



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## Pleno. Sentencia 985/2021

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC

LIMA

INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

### RAZÓN DE RELATORÍA

En la sesión del Pleno del Tribunal Constitucional, de fecha 30 de noviembre de 2021, los magistrados Miranda Canales, Blume Fortini, Sardón de Taboada y Espinosa-Saldaña Barrera (con fundamento de voto), han emitido la sentencia que resuelve:

1. Declarar **FUNDADA** la demanda y, en consecuencia, inaplicable a la parte demandante lo dispuesto por el artículo único de la Ley 29766, con el pago de costos.
2. **DEJAR SIN EFECTO** cualquier acto tendiente a impedir la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación, en los términos expuestos en esta sentencia.
3. Disponer que en la ejecución de la presente sentencia la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria observe el criterio establecido en el fundamento 32 de la misma.

Por su parte, la magistrada Ledesma Narváez emitió un voto singular en el que declara improcedente la demanda de amparo.

La Secretaría del Pleno deja constancia de que la presente razón encabeza la sentencia y los votos antes referido, y que los magistrados intervinientes en el Pleno firman digitalmente al pie de esta razón en señal de conformidad.

Flavio Reátegui Apaza  
Secretario Relator

SS.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 30 días del mes de noviembre de 2021, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Ledesma Narváez, Miranda Canales, Blume Fortini y Sardón de Taboada, pronuncia la siguiente sentencia con el abocamiento del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera, conforme al artículo 30-A del Reglamento del Tribunal Constitucional y con la abstención del magistrado Ferrero Costa aprobada en la sesión del Pleno de fecha 15 de setiembre de 2020. Asimismo, con el fundamento de voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera y el voto singular de la magistrada Ledesma Narváez, que se agregan.

### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por el Instituto de Educación Superior Tecnológico Privado Toulouse Lautrec S. A. C. (TOULOUSE) contra la resolución de fojas 373, de fecha 28 de agosto de 2018, expedida por la Primera Sala Constitucional de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

### ANTECEDENTES

Con fecha 6 de junio de 2017, el Instituto de Educación Superior Tecnológico Privado Toulouse Lautrec S. A. C. (TOULOUSE) interpuso demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y su procurador público, con el objeto de que se reconozca su derecho a la devolución de los importes del impuesto a la renta indebidamente pagados al fisco, producto de la inaplicación del 30 % del monto efectivamente invertido durante los ejercicios 2009 y 2010 en la ejecución de los programas de reinversión a que se refiere la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación (Decreto Legislativo 882), pues, a su juicio, su desconocimiento lesiona sus derechos a la igualdad y a la propiedad, así como el principio de irretroactividad de las leyes.

Afirma la institución recurrente que, en atención a lo dispuesto por los artículos 13 del Decreto Legislativo 882, solicitó a la demandada la devolución del impuesto de tercera categoría pagado por la inaplicación del crédito por reinversión en educación de los ejercicios 2009 y 2010 (equivalente al 30% del monto efectivamente invertido), ascendente a la suma de S/ 2 082 681.00 soles; sin embargo, su pedido fue indebidamente denegado. Considera que tal desestimación de su solicitud resulta lesiva de su derecho a la igualdad porque en un caso sustancialmente análogo (STC 04700-2011-PC/TC), el Tribunal Constitucional reconoció el derecho al crédito tributario por reinversión en educación desde el año 1997 hasta que el legislador disponga su derogación. Asimismo, Sunat habría incurrido en una aplicación retroactiva de la Ley 29766 (Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, que aprueba normas en educación para el mejor



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial), derivándose de ello la vulneración de su derecho de propiedad.

Ante ello, la parte demandante formula como pretensión principal la inaplicación de la Ley 29766 para los créditos por reinversión realizado por el TOULOUSE durante los años 2009 y 2010. Como pretensiones accesorias que: i) se ordene a la Sunat abstenerse de cobrar impuesto a la renta o pagos a cuenta de este que se deriven de la supuesta caducidad del crédito por reinversión al 31 de diciembre de 2008 y/o abstenerse de imponer multas por dicho concepto; y, ii) se ordene a la Sunat devolver el importe pagado indebidamente en aquellos casos en que el TOULOUSE se haya visto obligado a pagar parte o la totalidad del impuesto a la renta, por el desconocimiento del crédito por reinversión por la aplicación de la Ley 29766 a los años 2009 y 2010.

El Décimo Primer Juzgado Constitucional de Lima declaró improcedente la demanda por considerar que la controversia de autos corresponde que sea dilucidada a través del proceso contencioso-administrativo, al ser dicho proceso una vía igualmente satisfactoria, conforme al artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

La Sala superior competente confirmó la recurrida por similares fundamentos.

## FUNDAMENTOS

### §1. Sobre el rechazo liminar

#### §1.1. Procedencia del amparo contra normas autoaplicativas

1. De los argumentos expuestos por la demandante, este Tribunal advierte que su petitorio está dirigido a que se disponga la inaplicación, a su caso, de la ley 29766 (Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial). Se trata, en consecuencia, de una demanda de amparo interpuesta contra una norma legal que regula la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo, mecanismo previsto en el entonces vigente Decreto Legislativo 882.
2. El Tribunal Constitucional en su jurisprudencia reiterada y de conformidad con el artículo 8 del Nuevo Código Procesal Constitucional, tiene decidida la procedencia de demandas contra normas autoaplicativas, es decir de aquellas que vulneran derechos fundamentales por su sola aprobación, sin requerir actos concretos de aplicación.
3. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha sostenido, precisamente, que una interpretación que impida la procedencia del amparo contra normas estaría “(...) en absoluta contradicción con la filosofía personalista de la que se encuentra impregnado todo nuestro ordenamiento constitucional, y en el que se legitima fundamentalmente



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

la propia existencia de este tipo especial de procesos de la libertad” (*cfr.* criterio sostenido en la sentencia recaída en el Expediente 01152-1997-AA/TC, fundamento 2.b).

4. En el presente caso, la norma legal contra la que se interpone la demanda establece los alcances temporales del crédito por reinversión del que venían gozando las Instituciones Educativas Particulares en el territorio nacional, tales como centros y programas particulares, cualquiera que sea su nivel o modalidad, institutos y escuelas superiores particulares, universidades y escuelas de posgrado particulares y todas las que estén comprendidas bajo el ámbito del Sector Educación, norma que, según alega la parte demandante, tendrían efectos retroactivos y no aclaratorios. Por lo tanto, dicha norma tiene una incidencia *prima facie* en el contenido constitucionalmente protegido por el derecho de propiedad de la recurrente. De ahí que es una norma de carácter autoaplicativo.
5. Asimismo, es claro que la pretensión de la demandante no se orienta al control abstracto de constitucionalidad de la Ley 29766, sino a que se ejerza el control difuso de una norma que, según su criterio, vulnera derechos, resultando relevante y directamente aplicable al caso, conforme lo exige el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal.

### **§2. Consecuencia del doble rechazo liminar en las concretas circunstancias del presente caso**

6. Este Tribunal Constitucional, frente a una indebida doble improcedencia *liminar*, ha identificado en su jurisprudencia al menos tres caminos posibles:
  - a) Declarar la nulidad de lo decidido por las instancias judiciales, disponiendo que se admita a trámite la demanda.
  - b) Emitir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto en aplicación del principio de elasticidad recogido en el artículo III del Título Preliminar del Nuevo Código Procesal, en cuanto permite adaptar las formalidades al logro de la finalidad de los procesos constitucionales.
  - c) Extraordinariamente, y cuando ninguno de los dos procedimientos anteriores pudiera ser llevado a cabo, podría disponerse que se corra traslado del recurso de agravio constitucional al demandado para que exponga sus argumentos.
7. En el presente caso, existen en estos autos antecedentes suficientes para resolver la cuestión de Derecho planteada; por tanto, corresponde emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, en aplicación de los principios de economía, informalidad y celeridad procesal expresamente reconocidos en el artículo III del Título preliminar



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

del Nuevo Código Procesal Constitucional, así como al principio finalista y a la trascendencia constitucional de los derechos fundamentales invocados por la parte accionante.

8. Por otra parte, corresponde poner de relieve que, en el caso de autos, se puso en conocimiento del demandado el recurso de apelación interpuesto contra la resolución que declaró improcedente la demanda (como lo exige el artículo 47 del Código Procesal Constitucional (vigente al momento de la interposición de dicho recurso, fojas 322); asimismo, tras ello, la Sunat presentó un escrito de fojas 348 sobre apersonamiento, delegación de facultades y solicitud de uso de la palabra. Siendo esto así, queda claro que la demandada ha expresado sus puntos de vista, más aún cuando, en la audiencia pública de fecha 24 de noviembre de 2021, el abogado defensor de la Sunat expresó con claridad, su posición con relación a la demanda.
9. Estando a lo expuesto en los fundamentos precedentes este Tribunal Constitucional es de la opinión de que puede expedir una decisión sobre el fondo de la controversia

### **§3. Delimitación del asunto litigioso**

10. En líneas generales, la parte demandante solicita que se inaplique a su caso la Ley 29766 (Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial) y que, en consecuencia:
  - Se reconozca el derecho del TOULOUSE a usar el crédito por reinversión en educación.
  - Se deje sin efecto todo acto existente o futuro y cualquier procedimiento tributario que desconozca el citado crédito.
11. Se cuestiona esta norma, a la cual se considera como una de carácter autoaplicativo, 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 2010.

### **§4. Análisis sobre el fondo de la controversia**

12. En cuanto al fondo del asunto, el demandante alega que la desestimación de su pedido de devolución del impuesto de tercera categoría pagado por la inaplicación del crédito por reinversión en educación de los ejercicios 2009 y 2010 (equivalente al 30 % del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

monto efectivamente invertido), ascendente a la suma de S/ 2 082 681.00 soles resulta lesiva de sus derechos de propiedad e igualdad, así como del principio de irretroactividad de las normas.

13. Así las cosas y verificándose que la materia controvertida en el presente caso es similar a la dilucidada por este Tribunal en los Expedientes 02053-2013-PA/TC y 05410-2014-PA/TC, conviene precisar que el análisis se circunscribirá a determinar si la Ley 29766, que dispone, retroactivamente, la caducidad del crédito tributario por reinversión que se estableció para el caso de las universidades privadas lucrativas (de modo específico), resulta lesiva del principio de irretroactividad en la aplicación de las normas y del derecho de propiedad del recurrente, como parte de las Instituciones Educativas Particulares en el territorio nacional (de modo general).

#### **§4.1. Sobre la presunta vulneración del principio de irretroactividad en la aplicación de las normas y el derecho de propiedad**

14. El beneficio tributario de crédito por reinversión fue introducido por el artículo 13 de la Ley de Promoción de la inversión en la educación (Decreto Legislativo 882). La disposición referida establece lo siguiente:

“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”.

Conviene aquí precisar que el artículo 13 del Decreto Legislativo 882 no dejó establecido el plazo de vigencia del referido crédito tributario por reinversión de utilidades.

15. Dicho de otro modo, conforme a lo señalado en la sentencia recaída en el Expediente 02053-2013-PA/TC, publicada en el portal institucional con fecha 25 de julio de 2016, atendiendo a la conducta de la Sunat y a lo señalado por el legislador en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 (*cf.* fundamentos 18 a 20 de la citada sentencia) para el año 2008 todavía se encontraban vigentes los beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo 882.
16. Al respecto, Sunat sostiene que, en tal caso, resultaba aplicable la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, en cuanto establece que la disposición que incluye beneficios tributarios deberá especificar el plazo máximo de duración de estos y que, si eso no sucede, se entenderá otorgado por tres años.
17. De lo expuesto se deduciría que el crédito tributario por reinversión habría caducado tres años después de que entrara en vigor el Decreto Legislativo 882 (31 de diciembre



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

de 1999). Sin embargo, como se verifica en autos, la Administración Tributaria continuó admitiendo declaraciones que incluían el aludido crédito tributario hasta el año 2008.

18. Por su parte, el legislador también entendía que el beneficio aludido continuaba vigente, por cuanto en el artículo 2 del Decreto Legislativo 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 882” estarían exceptuadas de la prórroga establecida por el numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo 977 (que establecía una normativa marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios). En lo que aquí interesa, esta norma evidencia que para el año 2008 el legislador consideró aún vigentes los beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo 882, entre ellos, el de crédito por reinversión, sin precisar margen temporal alguno.
19. De ello se desprende entonces que el crédito tributario por reinversión se encontraba vigente al momento en que la parte demandante, mediante Formulario 0664, 750488968, del 26 de diciembre de 2011 (fojas 48), presentó la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 incluyéndolo.
20. Ahora bien, corresponde determinar a continuación si la cancelación retroactiva de dicho beneficio tributario, dispuesta mediante Ley 29766, publicada el 23 de julio de 2011, vulnera el principio de irretroactividad en la aplicación de las normas y, con ello, el derecho de propiedad de la parte recurrente. El artículo único de la referida norma establece:

“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”.

21. Asimismo, el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 prescribió, en lo que aquí importa, lo siguiente:

“Artículo 2.- (...) 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° 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 977”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

22. Al respecto, cuando una norma precisa algún aspecto del ordenamiento debe esclarecer el alcance de la disposición previa de la que, naturalmente, se desprenden diversos sentidos interpretativos posibles.
23. Para que una norma interpretativa pueda ser considerada como tal, debe cumplir lo siguiente:
- Referirse a una norma legal anterior.
  - Fijar el sentido de la misma pronunciándose por uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada.
  - No incorporarle un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.
24. Conviene, entonces, tener presente que la Ley 29766, aun cuando comienza con la palabra “precísase”, no brinda en realidad precisión alguna, limitándose a introducir, retroactivamente, un plazo específico y que no había sido dispuesto previamente para la caducidad de los beneficios tributarios aplicables a los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados, beneficio que se encontraba vigente como ya ha sido mencionado antes.
25. En efecto, de lo expuesto se deduce que no cumple el supuesto enunciado en el literal “b”, por cuanto no opta entre diversos sentidos interpretativos que puedan atribuirse a la norma supuestamente interpretada. Tampoco coincide con lo descrito en el literal “c”, ya que, efectivamente, incorpora un contenido no enunciado en la disposición original.
26. En suma, además de no determinar un sentido interpretativo, la disposición añade un límite temporal para la vigencia del crédito por reinversión que no se encontraba en la norma presuntamente precisada.
27. De lo expuesto se desprende que no se trataba de una norma propiamente interpretativa, sino de una reforma a lo originariamente dispuesto en la regulación sobre crédito por reinversión. Siendo ello así, esta no podía ser aplicable retroactivamente, pues resultaba aplicable el artículo 109 de la Constitución, en cuanto establece:
- “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”.
28. La Ley 29766 fue publicada en el diario oficial *El Peruano* el 23 de julio de 2011 y, como no precisa un plazo distinto, su entrada en vigor se produjo al día siguiente, el 24 de julio del 2011.





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

29. Por su parte, el artículo 103 de la Constitución establece:

“La 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”.

Por lo que, este Tribunal entiende, conforme a lo sustentado, que el legislador no podía, dentro del marco constitucional vigente, disponer la caducidad retroactiva del crédito por reinversión aplicable a los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados.

30. Por ello, si la parte demandante ha reinvertido sus utilidades en infraestructura y equipamientos didácticos exclusivos para los fines educativos y de investigación, algo que naturalmente debe ser verificado por la Administración Tributaria, tiene derecho a gozar del crédito tributario por los periodos demandados —anteriores a la entrada en vigor de la Ley 29766— y una interpretación contraria vulneraría su derecho de propiedad.
31. Con relación a la pretensión del actor destinada a que se deje sin efecto cualquier acto futuro que desconozca el citado crédito, es necesario señalar que, al efectuar las acotaciones, la Administración Tributaria deberá considerar lo establecido en la presente sentencia con relación a la inaplicación de la Ley 29766 debido a su carácter retroactivo.
32. Así las cosas, en el caso de autos, de acuerdo con el periodo temporal reclamado por la parte recurrente (años fiscales 2009 y 2010), resultan aplicables las disposiciones del Decreto Legislativo 882, así como su respectivo reglamento, las mismas que deberán ser escrupulosamente observadas por la demandada al momento de determinar el monto que, por concepto de crédito por reinversión, corresponde devolver a la demandante. En esta tarea, conforme se desprende de la precitada normativa, es de vital importancia que tanto la Sunat como el Ministerio de Educación integren y coordinen labores a fin de verificar la adecuada y cabal ejecución del programa de reinversión presentado por el demandante para los años fiscales 2009 y 2010 y, de ser el caso, aplicar las sanciones correspondientes si advierte que la reinversión efectuada por la parte recurrente no se condice con los fines establecidos en la referida normatividad.
33. Finalmente, en atención a que se encuentra acreditada la amenaza de vulneración de su derecho de propiedad, corresponde ordenar que la parte demandada asuma el pago de los costos procesales en atención a lo dispuesto por el artículo 28 del Nuevo Código Procesal Constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

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

### HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda y, en consecuencia, inaplicable a la parte demandante lo dispuesto por el artículo único de la Ley 29766, con el pago de costos.
2. **DEJAR SIN EFECTO** cualquier acto tendiente a impedir la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación, en los términos expuestos en esta sentencia.
3. Disponer que en la ejecución de la presente sentencia la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria observe el criterio establecido en el fundamento 32 de la misma.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MIRANDA CANALES**  
**BLUME FORTINI**  
**SARDÓN DE TABOADA**  
**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

**PONENTE BLUME FORTINI**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

### **FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

Coincido con el sentido de lo resuelto por mis colegas. Sin embargo, considero necesario señalar lo siguiente:

1. Aquí, como fácilmente puede deducirse de los actuados del expediente, se discute la pertinencia de obtener un beneficio tributario, con alcances incluso más acotados que los establecidos por este mismo Tribunal en casos anteriores con similares características, y en la misma línea de lo reconocido en su momento por alguna normativa previa y posterior al inicio de este proceso. Estamos incluso frente a la evaluación sobre la conveniencia de seguir, además, una posición interpretativa que es la recogida por la ley universitaria, cuya constitucionalidad fue ratificada por la mayoría de miembros de nuestro tribunal. Es más, y en el caso de los demandantes, este beneficio ya les había sido concedido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Educación por algún tiempo.
2. Explicitaré entonces algo más al respecto, coincidiendo seguramente con lo que pudieran decir mis colegas sobre el particular. En el artículo 13 de la Ley de Promoción de la Inversión en Educación (Decreto Legislativo 882, vigente desde el 1 de enero de 1997) se estableció el beneficio tributario de crédito por reinversión, sin señalar un plazo de vigencia de este crédito. Luego se aprobó el Decreto Legislativo 1086, cuyo artículo 2, al excluir a una serie de instituciones educativas (entre las cuales no estaban las universidades privadas) de una prórroga prevista en el artículo 3 del Decreto Legislativo 977, permite comprobar que seguían vigentes los beneficios previstos en el Decreto Legislativo 882 para casos como los de los demandantes.
3. Por último, debe anotarse que se emitió la Ley 29766, publicada el 23 de julio de 2011. Allí se buscaba señalar un límite a la vigencia del crédito de reinversión establecido en el Decreto Legislativo 882. Se prescribía además a qué entidades se le aplicaría esta norma, entidades para las que se dice cuál es la vigencia de los beneficios tributarios establecidos en el ya mencionado Decreto Legislativo 882.
4. Bien puede apreciarse que la Ley 29766 no busca interpretar una norma anterior al establecer un límite temporal al crédito por reinversión. No estamos, pues, ante lo que este Tribunal ha considerado como una norma interpretativa, sino frente a una norma cuestionada y cuestionable, en función a que consigna un efecto retroactivo en clara vulneración de lo prescrito en nuestra Constitución vigente.
5. Debe además tomarse en cuenta que el límite temporal de tres años establecido por el Título Preliminar del Código Tributario para aquellos beneficios tributarios que no



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

consignaba su plazo de vigencia, estuvo en los hechos suspendido entre los años 2007 a 2012, a través de lo previsto en diversas normas (decretos legislativos 977 y 1117, muy a despecho del debate existente sobre su constitucionalidad).

6. Como bien puede apreciarse, aquí ya el legislador se había pronunciado sobre el particular, aunque de manera imprecisa, y, bien puede decirse, con una constitucionalidad discutible. Lo que se le pide al Tribunal Constitucional peruano, si nosotros entramos al fondo de esta controversia, es en defensa del derecho fundamental a la propiedad, especifiquemos cuáles eran los alcances del marco normativo invocado, para que así pueda determinarse si el ya mencionado derecho a la propiedad había o no sido violentado en este caso. Ello, lejos de implicar que nos subrogáramos en la labor del legislador, involucra precisamente el ejercicio de nuestras propias competencias como jueces constitucionales, que tienen como fin último la tutela de los derechos fundamentales, tarea que, por cierto, hemos desempeñado en innumerables ocasiones.
7. Tampoco consideramos que nos subrogamos en la labor del legislador cuando es precisamente dicho legislador quien habilitó el beneficio tributario alegado, en el mismo sentido que, y durante muchos años, actuaron Sunat y el Ministerio de Educación. Esta pauta interpretativa sobre la concesión de un beneficio tributario no puede, por cierto, como alguien intenta, ser comprendido como un error de interpretación y actuación de las dos entidades estatales recientemente mencionadas.
8. De otro lado, asumir lo que se nos pedía como jueces constitucionales tampoco iba contra el principio de legalidad, pues no inventamos un beneficio, sino que entramos a dilucidar cuál era la vigencia del mismo dentro del marco normativo aplicable al caso.
9. Es más, hay quienes en este caso alegaron que podía declararse la nulidad de todo lo actuado. Sin embargo, de adoptarse una opción de ese tipo, aquello hubiese llegado a incidir peligrosamente en aumentar el perjuicio al derecho invocado. Nunca debemos olvidar que justicia que no es pronta no es justicia.
10. Y junto a lo ya señalado, necesario es anotar cómo en este proceso existían elementos que permitían acreditar la voluntad de ambas partes de resolver la controversia sin mayores dilaciones. Es pues que, en mérito a lo expuesto, y tal como lo hemos hecho en cientos de procesos, ingresamos a pronunciarnos sobre el contenido de la pretensión alegada y emitimos un fallo que consideramos ajustado a Derecho.
11. Ahora bien, y frente a algunas especulaciones al respecto, bien puede en base a una primera impresión especularse que el Código Tributario dejar abierta la posibilidad de que otros centros de educación invoquen tener los mismos derechos que los demandantes, conviene aclarar que la invocación de esos derechos no implica el



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC

LIMA

INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

necesario otorgamiento de los mismos. Corresponderá a la autoridad administrativa tributaria competente especificar si cada eventual nuevo requerimiento es conforme a Derecho, y sólo así, si es que puede ser atendido. Corresponde, además, tener en cuenta que la misma Ley Universitaria establece pautas y controles sobre la reinversión de los eventuales excedentes (artículo 118), y otorga a la Sunedu un margen de supervisión del ejercicio de esta facultad de reinversión (artículo 120.1).

**S.**

**ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

### VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

*El otorgamiento de beneficios tributarios  
constituye una competencia exclusiva del  
legislador tributario*

Una vez más, tal como lo advertí en votos anteriores (expedientes de las universidades UPC y Alas Peruanas), nos vemos frente a otro caso, ahora es el Instituto de Educación Superior Tecnológico Privado Toulouse Lautrec S. A. C. (TOULOUSE) que solicita la aplicación de un millonario beneficio tributario de reinversión en educación, pese a que no existe ley tributaria que la ampare. No solo preocupa la cada vez mayor cantidad de universidades que van formando cola para aprovechar este criterio de la mayoría, sino que se da en el contexto de una pandemia en la que lejos de controlar que los desembolsos de la administración tributaria sean los que legítimamente corresponden, terminamos desarmando al Estado en sus posibilidades de atención de las emergencias de salud de peruanos y peruanas, especialmente de los que forman parte de los grupos más vulnerables. Una pena realmente.

Del análisis del presente caso, estimo que la demanda de autos debe ser declarada **IMPROCEDENTE**, pues aún se encuentra en trámite el reclamo administrativo presentado por la universidad demandante respecto a la deuda tributaria derivada de la fiscalización efectuada a los ejercicios 2009 y 2010, de modo que no se ha agotado la respectiva vía administrativa tributaria.

Adicionalmente a la improcedencia aludida, debo mencionar que este caso es uno idéntico al que tuvo que resolver el Tribunal Constitucional en el caso de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC) y Universidad Privada del Norte (UPN), Expediente 02053-2013-PA/TC, de modo que en el presente voto me reafirmo en el argumento principal de que no existe ninguna norma legal que autorice el reconocimiento del beneficio tributario de reinversión en educación a favor del demandante Instituto de Educación Superior Tecnológico Privado Toulouse Lautrec S.A.C.

En el presente caso, el mencionado instituto interpone demanda de amparo contra la SUNAT, solicitando que se declare inaplicable la Ley 29766 y se les reconozca el beneficio tributario de reinversión en educación en razón al pago del impuesto a la renta de los años 2009 y 2010, así como se deje sin efecto cualquier cobranza que desconozca dicho crédito. Refiere que la SUNAT ha otorgado efectos retroactivos a la Ley 29766, declarando la caducidad del crédito tributario por reinversión, lo cual vulnera sus derechos a la propiedad, igualdad, libre empresa y tutela judicial efectiva.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

La posición mayoritaria del Tribunal Constitucional, declara fundada la demanda, sosteniendo que el beneficio tributario por reinversión en educación se introdujo mediante el Decreto Legislativo 882 y que la Ley 29766 pretendía precisar su vigencia; sin embargo, en realidad, lo que hizo fue modificarla e introdujo un plazo retroactivo para la caducidad del beneficio que no estaba contenido en el mencionado decreto legislativo. Por ello, considera que debe declararse inaplicable la Ley 29766 y dejar sin efecto cualquier acto tendiente a impedir la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación.

Seguidamente, voy a demostrar que jurídicamente no corresponde otorgar dicho beneficio tributario al instituto demandante:

1. Es necesario partir precisando las reglas básicas sobre el otorgamiento de un beneficio tributario. Así, de la Constitución (artículo 74) y el Código Tributario (artículo IV) se desprende que los beneficios tributarios solo pueden ser establecidos por ley o por decreto legislativo en caso de delegación, y, en el específico caso del plazo de duración de un beneficio tributario, dicho Código prevé que “toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años” y que “no hay prórroga tácita” (artículo VII).
2. En tal sentido, de dichas disposiciones se desprenden dos reglas básicas:

1) Un beneficio tributario se otorga sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación

2) Si un beneficio tributario es expedido sin señalar plazo de vigencia, se entiende otorgado por un plazo máximo de 3 años. No existe prórroga tácita.

3. 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)**. En virtud de esta disposición, en lo que se refiere al principio de reserva 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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

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

4. Atendiendo al principio de reserva de ley, el artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 816, en vigencia 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;

5. En el específico caso del Instituto de Educación Superior Tecnológico Privado Toulouse Lautrec, dicho instituto pretende el reconocimiento por los años 2009 y 2010 del beneficio tributario de reinversión en educación, regulado en el Decreto Legislativo 882.
6. Dicho 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 reviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

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]

7. 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].
8. 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 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]
9. 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)**.
10. En tal sentido, la pretensión del Instituto de Educación Superior Tecnológico Privado Toulouse Lautrec sobre reconocimiento de dicho beneficio tributario de reinversión en educación en los años 2009 y 2010 carece de ley tributaria que lo permita. En dichos años no existía ley tributaria que expresamente otorgue este beneficio tributario a las universidades.
11. Esta conclusión no se ve desvirtuada por las posteriores modificaciones legales del artículo VII del Código Tributario, dadas a partir de 2004, que más allá de ampliar o reducir los requisitos para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, **mantienen inalterable, tanto el plazo límite de duración (en general, 3 años) de los beneficios tributarios dados sin señalar plazo, así como la prohibición de prórrogas tácitas**.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

12. Para una mejor ilustración de lo afirmado, seguidamente, se citarán tales modificaciones.
13. El Decreto Legislativo 953, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 5 de febrero de **2004**, modificó, entre otras, la Norma VII del Código Tributario, estableciendo lo siguiente:
- NORMA VII:  
TRANSPARENCIA PARA LA DACIÓN DE INCENTIVOS O EXONERACIONES TRIBUTARIAS  
(...) Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado **por tres (3) años. No hay prórroga tácita.** [resaltado agregado]
14. Luego, mediante el Decreto Legislativo 977, que establece la Ley Marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 15 de marzo de **2007**, se derogó la Norma VII del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias.
15. Si bien este Decreto Legislativo 977 derogó la Norma VII del Código Tributario, también **continuó prohibiendo la prórroga tácita.** Así, estableció que
- 2.c. (...) Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de seis (6) años (...)
- 3.3. 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.** [resaltado agregado]
16. Tal Decreto Legislativo 977 fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional mediante sentencia del Expediente 00016-2007-PI/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 16 de abril de **2009**.
17. Dicho Decreto Legislativo 977, así como el Decreto Legislativo 978 y la Ley Autoritativa 28932 fueron declarados inconstitucionales por **RAZONES DE FORMA**, y no por razones de fondo sobre su constitucionalidad, pues al dictar la aludida Ley 28932 no se cumplió con el procedimiento de mayoría calificada exigido por el último párrafo del artículo 79 de la Constitución. Reitero, el TC no hizo en este caso ningún control por razones de fondo.
18. En tal sentencia el TC estableció una *vacatio sententiae* (es decir, que mantenía su vigencia y por ende se seguía aplicando) hasta que el legislador dicte una nueva ley.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC  
LIMA  
INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

19. Precisamente, mediante el Decreto Legislativo 1117, publicado en el diario oficial *El Peruano* con fecha 7 de julio de **2012**, incorpora la Norma VII del Código Tributario en el sentido siguiente:

Artículo 4:

Incorpórese la Norma VII del Título Preliminar (...) del Código Tributario (...) conforme al texto siguiente:

(...) Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.

(...) No hay prórroga tácita.

20. De lo expuesto se aprecia que en ningún periodo de tiempo se permitió la prórroga tácita de los beneficios tributarios, de modo que no existiendo ley tributaria que en los años 2009 y 2010 otorgue expresamente el beneficio tributario de reinversión en educación (Decreto Legislativo 882) a las universidades, ni que tampoco exista, como se ha dicho, alguna prórroga tácita, la pretensión de la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. resulta incontrovertiblemente sin fundamento.

21. Por otra parte, el instituto demandante alega que la Ley 29766 otorga efectos retroactivos a la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo que prevé el Decreto Legislativo N.º 882, pues a pesar de haber sido publicada el 2011 dispone que la caducidad de aquel crédito habría operado retroactivamente desde el 31 de diciembre de 2008.

22. Más allá de lo alegado por el instituto demandante, es necesario citar textualmente la Ley N.º 29766, publicada el 23 de julio de 2011, que establece en su artículo único, lo siguiente:

Precisase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo N.º 1087 (...), respecto de aquellas entidades educativas que **NO** han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual. [resaltado agregado]

23. Al respecto, en principio, pese a que no se aprecia que dicha Ley 29766 aluda específicamente a las universidades o institutos, es irrelevante el examen de constitucionalidad de dicha ley en este caso concreto, pues si ya en párrafos precedentes se ha acreditado suficientemente que desde 1999 no existía prórroga expresa ni tácita del crédito por reinversión en educación, entonces carece de importancia controlar si en los años 2009, 2010 y 2011, la Ley 29766 era retroactiva o no para el Instituto de Educación Superior Tecnológico Privado Toulouse Lautrec S.A.C. La deficiente técnica legislativa de la Ley 29766 no implica la creación formal de un dicho beneficio tributario.



**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EXP. N.º 00156-2019-AA/TC

LIMA

INSTITUTO DE EDUCACIÓN  
SUPERIOR TECNOLÓGICO  
TOULOUSE LAUTREC S. A. C.  
(TOULOUSE)

24. En suma, al demandante Instituto de Educación Superior Tecnológico Privado Toulouse Lautrec S.A.C. no se le puede aplicar el beneficio de reinversión en los años 2009 y 2010, pues dicho beneficio sólo tuvo vigencia hasta 1999.

**S.**

**LEDESMA NARVÁEZ**