



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Pleno. Sentencia 987 /2021

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA DEL
PERÚ SAC

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; en consecuencia, inaplicable a la demandante lo dispuesto por el artículo único de la Ley 29766.
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. **ORDENAR** a la Sunat el pago de los costos procesales.

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 referidos, 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 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

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 misma sesión. Asimismo, se agregan el fundamento de voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera y el voto singular de la magistrada Ledesma Narváez.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Universidad Tecnológica del Perú SAC contra la resolución de fojas 408, de fecha 13 de agosto de 2018, expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró improcedente la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 03 de marzo de 2017, la Universidad Tecnológica del Perú SAC (UTP) interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF); en ambos casos con emplazamiento a los procuradores públicos de cada institución respectivamente. Solicita lo siguiente:

- Que se declare inaplicable el artículo único 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) y que, en consecuencia:
- Se reconozca el derecho de la UTP a usar el crédito por reinversión en educación en razón al pago del impuesto a la renta del año 2011.
- Se deje sin efecto todo acto existente o futuro y cualquier procedimiento tributario que desconozca el citado crédito.
- Sunat se abstenga de iniciar o dejar sin efecto cualquier pronunciamiento o actuación destinada a efectuar la cobranza de cualquier acto administrativo que desconozca dicho crédito.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

La demandante sustenta sus pretensiones en que, que durante el procedimiento de fiscalización del ejercicio gravable 2011, la Sunat, mediante anexos al Requerimiento 0122160001826, ha cuestionado la utilización del crédito por reinversión en educación teniendo como sustento la Ley 29766, que otorga efectos retroactivos a la caducidad del crédito tributario por reinversión en el sector educativo que prevé el Decreto Legislativo 882, presuntamente porque el crédito por reinversión tributaria en educación sólo se habría encontrado vigente hasta el 31 de diciembre de 2008. Aduce que dicha norma amenaza sus derechos a la propiedad, igualdad ante la ley, libertad de empresa y tutela judicial efectiva.

Resolución de primera instancia o grado

El Decimoprimer Juzgado Constitucional Sub Especializado en Asuntos Tributarios, Aduaneros e Indecopi, mediante Resolución 1, de fecha 20 de marzo de 2017, declaró la improcedencia liminar de la demanda, tras estimar que existe una vía igualmente satisfactoria para la protección de los derechos invocados, siendo esta el proceso contencioso administrativo; asimismo, sostiene que no se advierte riesgo de irreparabilidad, dado que si bien existe la posibilidad de una cobranza coactiva, ello no significa que, posteriormente, no pueda restituirse o suspenderse. Finalmente, indica que lo pretendido contraviene lo establecido en el artículo VII del Título Preliminar del Código Tributario.

Recurso de apelación

La UTP interpuso recurso de apelación sosteniendo que la resolución impugnada adelanta un juicio sobre el fondo; asimismo, que no es posible recurrir al proceso contencioso administrativo, por cuanto lo pretendido aún se encuentra ventilándose en el procedimiento contencioso tributario, el cual tampoco resulta una vía idónea para tutelar los derechos invocados, pues no cuenta con los efectos restitutorios del proceso de amparo. Indica que, en todo caso, para iniciar el proceso contencioso administrativo deberá pagar la totalidad de la deuda tributaria del impuesto a la renta 2011 o, cuanto menos, a fin de solicitar una medida cautelar, deberá afianzar el 60 % del total de la misma. Finaliza aduciendo que sí existe riesgo de irreparabilidad, puesto que el importe que se le acota impactará negativamente en su situación financiera.

Resolución de segunda instancia o grado

La Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante Resolución 5, de fecha 13 de agosto de 2018, confirmó la apelada en aplicación de la causal de improcedencia prevista en el inciso 2 del artículo 5 del Código Procesal Constitucional; precisando que no se advierte riesgo de irreparabilidad ni necesidad de tutela urgente derivada de la relevancia del derecho en cuestión o de la gravedad del daño que podría ocurrir.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

FUNDAMENTOS

§ Sobre el rechazo liminar

1. Las universidades recurrentes interponen demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), con el objeto de 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), para el periodo 2011.
2. Se trata, en consecuencia, de un amparo interpuesto 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.
3. El Tribunal Constitucional, de conformidad con el artículo 3 del Código Procesal Constitucional —en regulación similar a la contenida en el artículo 3 del *nuevo* Código Procesal Constitucional— y con su jurisprudencia, tiene decidida la procedencia de este tipo de demandas, siempre que se trate de normas autoaplicativas, es decir de aquellas que vulneran derechos fundamentales por su sola aprobación, sin requerir actos concretos de aplicación.
4. En esa línea, este Tribunal sostiene precisamente que una interpretación que impide la procedencia del amparo contra normas estaría “(...) en absoluta contradicción con la filosofía personalista con la que se encuentra impregnado todo nuestro ordenamiento constitucional, y en el que se legitima fundamentalmente la propia existencia de este tipo especial de procesos de la libertad” (Sentencia 01152-1997-AA, Fundamento Jurídico 2.b).
5. En el presente caso la norma legal contra la que se interpone la demanda señala los alcances temporales del crédito por reinversión del que venían gozando las universidades, norma que, según alega la demandante, tendría efectos retroactivos y no aclaratorios. Por lo tanto, dicha norma podría tener una incidencia *prima facie* en el contenido constitucionalmente protegido por el derecho de propiedad de los recurrentes, y por ende es una norma de carácter autoaplicativo.
6. Por otra parte, 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 respecto de una norma que, según su criterio, vulnera derechos, resultando relevante y directamente aplicable al caso, conforme exige el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional —regulación ahora dispuesta en el artículo VII del Título Preliminar del *nuevo* Código Procesal Constitucional—.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

7. Por las razones expuestas, este Tribunal Constitucional entiende que ha existido un incorrecto rechazo liminar y, por ende, que es necesario admitir la causa para que la judicatura constitucional pueda emitir un pronunciamiento de mérito.

§ Consecuencia del doble rechazo liminar en las concretas circunstancias del presente caso

8. En el presente caso, queda claro entonces que se ha producido un indebido rechazo liminar de la demanda por parte de las instancia o grados precedentes, lo cual debe ser enmendado por el Tribunal Constitucional.
9. Ciertamente, ante este doble e indebido rechazo liminar correspondería declarar nulas las resoluciones judiciales expedidas por el *a quo* y el *ad quem* -pues calificarían como un vicio procesal- y ordenarles la admisión a trámite de la demanda de amparo (artículo 20 del Código Procesal Constitucional —actualmente, artículo 116 del *nuevo* Código Procesal Constitucional—), u optar por una medida alternativa y excepcional como es admitir ante este Tribunal Constitucional la demanda (similar a las adoptadas en los autos recaídos en los Expedientes 02988-2009-PA/TC y 04978-2013-PA/TC). Empero, es preciso recordar que,

[I]a declaración de invalidez de todo lo actuado sólo es procedente en aquellos casos en los que el vicio procesal pudiera afectar derechos constitucionales de alguno de los sujetos que participan en el proceso. En particular, del emplazado con la demanda, cuya intervención y defensa pueda haber quedado frustrada como consecuencia precisamente del rechazo liminar (cfr. sentencia recaída en el Expediente 04587-2004-PA/TC, fundamento 15).

10. Tal construcción jurisprudencial, realizada incluso antes de que entrara en vigencia el Código Procesal Constitucional, se ha sustentado en diferentes principios, inherentes a la naturaleza y los fines de los procesos constitucionales y, particularmente, en los principios de *a) economía*, *b) informalidad* y *c) la naturaleza objetiva* de los procesos de tutela de derechos fundamentales. (cfr. sentencia recaída en el Expediente 04587-2004-PA/TC, fundamentos 16 a 19).
11. En lo que respecta al principio de economía procesal, este Tribunal ha establecido que, si de los actuados se advierte que existen los suficientes elementos de juicio como para emitir un pronunciamiento sobre el fondo, pese al rechazo liminar de la demanda, resulta innecesario condenar a las partes a que vuelvan a sufrir la angustia de ver que su proceso se reinicie o que se prolongue su resolución en este Tribunal con su admisión a trámite, no obstante, todo el tiempo transcurrido. Con ello, no solo se posterga la resolución del conflicto innecesariamente, sino que, a la par, de optar por la primera alternativa, se sobrecargaría innecesariamente la labor de las instancias jurisdiccionales competentes -los que recientemente empezaron a reactivarse luego de paralizar sus funciones por las medidas de restricción adoptadas por el gobierno



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

nacional para enfrentar la enfermedad por el nuevo coronavirus (COVID-19)- impactando a todas luces en el tiempo de espera de los litigantes en búsqueda de tutela.

12. En lo que concierne al principio de informalidad, este Tribunal tiene dicho que, si en el caso existen todos los elementos como para emitir un pronunciamiento sobre el fondo, este se expedirá respetándose el derecho de las partes a ser oídas por un juez o tribunal, de manera que una declaración de nulidad de todo lo actuado, por el solo hecho de servir a la ley y no porque se justifique en la protección de algún bien constitucionalmente relevante, devendría en un exceso de ritualismo procesal incompatible con el “(...) logro de los fines de los procesos constitucionales”, como ahora establece el tercer párrafo del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional —idéntica redacción contenida en el tercer párrafo del artículo III del Título Preliminar del *nuevo* Código Procesal Constitucional—.
13. En el presente caso, este Tribunal estima que el rechazo liminar de la demanda de amparo no ha afectado el derecho de defensa de las entidades emplazadas, como así lo demuestran las instrumentales que obran en autos. En efecto, se ha cumplido con poner en conocimiento de los procuradores públicos a cargo de los asuntos judiciales de la Sunat y del Ministerio de Economía y Finanzas, el recurso de apelación interpuesto contra la resolución que rechazó liminarmente la demanda y el auto que lo concede, conforme se advierte de autos a folios 381, 382, 383 y 384, respectivamente. Así también, fueron notificados con la programación de audiencia pública ante la Sala Superior como ante el propio Tribunal Constitucional, ello según se verifica a folios 386, 395, 398, 399, 402, 403, 404, 406, 407 y del cuadernillo del Tribunal Constitucional. Siendo así, queda claro que la parte demandada ha hecho uso de su derecho de defensa, y que existen en estos autos suficientes antecedentes como para resolver la cuestión de Derecho planteada.
14. Por lo expuesto, queda justificada la procedencia de la demanda y la necesidad de un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia.

§ Delimitación del asunto litigioso

15. En líneas generales, la demandante solicita que se inaplique a su caso el artículo único 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) y que, en consecuencia:
 - Se reconozca el derecho de la UTP a usar el crédito por reinversión en educación.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

- Se deje sin efecto todo acto existente o futuro y cualquier procedimiento tributario que desconozca el citado crédito

§ Análisis sobre el fondo de la controversia

16. El presente caso trata de un amparo interpuesto 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.
17. La recurrente alega que la Ley 29766 amenaza sus derechos de propiedad, igualdad ante la ley, libertad de empresa y tutela judicial efectiva en cuanto dispone, retroactivamente, la caducidad del crédito tributario por reinversión que se estableció para el caso de las universidades privadas con fines de lucro.
18. Dicho crédito tributario fue introducido por el artículo 13 de la Ley de Promoción de la Inversión en 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.
19. Conforme a lo señalado en la Sentencia 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 expuesto por el legislador en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 (cfr. 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.
20. Asimismo, se verifica que en el procedimiento de fiscalización recaído en autos, la administración tributaria señaló que la Ley 29766, publicada el 23 de julio de 2011, habría establecido “con carácter de precisión, que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2º del Decreto Legislativo N° 1087, respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del Impuesto a la Renta, al 31 de diciembre del ejercicio 2008, por tratarse de un tributo de periodicidad anual” [sic], por lo que “de acuerdo a la norma legal aplicable, el Crédito por Reinversión Tributaria en Educación se encontró vigente hasta el 31 de diciembre de 2008” [sic] (cfr. folios 54, 55, 56 y 57).
21. Por tanto, corresponde examinar si la cancelación retroactiva del beneficio, contemplada en dicha norma, vulnera los derechos constitucionales de la actora.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

22. El artículo único de la Ley 29766 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.

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

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 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo 977.

24. Al respecto, cuando una norma precisa algún aspecto del ordenamiento debe esclarecer el alcance de la disposición normativa previa de la que, naturalmente, se desprenden diversos sentidos interpretativos posibles.

25. Para que una norma interpretativa pueda ser considerada como tal, debe:

- a. Referirse a una norma legal anterior;
- b. Fijar el sentido de esta pronunciándose por uno de los múltiples significados posibles de la norma interpretada; y
- c. No debe incorporarle un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.

Conviene 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 que no había sido dispuesto previamente para la caducidad de los beneficios tributarios aplicables a las universidades privadas, beneficio que se encontraba vigente.

De lo expuesto se deduce que no cumple con 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

26. En suma, entonces, 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 deduce 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 así, esta no podía ser aplicable retroactivamente, pues resultaba aplicable el artículo 109 de la Constitución, en cuanto establece que:

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 de 2011.

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; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo ¹.

30. 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 las universidades privadas.

31. Por ello, si la 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 el periodo demandado, y una interpretación contraria vulneraría su derecho de propiedad.

32. Con relación a la pretensión de la actora 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.

33. Finalmente, en la medida en que se encuentra acreditada la amenaza de vulneración de su derecho de propiedad, corresponde ordenar que la emplazada asuma el pago de los costos procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 56 del Código Procesal

¹ Artículo sustituido por Ley 28389, publicada el 17 de noviembre de 2004.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

Constitucional —actualmente, artículo 28 del *nuevo* Código Procesal Constitucional—.

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

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda; en consecuencia, inaplicable a la demandante lo dispuesto por el artículo único de la Ley 29766.
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. **ORDENAR** a la Sunat el pago de los costos procesales.

Publíquese y notifíquese.

SS.

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

PONENTE MIRANDA CANALES



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

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 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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

11. Ahora bien, y frente a algunas especulaciones al respecto, bien puede en base a una primera impresión especularse que el Código Tributario deja abierta la posibilidad de que otras universidades privadas invoquen tener los mismos derechos que los demandantes, conviene aclarar que la invocación de esos derechos no implica el 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 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

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 al caso de otra universidad, ahora la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C., 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 (nótese que la misma universidad tiene otros casos tributarios en el Tribunal Constitucional), 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 2011, 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 de la demandante Universidad Tecnológica del Perú S.A.C.

En el presente caso, la mencionada universidad 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 del año 2011, 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 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

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 a la universidad 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

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 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;



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

5. En el específico caso de la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. dicha universidad 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 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]



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

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 de la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. 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.**
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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

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.
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 el año 2011 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, la universidad 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 01846-2019-PA/TC
LIMA
UNIVERSIDAD TECNOLÓGICA
DEL PERÚ SAC

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 la universidad 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, 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 el año 2011, la Ley 29766 era retroactiva o no para la Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. La deficiente técnica legislativa de la Ley 29766 no implica la creación formal de un dicho beneficio tributario.
24. En suma, a la demandante Universidad Tecnológica del Perú S.A.C. no se le puede aplicar el beneficio de reinversión en el año 2011, pues dicho beneficio sólo tuvo vigencia hasta 1999.

S.

LEDESMA NARVÁEZ