

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



LA INAFECTACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES ASOCIATIVAS PERUANAS CON EL IMPUESTO A LA RENTA

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

DESSIREE MARIEL MENDIVIL AGÜERO

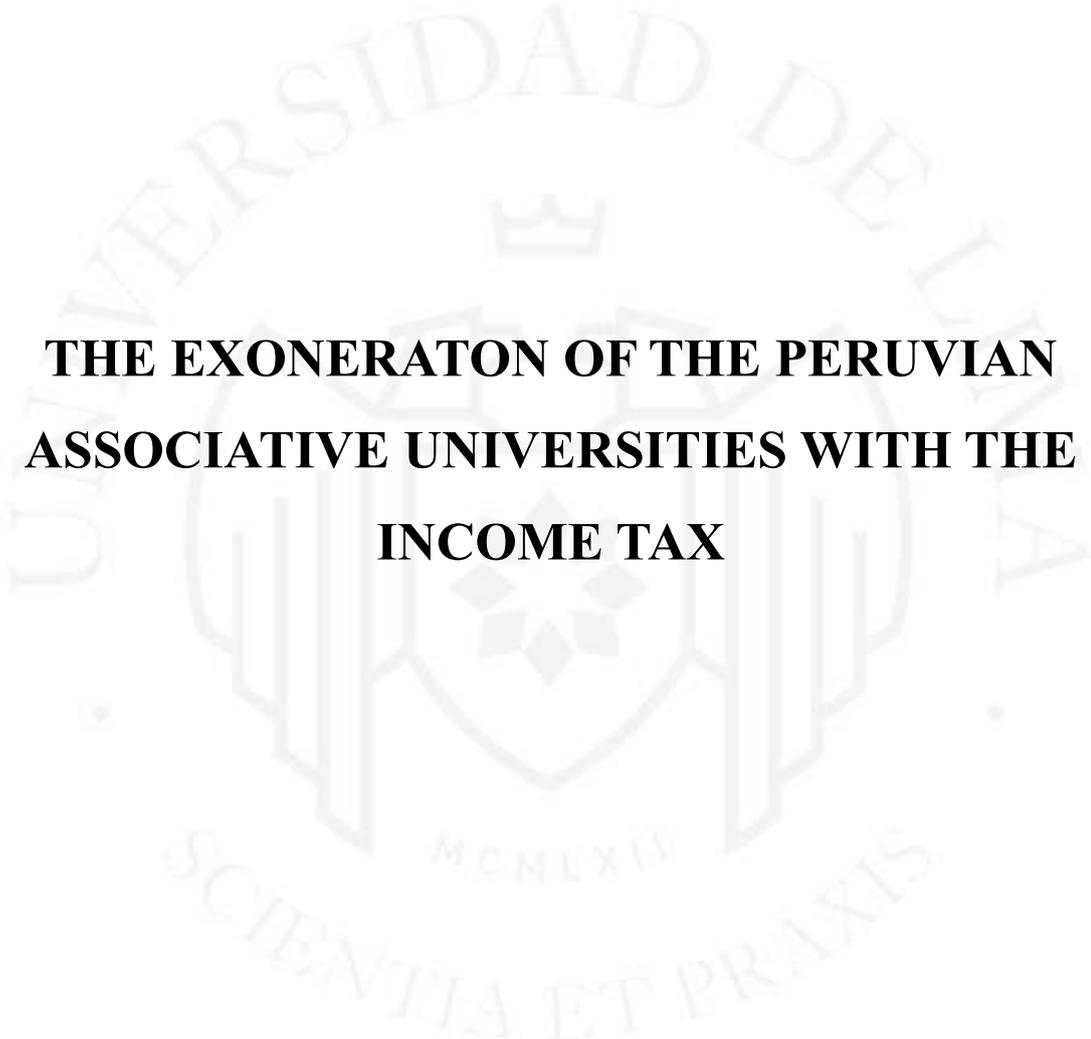
Código 20172974

Asesor

César Gamba Valega

Lima – Perú
Noviembre de 2021





**THE EXONERATION OF THE PERUVIAN
ASSOCIATIVE UNIVERSITIES WITH THE
INCOME TAX**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	vi
ABSTRACT.....	vii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: MARCO TRIBUTARIO APLICABLE A LAS UNIVERSIDADES ASOCIATIVAS.....	2
1.1 La educación como derecho fundamental y servicio público	2
1.2 El marco constitucional del servicio educativo de grado universitario.....	4
1.3 El marco legal previsto para la prestación del servicio educativo de grado universitario.....	7
1.4 La regulación legal para la universidad constituida como asociación sin fin de lucro.....	15
CAPÍTULO II: LA INAFECTACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LAS RENTAS GENERADAS POR LAS UNIVERSIDADES ASOCIATIVAS.....	18
2.1 Inafectación del Impuesto a la Renta prevista en la Constitución Política de 1993 a favor de las universidades asociativas.	18
2.1.1 Fundamentos para considerar un régimen “especial” de afectación con el Impuesto a la Renta	18
2.1.2 La afectación permitida de acuerdo con el marco constitucional	21
2.2 La generación de rentas provenientes de actividades económicas distintas a las educativas	25
CONCLUSIONES	27
REFERENCIAS.....	28

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.1 Principales disposiciones vinculadas a la prestación de servicios educativos en la Ley Universitaria.....	8
---	---



RESUMEN

En el ámbito de la prestación de servicios educativos de grado universitario, el proceso de licenciamiento institucional culminado, recientemente, por la Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria (en adelante, la Sunedu), al amparo de la Ley N° 30220, Ley Universitaria, reveló que el Estado habría aceptado una proliferación indiscriminada de universidades privadas, organizadas de forma societaria y/o asociativa, y que éstas no habrían cumplido con estándares mínimos de calidad al impartir dichos servicios, durante la última década; como resultado de ello, el competitivo mercado laboral habría relegado a los egresados a dichas casas de estudio al subempleo.

En este contexto, la tributación puede constituirse como una herramienta que coadyuvaría a continuidad y mejora de la calidad educativa de grado universitario, en tanto procure la reinversión de los excedentes generados por la prestación de sus servicios; por ello, el presente trabajo analiza los fundamentos de la inafectación del Impuesto a la Renta sobre las rentas de las universidades privadas organizadas de forma asociativa, y desarrolla una interpretación que favorezca el logro de los objetivos señalados, sin desconocer que también implica una actividad empresarial.

Palabras clave: universidades asociativas, universidades, inafectación, Impuesto a la Renta.

ABSTRACT

In the field of the provision of university degree educational services, the institutional licensing process recently completed by the National Superintendency of Higher University Education (hereinafter, Sunedu), under Law No. 30220, University Law, revealed that the State would have accepted an indiscriminate proliferation of private universities, organized in a corporate and / or associative manner, and that they had not met minimum quality standards when providing said services, during the last decade; As a result, the competitive labor market would have relegated the graduates of these study houses to underemployment.

In this context, taxation can be constituted as a tool that would contribute to the continuity and improvement of the educational quality of the university degree, as long as it seeks to reinvest the surpluses generated by the provision of its services; For this reason, the present work analyzes the fundamentals of the inactivation of the Income Tax on the income of the private universities organized in an associative way, and develops an interpretation that favors the achievement of the indicated objectives, without ignoring that it also implies a business activity .

Keywords: Associative universities, universities, exoneration, Income Tax.

INTRODUCCIÓN

El acceso a los servicios educativos de grado superior universitario de calidad aún se encuentra limitado a la minoría de peruanos y, en este contexto, es importante actualizar el análisis del régimen planteado en el marco constitucional y legal vigente para fines del Impuesto a la Renta empresarial, ya que ello puede incidir en la ampliación, sostenimiento y mejora de la oferta educativa que ofrecen las universidades privadas asociativas; es el caso que, los públicos resultados de los procesos de licenciamiento institucional de un número significativo de universidades privadas que no cumplieron con ofrecer condiciones básicas de calidad en la provisión de sus servicios, indicaría que el referido objetivo fue alcanzado escasamente.

En ese sentido, en el presente trabajo, analizamos los fundamentos, interpretación y alcances del régimen de inafectación del Impuesto a la Renta previsto a favor de las universidades privadas asociativas.

CAPÍTULO I: MARCO TRIBUTARIO APLICABLE A LAS UNIVERSIDADES ASOCIATIVAS

En principio, describiremos el contexto normativo general que atañe tanto a la educación superior de grado universitario como a la prestación del servicio educativo por parte de las universidades asociativas.

1.1 La educación como derecho fundamental y servicio público

El derecho a la educación fue reconocido como uno de carácter fundamental por la Convención Interamericana de Derechos Humanos; en nuestro país, tanto la doctrina como la jurisprudencia reconocen dicho nivel de protección constitucional, aún cuando no mantiene dicha calificación expresa, ya que fue incluida en el capítulo de derechos sociales y económicos de la Constitución Política de 1993 (en adelante, la CPP).

Dada su naturaleza de derecho fundamental e influencia en la concretización de los ideales de libertad, igualdad y democracia de un Estado, el Constituyente optó establecer un tratamiento y protección constitucional especiales, que garantice, sobretodo, el acceso a la educación; para tal fin, reconoció -entre otros derechos asociados a la educación¹- la pluralidad oferta educativa pública y privada, en sus niveles básicos, secundario, técnico y universitario, incluyendo la gratuidad de dichos servicios cuando sean brindados por instituciones del Estado² (Artículo 13, Constitución Política del Perú).

Acerca de la oferta privada de los servicios educativos, una lectura concordada de los artículos 13, 16, 58 y 59 de la Constitución Política nos permitiría concluir que, en el contexto de una economía social de mercado, el Estado debería mantener un rol estimulador y garante de la proliferación de dicha oferta, bajo las condiciones de competencia y en los parámetros previstos en el marco legal vigente³, así como de

¹ En los artículos 13, 14, 15, 16, 17, y 18 de la Constitución Política de 1993, se reconocen, (i) libertad de enseñanza, (ii) respeto a la libertad de conciencia de los estudiantes, (iii) acceso a una educación adecuada, libertad de creación de centros docentes y universidades, entre otros derechos asociados a la educación, en sus distintos niveles.

² Cabe precisar que, la gratuidad de la enseñanza de grado superior universitaria únicamente se garantiza cuando el alumno mantenga un rendimiento satisfactorio, siempre que no cuente con los recursos económicos para cubrir dicho costo.

³ Ello, en armonía con lo dispuesto en los artículos 58 y 59 de la Constitución Política de 1993.

productor y conductor de los lineamientos generales de la política educativa, y de supervisor de dichos cumplimientos (Artículos 13, 16, 58 y 59, Constitución Política del Perú).

Dicho tratamiento se distancia exponencialmente del adoptado por el constituyente en 1979, ya que en el texto del artículo 30 de la constitución correspondiente a dicho año, estableció que los centros educativos podrían ser fundados por entes privados, siempre que el objetivo no tuviera fines de lucro (Artículo 30, Constitución Política de 1979).

Sobre la referida oferta privada, aun cuando en el proceso de formulación del texto constitucional, los constituyentes observaron que la actividad empresarial no mantendría coherencia con la enseñanza de personas⁴, la realidad ha demostrado que dicha discusión resultaría infertil ya que, en el ámbito de la educación superior universitaria (con y sin calidad), la estadística evidenció que más peruanos accedieron a la educación privada en la última década.

A lo indicado debemos agregar que, al analizar el marco constitucional planteado para la prestación de servicios educativos, a través de sus sentencias, el Tribunal Constitucional interpretó que la prestación de servicios educativos también calificaría como públicos y que, por tanto, en cuanto sean proporcionados por entes privados, correspondería al Estado fiscalizar su prestación, debido a su influencia en las funciones y fines de éste (Expedientes Nros. 00538-2019-PA/TC, 2019; 0008-2008-PI/TC, 2008; 00091-2005-PA/TC, 2005).

En suma, el marco constitucional vigente establece que la Educación es, desde la perspectiva de los alumnos, un derecho fundamental, mientras que, también se erige como un servicio público desde la óptica del proveedor; en tal sentido, si bien el servicio puede proveerse por un privado, ello debe ocurrir bajo la supervisión del propio Estado, en cumplimiento de los roles que la CPP le asigna, en el régimen constitucional y económico vigente.

⁴ Dicha controversia fue reflejada en el Diario de los Debates del artículo 19 de la Constitución Política.

1.2 El marco constitucional del servicio educativo de grado universitario

En el texto constitucional, el constituyente abordó la educación universitaria en los artículos 18 y 19 de la CPP, en cuanto a su finalidad, enseñanza y régimen tributario particular; sobre el particular, es importante precisar que, a nivel latinoamericano⁵, no encontramos una Constitución Política que mantenga disposiciones similares a la establecida en la peruana, por lo que nuestra regulación constituye una particularidad en la región.

La universidad fue concebida como un ente independiente en cuanto a su dirección y conducción, conformado por profesores, alumnos y graduados, cuya finalidad supera a la formación profesional e intelectual, así como la investigación científica y tecnológica, para abarcar a la difusión cultural y la creación artística; los aspectos señalados en el artículo 18 de la CPP armonizan con la búsqueda del desarrollo integral de las personas, que excede al ámbito académico.

Sumado a ello, en el mismo artículo se contempla que las universidades son promovidas por entidades públicas o privadas, y que la ley fija las condiciones para autorizar su funcionamiento; bajo la fórmula normativa señalada, descarta que las universidades sean creadas, de forma exclusiva, por el legislativo, facilitando que ello pueda ocurrir, expeditivamente, siguiendo un procedimiento administrativo.

Respecto a la aludida promoción pública o privada, consideramos que alude al ente encargado de gestionar su creación, denominado “Promotora”, cuya finalidad y funciones han sido reguladas a nivel legal, en la Ley Universitaria, conforme analizaremos en el siguiente capítulo.

De otro lado, en materia de la afectación con impuestos, en el artículo 19 de la CPP el Constituyente estableció un régimen tributario para los centros educativos privados⁶, al proclamar, de un lado, la inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural, y, de otro lado, la aplicación del impuesto a las ganancias respecto de aquellas instituciones que generen ingresos legalmente calificados como utilidades.

⁵ Como parte de este estudio, analizamos las disposiciones de los textos constitucionales de los siguientes países: Chile, Colombia, México, Argentina, e incluso, España.

⁶ Cabe recordar que, las universidades públicas no son sujetos pasivos de impuestos.

Sumado a ello, en el mismo dispositivo, se contempla que el legislador tendría que establecer mecanismos de fiscalización para el goce de exoneraciones y beneficios tributarios tratándose de donaciones y becas con fines educativos.

A diferencia de lo previsto en el texto del artículo 32 de la Constitución Política de 1979, el constituyente de 1993 optó por amparar la “inafectación de todo impuesto directo o indirecto”, frente a la fórmula de exoneración respecto de “todo tributo, creado o por crearse”; dicha modificación no sólo restringió el ámbito de la exención a los impuestos, sino que revela una vocación de permanencia al descartar el uso de una “exoneración” (Artículo 19, Constitución Política del Perú de 1993).

De forma general, es posible extraer tres conclusiones iniciales sobre la inafectación tributaria prevista en el artículo 19 de la CPP, acerca de su finalidad, excepciones, y actividades desarrolladas a su amparo por las universidades privadas; la primera se vincula a que, el constituyente implementó, como régimen general, la inmunidad de las universidades privadas frente gravámenes (cualquiera sea el tipo), y un régimen particular en materia de Impuesto a la Renta, en virtud del cual se encontrarán afectas, exclusivamente, las universidades privadas que generen utilidades.

En nuestra opinión, los regímenes generales y particulares descritos en el párrafo precedente evidencian que el constituyente cedió al legislativo, estrictamente, la potestad tributaria en materia de Impuesto a la Renta, para regular aquellos supuestos en los que el servicio educativo prestado por privados generaría utilidades.

Asimismo, consideramos que dicho modelo de inafectación (en el caso que nos ocupa, las universidades privadas) concuerda con el objetivo permanente de velar y garantizar por la concreción del derecho fundamental a la educación, en su modalidad de acceso a la educación, así como el de actuar como promotor de la inversión privada; ello en tanto que, si bien -en este caso- las universidades privadas no aportarían al erario nacional a través del pago de impuestos, su contribución debería incidir de forma directa, sobre una parte de la población, al alentar el crecimiento de ofertas educativas a las que dichos ciudadanos podrían acceder.

Sobre este último punto, en buena cuenta, en tanto que los excedentes o utilidades generados por las universidades privadas se reinviertan en la expansión de la oferta de sus servicios, o la mejora de la calidad de éstos, cierta parte de la población que necesita del servicio educativo será satisfecha por dicha oferta (y no por el Estado).

En esa línea, conforme revisaremos en el siguiente capítulo, no sería relevante analizar la voluntad de lucro en la actividad sino, más bien, el destino de las ganancias generadas por dicha actividad empresarial; desde nuestra perspectiva, el afán de lucro estaría presente en la mayoría de actividades que las universidades privadas puedan realizar⁷.

Una segunda conclusión concierne a que, la referida inmunidad tributaria (es decir, el régimen general) se relativiza en materia de Impuesto a la Renta; conforme analizaremos en el siguiente capítulo, aún cuando en el texto constitucional no se introdujo una diferenciación entre universidades constituidas bajo las modalidades societaria o asociativa, consideramos que ésta obedecería a que, por definición, las utilidades pueden distribuirse y/o reintegrarse a favor de los organizadores o promotores.

Conforme analizaremos en el siguiente capítulo, el destino de la ventaja económica, trazado en el texto constitucional, a favor de la universidad privada debiera ser, única y exclusivamente, en beneficio de la ampliación de la oferta educativa o la mejora de su calidad, que redundaría en el acceso a la educación la generadora de ésta revelaría una capacidad contributiva susceptible de gravamen.

Una tercera conclusión respecto al régimen tributario previsto en el artículo 19 de la CPP apunta a que, del texto constitucional no se desprende una delegación para que el legislador regule qué debe entenderse por “finalidad educativa” para fines de la inafectación; en todo caso, sólo se desprende del mismo que el legislador debe fiscalizar el aprovechamiento de exoneraciones y beneficios tributarios que puedan incidir sobre donaciones y becas (entendemos, aquellas recibidas por la universidad privada) con fines educativos.

En este punto, nótese que no contamos con una definición constitucional y/o legal de “finalidad educativa”; consideramos que podría calificar como un concepto jurídico indeterminado⁸ y que, en dicha línea, su generalidad resulta conveniente para tolerar la evolución de la sociedad, por lo que debiera definirse en casos y necesidades concretas, conforme al contenido y alcances del derecho fundamental a la educación (en especial,

⁷ Una excepción a la regla podría darse tratándose de las actividades de proyección social, que las universidades realizan, al amparo de la comunidad.

⁸ De acuerdo con la interpretación del Tribunal constitucional, a propósito de la sentencia que resolvió el expediente N° 0090-2004-AA/TC, de, 05.07.2004, encontramos este tipo de conceptos cuando carece de contenido y extensión en la legislación.

la de grado superior universitario), que armonice con los objetivos previamente trazados en la Carta Magna.

Sin perjuicio de lo señalado, es importante considerar que un eventual ejercicio de la potestad tributaria por parte del legislador, en aquellos supuestos en los que no corresponda amparar el régimen de inafectación previsto en el artículo 19 de la CPP debe armonizar tanto con los principios y límites establecidos en el artículo 74 de la Constitución como con la defensa del derecho fundamental a la educación, bajo la modalidad de acceso a la educación.

1.3 El marco legal previsto para la prestación del servicio educativo de grado universitario

De modo preliminar, conforme se desprende del primer análisis del marco constitucional, desarrollado en el punto anterior, en nuestro país, se produjo un cambio económico y normativo sustancial con la publicación de la Carta Magna de 1993⁹, puesto que, hasta este punto, el legislador habría legislado priorizando a la universidad pública, permitiendo la iniciativa privada bajo determinadas reglas, entre las que resaltaban: (i) las universidades sólo eran creadas por ley, (ii) podrían constituirse bajo iniciativa privada, siempre que no mantenga fines de lucro, (iii) gozarían de la exoneración respecto de todo tributo, sea nacional o local, y (iv) existirían exoneraciones e incentivos sobre importaciones de los bienes necesarios para el cumplimiento de sus fines, así como de las inversiones y donaciones realizadas a favor de la universidad privada.

Dicho contexto normativo se desarrolló al amparo de la Constitución Política de 1979, bajo las Leyes Nros. 23733, Ley Universitaria (publicada el 18.01.1984)¹⁰, 23384, Ley General de Educación (publicada el 20.05.1982)¹¹, así como del Decreto Supremo

⁹ Publicada el 30 de diciembre de 1993, en el Diario Oficial El Peruano.

¹⁰ En su artículo 87, la Ley establecía “Las Universidades están exoneradas de todo tributo fiscal o municipal, creado o por crearse. Gozan de franquicia postal y telegráfica y las actividades culturales que ellas organizan están exentas de todo impuesto. La exoneración de los tributos a la importación se limita a los bienes necesarios para el cumplimiento de sus fines”.

¹¹ Los artículos 20 y 22 de la referida ley derogada establecían lo siguiente:

Artículo 22.- Los centros educativos y culturales están exonerados de todo tributo creado o por crearse, incluyendo aquellos cuya exoneración requiere mención expresa. Estas exoneraciones tienen duración indefinida.

Artículo 23.- Para las personas naturales y jurídicas que colaboran con la educación y la cultura se establecen los siguientes incentivos tributarios:

a) Las inversiones y donaciones a favor de las universidades, de los centros educativos y culturales y de las asociaciones sin fines de lucro destinadas a crearlos o sostenerlos son deducibles por el íntegro de su

N° 047-97-EF, que aprobó el Reglamento de las disposiciones tributarias aplicables a las Instituciones Educativas Particulares (publicado el 30.04.1997).

Bajo el régimen económico aprobado bajo la Constitución Política de 1993, el legislador promulgó y aprobó la siguiente normativa, hasta llegar a la Ley Universitaria, aprobada por la Ley N° 30220 (publicada el 09.07.2014):

- Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la inversión en Educación (publicada el 09.11.1996).
- Ley N° 28044, Ley General de Educación (publicada el 29.07.2003).
- Decreto Supremo N° 006-2016-EF, Aprueban normas reglamentarias de la Ley N° 30220, Ley Universitaria, relativas al crédito tributario por reinversión (publicado el 23.01.2016).

En la Ley N° 30220 (en adelante, la LU), se incorporaron definiciones, lineamientos y finalidades relevantes para el quehacer educativo, entre las que destacan:

Tabla 1.1

Principales disposiciones vinculadas a la prestación de servicios educativos en la Ley Universitaria

Aspecto regulado	Disposición	Artículo de la Ley N° 30220
Aplicación de la ley	Universidades privadas y públicas, nacionales o extranjeras que funcionen en territorio nacional	2
Educación	Derecho fundamental y servicio público	3
Definición de universidad	Comunidad académica orientada a la investigación y docencia; está conformada por docentes, estudiantes y graduados, y admite la participación de la Promotora.	
Fines y funciones	Entre sus fines, destacan la transmisión y difusión del conocimiento, formación profesionales, afirmar y transmitir las diversidades culturales, realizar y promover investigación científica y la proyección de sus acciones y servicios en la comunidad. Respecto a sus funciones, además de la formación profesional e investigación, contemplan la extensión cultural, proyección social, educación continua y desarrollo humano.	6 y 7
Autonomía	Normativa, gobierno, académica, administrativa y económica.	8
Gobierno	Jerarquizado en el siguiente orden: (i) Asamblea General, (ii) Consejo Universitario, (iii) Rector, (iv)	55 al 109

valor de la renta imponible, gozando además de los beneficios tributarios establecidos en el régimen del impuesto a la renta; y

b) Las inversiones y donaciones a que se refiere el inciso a) quedan exoneradas del impuesto de alcabala y del adicional al de alcabala y de cualquier otro tributo que las grave, incluso de aquellos que requieren mención expresa para la exoneración.

Consejos de Facultad, (v) Decanos. En los referidos órganos participan Rectores, Vicerrectores, Decanos, Directores, docentes, estudiantes, graduados y trabajadores administrativos.

Promotora	Ejerce la iniciativa privada para crear una universidad; sólo puede promover una institución universitaria.	Numeral 115.1 del artículo 15
Supervisión y fiscalización	A la SUNEDU le corresponde supervisar la calidad de servicio educativo, y fiscalizar que los beneficios otorgados por el marco legal han sido destinados a los fines educativos y mejoramiento de la calidad. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria es responsable de verificar el cumplimiento del uso de los bienes y beneficios de las universidades privadas.	13
Uso de bienes y régimen tributario	Las universidades privadas se constituyen como asociaciones sin fin de lucro o sociedades de capitales; los bienes y beneficios deben ser usados, exclusivamente, para los fines universitarios.	115 al 121

En cuanto a los fines y funciones de la universidad, en la LU se destaca que éstas excederían a la transmisión y/o difusión del conocimiento, ya que se establecería que sus funciones también incluyen a extensión cultural, actividad social en la comunidad y, en general, su orientación incidiría en el desarrollo de personas libres que contribuyan a una sociedad libre.

En esta línea, una lectura concordada de sus fines y funciones nos permitirían inferir que la universidad¹² no sólo provee servicios educativos conducentes a la obtención de un grado académico por sus alumnos, sino que, además, debe procurar formación cultura y social para que dichos alumnos se integren a la sociedad y el Estado, de acuerdo con los fines proclamados por éstos. En nuestra opinión, dichas disposiciones reflejan la voluntad del constituyente, plasmada en los artículos 13 al 19 de la CPP.

Dadas las importantes funciones a su cargo, urge que los servicios educativos de grado universitario gocen de la protección -e interés- propias de la institución del “servicio público”; para efectos del sujeto de análisis del presente trabajo, la asimilación y aprehensión de los fines y funciones descritos en la LU no constituye una mera declaración de buenas intenciones del legislador, sino mas bien, forman parte de la justificación y orientación del especial tratamiento constitucional y normativo establecido para los centros educativos.

Desde nuestra perspectiva, en tanto que el marco legal precisaría que la actividad de las universidades privadas, sean éstas societarias o asociativas, debe circunscribirse a los fines y funciones previstos; siendo ello así, inclusive, en la conducción de las

¹² Como institución educativa, independientemente de su modalidad de creación, asociativa o societaria.

universidades societarias, el ejercicio del derecho a la libertad de empresa se vería incidido por los fines y funciones descritos, delineando sus obligaciones y derechos en diversos niveles, incluido el plano tributario.

Acerca de la referida incidencia, el Tribunal Constitucional se pronunció con ocasión de la sentencia¹³ que resolvió la acción de inconstitucionalidad presentada por Colegios de Abogados de Lima y Lima Norte, así como por una parte del Congreso de la República, contra la Ley N° 30220, Ley Universitaria (Expedientes Nros. 0014-2014-PI/TC, 0016-2014-PI/TC, 0019-2014-PI/TC y 0007-2015-PI/TC).

Bajo la misma precisa, el ejercicio de la autonomía universitaria¹⁴ debe armonizar y sujetarse a los parámetros constitucionales y legales vigentes, tales como el respeto a la democracia y al estado de derecho, que son los fundamentos del Estado peruano, necesarios para lograr la defensa de la persona humana y el respeto a su dignidad; ello ha sido refrendado en diversas sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional.

En cuanto a su actividad educativa, es importante precisar que la propia LU contempla que estas instituciones educativas realicen actividades distintas al dictado de clases, tales como la creación de Incubadoras de Empresas y Centros de Producción de Bienes y Servicios; ello se encuentra permitido e incentivado en los artículos 52 y 54 del referido dispositivo, y permite que, en el primer caso, las universidades se desempeñen como asesores y facilitadores de infraestructura y equipo a favor de los alumnos que inicien empresas propias¹⁵, mientras que, en el segundo supuesto, asuman el rol de empresarios, por cuenta propia.

Cabe precisar que, la LU permite la formación de Centros de Producción de Bienes y Servicios (en adelante, CPBS) por las universidades, sin embargo, establece restricciones en cuanto al objeto de sus actividades y destino de los excedentes, debido a que afecta el patrimonio empleado para la prestación del servicio público educativo; en ese sentido, en el artículo 54 de la ley se prevee que las actividades de dichos centros de producción deben relacionarse con las especialidades, áreas académicas o trabajos de investigación, y que la utilidad que generen dichas actividades debe destinarse prioritariamente a la investigación.

¹³ Sentencia emitida el 10.11.2015.

¹⁴ En cualquiera de sus diversos aspectos.

¹⁵ Entiéndase, que se tratarían de micro o pequeñas empresas, de propiedad de los estudiantes.

Así, en la prestación de servicios educativos universitarios, tenemos que el legislador admite la realización de actividades económicas distintas al giro principal de un centro educativo, en la medida que complementarían la transmisión y difusión del conocimiento, así como la investigación e innovación en ciencia y tecnología; por tanto, nuestra opinión, la extensión de las actividades económicas de una universidad amparadas por la LU es amplia y flexible; por ello, consideramos que dichas actividades empresariales concordarán con los objetivos y funciones previstos en la LU, independientemente de su personería jurídica, siempre que incidan en la formación profesional de sus estudiantes, y las ganancias que se generen pasen a formar parte del patrimonio de la universidad, para el logro de sus fines educativos.

En el plano tributario, materia de análisis del presente trabajo, especial atención merece el derogado Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la inversión en Educación (en adelante, el DL 882), puesto que, desde nuestra perspectiva el legislador se atribuyó potestad tributaria en materia de Impuesto a la Renta, ya que sometió a las universidades educativas constituidas como asociaciones sin fines de lucro a un régimen distinto al previsto en el texto constitucional, propio del régimen general de tercera categoría del Impuesto a la Renta.

En efecto, a partir de una lectura concordada de los derogados artículos 1¹⁶, 4¹⁷ y 11 del DL 882, concluimos que las universidades privadas, **con o sin fin de lucro**, se registrarían por las normas del Régimen General del Impuesto a la Renta; además, en el artículo 12 del mismo dispositivo, el legislador incorporó la base de cálculo de la utilidad a que se refería el cuarto párrafo del artículo 19 de la CPP, mas no incluyó una definición o identificación de supuestos que generarían utilidades.

¹⁶ El texto del artículo 1 del DL 882 contemplaba el siguiente texto:

Artículo 1.- La presente Ley establece condiciones y garantías para promover la inversión en servicios educativos, con la finalidad de contribuir a modernizar el sistema educativo y ampliar la oferta y la cobertura.

Sus normas se aplican a todas las Instituciones Educativas Particulares en el territorio nacional, tales como centros y programas educativos particulares, cualquiera que sea su nivel o modalidad, institutos y escuelas superiores particulares, universidades y escuelas de posgrado particulares y todas las que estén comprendidas bajo el ámbito del Sector Educación.

¹⁷ El texto del artículo 4 del DL 882 era el siguiente:

Artículo 4.- Las Instituciones Educativas Particulares, deberán organizarse jurídicamente bajo cualquiera de las formas previstas en el derecho común y en el régimen societario, incluyendo las de asociación civil, fundación, cooperativa, empresa individual de responsabilidad limitada y empresa unipersonal.

Artículo 11.- Las Instituciones Educativas Particulares se regirán por las normas del Régimen General del Impuesto a la Renta.

Para tal efecto, se entiende por Instituciones Educativas Particulares aquellas referidas en el segundo párrafo del Artículo 1 y en el Artículo 4 de la presente Ley, siempre que no estén comprendidas en alguno de los volúmenes de la Ley General del Presupuesto de la República. (Decreto Legislativo N° 811, 1996)

Artículo 12.- Para efectos de lo dispuesto en el cuarto párrafo del Artículo 19 de la Constitución Política del Perú, **la utilidad** obtenida por las Instituciones Educativas Particulares **será la diferencia entre los ingresos totales obtenidos por éstas y los gastos necesarios para producirlos y mantener su fuente, constituyendo la renta neta.** A fin de la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente se aplicarán las normas generales del referido Impuesto. (Las negritas son nuestras) (Decreto Legislativo N.º 811, 1996)

Desde nuestra perspectiva, el legislador ejecutó su potestad tributaria estableciendo distinciones no previstas en el artículo 19 de la CPP, puesto que, el régimen del Impuesto a la Renta previsto por el constituyente se determinaría en función a la generación de utilidades, y no por el afán o de lucro, conforme se estableció en el artículo 2 del DL 882, que citamos para mayor ilustración:

Artículo 2.- Toda persona natural o jurídica tiene el derecho a la libre iniciativa privada, para realizar actividades en la educación. Este derecho comprende los de fundar, promover, conducir y gestionar **Instituciones Educativas Particulares, con o sin finalidad lucrativa.** (Las negritas son nuestras) (Decreto Legislativo N.º 811, 1996)

Si bien es posible que, una primera lectura del artículo 19 de la CPP nos permita asumir que la universidad constituida como asociación sin fin de lucro, por definición, no genera excedentes susceptibles de distribución entre sus asociados, es el caso que en el artículo 11 del DL 882 el legislador no incorporó diferenciación, excluyendo de la aplicación de las normas del régimen general del Impuesto a la Renta a aquellas instituciones educativas no comprendidas *en alguno de los volúmenes de la Ley General del Presupuesto de la República*¹⁸.

No obstante se trata de una norma derogada, advertimos que en tanto que el Tribunal Fiscal se encuentra resolviendo procedimientos contenciosos tributarios concernientes a los ejercicios anteriores a la publicación de la Ley N° 30220, el referido DL 882 es aplicado respecto de presuntas omisiones en el Impuesto a la Renta de tercera

¹⁸ Entendemos, que con ello se aluden a las universidades públicas.

categoría de universidades constituidas como asociaciones sin fines de lucro, al amparo de los artículos comentados.

La distorsión del régimen tributario previsto en el artículo 19 de la CPP se evidencia en los considerandos de las Resoluciones de Tribunal Fiscal Nros. 02593-3-2020, emitida el 11.03.2021 (expedientes Nros. 1344-2019, 6770-2019, 3534-2019) y 07451-10-2017 emitida el 23.08.2021 (expediente N° 14797-2015); en su análisis, los miembros del Tribunal consideraron determinante que la universidad asociativa recurrente declarara un importe (positivo) en la casilla correspondiente a la renta neta de su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2012¹⁹, ya que, con dicha declaración se habría cumplido la condición prevista en el artículo 12 del DL 882, para la existencia de utilidades²⁰.

El irregular escenario normativo descrito fue modificado y, en nuestra opinión, parcialmente subsanado, por la Ley N° 30220 (en adelante, la LU), puesto que, incorporó un capítulo con nueve artículos (artículos 115 al 123), exclusivamente destinado a regular la forma de organización de sus promotores, así como la definición y destino de los bienes, excedentes y/o utilidades generados por las universidades privadas.

Entre sus principales disposiciones vinculadas al tema materia de estudio, resaltan (i) pueden constituirse universidades bajo la modalidad de sociedades anónimas, o como asociaciones sin fines de lucro, (ii) los excedentes generados por las universidades asociativas no son susceptibles de distribución, mientras que los de sus pares societarios que califiquen como utilidades están sujetos a imposición con el Impuesto a la Renta, (iii) regula un listado de componentes o rubros en los que las universidades, asociativas o societarias, reinvertirían sus excedentes, (iv) tratándose de las universidades societarias, contempla un crédito tributario por reinversión, equivalente al 30% del monto reinvertido, y (v) se prohíbe el cambio de personería jurídica de universidad asociativa a societaria.

¹⁹ A estos efectos, la universidad asociativa recurrente consignó, en la casilla respectiva del formulario virtual PDT 682, un resultado positivo como “renta neta” del ejercicio.

²⁰ En adición a lo señalado, el Tribunal Fiscal también consideró que, en tanto que, en la misma Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, la universidad asociativa recurrente habría declarado encontrarse exonerada del referido impuesto, no correspondía aplicar la inafectación a que se refiere el artículo 19 de la CPP.

Al comparar las principales disposiciones relativas al régimen tributario de la universidad privada, es visible que el legislador de la LU habría asimilado a su dispositivo las pautas para el “régimen general” y el “régimen del Impuesto a la Renta” comentado para el artículo 19 de la CPP, en el numeral 1.2 del presente trabajo, puesto que su fórmula se centra en la generación de excedentes y/o utilidades por las universidades privadas, e incorpora que sería la universidad societaria la que generaría utilidades; en ese sentido, si bien, en la LU, el legislador se aleja de la fórmula del “afán de lucro”, se limita -a nuestro entender- a establecer que las utilidades únicamente podrían ser generadas por las universidades societarias.

Al cuestionarnos acerca de la posibilidad que la universidad asociativa genere utilidades para fines del Impuesto a la Renta, encontramos que al establecer lineamientos claros acerca de la finalidad y destino de los excedentes generados por estas instituciones, el legislador no habría requerido incorporar algún tipo de supuesto bajo el cual dicho tipo de universidad genere utilidades; a mayor abundancia, al regular los bienes y beneficios de las universidades asociativas, el legislador estableció lo siguiente en el numeral 116.2 del artículo 116 de la LU:

Artículo 116. Bienes y beneficios

Los bienes y beneficios de la universidad privada se rigen por los parámetros siguientes:

116.2 Los **excedentes** generados por las universidades privadas **asociativas no son susceptibles de distribución o uso fuera de lo previsto por la presente Ley; no pueden ser distribuidos entre sus miembros ni utilizados por ellos, directa ni indirectamente.** (Las negritas son nuestras) (Ley N.º 30220, 2014)

Desde nuestra perspectiva, al restringir la posibilidad de apropiación y/o uso de los excedentes, de forma directa o indirecta, por parte de los miembros de la universidad, el legislador utilizó una fórmula legal que descartaría el destino natural que aguardan a las utilidades en una sociedad de capitales; nótese además que, al aludir de forma genérica a los “miembros” de la universidad asociativa, y no estrictamente a sus asociados, como corresponde a una asociación civil sin fines de lucro.

En adición a lo señalado, consideramos que en tanto el legislador no contempló una definición y/o medición del excedente como resultado de la gestión de una universidad asociativa, dichos aspectos tendrían que determinarse con sujeción a lo previsto en la normativa financiera y contable vigentes.

Más aún, resaltamos que una prohibición adicional al destino de los excedentes generados, incorporada en el artículo 121 de la LU, se vincula al cambio de personería jurídica de “universidad privada asociativa” a “universidad privada societaria”.

En este orden de ideas, encontramos que los marcos legal y tributario adoptados en la LU habrían subsanado el error señalado para el DL 882, y asimilado de manera fiel la voluntad y mandato previsto en el artículo 19 de la CPP; sin embargo, cabe preguntarnos si correspondería la afectación con el Impuesto a la Renta en aquellos casos en los que, previa fiscalización, la Administración Tributaria y SUNEDU determinen que la universidad asociativa contraviene la restricción prevista en el aludido numeral 116.2 del artículo 16 de la LU. Analizaremos dicho supuesto en el siguiente capítulo.

1.4 La regulación legal para la universidad constituida como asociación sin fin de lucro

De acuerdo con lo expuesto hasta este punto, tanto a nivel constitucional como infraconstitucional, se permite y alienta la creación de universidades privadas; asimismo, la Ley Universitaria vigente contempla que la iniciativa privada se ofrezca bajo la modalidad de sociedad de capitales o de asociación sin fin de lucro, precisando que en tanto se trata de un derecho fundamental del alumno y afecta a la sociedad, la prestación del servicio educativo de grado superior universitario tendrá la condición de “servicio público”, recibiendo la protección y atribuyéndosele las obligaciones correspondientes.

En su regulación, la legislación civil y la LU coinciden en que como asociación civil, por definición, las instituciones no tienen fines de lucro²¹, presentan una estructura de gobierno jerarquizada y encabezada por la Asamblea General de Asociados, cuyo funcionamiento se sujeta al Estatuto y que, al disolverse, el resultado de su liquidación no debe entregarse a sus asociados; sin embargo, teniendo en consideración su constitución y los roles académicos, sociales y culturales que la Constitución Política y el marco legal le atribuyen, la universidad asociativa, sólo se constituye a iniciativa de una Promotora²² autorizada por la SUNEDU y con el patrimonio que ésta le aporte.

²¹ De acuerdo con el artículo 80 del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295 (publicado el 25.07.1984), la asociación civil inscrita es una *organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo.*

²² Cabe precisar que, la Promotora educativa puede ser constituida bajo la modalidad asociativa o societaria, de acuerdo con lo prescrito en el numeral 115.1 del artículo 15 de la Ley Universitaria.

En consecuencia, el diseño de la Ley Universitaria reconoce respeta y reconoce derechos limitados de los promotores en la conducción de la universidad que fundaron²³, mas no la incluyen (entiéndase, a sus representantes) en un puesto específico o derecho a voto, como miembro de los órganos de gobierno y/o dirección de sus respectivas instituciones. Dicha distinción también se deriva de la definición prevista en el artículo 3 del referido dispositivo toda vez que en éste se contempla que los docentes, estudiantes y graduados conforman la universidad, mientras que los representantes de los Promotores únicamente participan en ésta.

Teniendo en consideración el derecho limitado reconocido en la LU, a efectos de salvaguardar la necesaria autonomía y patrimonio de la institución universitaria, desde nuestra perspectiva, la Promotora no podría tener la calificación de asociada ni de órgano de gobierno, en la universidad de su creación. Bajo este razonamiento, la universidad asociativa sería una especie singular en el género de asociaciones civiles reguladas bajo el Código Civil de 1984, cuyos asociados, exclusivamente, serían los sujetos a los que la Ley Universitaria les permite participación en la Asamblea Universitaria: de un lado, docentes y, de otro lado, estudiantes (de pregrado y posgrado), graduados y personal administrativo, a través de representantes.

Conforme al análisis del marco constitucional y legal aplicables a la educación universitaria, la universidad constituida como asociación civil se regulará bajo sus estatutos, al amparo de su autonomía privada (pero bajo los parámetros previstos en dicho marco), para la provisión de servicios educativos propios de su finalidad; en tal sentido, en lo que respecta al alcance de sus actividades económicas, la Ley Universitaria no restringe la realización de actividades distintas a la transmisión de conocimientos mediante el dictado de clases, y ampararía, por ejemplo, la creación de CPBS que coadyuven a la formación profesional de sus estudiantes y siempre que el resultado de tales actividades incremente el patrimonio de la universidad.

Otro aspecto particular y adicional al marco legal descrito para la universidad privada se vincula al de la fiscalización y supervisión de los resultados de las actividades de la asociación, a efectos de garantizar la reinversión de excedentes en la aplicación y/o mejora de la calidad educativa de estas instituciones.

²³ Ello fue regulado en el artículo 122 de la Ley Universitaria.

Y es que le legislador, en los artículos 118 y 120 de la LU estableció normas destinadas a establecer, por un lado, en qué reinvierten las universidades asociativas²⁴ (entendemos, los excedentes determinados conforme a la normativa contable y financiera internacional, reconocida en nuestro país) y, por otro lado, la obligación de remitir a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, la SUNAT) y la SUNEDU dicha reinversión para la fiscalización.

En principio, consideramos que en tanto la universidad asociativa cumpla con la obligación de informar del cumplimiento de reinversión en los rubros previstos en el artículo 118 de la LU, presentando el Informe Anual de Reinversión de Excedentes en la forma prevista en la misma ley, será válido presumir que el régimen tributario que le fuera concedido viene cumpliéndose conforme a ley.

De otra parte, en materia tributaria, es importante mencionar que, no obstante lo desarrollado respecto al régimen tributario previsto en el artículo 19 de la CPP, al amparo de la derogada Ley N° 23733 (es decir, la Ley Universitaria derogada) diversas universidades constituidas como asociaciones sin fines de lucro se incorporaron al Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, con la anuencia de la SUNAT, al considerarse que su condición de asociaciones sin fines de lucro cuyo objeto social se vincula a la educación, coincidía con el supuesto de exoneración previsto en el inciso b) del artículo 19 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho criterio fue confirmado por la SUNAT a través de su Informe N° 027-2002-SUNAT/K00000, del 22.01.2002, y como resultado de lo señalado, diversas universidades asociativas mantienen procesos contenciosos tributarios generados por la aplicación de las exigencias previstas en la Ley del Impuesto a la Renta sobre disposiciones indirectas de excedentes en entidades exoneradas de dicho impuesto.

²⁴ De acuerdo con el artículo 118 de la Ley Universitaria, la reinversión 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

CAPÍTULO II: LA INAFECTACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN LAS RENTAS GENERADAS POR LAS UNIVERSIDADES ASOCIATIVAS

Habiendo descrito el marco constitucional y legal de los servicios educativos de grado universitario prestados por las universidades asociativas peruanas, corresponde analizar y desarrollar las normas y parámetros que amparan la inafectación del Impuesto a la Renta, así como aquellos supuestos en los que no correspondería amparar dicho caso y la forma en que se realizaría la afectación.

2.1 Inafectación del Impuesto a la Renta prevista en la Constitución Política de 1993 a favor de las universidades asociativas.

De acuerdo con el análisis expuesto en el punto 1.2 del capítulo precedente de este trabajo, consideramos que el constituyente optó por un régimen de inafectación general de impuestos a favor de los centros educativos, cuando afecten sus bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural, en el artículo 19 de la CPP, pero que, también incorporó un régimen especial en materia de Impuesto a la Renta en el mismo artículo, que, tratándose de las universidades materia de análisis, contemplaría la posibilidad de afectación con dicho gravamen en la medida que generen utilidades.

2.1.1 Fundamentos para considerar un régimen “especial” de afectación con el Impuesto a la Renta

Al analizar la inafectación de impuestos prevista en el artículo 19 de la CPP, hemos concluido que el constituyente, voluntaria o involuntariamente, habría establecido un régimen relativo en materia de Impuesto a la Renta; arribamos a dicha conclusión al comparar el primer y cuarto párrafo del referido artículo:

Artículo 19°.- Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En

materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.

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

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

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

(Las negritas son nuestras) (Artículo 19, Título I, Constitución del Perú)

Según se desprende del texto constitucional, en forma general, al diseñar el ámbito de la inafectación “genérica”, el constituyente aludió a impuestos que *afecten bienes, actividades y servicio propios* de la finalidad educativa y cultural de los centros educativos, sin embargo, a diferencia de la fórmula normativa empleada en el cuarto párrafo, la descripción general no alude a una renta, excedente, utilidad o plusvalía, sino a patrimonio y/o actividades de dichas instituciones (Constitución Política del Perú de 1993, Artículo 19).

Recordemos que el Impuesto a la Renta empresarial peruano, en cualquiera de sus teorías, somete a imposición las rentas provenientes de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, operaciones con terceros, o de una renta imputada por ley; en tal sentido, en el artículo 1 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF²⁵ (en adelante, la LIR), se contempla que el Impuesto a la Renta grava (i) **las rentas** que provengan del capital, _del trabajo o de ambos factores, siempre que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, (ii) las **ganancias** de capital (es decir, de bienes no destinados a comercialización), (iii) **ingresos** que provengan de terceros, establecidos por la ley, y (iv) las **rentas imputadas** previstas por ley (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

Según se desprende de las teorías de las fuentes de renta y el ámbito de aplicación establecida en la LIR, el Impuesto a la Renta no grava patrimonio, servicios y/o bienes, sino más bien, tiene como finalidad afectar una porción de la ganancia anual (si la hubiera) producida por un ente manifiesto capacidad contributiva, y al que, por consiguiente, se le atribuye la condición de contribuyente.

²⁵ Publicado el 08.12.2004, en el Diario Oficial El Peruano.

En cambio, en el cuarto párrafo del artículo 19 de la CPP sí se alude al producto de una actividad, ya que el constituyente estableció que las instituciones educativas pueden generar *ingresos que por ley sean calificados como utilidades*, y que sólo en dichos supuestos el legislador podría establecer la aplicación del Impuesto a la Renta; por ello, consideramos que, en materia de impuestos, la Constitución Política de 1993 guarda disposiciones específicas para la aplicación del Impuesto a la Renta solo en el cuarto párrafo de su artículo 19, ya que aquellas relativas a la afectación de bienes, actividades y servicios estarían dirigidas a la exención de impuestos que graven el patrimonio, el valor agregado y cualquier otro que recaiga sobre tales prestaciones (Artículo 19, Constitución Política del Perú de 1993).

Asimismo, descartamos que pueda considerarse que el primer párrafo del artículo 19 de la CPP salvaguarde la inafectación total del Impuesto a la Renta cuando alude a la inafectación sobre impuestos directos, toda vez que su texto liga a todos los impuestos directos que *afecten bienes, actividades y servicio propios*; este sería el caso de los impuestos Predial y Temporal a los Activos Netos, que inciden directamente sobre la propiedad de predios y activos con evaluación de su titularidad sobre la propiedad o incorporación en el patrimonio a una determinada fecha²⁶ (Artículo 19, Constitución Política del Perú de 1993).

En esa línea, suscribimos la posición del Tribunal Constitucional cuando postula, en la Sentencia²⁷, que el artículo 19 de la CPP establece la exclusión de toda posibilidad impositiva en materia de Impuesto General a las Ventas siempre que (i) los centros educativos se constituyan conforme a la legislación de la materia y (ii) que el impuesto directo o indirecto tenga efecto sobre los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural (Expediente N° 8391-2006-PA/TC, 2007).

Por consiguiente, en materia de Impuesto a la Renta, el texto constitucional relativiza el régimen de inafectación establecido a favor de los centros educativos, de manera que excluye de dicha protección a aquellos que generen utilidades, delegando en el legislativo el ejercicio de la potestad tributaria en dicha materia.

²⁶ Tratándose del Impuesto Predial, al 01 de enero de cada ejercicio, mientras que respecto del Impuesto Temporal a los Activos Netos, sobre los activos netos al 31 de diciembre del año anterior al del nacimiento de la obligación.

²⁷ Sentencia del 13.11.2007, que resolvió el Recurso de Amparo presentado por la Universidad Federico Villareal contra la Resolución de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, que declaró infundada la demanda de amparo interpuesta contra la Municipalidad Metropolitana de Lima, por el cobro de arbitrios.

Con similar texto, la Ley Universitaria habría recogido la inafectación prevista en el primer párrafo del artículo 19 de la CPP, al regular las inafectaciones en su artículo 117, e incorporó el régimen particular del Impuesto a la Renta en los numerales 116.2 y 116.3 del artículo 116, al contemplar que las universidades privadas societarias serían las generadoras de utilidades; en tal sentido, es posible afirmar que, al promulgar el texto vigente de la Ley Universitaria, el legislador cumplió con el encargo conferido, de calificar en qué casos la institución educativa genera utilidades y se afecta con el Impuesto a la Renta (Ley N° 30220, 2014).

Sobre las razones que llevaron al constituyente a discriminar entre las entidades que generan “utilidades” de aquellas que no, a nuestro entender, radican, en el primer caso, en que la detracción que las sociedades de capitales pueden realizarse respecto de los utilidades susceptibles de distribución entre sus socios, de acuerdo con lo previsto en la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades²⁸, ya que dichos montos no serían reinvertidos en el giro educativo; por ello, descartamos que la referida motivación se explique por la falta de capacidad contributiva de los centros educativos privados, puesto que tanto los constituidos como asociaciones civiles como las sociedades de capitales pueden generar ganancias y son aptos para asumir cargas tributarias.

A partir de lo expuesto, también es posible deducir que, en materia de Impuesto a la Renta, no resultan determinantes la actividades, operaciones o servicios prestados por -en el caso materia de estudio- la universidad privada, sino más bien, la disposición de sus excedentes, ya que sólo en el supuesto que ésta se conduzca como una empresa, distribuyéndolos, correspondería aplicar la inafectación al amparo del artículo 19 de la Constitución Política.

2.1.2 La afectación permitida de acuerdo con el marco constitucional

De acuerdo con lo expuesto hasta este punto, las universidades privadas que generen utilidades son las incididas con el Impuesto a la Renta y, en ese sentido, corresponde al legislador ejecutar su potestad tributaria para gravarlas, conforme al régimen del Impuesto a la Renta que corresponda, de acuerdo con las disposiciones previstas en la Ley del Impuesto a la Renta.

²⁸ Publicada el 09.12.1997, en el Diario Oficial El Peruano.

Es claro, entonces, que al delegar en el legislador la calificación de aquellos casos en los que -en el caso materia de estudio- una universidad privada produce *ingresos que califican como utilidades*, y al haber concretado dicho encargo estableciendo que ello ocurre únicamente con las universidades societarias, el legislativo no contaría con potestad tributaria para establecer algún supuesto en el que la universidad asociativa genere utilidades.

Aun cuando puede tornarse redundante, el artículo 19 de la CPP habría generado un contexto, zanjado por el propio legislador, para restringir tal posibilidad, por lo que ello no podría suscitarse por la vía legislativa; recordemos además que el legislador agotó su potestad tributaria al promulgar la Ley Universitaria y determinar que sólo las universidades societarias generan utilidades, afectas con el Impuesto a la Renta.

El diseño normativo adoptado por el propio legislador (entiéndase, el poder constituido) en la LU, explica porque no existen supuestos en los cuales la universidad asociativa genera “utilidades” para fines del Impuesto a la Renta, o recibe un tratamiento similar al de una universidad societaria.

En consecuencia, cabe preguntarnos si es posible que, en vías de fiscalización, la Administración Tributaria determine que una universidad asociativa se encuentra afectada y obligada a pagar el Impuesto a la Renta de tercera categoría aplicando la regulación propia de asociaciones sin fines de lucro. Desde nuestra perspectiva, las disposiciones previstas en Ley Universitaria vigente no lo permitirían, debido a que su legislador contempló (en el artículo 116) que sólo generan utilidades las universidades societarias, por lo que cualquier acto que exceda dicha competencia sería sancionado con nulidad (Ley N° 30220, 2014).

Según analizamos en el numeral 1.3 del capítulo precedente del presente trabajo, encontramos que en sus resoluciones, el Tribunal Fiscal, sobre la base normativa derogada por la actual Ley Universitaria, dicho colegiado habría determinado que, en tanto la propia universidad asociativa recurrente declaró (i) un importe positivo como “utilidades” del ejercicio supervisado y (ii) entidad exonerada, en las casillas respectivas del formulario virtual de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría, dicha institución debía afectarse y pagar el Impuesto a la Renta (Resoluciones de Tribunal Fiscal Nros. 02593-3-2020, 2020 y 07451-10-2017, 2017).

A mayor abundancia, las controversias resueltas en las resoluciones aludidas en los párrafos precedentes se centraban en analizar si los siguientes actos calificaban como distribución indirecta de excedentes, desde la perspectiva del inciso b) del artículo 19 de la LIR: (i) otorgamiento de un importe dinerario como pensión vitalicia a favor de los docentes fundadores, (ii) aprobación de la dotación de una pensión de cesantía propuesta por el sindicato de docentes, (iii) donación de un importe dinerario para la adquisición de canastas navideñas a favor de los docentes afiliados al sindicato²⁹.

Entendemos que el Tribunal Fiscal resolvió impedido de aplicar el control difuso y no pudo priorizar la aplicación del artículo 19 de la CPP frente a las comentadas irregularidades encontradas en el régimen tributario aprobado por el derogado DL 882, sin embargo, consideramos que resulta un ejemplo idóneo para la tesis que defiende este trabajo.

Sobre la aplicación del tratamiento tributario propio de las asociaciones sin fines de lucro, como resultado de una fiscalización de la Administración Tributaria, aún cuando existen similitudes en la protección del patrimonio de la institución que presta un servicio público, consideramos que, por un lado, las Resoluciones de determinación o de Multas que pudieran emitirse en este contexto calificarían como actos administrativos lesivos al Principio de Legalidad, y, de otro lado, el singular nacimiento y gobierno de las universidades asociativas, creadas por una Promotora que cedió su patrimonio sin adquirir la condición de asociada ni voto, y cuyos actos de disposición sobre dicho patrimonio se adoptan de forma colegiada, por la pluralidad de miembros de la comunidad educativa.

En consecuencia, las especiales características de su creación y gobierno (descritas en el numeral 1.4 del capítulo I del presente trabajo) tornarían inviables los supuestos de distribución indirecta de rentas descritas en el inciso b) del artículo 19 de la LIR; también es importante considerar que, los referidos supuestos incorporados por el legislador en la LIR son de orientación antielusiva, y por lo tanto tienen como finalidad lograr que el contribuyente asuma la verdadera carga tributaria, pero éste -reiteramos- no es el caso de la universidad asociativa ya que el legislador optó, al amparo de su potestad

²⁹ Cabe anotar que, los desembolsos implicados en los hechos señalados fueron verificados por la SUNAT, en su fiscalización.

tributaria, que dicha institución no genera utilidades y, por ende, que no sería sujeto pasible del impuesto (Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 2004).

El razonamiento expuesto nos conllevaría concluir que sólo una modificación de las disposiciones de la Ley Universitaria, que incluya supuestos específicos bajo los cuales las universidades privadas asociativas (sumados a la disposición relativa a las universidades societarias) generan utilidades, con clara orientación antielusiva, en ejercicio de la legítima potestad tributaria del legislador en esta materia, permitiría una eventual afectación de las rentas generadas por dichas instituciones con dicho gravamen.

Si bien este análisis jurídico nos lleva a concluir que la afectación es posible previo cambio normativo, en los hechos podrían situaciones en las que la universidad asociativa se convierta en contribuyente del Impuesto a la Renta como resultado de actos irregulares o delictivos; un ejemplo de lo señalado sería el público caso de la sanción impuesta por la SUNEDU, mediante la Resolución de Consejo Directivo N° 127-2019-SUNEDU/CD de fecha 30.09.2019, a la Universidad Garcilaso de la Vega y su Rector, debido a que se habría detectado una sucesión de irregulares actos de apropiación del patrimonio -por decir lo menos- por el Rector y funciones vinculados a éste, mediante el incremento desproporcional de sus respectivas remuneraciones.

Es importante, en consecuencia, reflexionar acerca de la real necesidad de incorporar cambios a la LU con orientación similar a la prevista en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, no sólo porque la propia LU asigna funciones y sujetos a cargo de la fiscalización del uso de los bienes, sino porque distorsionaría la voluntad que el constituyente plasmó en el artículo 19 de la CPP, atribuyendo la condición la condición de sujeto pasivo de dicho impuesto a una institución afectada en su patrimonio por circunstancias delincuenciales.

Sin duda, el ejercicio de la potestad tributaria en estos casos debería observar como lineamiento que el régimen tributario de inafectación previsto por el constituyente tiene como objetivo procurar el sostenimiento de la oferta educativa a un número mayor de estudiantes y la mejora de su calidad, y no así la recaudación fiscal.

2.2 La generación de rentas provenientes de actividades económicas distintas a las educativas

Habiendo establecido los fundamentos que, a nuestro entender, sostienen la inafectación de la universidad asociativa contemplada en el artículo 19 de la CPP y la propia LU, estamos en la posibilidad de pronunciarnos respecto de la inafectación de las rentas provenientes de aquellas actividades distintas a la prestación de servicios educativos conducentes a un grado académico para fines del Impuesto a la Renta de dichas instituciones.

Una primera respuesta es que, en tanto el tipo de prestación o giro de negocio de una universidad asociativa no es un elemento determinante del régimen del Impuesto a la Renta, aún cuando resulte distinto al dictado de clases propia de la institución, dichas ganancias se encontrarán inafectas.

Es el caso que, en la realidad, las universidades asociativas realizan actividades ajenas a su rubro principal, bajo su propia personalidad jurídica o a través de otras específicamente creadas para tales fines; encontramos múltiples ejemplos en el ámbito inmobiliario, mobiliario y comercial, tales como los arrendamientos de predios de propiedad de la Pontificia Universidad Católica del Perú a terceros, para la realización de fines comerciales, los préstamos concedidos a favor de empresas vinculadas por la Universidad San Martín de Porres³⁰, la elaboración y comercialización de alimentos bajo la marca “Unión” por el CPBS de la Universidad Unión³¹, así como los arrendamientos de auditorios o aulas y de los equipos respectivos para dichos eventos (no culturales) a favor de terceros.

Al respecto, de acuerdo con lo expuesto en el presente trabajo, en tanto que el Impuesto a la Renta únicamente afecta a las universidades societarias, aún cuando la actividad no se ajuste específicamente a la prestación de servicios educativa, la LU ampara su inafectación para fines de este gravamen. Dicha inafectación encuentra concordancia con la obligación legal que recae sobre estas instituciones, de reinvertir los excedentes que generen sus actividades, en los fines que le son propios.

³⁰ Dichas operaciones fueron detectadas por la SUNEDU y sancionadas por dicha institución, conforme consta en la Resolución de Consejo Directivo N° 098-2020-SUNEDU/CD, emitida el 26.07.2019.

³¹ <https://www.union.pe> (consulta realizada el 10.09.2021)

Ahora bien, cabe preguntarse si este razonamiento admite limitaciones; por ejemplo, si la fiscalización de la Administración Tributaria evidenciara que la reinversión de excedentes generados por centros de producción de bienes y servicios de las universidades asociativas no se destina a la actividad educativa (entiéndase, a la investigación, capacitación de profesores, infraestructura, u otros previstos en el artículo 118 de la LU), sino, mas bien, al crecimiento de la actividad empresarial del referido centro de producción, evidentemente, se produciría una distorsión del régimen comentado. En estos supuestos, reiteramos, la solución que avale el ejercicio de la potestad tributaria sobre dichas rentas y/o excedentes debe provenir del ámbito legislativo.



CONCLUSIONES

El análisis expuesto en el presente trabajo nos permite concluir lo siguiente en cuanto a afectación e incidencia del Impuesto a la Renta en las universidades constituidas como asociaciones civiles sin fines de lucro:

- El régimen de desgravación prevista por el constituyente, a favor de los centros educativos constituidos por la iniciativa privada tiene como finalidad promover la ampliación de la oferta educativa de grado superior universitario y suplir así las deficiencias que el Estado presentaba en dicho rubro.
- En la Constitución Política de 1993, el constituyente otorga la inafectación del Impuesto a la Renta a favor de las universidades privadas que reúna la condición de generadora de utilidades, pero delegó en el legislador la labor de definir dichas situaciones. En consecuencia, en ejercicio de su potestad tributaria, fue el poder constituido el que resolvió establecer que sólo las universidades societarias se sometan a la incidencia del referido impuesto.
- En el contexto normativo vigente, no existe impedimento para que las universidades asociativas realicen actividades empresariales que complementen la prestación de servicios educativos; en cuyo caso, las rentas que provengan de dichas actividades no se someterán al Impuesto a la Renta.
- Teniendo en consideración que los públicos resultados de las supervisiones realizadas por la SUNEDU, evidenciaron que las autoridades y funcionarios de universidades asociativas disponen del patrimonio para fines distintos a la reinversión en fines educativos, o que las actividades comerciales que éstas realizan podrían exceder en relevancia a las educativas, es relevante que el legislador examine si dichas circunstancias ameritan un cambio normativo que incluya a dichas instituciones como generadoras de utilidades, y por tanto, en el campo de afectación el Impuesto a la Renta.

REFERENCIAS

- Abad Yupanqui, S. (2018). *Constitución y Procesos Constitucionales* (8ª. ed.). Palestra.
- Constitución de la Nación Argentina, 1853.
- Constitución Política de Colombia, 1969.
- Constitución Política del Perú, 1993.
- Constitución Política de la República de Chile, 2005
- Ley N.º 21091. (2018). [Sobre Educación Superior].
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Supremo N.º 047-97-EF. (1997). [Sobre Educación Superior].
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Supremo N.º 006-2016-EF. (2016). [Sobre Educación Superior].
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2002). Informe N° 027-2002-SUNAT/K00000.
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i0272002.htm>
- Decreto Supremo N.º 179-2004-EF. (2004). [Sobre Impuesto a la Renta].
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Decreto Legislativo N° 882 (1996). [Sobre Educación Superior].
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Gamba V., Bravo C., Saavedra, R., Panez J., Távara, S., Benavides, M., Ruiz de Castilla, F., Fernández, A., Lara, J., Gildemeister, A., Pablo E., Checa, C., Barrachina, E., Escribano, F., García, C., Gonzáles, E., Rodovalho, T., De Barros, P., Von Oertzen, C,... Haret, F. (2019). *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Legales.
- Gutiérrez Camacho, Walter y otros (2015). *La Constitución Comentada* (Tercera edición). Gaceta Jurídica.
- Ley N.º 30220. (2014). [Sobre Educación Superior].
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Ley N.º 28044. (2003). [Sobre Educación Superior].
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- Ley N.º 23384. (1982). [Sobre Educación Superior].
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

- Ley N.º 23384. (1982). [Sobre Educación Superior].
http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp
- México (1917). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Pásara, Luis (s.a.). La mercantilización de la educación universitaria. Palestra Portal de Asuntos Públicos de la PUCP.
<https://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/11915>
- Resolución de Tribunal Fiscal N.º 02593-3-2020 (11 de marzo de 2021). Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/3/2020_3_02593.pdf
- Resolución de Tribunal Fiscal N.º 07451-10-2017 (23 de agosto de 2017). Tribunal Fiscal.
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/10/2017_10_07451.pdf
- Resolución de Consejo Directivo N° 127-2019-SUNEDU/CD (30 de setiembre de 2019). Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria.
<https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/1323994/Resolución..pdf>
- Távora, José. (2018). Gobernanza y regulación del Sistema Universitario Peruano: Luces y sombras de una nueva reforma. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Departamento de Economía.
<http://files.pucp.edu.pe/departamento/economia/DDD469.pdf>
- Del Padre, F., Carvalho, C., De Barros, P., Tomazini, A., García, C., Ayres, P., Moussallem, T., Mcnaughton, Ch., Galvao, L., Bravo, J., Leite, M., Lacerda, T., Maia, R., Ramos, C., Gamba, C., De Velazco, J., Sánchez, J., Gálvez, S., Yacolca D., Villanueva, W., Fiestas, J., Saavedra, R., & Laguna, J. (2011). *Derecho Tributario. Tópicos Contemporáneos*. Grijley.