



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 8674-2006-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD AGRARIA LA MOLINA Y OTRO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 12 días del mes de noviembre de 2007, el Pleno del Tribunal Constitucional, con la asistencia de los señores magistrados Landa Arroyo, Mesía Ramírez, Beaumont Callirgos, Eto Cruz y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Recurso de Agravio Constitucional interpuesto por la Universidad Agraria La Molina contra la Resolución de la Sexta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 512, su fecha 11 de octubre de 2005, que declaró la demanda de amparo improcedente en un extremo e infundada en el otro.

ANTECEDENTES

Demanda

Con fecha 27 de noviembre de 2002, la Universidad Agraria de La Molina y la Asamblea Nacional de Rectores formulan demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), el Ministerio de Educación y las municipalidades del país, en especial, contra la Municipalidad Distrital de La Molina, con el objeto DE que se dejen sin efecto los actos tendientes al cobro del Impuesto General a las Ventas (IGV), los aranceles de importación, el Impuesto de Promoción Municipal (IPM) y los arbitrios municipales, dado que la recurrente goza de inmunidad tributaria concedida por la Constitución de 1979 y por la Ley N° 23733 -Ley Universitaria- del 17 de diciembre de 1983.

Mediante escrito del 3 de enero de 2003 (fojas 54 a 80), la Universidad Agraria de La Molina adjuntó los recibos expedidos por la Municipalidad Distrital de La Molina referidos a los arbitrios que dicha entidad pretende cobrar por el período comprendido entre los años 2000 y 2002.

Manifiestan los recurrentes que el artículo 32° de la Constitución de 1979 dispuso que "*Las universidades están exoneradas de todo tributo creado o por crearse...*". En la misma línea, señalan que la Ley Universitaria en su artículo 87° reconoció dicha exoneración de tributos a las Universidades. Asimismo, sostienen que en el año 1993 se



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

expidió la actual Constitución, la misma que al provenir de un gobierno de facto carecería de seriedad y validez, siendo procedente la aplicación de la Constitución de 1979 en cuanto resulta más beneficiosa para la comunidad.

De otro lado, señalan que el artículo 19° de la actual Constitución no debe ser interpretado en el sentido literal de que restringe la inmunidad tributaria de las Universidades sólo a los casos de impuestos directos e indirectos, pues de acuerdo a una interpretación sistemática de sus artículos 14, 17, 18 y 19, debe reconocerse la existencia del principio de respeto a los derechos adquiridos que, en su caso, es el reconocimiento a una exoneración a su favor, por todo tipo de tributos. Una interpretación contraria significaría una contradicción directa de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14° del texto constitucional, el cual dispone que el Estado debe promover el desarrollo científico y tecnológico del país, lo cual no se lograría recortando el presupuesto de las Universidades destinados para dichos fines al exigirles una mayor carga tributaria.

Contestación de la Demanda

La Municipalidad Distrital de La Molina deduce las excepciones de representación defectuosa del Presidente de la Asamblea Nacional de Rectores, de falta de agotamiento de la vía previa y de oscuridad o ambigüedad en el modo de proponer la demanda. Asimismo, procede a contestar la demanda manifestando que la pretensión formulada se sustenta en la Constitución de 1979, la misma que ha sido expresamente derogada por la Sexta Disposición Final y Transitoria de la Constitución de 1993. Finalmente, señala que el artículo 19° de esta última Constitución establece que las exoneraciones concedidas a las Universidades sólo alcanzan a los impuestos; por tanto, teniendo en cuenta que los arbitrios gozan de una naturaleza tributaria distinta (son tasas), concluye que los mismos no se encuentran incluidos dentro del citado beneficio tributario, siendo exigible su cobro.

La SUNAT deduce las excepciones de falta de legitimidad para obrar y de representación defectuosa de la Asamblea Nacional de Rectores. Asimismo, solicita que se declare improcedente la demanda por cuanto no se habría precisado ni acreditado cuáles son los actos concretos que amenacen o violen los derechos constitucionales en relación con el IGV, IPM o los aranceles de importación.

De otro lado, la SUNAT contesta la demanda señalando que no se puede cuestionar la vigencia de la actual Constitución de 1993 y pretender así la aplicación de la derogada Constitución de 1979; ello debido a que el propio Tribunal Constitucional en el Expediente N.° 014-2002-AI/TC ha reconocido: i) la promulgación legítima y actual vigencia de la Constitución de 1993, y ii) que ésta sustituyó a la Constitución de 1979. Adicionalmente, señala que si bien el artículo 87° de la Ley Universitaria dispone que las universidades están exoneradas de todo tributo creado o por crearse, se debe aplicar el principio de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

jerarquía normativa a fin de que dicha norma sea interpretada de conformidad con lo dispuesto por el artículo 19° de la Constitución de 1993, el cual no reconoce a las Universidades beneficios en materia de tributos municipales. Siendo que la citada norma constitucional sólo concede exoneraciones en el caso de impuestos que gravan bienes, actividades o servicios propios de la actividad educativa y cultural de las Universidades, la SUNAT concluye que no se habría configurado afectación alguna de derechos, pues la normativa legal vigente también reconoce dichas exoneraciones.

El MEF deduce las excepciones de falta de legitimidad para obrar del demandado, de incompetencia y de falta de agotamiento de la vía previa. Solicita además que se declare improcedente la demanda por cuanto no se habría precisado cuáles son los actos concretos que amenacen o violen sus derechos constitucionales, haciéndose sólo un cuestionamiento en abstracto de los tributos impugnados. En ese sentido, señala que la demanda también devendría en improcedente, pues de acuerdo a lo establecido por el artículo VIII del Título Preliminar del Código Tributario no se pueden crear o conceder exoneraciones en vía interpretativa, como pretenden hacerlo los recurrentes.

Asimismo el MEF contesta la demanda señalando que el artículo 19° de la Constitución de 1993 únicamente otorga una exoneración tributaria a las Universidades en el caso de venta de bienes, prestación de servicios o realización de importaciones que guarden relación directa con la realización de sus fines educativos y culturales; por tanto, concluye que resulta constitucionalmente válido que las demás operaciones que realicen las Universidades sí puedan ser objeto de gravamen por la normativa vigente y fiscalizadas por la Administración Tributaria, no siendo admisible que dicha entidad pretenda extender sus beneficios a estos supuestos.

La Procuraduría Pública a cargo de los asuntos del Ministerio de Educación deduce la excepción de falta de legitimidad para obrar del demandado al considerar que no cuenta con las facultades impositivas propias del MEF, la SUNAT y la Municipalidad de La Molina, hecho que resulta evidente debido a que las demandadas no han precisado si el Ministerio de Educación les ha requerido el pago de contribuciones, aranceles, tasas u otro tributo. En tal sentido, concluye que no forma parte de la relación jurídica sustantiva que ha dado origen a la controversia de autos.

Sentencia de Primera Instancia

El Quincuagésimo Tercer Juzgado Civil de Lima, con fecha 26 de abril de 2004, declaró: i) Infundadas las excepciones de falta de agotamiento de la vía previa, de incompetencia y de falta de legitimidad para obrar del MEF; ii) Fundada las excepciones de falta de legitimidad para obrar del Ministerio de Educación como demandado y de la Asamblea Nacional de Rectores como demandante; iii) Improcedente la demanda de



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

amparo interpuesta por la Asamblea Nacional de Rectores; iv) Improcedente la demanda de amparo interpuesta contra el Ministerio de Educación; v) Improcedente la excepción de representación defectuosa deducida contra la Asamblea Nacional de Rectores, vi) Improcedente la demanda respecto de la SUNAT y el MEF; y vii) Fundada la demanda respecto de la Municipalidad Distrital de La Molina.

Con relación a los argumentos de fondo, el *a quo* consideró que la Constitución de 1993 es una norma válida y vigente por lo que el análisis del caso de autos debía realizarse a la luz de sus preceptos. En tal sentido, se señaló que su artículo 19° concede a las Universidades una inafectación de todo impuesto directo e indirecto que grave sus bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural, por lo que consideró que la Municipalidad Distrital de La Molina lesionaba los derechos de la recurrente al pretender gravar con arbitrios municipales e impuesto predial el local que ésta ocupa como sede universitaria, donde precisamente se imparte instrucción superior. De otro lado, con respecto a los otros tributos que se impugnan (IGV, IPM, aranceles de importación), el *a quo* consideró que no se había acreditado la existencia de acto lesivo alguno, por lo que se desestimó este extremo de la demanda.

De otro lado, se precisó que respecto de los demás tributos impugnados (IGV, IPM y aranceles) no se ha probado la existencia de actos lesivos concretos, no siendo posible que en este proceso se expida un pronunciamiento o una declaración judicial sobre actos futuros. En tal sentido, se consideró que el MEF y la SUNAT no habían realizado actos lesivos a los derechos fundamentales del demandante.

Sentencia de segunda instancia

La sentencia recurrida revocó la apelada en el extremo que había declarado fundada la demanda y reformándola la declaró improcedente; asimismo, confirmó los demás extremos de la sentencia del *a quo* en virtud de los mismo argumentos. Sobre el particular, se debe señalar que a juicio del *a quo* la recurrente no había cumplido con agotar la vía previa referida a la impugnación de los tributos municipales.

FUNDAMENTOS

I. § Petitorio

1. El objeto de la demanda de amparo es que se dejen sin efecto los actos tendientes al cobro del Impuesto General a las Ventas (IGV), los aranceles de importación, el Impuesto de Promoción Municipal (IPM) y los arbitrios municipales, por considerar que los mismos no le resultan aplicables en virtud de la inmunidad tributaria concedida

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

a las Universidades por la Constitución de 1979 y la Ley Universitaria –Ley N.º 23733– del 17 de diciembre de 1983.

II. § Materias constitucionalmente relevantes

2. Teniendo en cuenta el petitorio de la recurrente y los argumentos aducidos por las partes, este Tribunal considera necesario orientar su pronunciamiento a la dilucidación de siguientes puntos:
 - 2.1 Analizar si el artículo 87 de la Ley N.º 23733, Ley Universitaria, dictado bajo el marco de la Constitución de 1979, resulta compatible con el nuevo Régimen Tributario para las Universidades establecido bajo los alcances de la Constitución de 1993.
 - 2.2 Determinar si las partes demandadas han efectuado algún cobro indebido de tributos, configurándose la vulneración a los derechos constitucionales de la recurrente.
 - 2.3 Determinar los alcances de las normas correspondientes al Régimen Constitucional Tributario aplicable a las Universidades del país.

III. § Interpretación de Normas Preconstitucionales: *el caso del artículo 87 de la Ley 23733, Ley Universitaria frente a la Constitución de 1993*

3. Conforme a los alegatos de la recurrente, la Municipalidad demandada habría actuado arbitrariamente al pretender cobrarle tributos, desconociéndoles el beneficio del artículo 87 de la Ley 23733, Ley Universitaria, el cual constituye un derecho adquirido a su favor desde la vigencia de la Constitución de 1979, el mismo que no puede ser desconocido por la Constitución de 1993, norma expedida en un gobierno de facto y carente de validez.

Los demandados por su parte, señalan que con la entrada en vigencia de la Constitución de 1993, los beneficios tributarios a favor de las universidades se restringieron al caso de los impuestos directos e indirectos que afecten bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa y cultural, habilitándose la posibilidad de establecer un régimen especial en el caso de aranceles.

4. A efectos de dilucidar la controversia suscitada respecto a este primer punto (2.1 *supra*), resulta indispensable que la misma sea abordada desde la teoría de interpretación de normas *preconstitucionales*; es decir, aplicando la técnica de enjuiciamiento de normas cuyo contenido resulta de dudosa compatibilidad constitucional de cara a la vigencia de una nueva Ley Fundamental. De ahí la necesidad de un pronunciamiento en sede jurisdiccional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

5. El caso descrito evidentemente justifica una evaluación de esta naturaleza, toda vez que pone de manifiesto una situación de cambio en el régimen tributario de las universidades, el cual se produce luego de la vigencia de la Constitución de 1993, conforme se observa a continuación:

Artículo 32 Constitución de 1979- *Las universidades y los centros educativos y culturales están exonerados de todo tributo, creado o por crearse.*

La Ley establece estímulos tributarios y de otra índole para favorecer las donaciones y aportes en favor de las universidades y centros educativos y culturales.

Artículo 87, Ley 23733 (17.12.83)- *Las Universidades están exoneradas de todo tributo fiscal o municipal, creado o por crearse. Gozan de franquicia postal y telegráfica y las actividades culturales que ellas organizan están exentas de todo impuesto. La exoneración de los tributos a la importación se limita a los bienes necesarios para el cumplimiento de sus fines.*

Artículo 19, Constitución de 1993- *Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.*

Las donaciones y becas con fines educativos gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley.

6. De este modo, resulta indispensable determinar si el régimen tributario previo que reconoce la exoneración de todo tipo de tributo, *puede considerarse válido y vigente a la luz de la Constitución de 1993, norma que restringe este beneficio exclusivamente para el caso de impuestos, excluyendo el caso de las contribuciones y tasas.*
7. Previamente al desarrollo de este punto, y ante los cuestionamientos de la parte demandante respecto a la Constitución de 1993, este Colegiado considera necesario precisar que en la STC 014-2002-AI/TC, FJ 34, se confirmó la promulgación legítima de la Constitución de 1993 y, consecuentemente, se reconoció su actual vigencia y eficacia.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

8. Teniendo en cuenta ello, resulta aplicable la Decimosexta Disposición Final y Transitoria de la Constitución de 1993, que establece la sustitución [derogación] expresa de la Constitución de 1979. En ese orden de ideas, se descartan los argumentos de la recurrente, no siendo aplicable, entonces, el régimen de beneficios tributarios establecido por la derogada Constitución de 1979.
9. Respecto a los criterios de interpretación de normas preconstitucionales, el Tribunal comparte lo señalado por Alonso Parejo cuando afirma *“mientras que en el caso de las leyes pos constitucionales su relación con la Constitución se resuelve íntegramente con arreglo al criterio de lex superior o de jerarquía, en el de las pre constitucionales esa relación reviste caracteres peculiares, toda vez que no se agota en el criterio expuesto al concurrir con el mismo, el de la lex posterior o temporal(...)”*¹.

Así, la evaluación de compatibilidad o desconformidad del artículo 87 de la Ley 23733 frente al régimen tributario de las universidades dispuesto en la Constitución de 1993 deberá tomar en cuenta los criterios de temporalidad y jerarquía.

10. La aplicación del criterio de temporalidad (*lex posterior derogat legi anteriori*) se encuentra reconocido en el artículo 103° de la Constitución Política y su aplicación trae como consecuencia el cese de la vigencia o derogación de la norma más antigua por la norma nueva. Como es evidente, el efecto derogatorio que despliega la implantación de un nuevo texto constitucional sólo alcanza a aquellas normas cuyo contenido sea contrario a lo que la Constitución dispone, tal derogación es automática y se produce *ex constitutione*, sin necesidad de declaración alguna por parte del legislador o de algún Tribunal².
11. En el presente caso, se advierte que la Constitución de 1993 regula de distinta forma la materia que la Ley Universitaria (exoneraciones a las Universidades con respecto a los tributos internos), por lo cual se debe concluir que la Ley N° 23733 ha sido derogada de manera tácita por la Constitución de 1993.

Cabe añadir que este Tribunal ha advertido que el hecho de que una norma se encuentre derogada no impediría que siga surtiendo efectos con respecto a aquellas situaciones que acaecieron mientras se encontraba vigente (ultraactividad)³. Sin embargo, como

¹ PAREJO ALONSO, Luciano. “La Constitución y leyes preconstitucionales. El problema de la derogación y la llamada inconstitucionalidad sobrevenida”. En: *Revista de Administración Pública*, N° 94, Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1981, p. 202.

² Cf. DE OTTO, Ignacio. *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Editorial Ariel, 1999, p. 79.

³ Cf. STC 0004-2004-AI (expedientes acumulados, FJ 2); STC 0019-2004-AI (FJ 4).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

veremos a continuación, debido a que en el presente caso concurre también el criterio de jerarquía, la norma en cuestión también perdería validez .

12. El criterio de jerarquía (*lex superior derogat legi inferiori*) se encuentra reconocido en el artículo 51° de la Constitución Política, el mismo que dispone que “[la] Constitución prevalece sobre toda norma de rango legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...)”. Este artículo afirma los principios de supremacía constitucional que supone una normatividad *supra* –la Constitución– encargada de consignar la regulación normativa básica de la cual emana la validez de todo el ordenamiento legal de la sociedad política⁴. En ese entendido, se debe señalar que la Constitución es una norma jerárquicamente superior a la Ley N° 23733 por cuanto la validez de ésta depende de aquélla.
13. La validez, por tanto, en materia de justicia constitucional se encuentra relacionada con el principio de jerarquía normativa, conforme al cual la norma inferior (v.g. Ley N° 23733) será válida sólo en la medida en que sea compatible con la norma superior (v.g. la Constitución)⁵. De acuerdo a ello, el hecho de que el artículo 87° de la Ley N° 23733 sea materialmente incompatible con la Constitución de 1993 traería como consecuencia la invalidez de aquélla, lo que a diferencia de la simple derogación supone que la misma no podrá seguir surtiendo ningún tipo de efectos con respecto a la recurrente.
14. En consecuencia, a juicio de este Colegiado, en aplicación de los criterios de temporalidad y jerarquía, el artículo 87 de la Ley 23733 adolece de una situación de inconstitucionalidad sobrevenida, al pretender abarcar en mayores supuestos los beneficios tributarios establecidos en la Constitución de 1993.

IV. § Sobre la aplicación de los tributos impugnados

15. Ahora bien, procederemos a evaluar si los tributos cuya aplicación cuestiona la recurrente se ajustan a las reglas establecidas por la Constitución de 1993 y, por tanto, si vulneran o no sus derechos constitucionales.

4.1 § Sobre el cobro de arbitrios

4.1.1. Sobre la pretendida exoneración de arbitrios

16. En el presente caso, la recurrente cuestiona la validez del cobro de arbitrios del periodo 2000-2002 que viene realizando la Municipalidad Distrital de La Molina. Para dicho efecto adjunta en calidad de medios probatorios (fojas 54 a 72) las liquidaciones de

⁴ Cf. STC 0047-2004-AI (FJ 55).

⁵ Cf. STC 0004-2004-AI (expedientes acumulados, FJ 2).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

arbitrios emitidas por la Oficina de Rentas de dicha entidad administrativa. Al respecto, la demandante considera que dichos tributos se encontrarían incluidos dentro de los beneficios tributarios que se conceden a las Universidades.

17. En primer lugar, se debe señalar que la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece una diferenciación entre las siguientes especies tributarias: *impuestos, contribuciones y tasas*. De acuerdo a tal norma, los impuestos constituyen tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. En cambio, las tasas son tributos cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

En tal sentido, la norma citada califica a los arbitrios como una subespecie de las tasas, definiéndolas como *aquellas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público*. La misma calificación se adopta en el artículo 69° del Decreto Legislativo 776 –Ley de Tributación Municipal–, el cual dispone que “[l]as **tasas por servicios públicos o arbitrios** se calcularán dentro del último trimestre de cada ejercicio fiscal anterior al de su aplicación, en función del costo efectivo del servicio a prestar” (énfasis agregado).

18. Se desprende de ello, se verifica que los arbitrios pertenecen a una especie tributaria distinta de los impuestos, por lo que no se encuentran incluidos dentro del supuesto de inafectación que prevé el artículo 19° de la Constitución Política a favor de las Universidades, siendo exigible este tributo a dichas entidades educativas. En consecuencia, del hecho que se exija el pago de esta tasa a la recurrente no se deriva vulneración alguna a sus derechos constitucionales, debiendo desestimarse este extremo de la demanda.

4.1.2. *Sobre la aplicación del precedente vinculante en materia de arbitrios municipales*

19. No obstante lo dicho, corresponde a este Tribunal evaluar si el cálculo y el cobro de los arbitrios se ha realizado dentro del marco legal y constitucional vigente, en cumplimiento del precedente vinculante sentado en la STC 0053-2004-PI/TC, publicada el 17 de agosto de 2005.

20. Como es sabido, la referida sentencia estableció reglas vinculantes para la producción normativa municipal en materia de arbitrios, tanto en el ámbito formal (requisito de ratificación) como material (criterios para la distribución de costos), precisando que los efectos de su fallo resultan extensivos a todas las ordenanzas municipales que presenten los mismos vicios de constitucionalidad, conforme a lo dispuesto en el artículo 78° del Código Procesal Constitucional.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

De igual modo, el Tribunal **dejó sin efecto cualquier cobranza en trámite, las cuales solo podrían efectuarse por los periodos no prescritos (2001-04)**, sobre la base de ordenanzas válidas y ratificadas según el procedimiento establecido para los arbitrios del 2006, las que deberían emitirse siguiendo los criterios determinados por el Tribunal.

21. En tal sentido, todas las Municipalidades quedaron vinculadas por el carácter de cosa juzgada y fuerza de ley de dicha Sentencia, debiendo verificar si sus ordenanzas también incurrieran en los vicios detectados por el Tribunal, y, de ser así, proceder conforme a lo dispuesto en los puntos VII y VIII de la misma.
22. En cumplimiento de la mencionada sentencia, con fecha 2 de septiembre de 2005 se publicó en el diario oficial *El Peruano* la Ordenanza N° 108 de la Municipalidad Distrital de La Molina, cuyo artículo cuarto dispuso que “[l]os documentos que haya emitido o emita la Gerencia de Rentas relacionadas con el pago de Arbitrios Municipales por los períodos anteriores al año 2005 no constituyen, en ningún caso ni bajo ninguna forma o modalidad, actos de cobranza de tributos, considerándose únicamente en documentos de carácter referencial, sujetos a la determinación o liquidación de los mismos que realice la Municipalidad de La Molina, en cumplimiento de la norma que expida con vigencia a partir del 1 de enero de 2006”.

En tal sentido, con fecha 31 de diciembre de 2005 se publicaron en el Diario Oficial las Ordenanzas N° 113 y N° 114 (que, respectivamente, regularon el régimen de arbitrios de los ejercicios 2004 y 2005), cuyas Segunda Disposiciones Transitorias y Finales establecieron que quedaban sin efecto las resoluciones de determinación y otras liquidaciones emitidas por concepto de arbitrios municipales, así como los procedimientos de cobranza coactiva que se encontraran en trámite.

23. De acuerdo a lo expuesto, los arbitrios hasta el período 2000 inclusive (materia de impugnación) no podrán ser objeto de cobranza por haber prescrito conforme a los términos de la STC 0053-2004-AI/TC, mientras que el cobro de los arbitrios correspondientes a los periodos 2001 y 2002 (también impugnados) deviene en ineficaz por propia disposición de la Municipalidad Distrital de La Molina.
24. En consecuencia, en vista de que la deuda por concepto de pago de arbitrios ha quedado extinguida, ha cesado la supuesta amenaza o violación de los derechos constitucionales invocados por el recurrente, conforme a los términos del segundo párrafo, artículo 1, del Código Procesal Constitucional.

42 § Sobre la inafectación del Impuesto General a las Ventas (IGV), el Impuesto de Promoción Municipal (IPM) y los aranceles



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

25. Antes de entrar al análisis de la aplicación de estos impuestos al caso concreto, este Tribunal considera pertinente señalar cuál es el contenido del artículo 19° de la Constitución, a fin de comprender los alcances que debe darse al mismo.

26. A grandes rasgos, es preciso resaltar que conforme se señaló en las SSTC 1271-2006-AA/TC y 3444-2004-AA, el actual Régimen Tributario de las Universidades consagra una inmunidad tributaria; es decir, un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria a través de la exclusión de toda posibilidad impositiva a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos, conforme a los términos dispuestos en el artículo 19 de la Constitución. Dicha inafectación constitucional o inmunidad se encuentra condicionada a la verificación de los siguientes requisitos: a) que las Universidades, Institutos Superiores y demás Centros Educativos se encuentren constituidos conforme a la legislación de la materia; b) que el impuesto, sea directo o indirecto, tenga efecto sobre los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. Pues bien, este Colegiado considera pertinente desarrollar estos requisitos.

27. Quedan excluidos de la protección de la inmunidad tributaria los aranceles de importación, respecto de los cuales podrían establecerse regímenes especiales; así como las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, pudiendo en estos casos aplicárseles el Impuesto a la Renta. Ello no obsta, claro para que con posterioridad puedan reconocerse mayores beneficios a favor de las Universidades. Sin embargo, tal situación ya no es obligatoria a la luz de la Constitución de 1993, sino más bien facultativa para quien ostente la potestad tributaria y bajo el estricto respeto de los principios constitucionales tributarios recogidos en el artículo 74.

28. El artículo 19° de la Constitución establece una exención tributaria a favor de las entidades educativas que cumplan las características ya señaladas. Así, es preciso tomar en cuenta que se considera exención tributaria a aquel hecho establecido mediante una norma, el cual, al verificarse en la realidad, tiene como efecto que “neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible”⁶, no surgiendo así la obligación de pago de determinado tributo. En ese sentido, es preciso recordar que dentro de las exenciones tributarias, las más comunes son la exoneración y la inafectación.

a. Exoneración: En este caso, tal como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 559-4-97, “(...) el término *“exoneración”* se refiere a que, no

⁶ VILLEGAS, Héctor: *Curso de Finanzas*, 8.ª Ed., p.366 y siguientes



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible, éste por efectos de una norma legal no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo".

Es decir, el contribuyente se libera de la obligación tributaria, a pesar de que su actuar implicó la ocurrencia del hecho imponible y, como consecuencia lógica, en un principio debiera existir el deber de soportar la carga tributaria.

Siguiendo esta línea, la doctrina considera que "(...) *se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. (...) libera precisamente el cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer*".⁷

- b. Inafectación: Por otro lado, la inafectación implica la no sujeción de un determinado hecho a cargas tributarias. En ese sentido, jamás nació el hecho imponible, ni nunca ocurrió en el plano fáctico la hipótesis de incidencia. En la Resolución del Tribunal Fiscal a la que hacemos referencia en el literal anterior, se señaló respecto a ese tema lo siguiente: "(...) *la "inafectación" se refiere a una situación que no ha sido comprendida dentro del campo de aplicación del tributo, es decir, que está fuera porque no corresponde a la descripción legal hipotética y abstracta del hecho concreto (...)*".

Así, resulta evidente la diferencia entre ambas figuras: "(...) *en la exoneración se produce el hecho imponible, pero en virtud de una norma legal neutralizante no surge la obligación de pago, en la inafectación no nace la obligación tributaria ya que el hecho no se encuadra o no está comprendido en el supuesto establecido por la Ley como hecho generador*".⁸

29. Así, resulta claro lo que implica el establecimiento de la inafectación tributaria contenida en el artículo 19° de la Constitución, que, tal como se aprecia en el caso de autos, tiene como beneficiarios a centros educativos: Todas las acciones que esas entidades lleven a cabo, siempre que –en principio– sean propias de su finalidad educativa y cultural, no significarán bajo ningún supuesto la materialización de alguna hipótesis de incidencia sea cual fuera el impuesto al que correspondan. En consecuencia, ~~debe entenderse~~ que, de cumplirse los requisitos del artículo objeto de análisis, no ~~existió~~, existe ni existirá obligación tributaria de pago respecto de impuestos que deba ser asumida por estos sujetos.

⁷ GONZÁLEZ Eusebio y Ernesto LEJEUNE. *Derecho Tributario*. Tomo I. Plaza Universitaria ediciones, Salamanca, 1997. p. 210

⁸ Resolución del Tribunal Fiscal N° 559-4-97



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

30. A criterio de este Colegiado, resulta pertinente señalar que el establecimiento de estas medidas tiene una justificación que desvirtúa el argumento de la afectación del principio constitucional tributario de igualdad, que tiene como una de sus manifestaciones al principio tributario de generalidad. Así, debe entenderse que el principio de generalidad no prohíbe el establecimiento de exenciones tributarias, sino el hecho de que estas impliquen auténticos privilegios, entendiéndose esto último como beneficios sin justificación constitucional. En este orden de ideas, siguiendo lo señalado por Alejandro Menéndez Moreno⁹, se debe admitir sólo algunas exenciones de carácter general, como es el caso de (i) las exenciones referidas al mínimo de subsistencia; (ii) las exenciones derivadas de la extensión únicamente nacional del poder tributario (que se materializan en aquellas que procuran evitar la doble imposición); (iii) las exenciones de técnica tributaria (como por ejemplo, aquellas que tienen como finalidad evitar la doble imposición interna); y (iv) las exenciones con fines extrafiscales.
31. Consideramos pertinente incidir respecto a estas últimas, ya que son el género al que corresponde la inafectación estudiada en el caso de autos. En ese sentido, es preciso resaltar que las mismas *"(...) se establecen con el objeto de favorecer el logro de determinados objetivos de política económica y social. (...) En definitiva, la concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada o ser constitucionalmente legítima, siempre que la misma sea un instrumento para la consecución de estos objetivos que gozan de respaldo constitucional. (...) En estos casos lo que en definitiva ocurre es que los entes públicos renuncian, mediante el establecimiento de las correspondientes exenciones, a parte de sus ingresos para cooperar así a la consecución de objetivos públicos prioritarios, supliendo con ello la inversión directa en el correspondiente gasto público"*¹⁰.
32. En adición a ello, es preciso tomar en cuenta que las justificaciones para el establecimiento de beneficios tributarios no implican su ejercicio irrestricto, considerando que constituyen un gasto público¹¹ (puesto que son ingresos que el fisco deja de percibir) y por ello debe tener ciertos límites. En ese sentido, este Tribunal, en la STC N.º 10138-2005-PC/TC, ha señalado la necesidad de límites para los beneficios tributarios, situación que puede extenderse al caso de inafectaciones por tener similares finalidades: *"(...) Si bien es cierto que generalmente los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, justificando un trato excepcional a determinadas actividades o personas, las cuales normalmente están obligadas a*

⁹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: *Derecho Financiero Tributario, Parte General*. 2.ª Edición. Editorial Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 81

¹⁰ *Íbid.* Cit pp. 81 y 82

¹¹ LA ROSSA, Salvatore: "Los Beneficios Tributarios. En: *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I. Editorial Temis, Bogotá, 2001. p. 388.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

tributar; también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional, ya que podría devenir en arbitrario. Es imperativo, entonces, que un acto de este tipo se realice no sólo con observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que revestir las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2), está proscrito (cfr. STC 0042-2004-AI/TC fundamento 14(...)).

4.2.3 Tributos contenidos en la inafectación constituida por el artículo 19° de la Constitución

33. Tal como lo señala el artículo 19°, los tributos que se consideran pasibles de inafectación en este caso son los impuestos. Los Impuestos, según lo establecido por la Norma II del Código Tributario, son los tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. Esto último es su característica principal, así lo refuerza la doctrina "(...) Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como "la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir". Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma. Esto es así porque los recursos obtenidos por el sector público sirven para muchos fines. (...)"¹²

34. A fin de estudiar este tipo de tributos, la doctrina los ha clasificado de diversas maneras. Podemos señalar que la clasificación de los impuestos reconocida por la mayoría de autores es la división en Impuestos Directos e Impuestos Indirectos. En el primer caso, se refiere a aquellos impuestos que tieneN relación con la capacidad tributaria directamente ligada con un elemento subjetivo: las características del contribuyente y los ingresos que el mismo percibe, no permitiendo la traslación del impuesto, siendo por ello evidente ante los ojos de los sujetos gravados u obligados legales. El impuesto directo por excelencia es el Impuesto a la Renta. Por otro lado, los impuestos indirectos hacen posible la diferencia entre el sujeto que es obligado legalmente a pagar el tributo y el sujeto económico, quien fácticamente soporta la carga mediante la traslación. Esa característica la tiene, por ejemplo, el Impuesto General a las Ventas. Ambos tipos de impuestos, sea cual fuere su clasificación, se encuentra comprendidos en la inafectación establecida en la Constitución.

¹² <<http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>>



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

35. En nuestro país, la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional (Decreto Legislativo 771) regula la estructura del sistema tributario peruano, identificando, en concordancia con el Código Tributario, tres subconjuntos de tributos en función del destinatario de los montos recaudados. Así, en cuanto a impuestos, establece el impuesto a la renta, impuesto general a las ventas, el impuesto selectivo al consumo, los derechos arancelarios y el régimen único simplificado. En materia de tributación municipal se hace referencia al impuesto predial, a la alcabala, al vehicular, a las apuestas, a los juegos, a los espectáculos públicos no deportivos, a la promoción municipal, al rodaje y a las embarcaciones de recreo, así como el impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas.
36. Por su parte, el 58° de la Ley Fundamental, “(...) el Estado orienta el desarrollo del país y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura”. Esta disposición se convierte en una finalidad constitucional expresa que se fundamenta en los principios de una economía social de mercado. En este sentido, el Tribunal Constitucional se pronunció en anterior jurisprudencia

Así, la configuración del Estado Social y Democrático de Derecho requiere no sólo de la exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos –lo que exige una relación directa de las posibilidades reales y objetivas del Estado con la activa participación de los ciudadanos en el quehacer estatal – sino, además, su identificación con los fines de su contenido social, a efectos de que pueda evaluar tanto los contextos que justifiquen su accionar, como aquellos que justifiquen su abstención, evitando convertirse en un obstáculo para el desarrollo social.

En tal contexto, conforme al artículo 58° de la Ley Fundamental, nuestro régimen económico se ejerce dentro de una economía social de mercado representativa de los valores constitucionales de la libertad y la justicia y, por tanto, compatible con los fundamentos que inspiran a un Estado Social y Democrático de Derecho. (STC N.° 7320-2005-AA/TC)

37. Lo anterior quiere decir que los poderes estatales, dentro del Estado Social y Democrático de Derecho que propugna la Constitución, deben cumplir ciertos márgenes de actuación mínimos que aseguren un nivel de bienestar que facilite el desarrollo de los ciudadanos, lo cual implica el respeto de los derechos fundamentales al libre desarrollo y bienestar (inciso 1 del artículo 2° de la Constitución). ¿Cómo alcanzar este objetivo con mecanismos sostenibles? En nuestra opinión, la forma más



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

eficiente es otorgando la posibilidad de acceder libremente a la educación, "(...) *dados los efectos positivos que para su sistema productivo tiene la cualificación de sus recursos humanos*"¹³. Sin embargo, no debe entenderse esta afirmación de forma tal que se limite a procurar tan sólo el libre acceso, sino también las condiciones necesarias para que este servicio sea prestado con calidad.

38. Por ello, la Constitución de 1993 prevé ciertas disposiciones que tutelan la educación en todos sus niveles:

Artículo 13°. *La educación tiene como finalidad el desarrollo integral de la persona humana. El Estado reconoce y garantiza la libertad de enseñanza. Los padres de familia tienen el deber de educar a sus hijos y el derecho de escoger los centros de educación y de participar en el proceso educativo.*

Artículo 14°. *La educación promueve el conocimiento, el aprendizaje y la práctica de las humanidades, la ciencia, la técnica, las artes, la educación física y el deporte. Prepara para la vida y el trabajo y fomenta la solidaridad.*

Es deber del Estado promover el desarrollo científico y tecnológico del país.

La formación ética y cívica y la enseñanza de la Constitución y de los derechos humanos son obligatorias en todo el proceso educativo civil o militar. La educación religiosa se imparte con respeto a la libertad de las conciencias.

La enseñanza se imparte, en todos sus niveles, con sujeción a los principios constitucionales y a los fines de la correspondiente institución educativa.

Los medios de comunicación social deben colaborar con el Estado en la educación y en la formación moral y cultural.

Artículo 16°. *Tanto el sistema como el régimen educativo son descentralizados.*

El Estado coordina la política educativa. Formula los lineamientos generales de los planes de estudios así como los requisitos mínimos de la organización de los centros educativos. Supervisa su cumplimiento y la calidad de la educación.

Es deber del Estado asegurar que nadie se vea impedido de recibir educación adecuada por razón de su situación económica o de limitaciones mentales o físicas.

Se da prioridad a la educación en la asignación de recursos ordinarios del Presupuesto de la República.

¹³ HERNÁNDEZ ARMENTEROS, Juan y otro: *La educación universitaria y el desarrollo sostenible. Consideraciones acerca de la política universitaria de la Comunidad Autónoma de Andalucía. 1987-1998* Estudios Regionales N° 54 1999, 1



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Artículo 19°. *Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.*

Las donaciones y becas con fines educativos gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley.

La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las mencionadas instituciones, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios.

Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta.

39. El legislador constitucional ha previsto un incentivo a fin de promover la educación: la inafectación de impuestos a los bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa y cultural. Ello implicaría que sus recursos se destinen únicamente a la finalidad educativa y cultural, y que no se vean afectados con la imposición de un tributo. Sin embargo, respecto de este punto debemos ser bastante cuidadosos puesto que va a haber ocasiones en los que sí deba gravarse con impuestos por no estar dentro de su finalidad educativa y cultural; por ello, consideramos que esta situación tendrá que evaluarse en cada caso concreto.
40. Tanto el IGV como el IPM tienen la calidad de impuestos. Se entiende que los mismos se encontrarían dentro del supuesto de inafectación previsto por el artículo 19° de la Constitución Política, siempre y cuando dichos tributos pretendan gravar bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural, lo que como se ha mencionado, ya deben ser analizados en cada caso concreto. Para el caso de los aranceles se ha instaurado la posibilidad de un régimen especial de afectación. Así, conforme al artículo 23° del Decreto Legislativo N° 882, *Ley de Promoción a la Inversión en Educación*, (norma posconstitucional), es de advertirse que se ha establecido que las Universidades estén inafectas al pago de derechos arancelarios correspondiente a la importación de bienes relacionados con el cumplimiento de sus fines. Por tanto, en materia arancelaria sólo podrían ser exigibles a las Universidades aquellos aranceles que graven otro tipo de bienes que escapen a sus finalidades educativas.

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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

HA RESUELTO

1. Declarar **IMPROCEDENTE** la demanda de amparo en el extremo referido al cese de los actos tendientes al cobro de arbitrios, por haberse producido la sustracción de la materia conforme lo señalado en los fundamentos precedentes.
2. Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo en lo demás que contiene.

Publíquese y notifíquese.

SS.

LANDA ARROYO
MESÍA RAMÍREZ
BEAUMONT CALLIRGOS
ETO CRUZ
ÁLVAREZ MIRANDA

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (r)