



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

### SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 2 días del mes de junio de 2016, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los magistrados Miranda Canales, Ledesma Narváez, Urviola Hani, Blume Fortini, Ramos Núñez y Espinosa-Saldaña Barrera, pronuncia la siguiente sentencia; con los votos singulares de los magistrados Ledesma Narváez, Urviola Hani, el fundamento de voto del magistrado Ramos Núñez, y la abstención del magistrado Sardón de Taboada, aprobada en el Pleno.

#### ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas S.A.C. (UPC) y la Universidad Privada del Norte S.A.C. (UPN) contra la resolución expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 126, que declaró improcedente la demanda de autos.

#### ANTECEDENTES

Con fecha 6 de setiembre de 2012, las universidades recurrentes interpusieron demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y su Procurador Público, con el objeto de que ordene el cese de los efectos 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 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 2011.

Ante ello, los recurrentes formulan como pretensión principal la inaplicación de la Ley 29766 para los créditos por reinversión realizados por la UPC y la UPN durante los años 2009 al 2011. 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



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

el importe pagado indebidamente en aquellos casos en que la UPC o la UPN se hayan visto obligadas a pagar parte o la totalidad del impuesto a la renta, por el desdénocimiento del crédito por reinversión por la aplicación de la Ley 29766 a los años 2009 al 2011.

El Octavo Juzgado Constitucional de Lima declaró improcedente la demanda por considerar aplicable la causal prevista en el artículo 5, inciso 1), del Código Procesal Constitucional.

La Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó la apelada. Argumenta que lo pretendido no es susceptible de ser dilucidado en la vía constitucional del amparo, toda vez que, en principio, la invocación de la amenaza de violación de un derecho debe ser cierta y de inminente realización, a tenor de lo dispuesto por el artículo 2 del Código Procesal Constitucional, lo que no se advierte en el caso de autos.

Programada nueva vista de la causa tras la avocación del actual pleno del Tribunal Constitucional, y encontrándose las partes del presente proceso conformes con el ejercicio irrestricto de sus derechos procesales, a la par que coincidentes en que el debate se centra en dilucidar una controversia de puro derecho, como lo han reconocido expresamente en la audiencia llevada a cabo el 20 de agosto de 2014, a través de sus representantes, este Tribunal procede a resolver la controversia puesta en su conocimiento.

### FUNDAMENTOS

#### § Sobre el rechazo liminar

1. Las universidades recurrentes interponen demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y su Procurador Público, con el objeto de que se inaplique a su caso la Ley N° 29766 (Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087, que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial), para el periodo comprendido entre los años 2009 y 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 N° 882.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

3. El Tribunal Constitucional, de conformidad con el artículo 3 del Código Procesal Constitucional, 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 este sentido, el Tribunal Constitucional ha sostenido, 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" (STC 01152-1997-AA/TC, 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 alegan las demandantes, tendrían efectos retroactivos y no aclaratorios. Por lo tanto, dicha norma podría tener una incidencia *prima facie* en el contenido constitucionalmente protegido por el derecho de propiedad de los recurrentes, y por ende es una norma de carácter autoaplicativo.

6. Por otra parte, es claro que la pretensión de los demandantes no se orienta al control abstracto de constitucionalidad de la Ley N° 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.

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. Este Tribunal Constitucional, frente a una indebida doble improcedencia liminar, ha identificado en su jurisprudencia al menos tres caminos posibles:

- a. El de declarar la nulidad de lo decidido por las instancias judiciales disponiendo que se admita a trámite la demanda;



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

- b. El de emitir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto en aplicación del principio de elasticidad recogido en el artículo III del Título Preliminar del 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.
- 9.Cuál de dichas opciones debe ser seguida en cada proceso es algo que no puede establecerse en abstracto, sino que solo podrá determinarse a partir de lo actuado en el expediente.
10. En el presente caso, y atendiendo a que la demanda de amparo ha sido interpuesta hace más de tres años (6 de setiembre de 2012); y además a que existen en estos autos suficientes antecedentes como para resolver la cuestión de Derecho planteada, corresponde emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, en aplicación de los principios de economía y celeridad expresamente reconocidos en el artículo III del Título preliminar del Código Procesal Constitucional.
11. Por otra parte corresponde poner de relieve que en el caso de autos, como exige el artículo 47 del Código Procesal Constitucional (fojas 104), se puso en conocimiento del demandado el recurso de apelación interpuesto contra la resolución que declaró improcedente la demanda; asimismo, que tras ello la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria presentó los escritos de fojas 123 (Apersonamiento y delegación de facultades – Solicito uso de la palabra) y 130 (tégase presente), en los que sostiene que la demanda debe ser rechazada.
12. Así también, participó del proceso haciendo uso de la palabra tanto ante la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima (fojas 125) como ante el propio Tribunal Constitucional (fojas 21 del Cuaderno del Tribunal Constitucional). Finalmente, presentó por escrito las conclusiones de su informe oral (fojas 22 a 54 del Cuaderno del Tribunal Constitucional) y la presentación que utilizó en dicha informe oral (fojas 245 del Cuaderno del Tribunal Constitucional), en las que se encuentra expuesta su posición en relación con el fondo de lo discutido (vigencia del beneficio del crédito tributario). Siendo así, queda claro que la demandada ha hecho



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

uso de su derecho de defensa y que en autos han quedado plasmados sus puntos de vista en relación con la vulneración alegada.

13. 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.

#### § Análisis sobre el fondo de la controversia

14. En cuanto al fondo del asunto, el demandante alega que la Ley N° 29766 vulnera sus derechos de propiedad y a la seguridad jurídica en cuanto dispone, retroactivamente, la caducidad del crédito tributario por reinversión que se estableció para el caso de las universidades privadas lucrativas.

15. Dicho crédito tributario fue introducido por el artículo 13 de la “Ley de Promoción de la Inversión en la educación” (Decreto Legislativo N° 882). La disposición referida establece que:

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

16. Conviene aquí precisar que el artículo 13 del Decreto Legislativo N° 882 no dejó establecido el plazo de vigencia del referido crédito tributario por reinversión de utilidades.
17. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria sostiene que, a 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 los mismos y que si eso no sucede se entenderá otorgado por tres años.
18. De lo expuesto se deduciría que el crédito tributario por reinversión habría caducado es decir, 3 años después de que entrara en vigencia el Decreto Legislativo N° 882 (31 de diciembre de 1999). Sin embargo, como se verifica en autos, la



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

administración tributaria continuó admitiendo declaraciones que incluían el aludido crédito tributario hasta el año 2008.

19. Por su parte, el legislador también entendía que el beneficio aludido continuaba vigente, por cuanto en el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087 dispuso en el año 2008 que determinadas instituciones educativas "... que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo 882" estarían exceptuadas de la prórroga establecida por el numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 977.
20. En lo que aquí interesa, queda claro que el legislador entiende que para el año 2008 todavía se encuentran vigentes los beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo 882, entre los que se encuentra el crédito tributario por reinversión.
21. Lo precedentemente expuesto permite afirmar entonces que el crédito tributario por reinversión se encontraba vigente al momento en que los demandantes, mediante Formulario 0664 N° 750310522 del 6 de abril de 2010, presentaron la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 incluyéndolo.
22. Tras lo anotado, falta aun examinar a continuación si la cancelación retroactiva del beneficio vulnera el derecho de propiedad.
23. El artículo único de la Ley N° 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".
24. Asimismo, el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087 prescribió, en lo que que aquí importa, que:

"Artículo 2.- (...) Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen



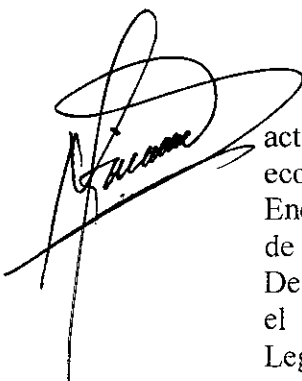
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



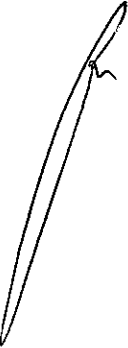
EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO



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”.



25. Al respecto, y como todos bien sabemos, 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.


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

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

27. Conviene entonces tener presente que la ley 29766, aún 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 las universidades privadas, beneficio que se encontraba vigente como ya ha sido mencionado antes.

28. En efecto, 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.

29. 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.





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

30. 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”

31. La Ley N° 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 vigencia se produjo al día siguiente, es decir desde el 24 de julio del 2011.

32. 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”

33. 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.

34. Siendo así, si las demandantes han 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, tienen derecho a gozar del crédito tributario por los períodos demandados y una interpretación contraria vulneraría su derecho de propiedad.

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





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

### HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda y en consecuencia inaplicable a los demandantes 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.

Publíquese y notifíquese.

SS.

MIRANDA CANALES  
BLUME FORTINI  
RAMOS NÚÑEZ  
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

*Miranda Canales*  
*Blume Fortini*  
*Ramos Núñez*  
*Espinosa-Saldaña Barrera*

Lo que certifico:

.....  
JANET OTÁROLA SANTILLANA  
Secretaria Relatora  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS

## VOTO DEL MAGISTRADO RAMOS NÚÑEZ

\*

El ejercicio del recuerdo me resulta infructuoso para encontrar el caso de un texto en el que, bajo la apariencia de un voto singular (y cuya verdadera estirpe es el libelo), una jueza agravie, insulte y desprestigie a sus pares (y de paso a sí misma) por no pensar de la misma manera; denuestos que tienen como causa la intolerancia y, peor aún, la taimada y condenable actitud de acusar, sin base, la práctica de actos inmorales a quienes no piensan como uno. La Magistrada Ledesma Narváez, que se ha autogestionado, vanamente, desde luego, la personificación de “La razón, la justicia y el derecho”, profiere en su voto que habría sido derrotada no por la sugestión de las razones –como deciden los tribunales–, sino por la fuerza de un quórum arbitrario, pese a que se trata de una mayoría calificada, autorizada expresamente por el reglamento del Tribunal Constitucional.

No soy yo quien juzgará a mi colega por no saber afrontar las frustraciones que se originan en la incapacidad de poder convencer a los demás. Pero sí quiero enfatizar que la convicción que uno, como juez, puede tener frente a un caso determinado (cosa obvia y frecuente en la práctica jurisdiccional), no puede homologarse con la franquicia irresponsable de agraviar y mancillar la honra de otro juez, así como su idoneidad profesional, por no compartir las razones que alimentan sus propias y respetables decisiones.

Interesa traer a colación que los adjetivos con los que la Magistrada Ledesma Narváez pretende descalificar la labor de varios Magistrados miembros de este Tribunal, no han sido los primeros que ha emitido sobre la labor de los jueces. Se trata, al parecer, de una práctica recurrente. Y a las pruebas me remito (los comentarios, vertidos con anterioridad, sobre la labor de jueces de la jurisdicción ordinaria, pese a su pobre sintaxis, hablan elocuentemente por sí mismos; pero es de notar el propósito peyorativo, las generalizaciones arbitrarias, el cuestionamiento gratuito y las preferencias subjetivas de las que la actual Magistrada hace gala):

“El entorno cultural del magistrado es también de valoración. Se aprecia que los lugares de mayor diversión son las peñas, discotecas y karaokes, lo que no encaja con el *hobbie* (sic) que dicen tener, como es la lectura. Parecería que hay una tendencia a querer asumir un papel de personas cultas al referir –tanto varones como mujeres– tener como hobby a la lectura y el gusto por la música clásica. Si bien tienen predilección por la lectura, sus escritores favoritos son localistas y clásicos ¿quién no ha leído en la época de colegio las obras de César Vallejo o Mario Vargas Llosa? Los magistrados con dichos hobbies y el conocimiento de idiomas extranjeros que dicen tener, podrían ingresar a la lectura de otros escritores foráneos ante un rico mercado literario nacional e internacional.” (Ledesma Narváez, Marianella. *Jueces y Reforma Judicial*. Gaceta Jurídica, Lima: 1999. p. 73.).

“No obstante sindicar a Picasso y Van Gogh como sus pintores favoritos al entrevistarlos pudimos percatarnos que desconocían de la obra de dichos pintores. Su conocimiento de ellos estaba marcado por un asunto efectista propio de la publicidad que tienen dichos



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS

pintores, pero, no porque realmente lo hubieran apreciado bajo la composición del arte. Por otro lado, su escasa concurrencia al teatro y la ópera sustenta una vez mas (sic) que son las peñas, *pubs* y discotecas los lugares de diversión –en preferencia– por los Magistrados. Todos estos indicadores descritos nos lleva a hablar de la “cultura *light* de la judicatura”, entendida como el “aparente” conocimiento de la evolución cultural de la humanidad. Si se tiene en cuenta que el Derecho es una ciencia social, sería necesario que el magistrado se involucre en una visión humanista y cosmopolita de las diversas manifestaciones culturales de su entorno.” (Ledesma Narváez, Marianella. *Jueces y Reforma Judicial*. Gaceta Jurídica, Lima: 1999. p. 73-74).

“(C)omentando los indicadores descritos, podríamos decir que predomina el elemento femenino en el componente de la judicatura. Son las juezas las que ocupan en mayor número de los cargos judiciales, a pesar que ellas tienen en promedio menor edad cronológica que los varones. Además, se las aprecia con mayor resistencia a la corrupción y con un gran interés por su preparación profesional, lo que les ha llevado a ser muy competitivas en la judicatura.” (Ledesma Narváez, Marianella. *Jueces y Reforma Judicial*. Gaceta Jurídica, Lima: 1999).

“A pesar de lo que sostengan los jueces de nuestra historia, para legitimar su omisión al deber de motivar no perdemos la esperanza de que algún día la judicatura ayacuchana pueda engalanarse con jueces que no miren con desdén la “motivación” en sus decisiones. Ese día, tendremos la garantía de contar con jueces dignos de nuestro respeto y confianza.” (Ledesma Narváez, Marianella. “¿Es válido recurrir a la opinión fiscal en la motivación por remisión?”. En: *Estudios críticos de Derecho Procesal Civil y Arbitraje*. Tomo I. Gaceta Jurídica, Lima: 2014. p. 202.)

Estos extractos, más allá del discutible canon de superioridad con el que la autora juzga (y deshecha) la contextura moral e intelectual de los jueces investigados, propio de comisariados culturales solo concebibles en regímenes totalitarios, revelan la peligrosísima tendencia a generalizar y peor aún, emitir conclusiones sobre empirismos discutibles, juicios de valor altamente subjetivos y levedades propias del prejuicio y la intolerancia. Y, sobre todo, denotan una cabal falta de *sindéresis* y ponen en cuestión la compostura y la idoneidad profesional que exige la delicada labor de administrar justicia constitucional.

Es oportuno abocarme ahora al sentido (si lo hubiere) del voto singular de la magistrada Ledesma Narváez. La cuestión litigiosa en debate, como muchas de las que se suscitan ante la justicia constitucional, presenta más de una arista y me atrevería a decir que, en cierta forma, también compromete la forma de entender el Derecho. Opone, creo yo, una concepción formalista y claramente estatalista al momento de resolver los dilemas que enfrentan los individuos con el Estado; y una concepción sustancialista, que considera que la justicia constitucional no es la oficina de tesorería del Estado, sino un dispositivo institucional creado con el propósito de proteger y defender los derechos fundamentales.

De acuerdo con la concepción formalista (al que se afilia el voto de la magistrada Ledesma Narváez) el beneficio del crédito por reinversión establecido en el artículo 13 del Decreto Legislativo 882 habría estado en vigor desde el 1 de enero de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1999. Ello a partir de lo dispuesto en el entonces vigente artículo VII del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL




EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS

Título Preliminar del Código Tributario, que para el caso de beneficios tributarios concedidos sin especificación de un plazo determinado establecía un límite temporal máximo de tres años y prohibía cualquier forma de prórroga tácita. Este análisis resulta, a mi juicio, equivocado, pues acarrea la absolutización del principio de reserva de ley frente al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, e incompleto, por cuanto soslaya sin fundamento alguno la situación de hecho que subyace a la solución de la presente controversia: una situación de incertidumbre jurídica generada por el propio legislador tributario y de tal envergadura que indujo a error no sólo a los contribuyentes, sino también a la propia Administración Tributaria.



La posición que suscribo se inscribe en la concepción sustancialista, que no por ello puede ser calificada sin mayor fundamento como activista o irresponsable, pues se encuentra provista de sólidas razones jurídicas. Así, la posición a la que me adhiero asume dos premisas esenciales. La primera está referida al rol que cumple el principio de seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico, incluido desde luego el tributario, como una de las garantías de la interdicción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos frente a los administrados, y que en el caso de los tributos cautela y fortalece la confianza de los administrados en la certeza del Derecho vigente. En tal tenor, resulta de inexorable importancia que el legislador elabore una regulación abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida, y que no implique cambios normativos no razonablemente previsibles. La segunda está vinculada con la finalidad perseguida por el beneficio de crédito por reinversión: la mejora en la calidad de la prestación del servicio público de educación superior. A partir de ello, sostengo que en el presente caso la situación de incertidumbre jurídica generada por la deficiente técnica legislativa empleada por el legislador tributario, y ratificada incluso por la propia Administración Tributaria (sobre el término de vigencia del aludido beneficio tributario), resulta a todas luces lesiva del principio de seguridad jurídica, porque socava la certeza y predictibilidad del Derecho y la confianza de los ciudadanos en él. Pregunto yo, ¿será posible exigir a cualquier ciudadano que arregle su conducta a la autoridad de normas o modificaciones normativas oscuras o ambiguas?; y si así fuere, ¿no se impondría, por el imperativo de protección frente a la norma de incierto sentido, una interpretación *in dubio pro contribuyente*? Obvio es que me decanto por esta última opción.

Ahora bien, esta postura no pretende en modo alguno negar o desconocer el principio de reserva de ley exigible cuando se otorga cualquier beneficio tributario, pues en el marco de un Estado constitucional de Derecho no resulta admisible la invocación de cualquier deficiencia técnica en la redacción de la norma tributaria para avalar su eventual inconstitucionalidad, sino que esta se enjuiciará según las circunstancias específicas que concurran en cada caso. Así las cosas, procederé a hacer explícita la relevancia de la incertidumbre jurídica que advierto en el caso de autos.

\*\*

En un primer momento, el artículo 13 del Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, vigente a partir del 1 de enero de 1997 (según la Quinta



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS

Disposición Final del mismo cuerpo normativo), estableció el beneficio tributario de crédito por reinversión, en los siguientes términos:

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.

[...]

Esta disposición no precisó el plazo de vigencia del referido crédito tributario.

Posteriormente, el artículo 2 del Decreto Legislativo 1086, publicado el 28 de junio de 2008, que aprobó normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial, dispuso en la parte pertinente lo siguiente:

[...]

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 (\*) RECTIFICADO POR FE DE ERRATAS. (\*)

Esta regulación no incluye a las universidades privadas, sino que tan solo establece que a las instituciones educativas allí mencionadas no les resulta aplicable la prórroga única prevista en el segundo párrafo del 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.

Finalmente, el tardío artículo único de la Ley 29766, publicada el 23 de julio de 2011, que dice precisar el artículo 2 del decreto legislativo 1087 (tres años después de expedida dicha norma), y cuya inaplicación se solicita en este caso, dispone lo siguiente:

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.

De una lectura atenta y cabal de esta disposición se desprende, en primer lugar, la necesidad del legislador tributario de “precisar” el límite temporal de la vigencia del crédito por reinversión establecido en el Decreto Legislativo 882 al momento de la emisión



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS

de la Ley 29766, esto es, al año 2011. En segundo lugar, se denota como destinatarias de la norma a aquellas entidades educativas que no fueron incluidas en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, entre las cuales se encontrarían las universidades privadas como se dejó indicado *supra*, y respecto de estas se dispone, aunque nuevamente de forma confusa, que la vigencia de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo 882, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008. Como se expone en la sentencia en mayoría, considero que la Ley 29766 no busca interpretar una norma previa, sino que, por el contrario, instaura un nuevo elemento normativo, al establecer un límite temporal al beneficio de crédito por reinversión. Por ello, no tratándose de una norma interpretativa en los términos en que ha sido entendida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, los efectos retroactivos que esta asigna resultan contrarios al principio de irretroactividad de las normas.

Por si fuera poco, no se puede soslayar que entre los años 2007 a 2012 la vigencia del artículo VII del Título Preliminar del Código Tributario, que establecía el límite temporal máximo de tres años para aquellos beneficios tributarios que no especificaran su plazo de vigencia, se mantuvo en suspenso por las constantes modificaciones de las que fue objeto (entre otros, Decreto Legislativo 977, publicado el 15 de marzo de 2007, que fue declarado inconstitucional mediante STC 0016-2007-PI/TC, que, a su vez, dictaminó su *vacatio sententiae*), y que finalmente recobró vigencia a través del Decreto Legislativo 1117, publicado el 7 de julio de 2012. Si bien es cierto que las constantes modificaciones normativas reiteran la imposibilidad de prórroga tácita en el otorgamiento de beneficios tributarios; sin embargo, considero que tal prohibición carece de sentido en el marco normativo acotado *supra*, donde es el propio legislador tributario el que va “precisando” con deficiente técnica legislativa el límite temporal de vigencia del crédito por reinversión hasta en dos oportunidades en los años 2008 (Decreto Legislativo 1086) y 2011 (Ley 29766). La envergadura de esta incertidumbre jurídica es tal que ha inducido a error, no solo a los contribuyentes, sino a la propia Administración Tributaria, que por lo menos, hasta el año 2008, ha seguido admitiendo declaraciones que incluían el aludido crédito tributario.

Por los argumentos expuestos, con criterio de conciencia y sentido técnico, estoy convencido de que en este caso el Tribunal Constitucional no ha irrumpido las competencias del legislador tributario; sino que, por el contrario, ha cumplido con su labor de cautelar la confianza de los contribuyentes en la certeza del Derecho, al garantizar la efectiva vigencia del principio de seguridad jurídica en el plano de una materia tan delicada como es el derecho tributario.

\*\*\*

Por último, se ha argumentado, erróneamente desde mi punto de vista, que los efectos de esta sentencia pueden desplegar nefastas consecuencias para el erario público, ya que diversas universidades podrían acogerse a ella y, en consecuencia, solicitar la inaplicación de la Ley 29766.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS

Y es que se ha advertido que, de conformidad con el Código Tributario, no existe un plazo eterno para reclamos como los que ha efectuado en esta oportunidad la parte demandante. Así, de conformidad con el artículo 44.6 del referido cuerpo normativo, el término prescriptorio se computará “[d]esde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos”. Esto supone que la Administración Tributaria deberá examinar, en cada caso particular, si ha operado o no el referido plazo. Lo que se ha reconocido en la sentencia, en consecuencia, no rige con carácter *sine die*, sino que el amparo de lo solicitado se fundamenta en las reglas que el propio ordenamiento jurídico reconoce, y que no pueden ser inobservadas por los justiciables.

El voto de la Magistrada Ledesma Narváez, además, no ha advertido que la exoneración que se ha decretado no implica que las entidades demandantes tengan a su entera disposición los montos por concepto de créditos tributarios. Al respecto, conviene reiterar que la reciente Ley Universitaria cuenta con distintas disposiciones relacionadas con la reinversión a las que están obligadas las entidades que prestan servicios de educación superior. En este contexto, el rol que desempeña la Superintendencia de Educación Superior Universitaria (en adelante, SUNEDU) será gravitante para fiscalizar que los montos excedentes sean reinvertidos con el propósito de optimizar el servicio público que prestan las universidades tanto públicas como privadas.

De esta forma, de conformidad con el artículo 118 de la referida ley,

[l]a reinversión de excedentes para el caso de las universidades privadas asociativas y utilidades para el caso de universidades privadas societarias se aplica en infraestructura, equipamiento para fines educativos, investigación e innovación en ciencia y tecnología, capacitación y actualización de docentes, proyección social, apoyo al deporte de alta calificación y programas deportivos; así como la concesión de becas, conforme a la normativa aplicable.

Esto supone que las universidades pertenecientes al sector privado, sea que se hayan constituido como asociativas o como o societarias, tienen el deber de reinvertir los excedentes para cuestiones que no solo se relacionan con la infraestructura de estas entidades, sino que además comprenden aspectos vinculados con la calidad de la educación superior, tales como la capacitación docente, la concesión de becas, o equipamiento con fines educativos.

Ahora bien, para fiscalizar el cumplimiento de esta obligación la ley también dispone que la SUNEDU está facultada para verificar que la reinversión de excedentes y los beneficios otorgados por el marco legal de las universidades se destine a fines educativos. A ello se suma lo dispuesto en el artículo 120.1 de la ley, según el cual las universidades privadas asociativas y societarias “deben presentar un informe anual de reinversión de excedentes o utilidades a la SUNEDU y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), para efectos de verificación del cumplimiento de lo



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA


UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS

dispuesto por la presente Ley”. Corresponderá a ambas entidades, entonces, evitar que las carretas vayan antes que los bueyes.

Sr.

RAMOS NÚÑEZ

Lo que certifico:

  
JANET OTÁROLA SANTILLANA  
Secretaria Relatora  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD PRIVADA DE  
CIENCIAS APLICADAS (UPC) Y OTRA

## VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

*Los beneficios tributarios no los otorga el Tribunal Constitucional sino el legislador tributario*

### Preliminares


Con indignación, voto en contra de la posición en mayoría del TC, porque considero con certeza, y sin ningún margen de duda, que se han otorgado un millonario beneficio tributario tanto a la Universidad Privada de Ciencias Aplicadas (UPC) como a la Universidad Privada del Norte (UPN) sin que exista una ley tributaria que así lo autorice. El Tribunal Constitucional (bajo una posición mayoritaria) consagra de este modo la “muerte” del legislador tributario, al haberse convertido en un legislador.

Estoy convencida de que cuando juramos desempeñarnos como jueces constitucionales, lo hicimos bajo una clara convicción de respetar el equilibrio de poderes, el mismo que pasa por no avasallar las competencias ni las funciones de otros poderes del Estado. Bajo ese norte, no encuentro justificación, en el caso concreto, para que el juez constitucional desplace la labor del legislador e incluso asuma, con desafío al propio sistema jurídico, una posición contraria a la Constitución y la ley. Digo ello, porque la posición mayoritaria ha terminado por validar la prórroga tácita de un beneficio tributario, a pesar de que por mandato que se desprende de la Constitución y la ley (artículo 74 de la Constitución y artículos IV y VII TP Código Tributario), se exigía autorización legal para establecer beneficios tributarios y, además, se prohibía la prórroga tácita de estos beneficios.

Lo cierto es que en este caso, luego de casi 2 años desde la vista de la causa, de numerosos y acalorados debates en sesiones de pleno, la mayoría del TC ha terminado por asumir la tesis de declarar fundada la demanda y otorgar a la UPC y la UPN, un determinado beneficio tributario que según declaraciones juradas presentadas por la propia UPC en los años 2009, 2010 y 2011, asciende a **65'080,810 soles**, y según declaraciones de la UPN por los años 2009 y 2010, asciende a **4'128,527 soles**; y, además, que, según la Administración Tributaria, dicho beneficio tributario para la UPC en tales años asciende a **34'296,791 soles** y

para la UPN asciende a **3'234,313 soles**. Todo ello, sin que exista una ley tributaria que así lo autorice en tales años.

Dejo constancia en este voto, de que a las universidades demandantes se les está otorgando dicho beneficio tributario por pura voluntad de los jueces del TC, en mayoría, situación que no comparto, pues estimo que la demanda de autos debe ser declarada **INFUNDADA**. Puede revisarse en su integridad la sentencia suscrita por dicha mayoría y en ningún extremo se encontrará el número de ley que autorice expresamente este beneficio tributario en los años 2009, 2010 y 2011.



Como ya lo he sostenido en el caso Panamericana TV (**STC 04617-2012-PA/TC, auto de fecha 18 de noviembre de 2014**), y me reafirmo en este caso, cuando un juez o una jueza asumen la función de hacer justicia, no adquieren un ámbito de libertad absoluta e ilimitada para que en cada caso se materialice su propia idea de justicia, su modo peculiar de entender el mundo, su mera conveniencia, la representación de sus intereses veleidosos o los de un grupo económico, social, político, religioso u otro, como si tuvieran una "licencia para decir cualquier cosa". No, de ninguna manera, eso no implica asumir la función jurisdiccional. Dicha función, tal como lo establece el artículo 138 de la Constitución, exige asumirla "con arreglo a la Constitución y a las leyes", de modo tal que sólo se podrá configurar una decisión arreglada a Derecho cuando se haga justicia no de lo que subjetivamente quiera el juez o cada una de las partes procesales, sino sólo cuando lo que se decida tenga fundamento a partir del ordenamiento constitucional y las leyes que sean conformes a éste.

No deja de extrañarme que magistrados constitucionales con los que hemos elaborado sentencias de la mayor importancia para la justicia en nuestro país hayan firmado una sentencia como la presente que no tiene base jurídica y que sólo constituye un homenaje a la retórica, por decir lo menos. ¿Dónde quedan esos alegatos a favor de la coherencia, la previsibilidad jurídica y el fortalecimiento de la justicia constitucional que algunos de ellos consagraban en sus ponencias y votos? ¿Dónde quedan sus alegatos a favor de la persuasión y consistencia argumental?

Aún no salgo del asombro de ver que algunos magistrados que afirmaban en reiteradas oportunidades que el Tribunal Constitucional no puede legislar, sin embargo, en este caso, terminan legislando arbitrariamente, pues aquí se dispone que dos universidades sean beneficiadas por un millonario beneficio tributario sin que exista ley tributaria vigente que lo autorice. ¿Qué les dirán a las decenas o centenas de universidades que también pretendan lo mismo? ¿Cómo le explicarán a la sociedad que los beneficios tributarios que sólo debían ser otorgados por ley ahora también pueden serlo por voluntad del TC? En fin, cada uno asume las consecuencias de lo que firma.

Como ya he dicho al inicio de este voto, no he visto caso alguno, hasta el momento, desde que he ingresado al Tribunal Constitucional, que haya merecido tal debate a fin de alcanzar un beneficio tributario. Posiblemente la historia de este millonario

beneficio tributario podría terminar con el veredicto de la mayoría del TC, sin embargo, estoy segura que no será así. Este caso no termina en las paredes del TC, sino que serán la opinión pública, la sociedad y el ámbito académico los que darán el mejor veredicto de lo que puede contener este caso.

Podría pensarse que quien redacta un voto singular en un Tribunal lo hace sólo porque tiene una posición interpretativa distinta al de la mayoría que gana el caso, pero el objeto de los votos singulares va más allá. Son también mecanismos democráticos que permiten la libertad de expresión de algún juez o jueza.

#### **Consideración principal del presente voto**

Para analizar el caso, es necesario precisar, 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 sólo 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).

De dichas normas 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

En este caso de la UPC y la UPN, tenemos lo siguiente:

- 1) En los años 2009, 2010 y 2011, la UPC y la UPN no contaban con ninguna ley o decreto legislativo vigente que les otorgue el beneficio tributario de reinversión en educación previsto en el Decreto Legislativo 882.
- 2) El Decreto Legislativo 882, dictado en el año 1996, fue expedido sin señalar plazo de vigencia, por lo que se entiende –aplicando las reglas del Código Tributario– que se encuentra otorgado por un plazo de 3 años (1997, 1998 y 1999).

Es más, el propio Código Tributario de manera expresa señala la prohibición de la prórroga tácita, por tanto debe colegirse que los efectos del Decreto Legislativo 882 no pueden prorrogarse tácitamente.

Por ende, ni la mayoría del TC, ni ninguna persona u órgano, está legitimada para otorgar el beneficio tributario del Decreto Legislativo 882 a la UPC y la UPN, en los años 2009, 2010 y 2011.

Si bien es cierto que en este caso se aprecian actuaciones administrativas que representan errores de interpretación y actuación de entidades como la SUNAT o el Ministerio de Educación (que al parecer asumían que se encontraba en vigor el Decreto Legislativo 882), y que ciertamente deben ser sancionadas, ello de ninguna forma puede ser entendido como equivalente a la existencia de la respectiva "ley tributaria" en los años 2009, 2010 y 2011. Si se asume dicha equivalencia, se afecta, además del principio de legalidad tributaria, el principio de seguridad jurídica, como lo explicaré más adelante.

### **Análisis del caso concreto**

1. En el presente caso, las demandantes UPC y UPN pretenden *principalmente* que se les reconozca el beneficio tributario de reinversión en educación (Decreto Legislativo 882) por los años 2009, 2010 y 2011, de modo que se ordene a la SUNAT abstenerse de cobrar impuesto a la renta o pagos a cuenta de éste 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, además se ordene a la SUNAT devolver el importe pagado indebidamente en los años 2009, 2010 y 2011.
2. Para sustentar mi posición en el caso concreto, desarrollaré el respectivo análisis en 4 *ítems*. En primer lugar, se analizará la normatividad constitucional y legal exigida para poder otorgar beneficios tributarios y si ésta se cumple en el caso de la UPC y la UPN. En segundo lugar, se examinará cada uno de los fundamentos de la posición en mayoría del TC. En tercer lugar, las graves consecuencias jurídicas que genera la posición en mayoría del TC respecto de otras universidades que podrían exigir que el TC también les otorgue los mismos beneficios tributarios que a la UPC y la UPN. Y, en cuarto lugar, precisar el irrelevante rol que juega en este caso el análisis de constitucionalidad de la Ley 29766.

### **I. La normatividad constitucional y legal exigida para otorgar beneficios tributarios y su aplicación en los casos de la UPC y la UPN**

3. Dos de las exigencias normativas básicas, entre otras, que regulan el otorgamiento de beneficios tributarios son, la reserva de ley y el plazo de vigencia.
4. 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 74°).**

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 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 44° 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]

5. 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;

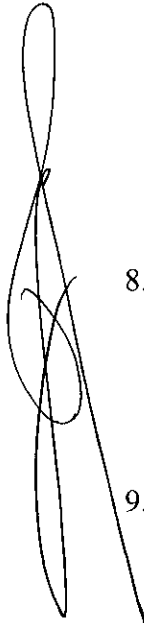
6. En el específico caso de la UPC y la UPN, dichas universidades pretenden el reconocimiento por los años 2009, 2010 y 2011 del beneficio tributario de reinversión en educación, regulado en el Decreto Legislativo 882.
7. Dicho Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, 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]

- 
8. 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].
  9. 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]

10. 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)**.

De modo que la pretensión de la UPC y la UPN sobre reconocimiento de dicho beneficio tributario de reinversión en educación en los años 2009, 2010 y 2011 carece de ley tributaria que lo permita.

En los años 2009, 2010 y 2011 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, **mantiene 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.**

Para una mejor ilustración de lo afirmado, seguidamente, se citarán tales modificaciones.

12. 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]

13. 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.

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]

14. 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**.

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.

**Asimismo, 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.**

15. 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.

16. 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 2008, 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 UPC y la UPN resulta incontrovertiblemente sin fundamento.

17. En suma, a las demandantes UPC y UPN **no** se les puede aplicar el beneficio de reinversión en los años 2009, 2010 y 2011, pues dicho beneficio sólo tuvo vigencia hasta 1999. Por lo tanto, debe declararse **INFUNDADA** la demanda.

## II. Examen de la posición en mayoría del TC

### *Análisis del fundamento 20*

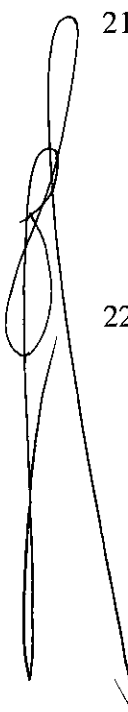
18. En el fundamento 20 de la mayoría del TC se menciona lo siguiente:  
*"(...) Ahora bien, y atendiendo a la importancia de la reinversión de utilidades en materia educativa, la administración tributaria continuó admitiendo declaraciones que incluían el aludido crédito tributario (...)"*.
19. Al respecto, cabe mencionar que si con posterioridad a 1999, el Poder Ejecutivo dictó determinadas normas de rango infralegal o realizó determinadas acciones (TUPA del Ministerio de Educación, Marco Macroeconómico Multianual aprobado por el Ministerio de Economía o actos propios de la SUNAT, entre otros, en los que se mencionaba el procedimiento de reinversión en educación), las cuales no tomaron en cuenta que dicha vigencia regía hasta 1999, ello no implica que se haya producido una prórroga tácita del beneficio tributario de reinversión en educación, pues más allá de que los beneficios tributarios deben establecerse por ley o decreto Legislativo, el Código Tributario prohibió dicho tipo de prórroga (Norma VII), como ya se ha mencionado ampliamente.
20. Si la Administración o cualquier persona aplica una ley en la creencia de que ésta está vigente, cuando en realidad no lo está, ello de ninguna forma puede generar que los jueces, al verificar tal actuación, acepten la existencia de una ley.



El órgano competente para expedir una ley es el Poder Legislativo, y en el caso de los decretos legislativos es el Poder Ejecutivo, mas no un ciudadano o un específico funcionario de la Administración.

**Imaginamos el caos y desorden jurídico que se podría generar en el ordenamiento jurídico peruano si asumimos que las leyes no tienen la vigencia que ellas mismas establecen, sino la que cada operador jurídico estime pertinente.**

### *Análisis de los fundamentos 21 y 22*



21. En el Fundamento 21 de la mayoría del TC se menciona lo siguiente:  
*“Por su parte, el legislador también entendía que el beneficio aludido continuaba vigente, por cuanto el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, establecía 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”.*

22. El referido artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, en su versión final, tenía la siguiente redacción:

**Artículo 2.-**

**Fomento a la articulación entre la actividad productiva y la formación técnica y profesional permanente.**

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

Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 977 (\*) RECTIFICADO POR FE DE ERRATAS. (\*)

23. Con base en el contenido del artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, cabe afirmar que el fundamento 21 de la posición en mayoría del TC, conforme se va a acreditar seguidamente, contiene afirmaciones falsas, irrelevantes para el caso y que de ninguna forma acreditan la existencia de una ley tributaria que otorgue el respectivo beneficio tributario a universidades.

24. En primer lugar, cabe mencionar que conforme a lo ya mencionado sobre el principio de reserva de ley tributaria y a la prohibición de prórroga tácita de los

beneficios tributarios, resulta irrelevante lo sostenido en el fundamento 21 de la posición en mayoría del TC en el sentido de que “el legislador también entendía”.

Aquí no interesa si el legislador “entiende” o “no entiende”, si “cree” o “no cree”, sino lo que importa es si existe o no la ley tributaria respectiva para los años 2009, 2010 y 2011, y lo claro es que no existe.

25. En segundo lugar, luego de la revisión del artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, no se aprecia, en ningún extremo, alguna referencia a que dicho artículo se aplique a las universidades.

No se les aplica a éstas, pues el artículo es claro en cuanto a su ámbito personal de aplicación, mencionado expresamente que se aplica a 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*”.

26. En tercer lugar, la afirmación “estarían exceptuadas de la prórroga establecida por el numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo 977”, contenida en el fundamento 21 de la posición en mayoría del TC, constituye una **cita incompleta**, pues se exceptúa **sólo** lo dispuesto en el **SEGUNDO PÁRRAFO** del numeral 3.1. del artículo 3 del Decreto Legislativo 977, y no como lo sostiene dicha mayoría: todo el numeral 3.1.

Este numeral 3.1. del Decreto Legislativo 977 establecía lo siguiente:

**Artículo 3.-**

**Prórroga de la vigencia de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios**

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

Dicha prórroga sólo podrá ser otorgada por una única vez.

Por tanto, más allá de lo afirmado en el sentido de que el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 no era aplicable a las universidades, la excepción de dicho segundo párrafo del numeral 3.1. del Decreto Legislativo 977, sólo implicaba que para los aludidos **institutos NO** existía la única prórroga. En nada se aludía a las universidades, ni que sobre ellas exista prórroga tácita.

27. Finalmente, es, por decir lo menos, cuestionable, que en el fundamento 21 de la posición en mayoría del TC se pretenda basar en un extremo del referido artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 que alguna entidad estatal hizo agregar de modo incorrecto **en una fe de erratas**.

En efecto, si se revisa dicha fe de erratas, se aprecia lo siguiente:

FE DE ERRATAS Fecha de publicación: 30-06-2008 (Edición Extraordinaria)

DICE:

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

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

**DEBE DECIR:**

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

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

**Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 977. [resaltado agregado]**

28. Como se observa, todo el último párrafo fue agregado sorprendentemente en una fe de erratas.

Dicha regulación, de ninguna forma y en ningún lenguaje, puede constituir el “error material” a que alude la Ley 26889, Marco para la Producción y Sistematización Legislativa, que en su artículo 6.1 prevé que “las Leyes y normas de menor jerarquía publicadas en el Diario Oficial que contengan errores materiales deben ser objeto de rectificación mediante fe de erratas (...)”.


Un error material tiene que ver, en general, con errores de escritura o de ortografía, pero no con la incorporación de un párrafo completo que regula beneficios tributarios para institutos.

29. En consecuencia, se ha acreditado que el fundamento 21 de la posición en mayoría del TC contiene afirmaciones falsas, irrelevantes y cuestionables, pero que de ninguna forma acreditan la existencia de una ley tributaria que otorgue el respectivo beneficio tributario a las universidades.

30. Por razones similares a las antes expuestas, es irrelevante que el fundamento 22 de la posición en mayoría refiera que “para el 2008 todavía se encuentran vigentes los beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo 882”.

*Análisis de los fundamentos 23 a 26*

31. En los fundamentos 23 a 26 de la posición en mayoría del TC, se menciona lo siguiente:



23. Aún más, debe tomarse en cuenta que la aludida Norma VII del Código Tributario fue derogada por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo 977, vigente a partir del 16 de marzo de 2007, y, por lo tanto, a partir de dicha fecha ya no se encontraba vigente en el ordenamiento jurídico nacional.

24. La conclusión anterior no se modifica si se toma en cuenta que el Decreto Legislativo 977 fue declarado inconstitucional mediante STC 00016-2007-AI/TC ya que, de acuerdo con el último párrafo del artículo 83 del Código Procesal Constitucional “por la declaración de ilegalidad o inconstitucionalidad de una norma no recobran vigencia las disposiciones legales que ella hubiera derogado”.

25. Cabe anotar que dicha disposición se reincorpora al Texto Único Ordenado del Código Tributario por medio del artículo 4 del Decreto Legislativo 1117, publicado el 7 de julio de 2012.

26. De lo precedentemente expuesto se deriva entonces que el crédito tributario por reinversión se encontraba vigente al momento en que los demandantes, mediante Formulario 0664 N° 750310522 del 6 de abril de 2010, presentaron la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 incluyéndolo.

32. Dichos argumentos son, por decir lo menos, carentes de veracidad. En ellos se da a entender que entre los años 2007 y 2012 no existía ley (del artículo VII del Código Tributario) que estableciera el límite temporal de los beneficios tributarios y la prohibición de prórroga tácita.

Como ya lo hemos probado antes y lo haremos ahora brevemente, sí existieron dichos límite y prohibición.

33. En primer lugar, si bien este Decreto Legislativo 977 derogó la Norma VII del Código Tributario, **dicho decreto 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]

34. En segundo lugar, si bien es cierto que la STC 00016-2007-AI/TC declaró inconstitucional –por razones de forma– todo el Decreto Legislativo 977, dicha sentencia no eliminó los efectos que este decreto venía produciendo, pues estableció una *vacatio sententiae* (es decir, que el decreto se seguía aplicando), “hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia”. Por ello, se seguía manteniendo la prohibición de prórroga tácita también contenida en el Decreto Legislativo 977.

35. En tercer lugar, si bien el artículo 4 del Decreto Legislativo 1117, publicado el 7 de julio de 2012, incorporó el artículo VII del Código Tributario, ello no quiere decir que recién a partir de dicha fecha se haya regulado nuevamente el plazo límite de un beneficio tributario y la prohibición de prórroga tácita, pues como se ha mencionado en el párrafo precedente, dichos plazo límite y prohibición mantenían sus efectos también en los años 2009, 2010 y 2011.

36. **En suma, entre el 16 de marzo de 2007 y el 7 de julio de 2012, se encontraban vigentes las reglas que establecían un plazo límite de duración de los beneficios tributarios y sobre todo la prohibición de prórroga tácita, de modo que los argumentos de la mayoría del TC, sorprendentemente, distorsionan la vigencia de dichas reglas en el referido periodo de tiempo.**

En el peor de los casos, y más allá de lo antes expuesto, si bien el beneficio tributario de reinversión en educación del Decreto Legislativo 882 tuvo vigencia sólo en los años 1997, 1998 y 1999, y luego de dicho periodo seguía vigente la prohibición de prórroga tácita, no se entiende *¿qué relevancia legítima pueda tener que la mayoría del TC afirme, falsamente, que entre el 16 de marzo de 2007 y el 7 de julio de 2012 se encontraba vigente el beneficio tributario de reinversión en educación?*

Más allá de dicha falsedad, pues en tal periodo de tiempo sí estaban vigentes el plazo límite y la prohibición de prórroga tácita, como lo hemos acreditado, es irrelevante preguntarse si 10 años después de agotar su vigencia (años 2009, 2010 y 2011) existían o no dichos límites y prórroga.

### **III. Graves consecuencias jurídicas que genera la posición en mayoría del TC respecto de otras universidades que podrían exigir que el TC también les otorgue los mismos beneficios tributarios que a la UPC y la UPN**

37. En la posición en mayoría del TC no se han meritado las graves consecuencias que puede generar el otorgamiento del beneficio tributario de reinversión en educación a la UPC y la UPN, más aún si no se ha fijado ningún periodo de tiempo.

No sólo es grave porque la UPC y la UPN podrían exigir la aplicación de dicho beneficio en cualquier año –y no sólo en los años 2009, 2010 y 2011 en que fue solicitado–, sino porque con base en el principio de igualdad en la aplicación de

la ley, también podrían exigir su aplicación todas las universidades del Perú que se encuentren en la misma posición que aquellas.

38. A efectos de verificar dichas consecuencias jurídicas y económicas, es pertinente revisar algunos cuadros que aparecen a fojas 455 y siguientes del Cuaderno del Tribunal Constitucional, los mismos que fueron presentados por la SUNAT mediante el Informe 013-2016-SUNAT/6D0000, de fecha 17 de febrero de 2016.

En tales cuadros se resalta que, según declaraciones juradas presentadas por la UPC por los años 2009, 2010 y 2011, el beneficio tributario asciende a 65'080,810 soles y según declaraciones de la UPN por los años 2009 y 2010, asciende a 4'128,527 soles; y, además, que según la Administración Tributaria, dicho beneficio tributario para la UPC asciende a 34'296,791 soles y para la UPN asciende a 3'234,313 soles:



**Monto total del CRE aplicado por UPC en los ejercicios 2009 a 2011**

Concepto	2009 S/	2010 S/	2011 S/
Impuesto a la Renta	17,448,905.00	20,883,300.00	22,103,624.00
Crédito por reinversiones	(8,179,028.00)	(13,650,816.00)	(43,250,966.00)
Crédito IR fuente extranjera	0.00	(3,116.00)	0.00
Saldo a favor del ejercicio anterior	0.00	0.00	(5,893,374.00)
Pagos a cuenta del ejercicio	(12,400,548.00)	(13,125,857.00)	(14,165,383.00)
Impuesto a pagar (o saldo a favor)	(3,130,671.00)	(5,896,489.00)	(20,058,757.00)

**Monto total del CRE aplicado por UPN en los ejercicios 2009 a 2011**

Concepto	2009 S/	2010 S/	2011 S/
Impuesto a la Renta	2,413,765.00	1,474,053.00	3,451,964.00
Crédito por reinversiones	(1,966,321.00)	(2,162,206.00)	0.00
Saldo a favor ejercicio anterior	(653,505.00)	(206,061.00)	0.00
Pagos a cuenta del ejercicio	0.00	0.00	(1,118,762.00)
Impuesto a pagar (o saldo a favor)	(206,061.00)	(206,061.00)	2,333,202.00

**Montos pagados y dejados de pagar por UPC por conceptos del CRE en los ejercicios 2009 a 2011**

Concepto	2009		2010		2011	
	Según contribuyentes S/	Según SUNAT S/	Según contribuyentes S/	Según SUNAT S/	Según contribuyentes S/	Según SUNAT S/
Impuesto a la Renta	17,448,905.00	22,003,522.00	20,883,300.00	25,307,024.00	22,103,624.00	24,843,181.00
Crédito por reinversiones	(8,179,028.00)	0.00	(13,650,816.00)	0.00	(43,250,966.00)	0.00
Crédito IR fuente extranjera	0.00	0.00	(3,116.00)	(3,116.00)	0.00	0.00
Saldo a favor ejercicio anterior	0.00	0.00	0.00	0.00	(5,893,374.00)	0.00
Pagos a cuenta del ejercicio	(12,400,548.00)	(12,709,440.00)	(13,125,857.00)	(10,978,997.00)	(14,165,383.00)	(14,165,383.00)
Impuesto a pagar (o saldo a favor)	(3,130,671.00)	9,294,082.00	(5,896,489.00)	14,324,911.00	(20,058,757.00)	10,677,798.00

**Montos pagados y dejados de pagar por UPN por concepto del CRE en los ejercicios 2009 a 2011**

Concepto	2009		2010	
	Según contribuyente S/	Según SUNAT S/	Según contribuyente S/	Según SUNAT S/
Impuesto a la Renta	2,413,765.00	2,413,765.00	1,474,053.00	1,474,053.00
Crédito por reinversiones	(1,966,321.00)	0.00	(2,162,206.00)	0.00
Saldo a favor ejercicio anterior	(653,505.00)	(653,505.00)	(206,061.00)	0.00
Pagos a cuenta del ejercicio	0.00	0.00	0.00	0.00
Impuesto a pagar (o saldo a favor)	(206,061.00)	1,760,260.00	(206,061.00)	1,474,053.00

39. Como se puede apreciar en los cuadros precedentes, son graves las consecuencias jurídicas que puede generar la decisión adoptada por la posición en mayoría del TC.

No sólo es que les otorgan indebidamente el beneficio tributario de reinversión en educación a la UPC y la UPN por los años 2009, 2010 y 2011, sino que, con base en el principio de igualdad, todas aquellas universidades que en dichos años hubiesen pagado el respectivo impuesto a la renta y a las cuales no se les hubiese aplicado el beneficio tributario de reinversión en educación, ahora podrán solicitarlo, generando un más que millonario e indebido otorgamiento de dicho beneficio tributario.

**IV. El irrelevante rol que juega en este caso el análisis de constitucionalidad de la Ley 29766**

40. En el fundamento 37 de la posición en mayoría se sostiene lo siguiente:

*“Este Tribunal entiende, en consecuencia, que el legislador no puede, dentro del marco constitucional vigente, disponer la caducidad retroactiva del crédito por reinversión aplicable a las universidades privadas”.*

Dicho fundamento 37 representa la conclusión de los fundamentos 27 a 36 sobre el examen de la Ley 29766.

41. Las universidades demandantes alegan que la Ley N.º 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.



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

Precísase 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]

43. 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 es irrelevante controlar si en los años 2009, 2010 y 2011, la Ley 29766 era retroactiva o no para la UPC y la UPN.

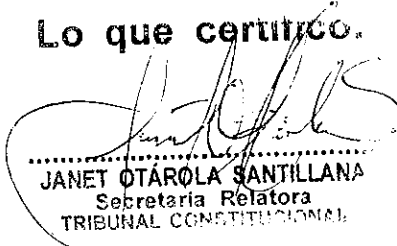
La deficiente técnica legislativa de la Ley 29766 no implica la creación formal de un dicho beneficio tributario.

Por tanto, por todas las consideraciones expuestas, estimo que debe declararse **INFUNDADA** la demanda interpuesta por la UPC y la UPN, universidades a las que no se les puede aplicar el beneficio tributario de reinversión en educación por los años 2009, 2010 y 2011, pues dicho beneficio sólo tuvo vigencia hasta 1999.

S.

  
**LEDESMA NARVÁEZ**

Lo que certifico.

  
JANET OTÁROLA SANTILLANA  
Secretaria Relatora  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS (UPC) Y OTRA

### VOTO SINGULAR DEL MAGISTRADO URVIOLA HANI

En línea con mi voto desestimatorio suscrito con motivo de resolver el Expediente 4700-2011-PC/TC, caso Alas Peruanas, que versó sobre una temática similar a la que se analiza en la presente causa, y adhiriéndome en su parte pertinente al voto de la Magistrada Ledesma Narváez, discrepo respetuosamente de lo resuelto por la mayoría de mis colegas, y estimo que la demanda de autos debe ser declarada **INFUNDADA**, por las siguientes consideraciones:

De la Constitución (artículo 74) y el Código Tributario (artículo IV) se desprende que los beneficios tributarios sólo 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).

De dichas normas 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

En este caso de la UPC y la UPN, se tiene lo siguiente:

- 1) En los años 2009, 2010 y 2011, la UPC y la UPN no contaban con ninguna ley o decreto legislativo vigente que les otorgue el beneficio tributario de reinversión en educación previsto en el Decreto Legislativo 882.
- 2) El Decreto Legislativo 882, dictado en el año 1996, fue expedido sin señalar plazo de vigencia, por lo que se entiende –aplicando las reglas del Código Tributario– que se encuentra otorgado por un plazo de 3 años (1997, 1998 y 1999).



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS (UPC) Y OTRA

Es más, el propio Código Tributario, de manera expresa, señala la prohibición de la prórroga, por tanto debe colegirse que los efectos del Decreto Legislativo 882 no pueden prorrogarse tácitamente.

Por ende, considero que ninguna persona u órgano está legitimado para otorgar el beneficio tributario del Decreto Legislativo 882 a la UPC y la UPN, en los años 2009, 2010 y 2011.

Si bien es cierto que en este caso se aprecian actuaciones administrativas que representan errores de interpretación y actuación de entidades como la SUNAT o el Ministerio de Educación (que al parecer asumían que se encontraba en vigor el Decreto Legislativo 882), y que ciertamente deben ser sujetas de evaluación y eventualmente sanción, ello de ninguna forma puede ser entendido como equivalente a la existencia de la respectiva “ley tributaria” en los años 2009, 2010 y 2011. Si se asume dicha equivalencia, se afecta, además del principio de legalidad tributaria, el principio de seguridad jurídica.

### Análisis del caso concreto

1. En el presente caso, las demandantes UPC y UPN pretenden *principalmente* que se les reconozca el beneficio tributario de reinversión en educación (Decreto Legislativo 882) por los años 2009, 2010 y 2011, de modo que se ordene a la SUNAT abstenerse de cobrar el impuesto a la renta o pagos a cuenta de éste 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, además se ordene a la SUNAT devolver el importe pagado indebidamente en los años 2009, 2010 y 2011.
2. Para sustentar mi posición en el caso concreto, analizaré la normatividad constitucional y legal exigida para poder otorgar beneficios tributarios y si ésta se cumple en el caso de la UPC y la UPN.

### I. La normatividad constitucional y legal exigida para otorgar beneficios tributarios y su aplicación en los casos de la UPC y la UPN

3. Dos de las exigencias normativas básicas, entre otras, que regulan el otorgamiento de beneficios tributarios son la reserva de ley y el plazo de vigencia.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS (UPC) Y OTRA

4. 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.

Esto, en la medida en que

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

En tal sentido, de establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de legalidad y de reserva de ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios pueden ser considerados lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria, representando auténticas violaciones constitucionales.

Ahora bien, los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación (...).

Cabe señalar, que atendiendo al carácter excepcional de los beneficios tributarios y a fin de resguardar la protección de los principios constitucionales tributarios, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, establece en estos casos, entre otros requisitos, que la propuesta legislativa deba señalar de forma clara y detallada el objeto de la medida, así como los beneficiarios de la misma, y especificar el plazo máximo de duración del beneficio, caso contrario, se entenderá otorgado por tres años. [fundamento 13]



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS (UPC) Y OTRA

5. 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;

6. En el específico caso de la UPC y la UPN, dichas universidades pretenden el reconocimiento por los años 2009, 2010 y 2011 del beneficio tributario de reinversión en educación, regulado en el Decreto Legislativo 882.
7. 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]

8. 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”.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS (UPC) Y OTRA

9. 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”.

10. 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).**

De modo que la pretensión de la UPC y la UPN sobre reconocimiento de dicho beneficio tributario de reinversión en educación en los años 2009, 2010 y 2011 carece de ley tributaria que lo permita.

En los años 2009, 2010 y 2011 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, tres años) de los beneficios tributarios dados sin señalar plazo, así como la prohibición de prórrogas tácitas.

Para una mejor ilustración de lo afirmado, seguidamente, se citarán tales modificaciones.

12. 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:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS (UPC) Y OTRA

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]

13. 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.

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.

14. El referido 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.

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.

Asimismo, 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 02053-2013-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS (UPC) Y OTRA

15. Precisamente, mediante el Decreto Legislativo 1117, publicado en el diario oficial *El Peruano* con fecha 7 de julio de 2012, se 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.

16. 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 2008, 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 UPC y la UPN resulta infundada.
17. En suma, a las demandantes UPC y UPN no se les puede aplicar el beneficio de reinversión en los años 2009, 2010 y 2011, pues dicho beneficio sólo tuvo vigencia hasta 1999. Por lo tanto, debe declararse **INFUNDADA** la demanda.

Por las consideraciones expuestas, estimo que debe declararse **INFUNDADA** la demanda interpuesta por la UPC y la UPN, universidades a las que no se les puede aplicar el beneficio tributario de reinversión en educación por los años 2009, 2010 y 2011, pues dicho beneficio sólo tuvo vigencia hasta 1999.

S.

URVIOLA HANI

Lo que certifico:

JANET OTÁROLA SANTILLANA  
Secretaria Relatora  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



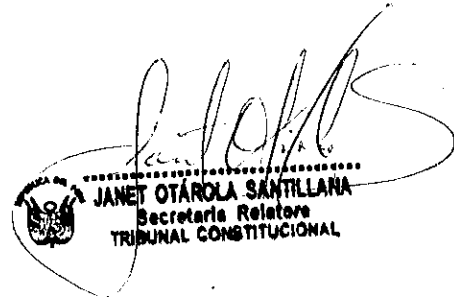


TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### RAZÓN DE RELATORÍA

Se deja constancia de que, luego de haber sido emitida la versión final del voto singular de la magistrada Ledesma Narváez, los magistrados Miranda Canales, Blume Fortini, Ramos Núñez y Espinosa-Saldaña Barrera se ratificaron en sus votos de apoyo a la resolución de mayoría y expresaron sus consideraciones respectivas, de las cuales se dispuso su publicación, dejándose en claro que, en el caso del Magistrado Ramos Núñez, dichas consideraciones constituyen, a su vez, su fundamento de voto.

Lima, 25 de julio de 2016



JANET OTÁROLA SANTILLANA  
Secretaria Relatora  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Lima, 25 de julio de 2016

**Asunto: Comunico Ratificación de voto en el Expediente 02053-2013-PA/TC**

De mi especial consideración:

Rechazando las insinuaciones agraviantes que se desprenden del voto singular de la Dra. Marianella Ledesma Narváez, me ratifico en mi voto.

Magistrado Manuel Miranda Canales

**Lo que certifico:**

JANET OTÁROLA SANTILLANA  
Secretaria Relatora  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

**FUNDAMENTOS DE RATIFICACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO  
ERNESTO BLUME FORTINI APOYANDO LA SENTENCIA DE MAYORÍA  
FRENTE A LA VERSIÓN FINAL DEL VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA  
LEDESMA NARVÁEZ**

Habiéndose puesto en mi conocimiento, mediante comunicación de fecha 7 de julio de 2016 del señor Presidente del Tribunal Constitucional, la versión final del voto singular emitido en el presente proceso por la Magistrada Marianella Ledesma Narváez, en el cual formula una serie de afirmaciones e insinuaciones agraviantes respecto de los magistrados que hemos apoyado la sentencia de mayoría, que ha declarado fundada la demanda interpuesta por la Universidad Privada de Ciencias Aplicadas (UPC) y la Universidad Privada del Norte (UPN), me veo en el imperativo moral, en mi calidad de Magistrado del Tribunal Constitucional de mi país y en resguardo de mi dignidad, honor, buena reputación e imagen personal y profesional, así como del respeto y consideración que merece el Tribunal Constitucional que integro como máximo órgano de la justicia constitucional del Perú, a la par que ratificarme en mi voto, dejar sentada mi posición frente a los agravios inferidos en la versión final del voto singular antes mencionado, lo que realizo de acuerdo al siguiente orden temático:

1. Ser Magistrado del Tribunal Constitucional del Perú.
2. El eje de preocupación y el ángulo de observación en la impartición de la justicia constitucional.
3. Los deberes de un Magistrado del Tribunal Constitucional.
4. La figura del voto singular y su puesta en práctica.
5. Las afirmaciones de la Magistrada Marianella Ledesma Narváez contenidas en la versión final de su voto singular.
6. Los fundamentos de mi ratificación del voto emitido apoyando la sentencia de mayoría frente a las razones esgrimidas por la Magistrada Marianella Ledesma Narváez en la versión final de su voto singular.

Tópicos que a continuación desarrollaré en el orden indicado:

**1. Ser Magistrado del Tribunal Constitucional del Perú**

- 1.1 Ser Magistrado del Tribunal Constitucional del Perú es haber sido elegido por el Congreso de la República de nuestro país, a nombre del pueblo peruano, para detentar, honrar y ejercer un cargo de altísima responsabilidad para la patria, al cual corresponde la excelsa tarea de administrar la justicia constitucional nacional en su máxima jerarquía; justicia constitucional que, en orden a su carácter eminentemente garantista y finalista, tiene como principales objetivos garantizar la vigencia efectiva de los derechos fundamentales y garantizar la primacía normativa de la Constitución. Objetivos que corresponden a los valores que hacen al núcleo del Estado



Constitucional peruano: la persona humana y la propia Constitución, en tanto y en cuanto normativa emanada del Poder Constituyente.

- 1.2 Por ello, quien detenta el cargo de Magistrado de nuestro Tribunal Constitucional debe ser un guardián y garante jurisdiccional final de los derechos fundamentales de la persona humana, centro o eje y razón de ser de todo el orden político, social y económico del país; e, igualmente, debe ser un guardián y garante jurisdiccional de la vigencia de la Constitución, que es expresión normativa del Poder Constituyente o poder fundacional del Estado Nación, cuyo titular primigenio y auténtico es el pueblo.
- 1.3 En tal sentido, el Magistrado o Juez Constitucional debe mantener una permanente y uniforme conducta de respeto a los derechos fundamentales de todas las personas, y ser ejemplo de ello, empezando por aquellas que se encuentran en su entorno más cercano, sea este familiar, amical, profesional, social o de cualquier otra índole; no debiendo olvidar jamás el mandato contenido en el artículo 1 de la Constitución, que establece clara e inequívocamente que *“La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”*, como tampoco olvidar que los demás tenemos derechos fundamentales, tales como los derechos al honor, a la buena reputación, al respecto a nuestra dignidad, a nuestra imagen personal, profesional y académica, y el derecho a la presunción de inocencia, que aparecen consagrados en los incisos 7 y 24, acápite e), del artículo 2 de la Carta Fundamental de la República.
- 1.4 Tampoco olvidar el juramento prestado al asumir el cargo de magistrado de respetar, cumplir y defender la Constitución, en armonía con su artículo 38 que preceptúa en su parte pertinente que todos los peruanos tenemos el deber de *“...de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación”*.
- 1.5 Y es, precisamente ese ordenamiento jurídico, específicamente la Ley N° 28301, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, y el Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, aprobado por Resolución Administrativa N° 095-2004-P-TC, que reafirman esos deberes y las consecuencias de su incumplimiento, a los cuales me referiré más adelante.
- 1.6 Por lo demás, no debe olvidar las obligaciones que emanan de la Ley 27815, Ley del Código de Ética de la Función Pública, que le es aplicable por imperio de su artículo 4, inciso 4.1, ni los principios que rigen la función pública, detallados en su artículo 6, entre los cuales se encuentran los de respeto, probidad, eficiencia, idoneidad, veracidad, lealtad y obediencia, justicia y equidad, y lealtad al Estado de Derecho; como tampoco ignorar los deberes de la función pública previstos taxativamente en su artículo 7, que imponen un ejercicio neutral, transparente, discreto, adecuado y responsable de la función pública.



1.7 Por consiguiente, en armonía con su rol constitucional y legal, un Magistrado del Tribunal Constitucional al emitir su voto singular debe hacerlo en un marco de respeto y consideración a sus colegas Magistrados, mediante un trato alturado, ponderado, sereno y respetuoso, guardando las reglas que impone un trato civilizado, como lo mandan las normas de urbanidad y buenas costumbres, limitándose a exponer con altura las razones y los fundamentos de su discrepancia con la posición mayoritaria.

**2. El eje de preocupación y el ángulo de observación en la impartición de la justicia constitucional**

2.1 La impartición de una justicia constitucional pronta, garantista y finalista, como es la que corresponde a nuestro Tribunal Constitucional, por mandato de la Constitución Política del Perú, la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, el Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional y el Código Procesal Constitucional, exige en el Juez Constitucional tener muy presente y nunca olvidar los siguientes dos aspectos que son matrices para el cabal ejercicio de su magistratura constitucional: 1) El eje de preocupación que debe imperar en el análisis y resolución de las controversias que llegan a su conocimiento; y 2) El ángulo de observación de la problemática sometida a controversia o desde qué perspectiva debe esta analizarse y resolverse.

2.2 Así, el eje de preocupación del Magistrado del Tribunal Constitucional debe ser garantizar la vigencia efectiva del derecho fundamental que se invoca en la demanda como amenazado o violado -cuando se trata de los procesos de hábeas corpus, amparo, hábeas data y cumplimiento- o garantizar la primacía de la Constitución que se alega afectada por infracciones normativas infraconstitucionales o por violaciones al cuadro de asignación competencial establecido por el Legislador Constituyente - cuando se trata de los procesos de inconstitucionalidad o competencial-.

2.3 No otros ejes, tales como, por ejemplo, la recaudación fiscal, el equilibrio presupuestal, el ordenamiento en la contratación pública, la lucha anticorrupción, los alcances mediáticos de la decisión o los efectos producidos en el terreno fáctico, entre otros, los cuales si bien son importantes, no deben constituirse en la preocupación primordial del Juez Constitucional y, menos aún, determinante para orientar su veredicto, ya que en puridad escapan a sus competencias y distraen, obstaculizan y distorsionan el enfoque que le corresponde asumir en armonía con los fines esenciales de los procesos constitucionales regulados en los artículos 200º y 202º de la Carta Fundamental de la República; fines que, con claridad y contundencia, desarrolla el artículo 2º del Código Procesal Constitucional en los términos siguientes: *“Son fines esenciales de los procesos constitucionales garantizar la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales.”*



2.4 Mientras que el ángulo de observación del Magistrado del Tribunal Constitucional debe darse a partir de la Constitución y de los valores, principios, instituciones, derechos, normas y demás aspectos que ella encierra -es decir, de la voluntad y expresión normativa del Poder Constituyente-, lo cual significa que el Juez Constitucional, asido (léase cogido o sostenido) de un enfoque constitucionalizado y recogiendo el *telos* constitucional -la inspiración, la filosofía, la lógica y la racionalidad del Constituyente- debe realizar el análisis de la materia controvertida, para lograr los acotados fines esenciales de los procesos constitucionales -garantizar la primacía normativa de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales-, a través de un accionar consecuente con el carácter de supremo intérprete de la Constitución y de toda la normativa conformante del sistema jurídico nacional, que detenta el colegiado que integra.

2.5 No desde la normativa infraconstitucional, es decir, partir de la ley -de la voluntad y expresión normativa del Poder Constituido-, ya que de incurrirse en esta distorsión por el Juez Constitucional, el Poder Constituido terminará primando sobre el Poder Constituyente y el Tribunal Constitucional, que es el órgano autónomo e independiente encargado de la defensa de los derechos humanos y de la Constitución, en cuanto expresión normativa del Poder Constituyente, terminará defendiendo al Poder Constituido y desnaturalizando su función con una visión llanamente legalista y huérfana de un enfoque constitucional. Y, en otros casos, inspirada en enfoques, inquietudes o dimensiones ajenos a lo estrictamente constitucional.

2.6 Estos dos aspectos, son inherentes y tipificadores de la labor del Juez Constitucional, que lo diferencian de quienes integran la magistratura ordinaria, en la cual por la naturaleza de las controversias y la normativa aplicable, el enfoque puntual de cada caso es a partir de la normativa infraconstitucional, siempre y cuando, obviamente, se halle en el marco constitucional.

### **3. Los deberes de un Magistrado del Tribunal Constitucional**

3.1. De acuerdo a lo hasta aquí indicado constituye un deber del Magistrado del Tribunal Constitucional del Perú actuar consciente del rol que le compete, como garante de la vigencia efectiva de los derechos fundamentales y de la primacía normativa de la Constitución, cumpliendo a cabalidad y plenamente los mandatos que para él emanan de la Norma Suprema, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional y de la Ley del Código de Ética de la Función Pública; normativa constitucional e infraconstitucional que le imponen el deber de actuar con respeto, ponderación, ecuanimidad, objetividad, sindéresis y madurez al emitir sus votos.



- 3.2. En el caso concreto que me ocupa, es pertinente referir que el régimen de deberes atinente a todo Magistrado del Tribunal Constitucional del Perú ha sido directamente desarrollado por el Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional, cuyo artículo 19º consagra al respecto quince incisos, de los cuales interesa citar los siguientes:

“Son deberes de los Magistrados del Tribunal Constitucional:

1. Cumplir y hacer cumplir el principio de primacía de la Constitución Política del Perú y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales;
2. Cumplir y hacer cumplir su Ley Orgánica, el Código Procesal Constitucional, el ordenamiento jurídico de la Nación y el presente Reglamento;
3. Resolver los asuntos de su competencia con sujeción a la garantía del debido proceso y dentro de los plazos legales;
4. Aplicar la norma constitucional correspondiente y los principios del derecho constitucional, aunque no hubieran sido invocados en el proceso;
5. Guardar absoluta reserva respecto de los asuntos en que interviene;
- (...)
7. Tratar con respeto a los abogados y a las partes;
- (...)
12. Mantener conducta personal ejemplar, de respeto mutuo y tolerancia, y observar las normas de cortesía de uso común;
13. Velar, a través de sus ponencias y la emisión de sus votos, por la correcta interpretación y el cabal cumplimiento de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional;
- (...)”

#### 4. La figura del voto singular y su puesta en práctica.

- 4.1 La figura del voto singular (*dissenting opinion*) en la magistratura constitucional peruana —que la doctrina también denomina voto propio, voto particular, voto disidente, voto discrepante o voto en discordia, según como se le denomine en cada país— es una de las garantías del ejercicio de la magistratura constitucional, desde que permite la libre expresión de las disidencias, discrepancias o puntos de vista disímiles del Magistrado que lo emite con la posición adoptada por la mayoría del colegiado al resolver una determinada controversia sometida a su conocimiento.
- 4.2 Por tanto, el voto singular comprende y protege el derecho del Magistrado de discrepar y fundamentar las razones de su discrepancia con total libertad, sea de la parte resolutive propiamente dicha de la resolución de mayoría —sentencia o auto—, o de la parte de la fundamentación que lleva a tal decisión; figura que ha sido recogida



puntualmente por el artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y por el artículo 8 del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional.

- 4.3. Ahora, si bien el voto singular es el canal que permite el ejercicio a la libre expresión de la posición disidente del Magistrado que lo emite, la materialización del mismo debe darse en un marco de respeto, ecuanimidad, tolerancia y sindéresis hacia sus colegas, de tal suerte que se expongan, con altura, nivel y énfasis, los argumentos que lo sustentan, por tratarse de discrepancias de enfoques, planteamientos, tesis, perspectivas y ópticas de análisis relacionados con los aspectos fácticos y jurídicos de las controversias objeto de resolución; empero, en modo alguno, el voto singular habilita a agraviar, directa o indirectamente, a los Magistrados que no comparten la posición del autor del voto singular, ni constituye una patente de curso para lanzar afirmaciones e insinuaciones que afectan la dignidad, el honor, el prestigio o la buena reputación de quienes discrepan y suscriben la posición de mayoría.
- 4.4. Tampoco el voto singular puede ser un acto de rebeldía y de irreverencia frente a los votos de mayoría y frente a la expresión mayoritaria misma, bajo el argumento que se posee la única, exclusiva y excluyente interpretación posible y admisible, es decir, la única verdad, y que, por tanto, la posición de mayoría es imposible de asumirse o es fruto de razones oscuras, imputando solapadamente móviles subalternos a la misma y descalificándola. Por el contrario, el voto singular es garantía de un adecuado manejo democrático al interior de cualquier órgano que opera o se desenvuelve con sujeción al principio de mayorías.
- 4.5. En otras palabras, la eventual discrepancia interpretativa sobre la resolución del caso controvertido, disidencia o punto de vista distinto a la que tiene derecho el Magistrado, no habilita a quien la formula a proferir agravios o insultos encubiertos so pretexto de reflejar o exteriorizar los términos de la misma. Discrepar, dicho en otros términos, no es ofender ni maltratar, sino expresar sensata y argumentalmente, las razones que justifican una o varias diferencias. Dichas razones pueden ser de lo más variadas y es más que conveniente para el debate que así sea. Pueden a su vez ser breves o extensas e, incluso, adoptar los estilos que su propio defensor lo estime pertinente. Pero lo que en ningún caso pueden implicar es ofensas o agravios, pues de ser así, dejan de asumirse como discrepancias para pasar a convertirse en un instrumento de tergiversación de la opinión para canalizar agravios. No por ser un derecho significa que carezca de límites o restricciones. Quien administra Justicia, se supone que lo sabe mínima o elementalmente, tanto más si pretende trabajar en un colegiado al lado de sus pares o iguales.
- 4.6. La historia de nuestra jurisdicción constitucional especializada no es muy amplia como bien se conoce. Arranca en rigor con el Tribunal de Garantías Constitucionales creado por la Constitución del año 1979 y se ratifica con el actual Tribunal Constitucional incorporado en la Carta de 1993. Prescindiendo por ahora, del





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

recuento del trabajo jurisdiccional del antiguo Tribunal de Garantías por motivos funcionales de sobra conocidos, conviene que nos centremos en el actual Tribunal Constitucional y su trayectoria de prácticamente veinte años de funcionamiento y, por ende, de experiencia en el trabajo jurisdiccional en colegiado.

4.7 Hemos tenido a la fecha varios plenos jurisdiccionales, algunos más consolidados que otros y, por supuesto, todo tipo de Magistrados constitucionales, unos provenientes de los ámbitos académicos, otros de los escenarios jurisdiccionales, no han faltado los que han tenido experiencia política y también por supuesto los que se han desenvuelto en espacios mucho más específicos aunque no por ello menos importantes, como el administrativo o incluso el del propio ejercicio profesional. No viene al caso hablar de personas en particular. Lo que sin embargo sí es de destacar, es que aunque siempre se dieron discrepancias naturales en la forma como se resolvían o enfocaban los casos y ello por supuesto se vio evidenciado en la natural y frecuente presencia de votos singulares, no se conoce en particular ni un solo caso en el que el respeto por las buenas formas, siempre presentes en cada ocasión, haya sido sustituido por el agravio directo o indirecto.

4.8 Votos singulares que han expresado profundas y radicales discrepancias entre los Magistrados constitucionales han existido y muchos a lo largo de la historia de nuestro colegiado. Solo a guisa de ejemplo podemos recordar aquí, el voto singular conjunto de los magistrados Manuel Aguirre Roca, Guillermo Rey Terry y Delia Revoredo Marsano en el Expediente N° 005-96-I/TC (donde se discutió el sistema de votación al interior del pleno del Tribunal Constitucional), el voto singular del magistrado Manuel Aguirre Roca en el Expediente N° 013-96-I/TC (donde se debatió los alcances de una amnistía al personal militar y policial, así como sobre civiles), el voto singular del magistrado Manuel Aguirre Roca en el Expediente N° 0014-2002-AI/TC (donde se discutió los alcances de una ley que validaba un proceso de reforma constitucional), el voto singular del magistrado Manuel Aguirre Roca en el Expediente 0014-2003-AI/TC (donde se debatía sobre la inconstitucionalidad de la Constitución de 1993), el voto singular del magistrado Juan Bautista Bardelli Lartirigoyen en el Expediente N° 2758-2004-PHC/TC (sobre cuestionamiento a una condena presuntamente violatoria del principio de legalidad penal), el voto singular del magistrado César Landa Arroyo en el Expediente N° 3173-2008-PHC/TC (sobre la procedencia o no de un recurso de agravio constitucional a fin de reabrir una investigación en materia de delitos contra los derechos humanos), los votos singulares de los magistrados Juan Vergara Gotelli, César Landa Arroyo y Fernando Calle Hayen en el Expediente N° 3116-2009-PA/TC (sobre cobro de tasas en proceso de importación de cementos), el voto singular conjunto de los magistrados Cesar Landa Arroyo y Fernando Calle Hayen en el Expediente N° 2005-2009-AA/TC (sobre la distribución del anticonceptivo oral de emergencia en los centros de salud públicos), el voto singular conjunto de los magistrados Gerardo Eto Cruz y Carlos



Mesía Ramírez en el Expediente N° 0139-2013-PA/TC (sobre cambio de identidad sexual), entre muchos otros.

4.9 No es muy frecuente citarse a uno mismo, pero en la presente ocasión y por respeto a la verdad me veo obligado a hacerlo por un detalle que considero especialmente relevante y del cual no voy a prescindir: en el actual Pleno jurisdiccional, que se inicia el 3 de junio del 2014, he sido el Magistrado que más votos singulares ha emitido contra decisiones de este mismo Pleno frente a una mayoría integrada por la propia Magistrada Ledesma Narváez. Y he procedido de dicha forma por disentir de la posición mayoritaria; e, incluso, en algunos casos en forma rotunda o radical, como ocurrió por ejemplo con el llamado “precedente Huatuco” (Expediente N° 5057-2013-PA/TC). Pero, aún cuando los términos de mi disidencia siempre fueron frontales para con quienes optaron por auspiciar esta como muchísimas otras decisiones que de ninguna manera suscribo, jamás se me habría antojado ofender o agraviar a mis colegas por el hecho de que eran mayoría.

4.10 Lamentablemente, debo decirlo con profundo pesar, la Magistrada Ledesma Narváez en el voto singular emitido en el proceso que me ocupa, lejos de obrar como lo haría una Magistrada discrepante, que quiere expresar en forma distinta sus puntos de vista, ha procedido de manera totalmente ofensiva e impropia, deslizándose en su voto singular una serie de afirmaciones que resultan inaceptables y que estoy convencido desdibujan por completo lo que se espera de quien pretende actuar administrando justicia transparente y objetiva.

**5. Las afirmaciones de la Magistrada Marianella Ledesma Narváez contenidas en la versión final de su voto singular**

Me refiero a continuación a algunas expresiones e insinuaciones que contiene el voto de la Magistrada Ledesma y que considero resultan agraviantes para quienes hemos firmado la sentencia de mayoría.

5.1 Al empezar su voto singular, consigna la siguiente expresión: “Los beneficios tributarios no los otorga el Tribunal Constitucional sino el legislador tributario”. *Contrario sensu*, imputa a los jueces firmantes de la resolución de mayoría que el Tribunal Constitucional habría otorgado beneficios tributarios al margen del legislador tributario.

5.2 En la parte preliminar de su voto afirma que “Con indignación, voto en contra de la posición en mayoría del TC...”. Al respecto, si se tiene en cuenta la definición del vocablo indignación contenida en el diccionario de la Real Academia Española (“enojo, ira o enfado vehemente contra una persona o contra sus actos.”), queda claro que la Magistrada Ledesma, estando a su propio dicho, habría perdido la ponderación, ecuanimidad y objetividad que caracterizan la adopción de una decisión



jurisdiccional, al haber emitido su voto con un alto ingrediente subjetivo de enojo, ira o enfado vehemente contra los Magistrados que hemos firmado la resolución de mayoría y contra la posición asumida en dicha resolución.

5.3 En la misma parte preliminar de su voto sostiene literalmente que tal indignación es o se motiva "...porque considero con certeza y sin ningún margen de duda, que se han otorgado un millonario beneficio tributario tanto a la Universidad Privada de Ciencias Aplicadas (UPC) como a la Universidad Privada del Norte (UPN) sin que exista una ley tributaria que así lo autorice. (sic)". Al respecto, debo realizar los siguientes comentarios:

5.3.1 Nótese que la Magistrada Ledesma se indigna porque considera "con certeza y sin ningún margen de duda" que es poseedora de la única y exclusiva verdad, o que detenta una apreciación de la problemática controvertida infalible e inequívoca, lo cual no se condice con el elemental principio del derecho que afirma que en el mundo jurídico nada es absoluto y todo es discutible, dependiendo de la perspectiva de apreciación del fenómeno y de las diversas opiniones existentes sobre el mismo. Estamos entonces ante una curiosa y peculiar posición maximalista e intolerante, diría también fundamentalista, que no marcha de la mano con la ponderación, ecuanimidad, respeto y modestia que debe existir en todo acto jurisdiccional por parte del juzgador.

5.3.2 En esta misma línea, la referencia al otorgamiento de "un millonario beneficio tributario" a las universidades antes mencionadas, encierra un ingrediente carente de significación si de lo que se trata es de ver si ha habido amenaza o violación de un derecho fundamental por sobre cualquier consideración cuantitativa y, además, también refleja cierta subjetividad frente a causas en que la lesión al derecho por parte de la autoridad tributaria pueda significar un perjuicio económico que haya que restablecer, para lo cual nada importa el monto del mismo, sino el hecho de la afectación del derecho y la urgencia de su reparación.

5.3.3 Afirma además que el beneficio tributario se habría otorgado "sin que exista una ley tributaria que así lo autorice". Aquí, nuevamente se presenta una visión que, a partir de la estimación que se posee la única y exclusiva verdad, se sostiene la inexistencia absoluta de una disposición legal que consagre el beneficio tributario y, por lo tanto, se encierra la apreciación que tal beneficio habría sido otorgado sin amparo alguno por el Tribunal Constitucional a través de la sentencia de mayoría, lo que revela nuevamente la misma posición, acompañada de una conceptualización peyorativa y excluyente de toda otra interpretación, a pesar que tales afirmaciones, conforme aparece de la



resolución de mayoría y de los fundamentos adicionales que esgrimo en la presente fundamentación, son equivocadas.

5.4 Al finalizar el primer párrafo de la parte de preliminares se asevera que “El Tribunal Constitucional (bajo una posición mayoritaria) consagra de este modo la ‘muerte’ del legislador tributario, al haberse convertido en un legislador.” Con esta afirmación se perfila el absoluto desdén a la posición de mayoría y, a partir de la consideración que se posee la única y exclusiva interpretación posible, se realiza una afirmación, que más que afirmación es una imputación concreta para quienes hemos firmado la resolución de mayoría, a quienes se nos atribuye el haber consagrado la “muerte” del legislador tributario y habernos atribuido tal calidad, lo cual no solo no se condice con la realidad sino que encierra una afirmación irrespetuosa para con los que hemos suscrito la resolución de mayoría.

5.5 En el segundo párrafo de sus preliminares, afirma “Estoy convencida de que cuando juramos desempeñarnos como jueces constitucionales, lo hicimos bajo una clara convicción de respetar el equilibrio de poderes, el mismo que pasa por no avasallar las competencias ni las funciones de otros poderes del Estado. Bajo ese norte, no encuentro justificación, en el caso concreto, para que el juez constitucional desplace la labor del legislador e incluso asuma, con desafío al propio sistema jurídico, una posición contraria a la Constitución y la ley. Digo ello, porque la posición mayoritaria ha terminado por validar la prórroga tácita de un beneficio tributario, a pesar que por mandato que se desprende de la Constitución y la ley (artículo 74 de la Constitución y artículos IV y VII TP Código Tributario), se exigía autorización legal para establecer beneficios tributarios y, además, se prohibía la prórroga tácita de estos beneficios”.

En este largo párrafo, la doctora Ledesma formula una serie de imputaciones indirectas a los Magistrados que hemos suscrito la resolución de mayoría, que no solo son falsas sino agraviantes, tales como: que no habríamos respetado el equilibrio de poderes, que habríamos avasallado las competencias y las funciones de otros poderes del Estado, que habríamos desplazado al legislador, que habríamos desafiado al propio sistema jurídico, que tendríamos una posición contraria a la Constitución y la ley, y que habríamos terminado por validar la prórroga tácita de un beneficio tributario sin que exista autorización legal y existiendo prohibición de prórroga

Como se aprecia, una serie de afirmaciones ligeras y temerarias, que dañan nuestra dignidad, honor y buena reputación. Máxime si ninguna de tales imputaciones tiene fundamento sostenible.

5.6 Más adelante agrega “Lo cierto es que en este caso, luego de casi 2 años desde la vista de la causa, de numerosos y acalorados debates en sesiones de pleno, la mayoría del TC ha terminado por asumir la tesis de declarar fundada la demanda (...)



Todo ello, sin que exista una ley tributaria que así lo autorice en tales años.”, insistiendo en la equivocada tesis que el Tribunal Constitucional habría actuado como legislador tributario y habría otorgado un beneficio tributario

- 5.7 A ello adiciona: “Dejo constancia en este voto, de que a las universidades demandantes se les está otorgando dicho beneficio tributario por pura voluntad de los jueces del TC, en mayoría, situación que no comparto, pues estimo que la demanda de autos debe ser declarada INFUNDADA. Puede revisarse en su integridad la sentencia suscrita por dicha mayoría y en ningún extremo se encontrará el número de ley que autorice expresamente este beneficio tributario en los años 2009, 2010 y 2011.”

En esta parte no solo se insiste en las erradas imputaciones que se nos formulan como Magistrados firmantes de la resolución de mayoría, sino se llega a afirmar con temeridad que dicho beneficio tributario se ha otorgado “por pura voluntad de los jueces del TC, en mayoría”. O sea, se reitera una vez más la imputación que el beneficio ha sido otorgado por los jueces firmantes de la resolución de mayoría y, lo que es peor, por un acto de pura “voluntad”, lo cual significa que se nos está atribuyendo un accionar arbitrario y avasallador de competencias y funciones, lo cual como aparece de la resolución de mayoría y lo reafirmaré más adelante, es falso y carece de fundamento.

- 5.8 Seguidamente, llega a sostener lo siguiente: “...me reafirmo en este caso, cuando un juez o una jueza asumen la función de hacer justicia, no adquieren un ámbito de libertad absoluta e ilimitada para que en cada caso se materialice su propia idea de justicia, su modo peculiar de entender el mundo, su mera conveniencia, la representación de sus intereses veleidosos o los de un grupo económico, social, político, religioso u otro, como si tuvieran una ‘licencia para decir cualquier cosa’. No, de ninguna manera, eso no implica asumir la función jurisdiccional”. Es decir, en forma indirecta e irrespetuosa la Magistrada Ledesma nos está imputando a los Magistrados firmantes de la resolución de mayoría que hemos actuado, entre otros aspectos, por mera conveniencia, por intereses veleidosos o los de un determinado grupo, diciendo “cualquier cosa”; imputaciones de suyo altamente agraviantes y por las que en su momento deberá responder.
- 5.9 Siguiendo en esta línea agraviante sostiene “Aún no salgo del asombro de ver que algunos magistrados que afirmaban en reiteradas oportunidades que el Tribunal Constitucional no puede legislar, sin embargo, en este caso, terminan legislando arbitrariamente,...”. Nos acusa en forma directamente de haber actuado arbitrariamente, a pesar que la posición de mayoría tiene sustento constitucional y legal, como aparece de los fundamentos de la sentencia y de los que más adelante reitero.



**6. Los fundamentos de mi ratificación del voto emitido apoyando la sentencia de mayoría frente a las razones esgrimidas por la Magistrada Ledesma Narváez en la versión final de su voto singular**

Los fundamentos de mi ratificación de voto aparecen en la resolución de mayoría y a ellos me remito, agregando los que detallo seguidamente.

- 6.1 La Constitución, en el marco del sistema económico constitucionalizado que consagra su Título III, referido al Régimen Económico, establece, a través de sus artículos 18 y 19, que el Estado tiene un rol promotor de la inversión privada en educación superior, permitiendo que las universidades sean promovidas también por entidades privadas y que las mismas gocen de beneficios tributarios, tales como inafectación de todo impuesto directo o indirecto sobre sus bienes, actividades o servicios, régimen especial de aranceles de importación, exoneración y beneficios tributarios para donaciones y becas con fines educativos, etcétera. Por consiguiente, el ángulo de observación de la problemática a que se contrae el presente proceso debe darse a partir de una visión constitucionalizada que exige del juzgador constitucional partir de la consideración que el establecimiento de beneficios tributarios se realiza dentro del referido marco.
- 6.2 En cuanto al beneficio del crédito por reinversión, este no solo dimana de la Constitución, sino que fue establecido originalmente en el Decreto Legislativo 882, ha sido recogido por el Tribunal Constitucional en la STC 04700-2011-PC/TC y ha sido mantenido en la Ley N° 30220, Ley Universitaria, a través de su artículo 118, cuyo texto cito más adelante.
- 6.3 Comparto los argumentos esgrimidos en su oportunidad, a través de su voto, por mi colega el Magistrado Carlos Ramos Núñez del cual cito textualmente lo siguiente:

“De acuerdo con la concepción formalista (a la que se afilia el voto de la magistrada Ledesma Narváez) el beneficio del crédito por reinversión establecido en el artículo 13 del Decreto Legislativo 882 habría estado en vigor desde el 1 de enero de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1999. Ello a partir de lo dispuesto en el entonces vigente artículo VII del Título Preliminar del Código Tributario que para el caso de beneficios tributarios concedidos sin especificación de un plazo determinado establecía un límite temporal máximo de tres años y prohibía cualquier forma de prórroga tácita. Este análisis resulta, a mi juicio, equivocado, pues acarrea la absolutización del principio de reserva de ley frente al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, incompleto, por cuanto soslaya sin fundamento alguno la situación de hecho que subyace a la solución de la presente controversia: una situación de incertidumbre jurídica generada por el propio legislador tributario y de tal envergadura que indujo a



error no solo a los contribuyentes, sino también a la propia Administración Tributaria.

La posición que suscribo se inscribe en la concepción sustancialista, que no por ello puede ser calificada sin mayor fundamento como activista o irresponsable, pues se encuentra provista de sólidas razones jurídicas. Así, la posición a la que me adhiero asume dos premisas esenciales. La primera está referida al rol que cumple el principio de seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico, incluido desde luego el tributario, como una de las garantías de la interdicción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos frente a los administrados, y que en el caso de los tributos cautela y fortalece la confianza de los administrados en la certeza del Derecho vigente. En tal tenor, resulta de inexorable importancia que el legislador elabora una regulación abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida, y que no implique cambios normativos no razonablemente previsibles. La segunda está vinculada con la finalidad perseguida por el beneficio de crédito por reinversión: la mejora en la calidad de la prestación del servicio público de educación superior. A partir de ello, sostengo que en el presente caso la situación de incertidumbre jurídica generada por la deficiente técnica legislativa empleada por el legislador tributario y ratificada incluso por la propia Administración Tributaria (sobre el término de vigencia del aludido beneficio tributario) resulta a todas luces lesiva del principio de seguridad jurídica, porque socaba la certeza y predictibilidad del Derecho y la confianza de los ciudadanos en él. Pregunto y ¿será posible exigir a cualquier ciudadano que arregle su conducta a la autoridad de normas o modificaciones normativas oscuras o ambiguas? Y si así fuere ¿no se le impondría, por el imperio de protección frente a la norma de incierto sentido, una interpretación in dubio pro contribuyente? Obvio es que me decanto por esta última opción.

Ahora bien, esta postura no pretende en modo alguno negar o desconocer el principio de reserva de ley exigible cuando se otorga cualquier beneficio tributario, pues en el marco de un Estado Constitucional de Derecho no resulta admisible la invocación de cualquier deficiencia técnica en la redacción de la norma tributaria para avalar su eventual inconstitucionalidad, sino que esta se enjuiciará según las circunstancias específicas que concurran en cada caso. Así las cosas, procederé a hacer explícita la relevancia de la incertidumbre jurídica que advierto en el caso de autos.

En un primer momento, el artículo 13 del Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en Educación, vigente a partir del 1 de enero de 1997 (según la Quinta Disposición Final del mismo cuerpo normativo), estableció el beneficio tributario de crédito por reinversión, en los siguientes términos:



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC  
LIMA  
UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

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 [...]

Esta disposición no precisó el plazo de vigencia del referido crédito tributario

Posteriormente, el artículo 2 del Decreto Legislativo 1086, publicado el 28 de junio de 2008, que aprobó las normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial, dispuso en la parte pertinente lo siguiente:

[...]  
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, Metalmeccánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, estará exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 977 (\*) RECTIFICADO POR FE DE ERRATAS (\*)

Esta regulación no incluye a las universidades privadas sino que tan solo establece que a las instituciones educativas allí mencionadas no les resulta aplicable la prórroga única prevista en el segundo párrafo del 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.

Finalmente, el tardío Artículo Único de la Ley 29766, publicada el 23 de julio de 2011, que dice precisar el artículo 2 del decreto legislativo 1087 (tres años después de expedida dicha norma), y cuya inaplicación se solicita en este caso, dispone lo siguiente:

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





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

De una lectura atenta y cabal de esta disposición se desprende, en primer lugar, la necesidad del legislador tributario de “precisar” el límite temporal de la vigencia por reinversión establecido en el Decreto Legislativo 882 al momento de la emisión de la Ley 29766, esto es al año 2011. En segundo lugar, se denota como destinatarias de la norma a aquellas entidades educativas que no fueron incluidas en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, entre las cuales se encontrarían las universidades privadas como se dejó indicado supra, y respecto de estas se dispone, aunque nuevamente en forma confusa, que la vigencia de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo 882 caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008. Como se expone en la sentencia de mayoría, considero que la Ley 29766 no busca interpretar una norma previa sino que, por el contrario, instaura un nuevo elemento normativo, al establecer un límite temporal al beneficio del crédito por reinversión. Por ello, no tratándose de una norma interpretativa en los términos en que ha sido entendida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional los efectos retroactivos que esta asigna resultan contrarios al principio de irretroactividad de las normas.

Por si fuera poco, no se puede soslayar que entre los años 2007 al 2012 la vigencia del artículo VII del Título Preliminar del Código Tributario que establecía el límite temporal máximo de tres años para aquellos beneficios tributarios que no especificaran un plazo de vigencia, se mantuvo en suspenso por las constantes modificaciones de las que fue objeto (entre otros Decreto Legislativo 977, publicado el 15 de diciembre de 2007, que fue declarado inconstitucional mediante STC 0016-2007-PI/TC, que, a su vez, dictaminó su *vacatio sententiae*), y que finalmente recobró vigencia a través del Decreto Legislativo 1117, publicado el 7 de julio de 2012. Si bien es cierto que las constantes modificaciones normativas reiteran la imposibilidad de prorrogación tácita en el otorgamiento de beneficios tributarios, sin embargo, considero que tal prohibición carece de sentido en el marco normativo acotado supra, donde es el propio legislador tributario el que va precisando con deficiente técnica legislativa el límite temporal de vigencia del crédito por reinversión hasta en dos oportunidades en el año 2008 (Decreto Legislativo 1086) y 2011 (Ley 29766) la envergadura de esta incertidumbre jurídica es tal que ha inducido a error, no solo a los contribuyentes, sino a la propia Administración Tributaria, que por lo menos, hasta el año 2008, ha seguido admitiendo declaraciones que incluían el aludido crédito tributario.

Por los argumentos expuestos, con criterio de conciencia y sentido técnico, estoy convencido de que en este caso el Tribunal Constitucional no ha irrumpido las competencias del legislador tributario; sino que, por el contrario, ha cumplido con su labor de cautelar la confianza de los contribuyentes en la certeza del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

Derecho, al garantizar la efectiva vigencia del principio de seguridad jurídica en el plano de una materia tan delicada como es el derecho tributario.

Por último, se ha argumentado erróneamente desde mi punto de vista que los efectos de esta sentencia pueden desplegar nefastas consecuencias para el erario público, ya que diversas universidades podrían acogerse a ella y, en consecuencia, solicitar la inaplicación de la Ley 29766.

Y es que se ha advertido que, de conformidad con el Código Tributario, no existe un plazo eterno para reclamos como los que ha efectuado la parte demandante. Así, de conformidad con el artículo 44.6 del referido cuerpo normativo, el término prescriptorio se computa “[d]esde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que nace el crédito por tributos cuya devolución se tiene derecho a solicitar, tratándose de las originadas por conceptos distintos a los pagos en exceso o indebidos.” Esto supone que la Administración Tributaria deberá examinar, en cada caso particular, si ha operado o no el referido plazo. Lo que se ha reconocido en la sentencia, en consecuencia, no rige con carácter *sine die*, sino que el amparo de lo solicitado se fundamenta en las reglas que el propio ordenamiento jurídico reconoce y que no pueden ser inobservadas por los justiciables.

El voto de la magistrada Ledesma Narváez, además, no ha advertido que la exoneración que se ha decretado no implica que las entidades demandantes tengan a su entera disposición los montos por concepto de créditos tributarios. Al respecto, conviene reiterar que la reciente Ley Universitaria cuenta con distintas disposiciones relacionadas con la reinversión a las que está obligadas las entidades que prestan servicios de educación superior. En este contexto, el rol que desempeña la Superintendencia de Educación Superior Universitaria, en adelante SUNEDU, será gravitante para fiscalizar que los montos excedentes sean reinvertidos con el propósito de optimizar el servicio público que prestan las universidades tanto públicas como privadas.

De esta forma, de conformidad con el artículo 118 de la referida ley,

[l]a reinversión de excedentes para el caso de las universidades privadas asociativas y utilidades para el caso de universidades privadas societarias se aplica en infraestructura, equipamiento para fines educativos, inversión e innovación en ciencia y tecnología, capacitación y actualización de docentes, proyección social, apoyo al deporte de alta calificación y programas deportivos; así como la concesión de becas, conforme a la normativa aplicable.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

Esto supone que las universidades pertenecientes al sector privado, sea que se hayan constituido como asociativa o como societarias, tienen el deber de reinvertir los excedentes para cuestionen que no solo se relacionan con la infraestructura de estas entidades, sino que además comprenden aspectos vinculados con la calidad de la educación superior, tales como la capacitación docente, la concesión de becas, o equipamiento con fines educativos.

Ahora bien, para fiscalizar el cumplimiento de esta obligación la ley también dispone que la SUNEDU está facultada para verificar que la reinversión de excedentes y los beneficios otorgados por el marco legal de las universidades se destine a fines educativos. A ello se suma lo dispuesto en el artículo 120.1 de la ley, según el cual las universidades privadas asociativas y societarias 'deben presentar un informe anual de reinversión de excedentes o utilidades a la SUNEDU y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) para efectos de verificación del cumplimiento de lo dispuesto en la presente Ley.' Corresponderá a ambas entidades, entonces, evitar que las carretas vayan antes que los bueyes."

Las consideraciones antes expuestas me relevan de mayores comentarios, salvo el reafirmar que al apoyar la resolución de mayoría he actuado en el marco de la Constitución y de la ley, y el lamentar el contenido agravante del voto singular de la Magistrada Ledesma Narváez.

S.

**BLUME FORTINI**

**Lo que certifico:**

JANET OTÁROLA SANTILLANA  
Secretaria Relatora  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

### **VOTO DEL MAGISTRADO ELOY ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA**

Emito el siguiente voto luego de haber leído la versión final del pronunciamiento de Marianella Ledesma en el presente caso. Este voto aborda los siguientes temas, en el orden que expongo a continuación. En primer lugar, hago algunos alcances sobre el caso en particular, los cuales sustentan el voto en mayoría que dimos cuatro de los seis magistrados habilitados a votar. En segundo término, me pronuncio sobre las aseveraciones hechas en el pronunciamiento de Marianella Ledesma que acompaña a la sentencia emitida en el presente proceso.

Luego hago unos apuntes sobre ciertos lamentables acontecimientos que, sin ser estrictamente jurisdiccionales, tienen especial incidencia en lo sucedido en este caso. Finalmente, consigno cuáles son las conclusiones a las que llego en esta controversia. Paso entonces de inmediato a desarrollar los diferentes aspectos que acabo de reseñar.

#### **PRECISIONES SOBRE EL CASO EN PARTICULAR Y EL SENTIDO DEL PRONUNCIAMIENTO EN MAYORÍA**

1. Aquí, como fácilmente puede deducirse de los actuados del expediente, se discutía la pertinencia de obtener un beneficio tributario, con alcances incluso más acotados que los establecidos por este mismo Tribunal en un caso anterior 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, entre ellos, por Marianella Ledesma. Es más, y en el caso de los demandantes, este beneficio ya les había sido concedido por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) y el Ministerio de Educación por algún tiempo.
2. Explicaré 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 1º 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



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

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 N° 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 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 pedía al Tribunal Constitucional peruano si nosotros entrábamos al fondo de esta controversia, tal como finalmente lo hicimos, era que, en defensa del derecho fundamental a la propiedad, especificáramos 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, con el entusiasta respaldo de Marianella Ledesma.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

7. Tampoco consideramos que nos subrogáramos en la labor del legislador cuando es precisamente dicho legislador quien, en el mismo sentido que, y durante muchos años, actuaron Sunat y el Ministerio de Educación, habilitaba al recibir el beneficio tributario alegado. 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. A lo recientemente expuesto habría que añadir lo sucedido en el trámite del presente caso en el Tribunal Constitucional. Sin quebrar con ello la reserva que la ley o el respeto a la ética (establecidos como pautas orientadoras de nuestro quehacer como jueces constitucionales), fácilmente puede constatar que estamos frente un proceso de amparo que, muy a despecho de su carácter de tutela urgente, estaba varios años sin resolverse en este Tribunal.
10. Además, cuando esta controversia es puesta en conocimiento de quienes ahora integramos este colegiado, se buscó, como en otros casos, generar consensos en uno u otro sentido. Es más, y en tanto y en cuanto estamos ante una causa que venía con un doble rechazo desde la judicatura ordinaria, bien podía plantearse, como se pensó en algún momento, el limitarse a declarar la nulidad de todo lo actuado. Sin embargo, 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.
11. 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 al fondo de la controversia y emitimos un fallo que, cuatro de los seis magistrados habilitados a pronunciarse al respecto, consideramos ajustado a Derecho.
12. Este pronunciamiento, está demás decirlo, no va a generar las nefastas consecuencias para el erario público que Marianella Ledesma alega. Y es que si



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

bien puede en base a una primera impresión especularse que el Código Tributario dejaría abierta la posibilidad de que otra universidad invoque tener los mismos derechos que los demandantes, 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. Conviene 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).

13. Me siento entonces satisfecho con lo resuelto. Podemos habernos equivocado, pues no somos infalibles. Es más, no todo el mundo tiene que entender y querer resolver esta controversia jurídica de la misma manera. Bienvenida entonces la discrepancia. Sin embargo, una cosa es discrepancia y otra es descalificación y denigración de quien piensa distinto. A ese aspecto dedicaré ahora mi atención en este mismo voto.

#### **SOBRE LAS ASEVERACIONES HECHAS EN UN “VOTO SINGULAR” QUE ACOMPaña A UNA SENTENCIA EMITIDA EN EL PRESENTE PROCESO**

14. Una sentencia dentro de un Colegiado es un resultado de, en primer término, la interpretación y la aplicación del Derecho (si es que ambos conceptos son distintos entre sí). Y junto a ello, una sentencia dentro de un Colegiado es un esfuerzo por, dentro de parámetros democráticos propios de un Estado Constitucional, generar consensos sobre una comprensión de diversas pretensiones o la resolución de distintas controversias. Ello puede implicar la consolidación de una postura unánime, o el establecimiento de posiciones mayoritarias y minoritarias. En cualquier caso, lo resuelto debe involucrar un respetuoso intercambio de opiniones, el cual presupone un adecuado procesamiento de las eventuales diferencias existentes.
15. Leyendo entonces la última versión del pronunciamiento de Marianella Ledesma (y antes aquella versión previa difundida por una filtración hecha a un medio de comunicación, violación al deber de reserva que impone la normativa que conduce la actuación del Tribunal Constitucional del Perú, y vulneración que deberá ser sancionada en el espacio correspondiente y por el órgano competente para ello), bien puede comprobarse cómo quien emite ese pronunciamiento no entiende varias cosas.



## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

16. Una de ellas es, sin duda alguna, de qué hablamos cuando hablamos de un voto singular, consecuencia posible dentro del proceso deliberativo propio de la conformación de una sentencia, y lo que ello implica en un Estado Constitucional (y por ende, democrático). Además, en ese pronunciamiento lamentablemente se demuestra un abierto desconocimiento de cuál debe ser la conducta propia de un(a) Magistrado(a) constitucional, aún en el supuesto en el cual dicho magistrado(a) tenga una clara (e incluso conceptual o éticamente justificada) diferencia con lo resuelto por sus colegas. Pasaré entonces, con mucho pesar, a hacer referencia a estos temas, cosa que nunca pensé que sería necesario efectuar en mi condición de Magistrado del Tribunal Constitucional del Perú.
17. Toca pues efectuar una referencia a lo que involucra hablar de un voto singular. Y es que en el proceso seguido para la adopción de las decisiones a las cuales llega un Tribunal es muy común que surjan discrepancias entre quienes tienen que cumplir esa labor. En algunos casos esa discrepancia se produce en relación a la construcción que se realiza para llegar a una decisión, aunque se coincide con el sentido o resultado de la misma. En otros, la discrepancia se da en función a lo decidido. En el primer escenario estamos hablando de un fundamento de voto, *concurring opinion* o voto concurrente. En el segundo nos encontramos ante lo que se conoce como un voto singular, *dissenting opinion* o voto en discordia.
18. Sin entrar aquí en el debate sobre la precisión conceptual de la expresión “voto singular” (pues un voto singular no es necesariamente la opinión de una sola persona dentro de un órgano colegiado, sino que también puede acoger la postura de más de uno de quienes discrepan con la opinión mayoritariamente asumida), queda claro que aquí se está frente a algo que no es el mero ejercicio de la libertad de expresión (la cual, por cierto, tiene límites, pues, por ejemplo, no otorga un supuesto e inexistente “derecho al insulto”).
19. Un voto singular no es pues un mecanismo para materializar, a modo de catarsis, la frustración o la impotencia frente a la propia incapacidad para poder convencer con razones jurídicamente sólidas a los colegas sobre las bondades de nuestra posición en un caso en particular. Es la plasmación, con el mayor respeto en lo personal y la mayor rigurosidad en lo conceptual, de las razones por las cuales no se coincide con la decisión tomada por quienes son mayoría dentro de un órgano colegiado. Como bien dice el artículo 59, inciso 2 del Reglamento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, es la materialización del derecho que tiene todo juez(a) que haya participado en el examen de un caso a unir a la sentencia su voto, el cual





TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

deberá ser razonado y solamente estar referido en lo tratado en la sentencia (el subrayado es mío).

20. Cualquier conjunto de aseveraciones no constituye en rigor un voto singular. La mera alegación de quien piensa distinto a mi punto de vista incurre en una irregularidad tampoco lo es. Y es que, en primer término, no es lo mismo considerar que alguien (en este caso, la mayoría en un colegiado) incurre en errores conceptuales o de técnica interpretativa que acusar a quienes opinan en forma diferente de cometer una irregularidad. Y si yo afirmo eso último, debo acreditarlo. Caso contrario, quien hace afirmaciones tan ligeras no solamente se desacredita a sí mismo, sino que puede incurrir en comportamientos que no pueden ser pasados por alto.
21. De la mano de todo lo aquí expuesto se hace necesario tener claridad sobre cuál es la labor de un Tribunal Constitucional y cuál debe ser el perfil de un juez(a) constitucional. Sin duda alguna, un juez(a) constitucional debe reunir ciertas condiciones técnicas o de especialización (jurídica en general y en interpretación constitucional en particular, sin que ello involucre cerrar la posibilidad de incorporar como jueces y juezas constitucionales a juristas que no sean especialistas en Derecho Constitucional); cumplir con compromisos político democráticos (compromisos con valores y principios constitucionales); y respetar ciertos parámetros valorativos y actitudinales.
22. Al referirnos a las cualidades valorativas y actitudinales de un juez(a) constitucional no estamos haciendo mención únicamente a la conducta que haya tenido ese juez(a) a lo largo de toda su vida personal y profesional. Implica también referirse al desarrollo de ciertos comportamientos, expresiones por cierto de determinados valores directamente relacionados con el ejercicio de su cargo. Allí, además de la imparcialidad y la independencia, se encuentran la honradez, la probidad, la transparencia, la responsabilidad, la lealtad funcional, la reserva, la moderación, la tolerancia o el respeto.
23. Y es que, siguiendo lo dicho por José Luis Cea, ex presidente del Tribunal Constitucional de Chile, ser juez(a) constitucional supone poner a prueba, en todas las decisiones que adopta, la resolución y la prudencia, el coraje y la independencia, la ecuanimidad y la ciencia o la técnica. De estas cualidades siempre debe dar testimonio, el cual debe llegar a ser ejemplar en las prevenciones y las disidencias (ver al respecto CEA EGAÑA, José Luis – Perfil Axiológico, Independencia y



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

Responsabilidad del Juez Constitucional. En: *Ius et Praxis*. Universidad de Talca (Chile), vol. 9, núm. 2, 2003, p. 192).

24. Ser Magistrado constitucional implica entonces ante todo actuar con madurez. Implica tener la capacidad y la voluntad necesarias para procesar las discrepancias, y tener el talante democrático para aceptar que una mayoría pueda votar de manera diferente a la nuestra. Implica finalmente ser responsable por lo que se dice, acreditando debidamente lo que se sostiene, máxime si se levantan denuncias o cargos contra otros. Quien no reúne estas cualidades, no tiene en rigor la calidad intelectual y moral que demanda desempeñar esta alta responsabilidad.
25. El pronunciamiento de Marianella Ledesma al cual aquí se hace referencia (así como aquel texto suyo que, previamente, y por razones que la misma Marianella Ledesma deberá explicar, fue difundido en un medio de comunicación antes incluso de haber sido notificado a sus colegas), además de sustentarse en consideraciones jurídicas que respetuosamente no comparto, es una preocupante y lamentable muestra de cómo no debe actuar un Magistrado Constitucional. No confundamos valentía con temeridad sin sustento. No confundamos libertad de expresión con la autoatribución de una abusiva e insostenible patente de corso para, sin mayor fundamento, agraviar a quienes tienen como único pecado el pensar distinto.
26. No se engañe entonces quien de lejos recibe una información distorsionada, o se pronuncia ligeramente, sin conocer el caso en concreto (y en algún supuesto ni siquiera la sentencia emitida sobre el particular). Tampoco quien opina por error, prejuicio sobre la honorabilidad de cualquier autoridad, afán de figuración, o confusión de planos entre la eventual discrepancia política o personal con algún(os) magistrado(s) y la labor de quien(es) desempeña(n) función jurisdiccional. No estamos aquí ante un supuesto acto de valentía de quien no se rinde a las supuestas presiones ejercidas por ciertos sectores a sus colegas. Nos encontramos más bien frente a una nueva muestra – ahora lamentablemente hecha pública – de alguien que desafortunadamente ya ha demostrado en más de una ocasión que no sabe reconocer que su postura ha sido considerada equivocada por la mayoría de sus colegas; y que, en vez de aceptar la debilidad de su argumentación jurídica, pasa a descalificar de manera ligera e intolerante a quien piensa distinto y sustenta debidamente su postura diferente.
27. Y es que yendo ya a lo que todo juez(a) constitucional siempre debería tener presente, un Tribunal Constitucional, aún cuando no cuente dentro de sus



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

competencias formalmente establecidas la capacidad de pronunciarse sobre procesos constitucionales de la libertad, siempre tiene como fin último a la protección de los derechos de aquellos quienes han visto violentados o amenazados dichos derechos. Ello sin perjuicio de la militancia política, opción religiosa, condición económica o preferencia sexual de quienes acudan al Tribunal. No es pues la preocupación central del Tribunal Constitucional asegurar situaciones sin duda relevantes como la mejor recaudación fiscal, si la materialización de ello implica la vulneración de algún derecho fundamental.

28. Y es que todos y todas tenemos derechos, y si una autoridad como la Sunat los vulnera, deberá restituirse el ejercicio de dichos derechos a quien fue víctima de esa vulneración, sin importar la condición económica o cualquier otra consideración propia de quien demanda tutela.
29. Ahora bien, y desde la perspectiva del juez(a) constitucional, no debe olvidarse que su labor interpretativa debe partir de la Constitución y debe hacer respetar y cumplir los derechos, principios y valores recogidos explícita o implícitamente en la Constitución. Su lectura de las diferentes disciplinas e instituciones no puede desconocer ello (es más, de allí que el juez(a) constitucional sea el responsable de la “constitucionalización del Derecho” en sus efectos directos e indirectos). Si bien la ley o el reglamento pueden en algunos casos ayudar a comprender o especificar mejor los preceptos constitucionales, la labor del juez(a) constitucional no puede subordinar la tutela de los derechos fundamentales u otros aspectos de la Constitución a una perspectiva meramente legalista o reglamentarista.
30. No estamos pues ante cuestiones de cálculo o simpatía, sino frente a asuntos, de Derecho y de justicia. Es más bien prejuicioso y demagógico, y, por ende, contrario a la dinámica democrática propia del Estado Constitucional, negar, desde una perspectiva legalista o reglamentarista, dogmáticamente y sin mayor análisis, que, por ejemplo, alguien con recursos económicos pueda ver atendida la tutela de sus derechos frente a la acción o inacción de, por ejemplo, la autoridad administrativa tributaria. Guste o no guste, una universidad privada puede tener derechos que compete tutelar al juez(a) constitucional, sobre todo si lo que se invoca es el cumplimiento de parámetros normativos y jurisprudenciales ya establecidos. A lo expuesto cabe añadir cuán contradictorio es ahora cuestionar, sin fundamento, desde una visión que ahora no es propia a los parámetros que corresponden a un(a) juez(a) constitucional, algo idéntico a lo que antes se defendió.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

**APUNTES SOBRE CIERTOS LAMENTABLES ACONTECIMIENTOS QUE, SIN SER ESTRICTAMENTE JURISDICCIONALES, TIENEN ESPECIAL INCIDENCIA EN LO SUCEDIDO EN ESTE CASO EN PARTICULAR**

31. Ahora bien, y como si todo lo ya aquí expuesto no fuese suficiente, no solamente nos encontramos ante un acto deplorable, sino que esta recusable actuación viene acompañada de otra, con lo cual seguramente estamos ante una de las más nefastas páginas de la historia de nuestro Tribunal Constitucional. Antes de la entrega de la versión final del pronunciamiento de Marianella Ledesma, se procedió a la publicación de un medio de comunicación de un “voto singular”, con un contenido bastante más agravante que el de la última versión del pronunciamiento de Ledesma Narváez, la versión finalmente publicada. También se dio a conocer, de manera parcial y descontextualizada, documentación entregada en el Pleno del Tribunal. Estamos así frente a dos flagrantes violaciones al principio de reserva del procedimiento seguido para la configuración de una sentencia en el Tribunal Constitucional del Perú.
32. En cualquier caso, la intención de dar a conocer estos textos es a todas luces repudiable, y pinta de cuerpo entero la pobre (por no decir nula) catadura moral de quien o quienes actuaron de esa manera. La intención de descalificar a Magistrados del Tribunal Constitucional que está detrás de esas filtraciones solamente explicita el interés por hacer daño a una entidad respetable hoy dirigida por personas honorables. Y todo ello, sin duda alguna, para beneficiar mezquinos y mediocres intereses personales o de grupo.
33. Estas filtraciones, que, por cierto, no se dan por primera vez en lo que va desde nuestra incorporación como Magistrados del Tribunal Constitucional, deben terminarse, sancionándose ejemplarmente a los responsables, independientemente del nivel de su cargo o estatus. Ello debe ser así, no solo porque lo contrario contraviene uno de los principales deberes de los(as) jueces(zas) constitucionales y los(as) servidores de este Tribunal (deber de reserva), sino porque no puede aceptarse que, con este tipo de filtraciones, magistrados(as) o funcionarios(as) crean que pueden doblegar las decisiones de este órgano colegiado y alinearlas conforme a sus intereses. Considero entonces que este Tribunal no va a volver a una situación de plena concordia y confianza mientras no se sepa la verdad sobre estas interesadas filtraciones. En cualquier caso, no debemos dejar impune a la infamia, máxime cuando nuestra labor precisamente es la de impartir justicia.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 02053-2013-PA/TC

LIMA

UNIVERSIDAD PRIVADA DE CIENCIAS  
APLICADAS - UPC Y OTRO

### CONCLUSIÓN

34. Es pues en mérito a todo lo expuesto que sustentó el presente voto, mediante el cual no solamente me ratifico en lo señalado en fondo y forma por cuatro de los seis magistrados habilitados para votar en esta causa. Procedo además a rechazar los términos agraviantes empleados por Marianella Ledesma, a quien propongo llamar severamente la atención por incurrir en una conducta impropia de su cargo. Finalmente, solicito al Pleno de inmediato pedir que el grupo de trabajo ya conformado para determinar quiénes son los responsables de las filtraciones ocurridas presente, a la brevedad, su dictamen al respecto, para que así pueda aplicarse, de ser necesario, sanciones como la prevista en el artículo 16, inciso 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional del Perú.

s.

ELOY ESPINOSA-SALDAÑA BARBERA

Lo que certifico

JANET OTÁROLA SANTILLÁN  
Secretaria Relatora  
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL