igualdad y al principio de seguridad jurídica. A saber, sus pretensiones son las siguientes:

- (i) Solicita que la Sunat le reconozca el importe del crédito tributario por reinversión en infraestructura educativa equivalente al 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión del año 2001. En consecuencia, se deje sin efecto cualquier pretensión de cobro por parte de la Sunat derivada del desconocimiento del importe del crédito tributario equivalente al 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión en la determinación y cobro del impuesto a la renta, pagos a cuenta del impuesto a la renta, multas e intereses moratorios.
- (ii) Que se ordene a la Sunat reconocer la validez de los actos administrativos emitidos en el año 2001 por el Ministerio de Educación como resultado de la aprobación automática de su programa de reinversión y de su cuantía, de conformidad con el artículo 13 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación (Decreto Legislativo 882) y sus normas reglamentarias.
- (iii) Se reconozca la cuantía del crédito tributario por reinversión en la educación dispuesto en el artículo 13 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación (Decreto legislativo 882) y normas reglamentarias, equivalente al 30 % del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión, que haya raliado USIL en el año 2001 y se deje sin efecto cualquier acto administrativo que pretenda desconocer, modificar o limitar los montos aprobados por el Ministerio de Educación para la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

- (iv) Se ordene a la Sunat dejar sin efecto y/o abstenerse de iniciar cualquier acto de ejecución, medida coercitiva o cobranza y, en general, cualquier acto administrativo contra USIL, que se origine en el desconocimiento de la cuantía del crédito por reinversión en el año 2001 equivalente al 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión; así como en el desconocimiento de los actos administrativos emitidos en el año 2001 por el Ministerio de Educación como resultado de la aprobación automática de sus programas de reinversión y su cuantía.

PLANTEAMIENTO DEL CASO Y DELIMITACIÓN DEL ASUNTO LITIGIOSO

1. En líneas generales, y más allá de lo argumentado por la demandante, las pretensiones consignadas en la demanda se pueden circunscribir en la objeción a la interpretación del concepto de “renta reinvertible” que ha realizado la Sunat en el ejercicio 2001 debido a las siguientes razones:
 - a. Su plan de reinversión ha sido aprobado por el Minedu. Conforme a lo señalado en la sentencia recaída en el Expediente 04700-2011-PC/TC, carece de competencia para enervarlo.
 - b. La “renta reinvertible” no es asimilable a la “utilidad operativa de libre disposición”. Tal conclusión no encuentra fundamento ni en el Decreto Legislativo 882 ni en el Decreto Supremo 047-97-ED.
2. Por consiguiente, el asunto litigioso radica en determinar si la interpretación que la Sunat ha realizado en torno al concepto de “renta reinvertible” es constitucional o no. La solución de ese problema jurídico supondría examinar, en primer lugar, qué rol cumplen el Minedu y la Sunat al respecto. Y en segundo término, determinar si, al fin y al cabo, esa interpretación restringe, de manera inconstitucional, el goce de tal tratamiento tributario preferente en la práctica.

LO RESUELTO EN EL EXPEDIENTE 02053-2013-PA/TC (CASO UPC)

3. El Tribunal Constitucional en el expediente 02053-2013-PA declaró fundada la demanda



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

y en consecuencia inaplicable a los recurrentes lo dispuesto por el artículo único de la Ley 29766. Sin embargo la pretensión allí resuelta es diferente al de la presente causa.

4. En efecto, las entidades demandantes interpusieron demanda de amparo contra la Sunat con el objeto de que ordene el cese de los efectos de la Ley 29766. El cuestionamiento radicaba en el extremo que otorga efectos retroactivos a la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo que prevé el Decreto Legislativo 882, pues pese a ser publicada en el año 2011, dispone que la caducidad de dicho crédito habría operado retroactivamente desde el 31 de diciembre de 2008; es decir, se pretende la inaplicación de la caducidad del crédito por reinversión que prevé la Ley 29766 para los años 2009 y 2011.
5. En esa línea de lo expuesto, y tal como afirma la recurrente a fojas 427, lo que se está discutiendo no es la vigencia del crédito por reinversión, sino **el reconocimiento de su cuantía en el año 2001**, en otras palabras, dilucidar si el crédito tributario por reinversión en educación es equivalente al 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión aprobado por el Ministerio de Educación o si se encuentra limitado al 30% del monto efectivamente reinvertido que no exceda de la renta reinvertible (utilidad operativa de libre disposición)

ANÁLISIS DE PROCEDENCIA DE LA DEMANDA

Sobre el contenido constitucionalmente protegido y inciso 1 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional

6. Como ha sido enarbolado en constante jurisprudencia, no corresponde a la judicatura constitucional revisar la interpretación del derecho infraconstitucional, no puede soslayarse que el desconocimiento de un crédito tributario o de una gran parte de este, es un problema jurídico que tiene respaldo constitucional, en tanto tal reclamación encuentra respaldo directo en el contenido constitucionalmente tutelado del derecho fundamental a la proscripción de la confiscación, al menos en su manifestación cualitativa.
7. Sin embargo la discusión de la presente controversia consiste en determinar la cuantía del crédito tributario por reinversión educativa, lo cual escapa a las competencias de este Tribunal Constitucional, máxime si aquello no vulnera el contenido constitucionalmente



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

protegido del derecho fundamental a la proscripción de la confiscación, en la medida que no se evidencia una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, no interesando tanto el monto sustraído, pudiendo incluso ser perfectamente soportable por el contribuyente.

8. En concordancia con lo anteriormente señalado, conviene precisar que la interpretación de la Administración Tributaria que la demandante acusa de inconstitucional usa conceptos que, según ella, no están previstos en la norma jurídica que regula el tratamiento tributario preferente al cual se ha acogido. Sin embargo, y como ya hemos apuntalado previamente, lo que realmente está discutiendo la actora es la cuantía a deducir de su impuesto a la renta.
9. Así entendida la cuestión litigiosa, queda claro la no afectación al contenido constitucionalmente protegido del derecho fundamental alegado. En consecuencia, la demanda debe ser declarada **IMPROCEDENTE** en virtud de la aplicación del numeral 1 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional, la cual supedita la procedencia de la demanda a que los hechos y petitorio de la demanda estén referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado.

SOBRE EL PLAZO PARA LA INTERPOSICIÓN DE LA DEMANDA

10. El numeral 10, del artículo 5 del Código Procesal Constitucional señala que la demanda deberá ser declarada improcedente si esta ha sido presentado fuera de plazo. Aunado a ello, el artículo 44 establece que el plazo para interponer la demanda prescribe a los 60 días hábiles de producida la afectación.
11. Mediante Resolución de Determinación N° 012-003-0045642, Sunat pone en conocimiento a la Universidad San Ignacio de Loyola, la necesidad de regularizar el impuesto a la renta del año 2001, por reparado a los créditos contra el impuesto a la renta. Esta resolución fue notificada a la recurrente el 4 de febrero de 2014 (fojas 264).
12. Mediante Resolución de Multa N° 012-002-0023785, Sunat pone en conocimiento a la Universidad San Ignacio de Loyola, la multa por reparo a los créditos contra el impuesto a la renta, según la resolución de determinación previamente anotada, también del impuesto a la renta del año 2001. Esta resolución fue notificada a la recurrente el 4 de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

febrero de 2014 (fojas 287).

13. En ese sentido, puede advertirse que el cuestionamiento de la recurrente está dirigido precisamente a la nulidad de las resoluciones anotadas en los fundamentos jurídicos 11 y 12. Se advierte que ambas resoluciones fueron notificadas el 4 de febrero de 2014, pero la demanda de amparo se interpuso el 30 de octubre de 2014, esto es luego de 8 meses, transcurriendo el plazo en exceso. En consecuencia, la demanda también debe ser declarada **IMPROCEDENTE**, en aplicación del artículo 44 y del numeral 10, del artículo 5 del Código Procesal Constitucional.

S.

MIRANDA CANALES



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

Si bien coincido con el sentido de la posición asumida en la sentencia en mayoría, considero necesario precisar que la improcedencia de la demanda de autos se sustenta además en la falta de relevancia constitucional de la materia controvertida.

Conforme se advierte de los argumentos expuestos en la demanda, la entidad recurrente cuestiona el método de cálculo en mérito al cual Sunat determinó el monto del crédito tributario por reinversión que le correspondió pagar en el año fiscal 2001. Al respecto, denuncia la vulneración de los derechos fundamentales de propiedad e igualdad, así como la afectación del principio de seguridad jurídica.

Al respecto, considero que la materia controvertida no corresponde ser dilucidada en un proceso de amparo, pues si bien la entidad demandante invoca una serie de derechos fundamentales presuntamente lesionados, de los argumentos desarrollados en la demanda se advierte que lo que en realidad pretende es cuestionar el método de cálculo aplicado por Sunat en la determinación del beneficio tributario que sí le fue reconocido.

En ese sentido, estimo que tales cuestionamientos corresponden dilucidarse en el seno de un proceso ordinario antes que de uno constitucional.

S.

RAMOS NÚÑEZ



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO BLUME FORTINI

Si bien concuerdo con declarar improcedente la demanda, considero necesario precisar que la pretensión demandada se encuentra vinculada con el cuestionamiento de resoluciones de determinación de deudas tributarias emitidas por la Sunat respecto del impuesto a la renta del año 2001, las cuales han sido notificadas el 4 de febrero de 2014. Pese a ello, la demanda de amparo ha sido promovida el 30 de octubre de 2014, es decir fuera del plazo establecido por el artículo 44 del Código Procesal Constitucional. En tal sentido, el caso de autos resulta distinto a los supuestos evaluados en las causas 02053-2013-PA/TC y 05410-2017-PA/TC, destinadas a la inaplicación de la Ley 29766.

S.

BLUME FORTINI



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO SARDÓN DE TABOADA

Emito este fundamento de voto porque, aunque estoy de acuerdo con el fallo, no concuerdo con la argumentación de la sentencia.

Antes de presentar mi análisis del caso, sin embargo, debo señalar que, a mi juicio, el pedido de desistimiento, presentado por la demandante el 11 de marzo de 2020, debió ser tramitado, en atención al principio de precaución procesal.

La Universidad San Ignacio de Loyola S.A. (USIL) alega que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) ha vulnerado sus derechos fundamentales a la propiedad y a la igualdad, y el principio de seguridad jurídica.

En el presente caso, USIL no ha agotado la vía previa antes de presentar su demanda de amparo, planteando una reclamación ante Sunat contra la Resolución de Determinación 012-003-0045642.

Además, no se advierte la existencia de ninguna de las causales de excepción al agotamiento de la vía previa establecidas en el artículo 46 del Código Procesal Constitucional.

Por esta razón, la demanda es, pues, **IMPROCEDENTE**. Sin embargo, en mérito a los argumentos formulados por la sentencia en mayoría, me permito comentar el fondo del asunto.

USIL fundamenta su demanda en que, al emitir la Resolución de Determinación, Sunat habría acotado indebidamente la base de cálculo del crédito tributario por reinversión, establecido por el derogado artículo 13 del Decreto Legislativo 882.

En su parte pertinente, esta norma señalaba:

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 [*énfasis agregado*].

Sunat entiende que la *renta reinvertible* a la que se refiere esta norma comprende solo la *utilidad operativa de libre disposición* que puede tener una determinada empresa educativa.

En el Anexo 5 de la Resolución de Determinación antes mencionada (fojas 264) —mediante la cual formuló reparos al uso del crédito por reinversión por parte de USIL—, Sunat afirma:

la diferencia entre los ingresos provenientes de sus actividades y los costos vinculados con dichos ingresos [...] da lugar a la utilidad bruta, contra la cual se deducen los gastos operativos, y a dicho resultado (utilidad operativa) se les suman o restan otros ingresos o gastos, generándose así la utilidad antes de impuestos, a la que se le descuentan las obligaciones a las que están sometidas las aludidas instituciones por disposiciones legales, tales como las laborales y societarias que correspondan.

[...] el remanente obtenido, si lo hubiere, constituye la *utilidad operativa de libre disposición*, siendo esta el monto al que el Decreto Legislativo N° 882 y su norma reglamentaria se refieren como “renta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

reinvertible”, ya que solo cabe reinvertir las ganancias o utilidades que tienen la característica de ser de libre disposición [*énfasis agregado*].

De este modo, según Sunat, tenemos la siguiente secuencia conceptual:

- Ingresos – Costos = Utilidad Bruta
- Utilidad Bruta – Gastos Operativos = Utilidad Operativa
- Utilidad Operativa +/- Otros Ingresos/Otros Gastos = Utilidad Antes de Impuestos
- Utilidad Antes de Impuestos – Obligaciones (laborales, societarias, etcétera) = Utilidad Operativa de Libre Disposición

USIL rechaza esta interpretación, indicando que el concepto de *utilidad operativa de libre disposición* no está previsto en el Decreto Legislativo 882 ni en su Reglamento. Por tanto, no puede ser utilizado por Sunat.

Para USIL, el concepto de *renta reinvertible* desborda incluso el de *utilidades*, insinuando que podría ser sinónimo del total de ingresos percibidos por la empresa educativa. En su recurso de agravio constitucional (fojas 789), afirma:

la aplicación del crédito tributario por reinversión que realizó la SUNAT desconoce el texto normativo del D. L. N° 882 y sus normas reglamentarias, que en ningún extremo de su articulado dispone que el crédito por reinversión en la educación tenga como límite las *utilidades* del contribuyente [*énfasis agregado*].

Ciertamente, en el Perú, el uso del término *renta* no ha sido siempre el técnicamente correcto. Bien entendidas las cosas, *renta* es solo la ganancia del capital o de la actividad empresarial. No hay tal cosa como “renta del trabajo”.

Empero, este uso inadecuado del término no justifica la pretensión de USIL. La ganancia de la actividad empresarial está conformada por las utilidades, es decir, por la diferencia entre los ingresos y los costos directos e indirectos de dicha actividad.

Las utilidades brutas son la diferencia entre los ingresos y los costos directos o identificables; las netas, las que quedan cuando se deducen también los costos indirectos, que incluyen el pago de las obligaciones a las que hubiera lugar.

El Decreto Legislativo 882 no habla de *renta* a secas sino de *renta reinvertible*. Tal adjetivo limita el significado del sustantivo que acompaña. Según el Diccionario de la Real Academia Española, *adjetivo* es:

3. adj. *Gram.* Que califica o determina al sustantivo.

Un adjetivo determinante —como es la palabra *reinvertible* en este caso— “sirve principalmente para limitar la extensión del nombre a entidades identificables por los interlocutores.”



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01973-2016-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD SAN IGNACIO
DE LOYOLA S.A.

La *renta reinvertible* es solo una parte de los ingresos que obtiene una empresa educativa: aquella que puede ser capitalizada —y no distribuida entre los accionistas— por decisión propia. Necesariamente, pues, tiene que ser de libre disposición.

Es ilógico que la *renta reinvertible* incluya también los ingresos que no pueden ser reinvertidos, ya que tienen que cubrir los costos y obligaciones necesarios para mantener el funcionamiento de la empresa educativa.

En este caso, por tanto, la interpretación realizada por Sunat es lógica. Así, no ha existido —a consecuencia de dicha interpretación— vulneración alguna al derecho de propiedad ni al principio de seguridad jurídica invocados por la demandante.

Asimismo, no ha habido vulneración alguna al derecho a la igualdad, ya que el caso que USIL invoca como término de comparación (Expediente 04700-2011-PC/TC, caso Alas Peruanas) no es similar al suyo.

En dicho caso, en efecto, solo se discutió la vigencia en el tiempo del crédito tributario por reinversión de utilidades previsto en el Decreto Legislativo 882, sin analizarse su base de cálculo.

Finalmente, como señala este mismo Decreto Legislativo y contrariamente a lo que pretende USIL, Sunat mantenía la competencia para fiscalizar los programas de reinversión presentados ante el Ministerio de Educación con carácter de Declaración Jurada.

El quinto párrafo de su artículo 13 decía:

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

Por lo expuesto, mi voto es por declarar **IMPROCEDENTE** la demanda.

S.

SARDÓN DE TABOADA