

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



**“PRINCIPALES PROBLEMAS EN EL TRATAMIENTO
TRIBUTARIO DEL CRÉDITO POR REINVERSIÓN EN
LA EDUCACIÓN Y ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN”**

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

**Niceforo Enrique Alvarado Goicochea
19831502**

**Asesor
Jorge Picón Gonzales**

Lima – Perú
Noviembre de 2004



**“PRINCIPALES PROBLEMAS EN EL TRATAMIENTO
TRIBUTARIO DEL CRÉDITO POR REINVERSIÓN EN
LA EDUCACIÓN Y ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN”**



TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO I: EL IMPUESTO A LA RENTA Y LA AFECTACIÓN DE LAS UTILIDADES A LAS INSTITUCIONES EDUCATIVAS

PARTICULARES	12
1.1 El Impuesto a la Renta y la afectación de utilidades	12
1.2 La aplicación del Impuesto a la Renta a las Instituciones Educativas Particulares.	21
1.3 El crédito tributario por reinversión en la educación como elemento neutralizante de la alícuota del Impuesto a la Renta	30

CAPÍTULO II: CRÉDITO TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN LA EDUCACIÓN.....

2.1 Definición del Crédito tributario por reinversión	33
2.2 Breve descripción de la categoría del crédito tributario por reinversión en la educación	35
2.2.1 Límite de carácter temporal.....	36
2.2.2 Límite en función a la generación de utilidades.....	37
2.2.3 Límite de carácter cuantitativo	37
2.2.4 Límite en su aplicación contra los pagos a cuenta.....	37
2.2.5 El crédito tributario por reinversión y el crédito sin derecho a devolución	38
2.3 Institución Educativa Particular	41
2.3.1 Límite en su aplicación contra los pagos a cuenta.....	41
2.3.2 Instituciones Educativas Particulares materia de la reinversión	43
2.3.3 Capitalización del monto reinvertido	45
2.4 Bienes objeto del beneficio.....	47

2.4.1	Capitalización del monto reinvertido	47
2.4.2	Becas de estudios	50
2.5	Los programas de reinversión.....	52
2.5.1	Presentación del programa de reinversión	52
2.5.2	Información y documentos que deberá contener el programa	53
2.5.3	Obligación de informar sobre los avances de la ejecución del programa.....	55
2.5.4	Sustento de la ejecución del programa y emisión de la constancia	

56

CAPÍTULO III: PRINCIPALES PROBLEMAS QUE PRESENTA EL CRÉDITO TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN LA EDUCACIÓN..... 58

3.1	¿Crédito tributario por reinversión o por inversión?.....	58
3.1.1	Regulación de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación	58
3.1.1.1	Reducción de 10 puntos de la alícuota del Impuesto a la Renta aplicable al ejercicio gravable 2001	62
3.1.1.2	Ley de Democratización del Libro y de Fomento de la Lectura, aprobada por la Ley N° 28086.....	64
3.1.1.3	Ley General de Minería.....	65
3.1.2	Tratamiento del crédito por reinversión previsto en el Decreto Supremo N° 047-97-EF	67
3.1.2.1	Obtención de los fondos para la aplicación del crédito.....	69
3.1.2.2	Aplicación del crédito tributario por reinversión contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta	70
3.1.2.3	La eficiencia de la Institución Educativa destinataria del crédito y la posibilidad de aceptar como gasto la inversión de los bienes	74
3.1.2.4	Problemas respecto a los alcances del crédito tributario por reinversión en la educación	76
3.2	¿ Modificación de la alícuota del Impuesto a la Renta y sus implicancias en el crédito tributario por reinversion?	80
3.2.1	Ejercicios gravables 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001	

3.2.2 Ejercicio gravable 2002	82
3.2.3 Ejercicio gravable 2003	84
3.2.4 Ejercicio gravable 2004	85
3.3 Plazo para la aplicación del crédito tributario por reinversión en la educación	86
3.4 Tentativa de esquemas normativos que regularían el crédito tributario por reinversión en la educación.....	87
3.4.1 Primer esquema tentativo.....	88
3.4.2 Segundo esquema tentativo.....	89
CONCLUSIONES	92
RECOMENDACIONES	94
BIBLIOGRAFÍA	98



INTRODUCCIÓN

La aprobación de la Constitución Política del Perú de 1993 trajo consigo grandes modificaciones, y entre éstas se encuentra las postulaciones que rigen a los centros educativos, en especial para las Instituciones Educativas Particulares con fines de lucro, pues a través de aquella se posibilitó la afectación con el Impuesto a la Renta a los ingresos que por Ley califiquen como utilidad.

Es recién, a partir del 1 de enero de 1997 que se hace efectiva la imposición a las citadas Instituciones con el Impuesto a la Renta. En efecto, mediante la Ley de Promoción de la Inversión a la Educación, aprobada por el Decreto Legislativo N° 882 se establece que para propósitos de lo previsto en el cuarto párrafo del Artículo 19° de la Carta Magna, se entiende por utilidad a la diferencia que se obtiene entre el total de ingresos que constituyan renta de tercera categoría y los gastos necesarios para producir tales ingresos y mantener su fuente.

Es precisamente con la referida Ley que también se crea una herramienta que permite a las Instituciones Educativas neutralizar el efecto impositivo del Impuesto a la Renta. Este mecanismo es el denominado crédito tributario por reinversión en la educación, que sin duda tiene como objetivo anular el impacto del citado tributo, en la medida claro está que se reinvierta lo que la Ley llamó deficientemente “renta reinvertible” y que para efectos tributarios no viene a ser otra cosa que la renta neta imponible.

Sin embargo, el tema que motiva la elaboración de esta tesis es precisamente la peculiaridad del tratamiento que se ha dispensado al referido crédito, pues contrariamente a lo que tradicionalmente se conoce de los créditos por reinversión, éste en particular no

requiere que la Institución Educativa genere utilidades para tener derecho al mismo, pues basta simplemente que se efectúe la inversión de manera efectiva en los bienes designados por la Ley y se presente el programa de reinversión al Ministerio de Educación, para posibilitar su aplicación de manera inmediata, la que incluso se puede realizar contra los pagos a cuenta del aludido tributo.

Cabe precisar que sin duda la característica antes anotada, dota a este beneficio de un cariz sumamente atractivo para los inversionistas del Sector Educación, sin embargo, consideramos que en estricto la regulación otorgada al crédito tributario por reinversión en la educación a través de una norma reglamentaria, no guarda coherencia con lo que originalmente se estableció en la Ley Promocional, la cual señala que el derecho a dicho beneficio se produce siempre que las Instituciones Educativas reinviertan su renta neta imponible.

Adicionalmente, debemos indicar que esta singular regulación estaría generando algunos inconvenientes respecto a su aplicación por parte de la Administración Tributaria, en la medida que dicho ente estaría reparando el crédito por reinversión en la educación a aquellas Instituciones Educativas Particulares que en el ejercicio gravable hubiesen generado pérdida. Similar situación se presentaría en el caso del Ministerio de Educación, institución que no aceptaba la presentación del programa de reinversión en fechas anteriores a la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, según se advierte del análisis efectuado a diversas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

Esta circunstancia se explicaría en el hecho mismo del tratamiento que se ha dispensado a este crédito, al cual se le ha denominado “por reinversión”, lo que de suyo haría suponer que la Institución requiere generar utilidades para aplicarlo, cuando en realidad se trata de un beneficio vinculado a la inversión, de allí que se entendería la posibilidad de emplearlo aún cuando la unidad empresarial hubiese obtenido pérdidas. Esta situación se ve agravada aún más con la información inadecuada que brinda la autoridad fiscal mediante diversos medios, tal sería el caso de los informativos que pone a disposición del público en general.

Asimismo, cabe acotar que en la medida que el derecho al referido crédito y su posterior aplicación tienen como punto de partida únicamente la inversión efectiva que se realice, independientemente, si la unidad empresarial genera pérdidas, lo cual en términos económicos la hace ineficiente en el Mercado, no justificaría razonablemente la cuota de sacrificio que imparte el Estado en términos de recaudación, como consecuencia del escudo fiscal que ofrece el crédito bajo comentario.

De otro lado, también existe otra problemática en la regulación del citado crédito toda vez que éste ha sido determinado expresamente sobre una alícuota equivalente al treinta por ciento (30%), la misma que en sus orígenes guardaba perfecta armonía con la alícuota del Impuesto a la Renta, empero, en los últimos años, especialmente en los ejercicios 2002 y 2003, la tasa del Impuesto a la Renta de los generadores de rentas de tercera categoría ha sufrido modificaciones y en esa medida se analizará cómo esos cambios han desnaturalizado la aplicación del beneficio materia de estudio y además se mencionará cuáles serían las implicancias que esa situación podría generar frente a una probable fiscalización por parte del órgano administrador de tributos.

Es conveniente advertir que el tema elegido constituye en rigor uno sumamente novedoso en nuestra legislación, respecto del cual no se ha encontrado bibliografía alguna que recoja su tratamiento impositivo, lo que ciertamente a hecho mucho más interesante su desarrollo, debido a que en muchos casos se ha tenido que recurrir a fuentes históricas o a destacados profesionales, que en su momento, de una u otra forma participaron en la elaboración de las normas promocionales en la inversión en la educación, a efectos de lograr un entendimiento cabal del tema nos ocupa.

Ahora bien, en torno a la esquematización del trabajo, es conveniente mencionar que éste para propósitos de su desarrollo se ha dividido en tres (3) capítulos, los cuales otorgan al lector un panorama adecuado sobre su tratamiento destacando sobre todo los bemoles que presenta su actual regulación.

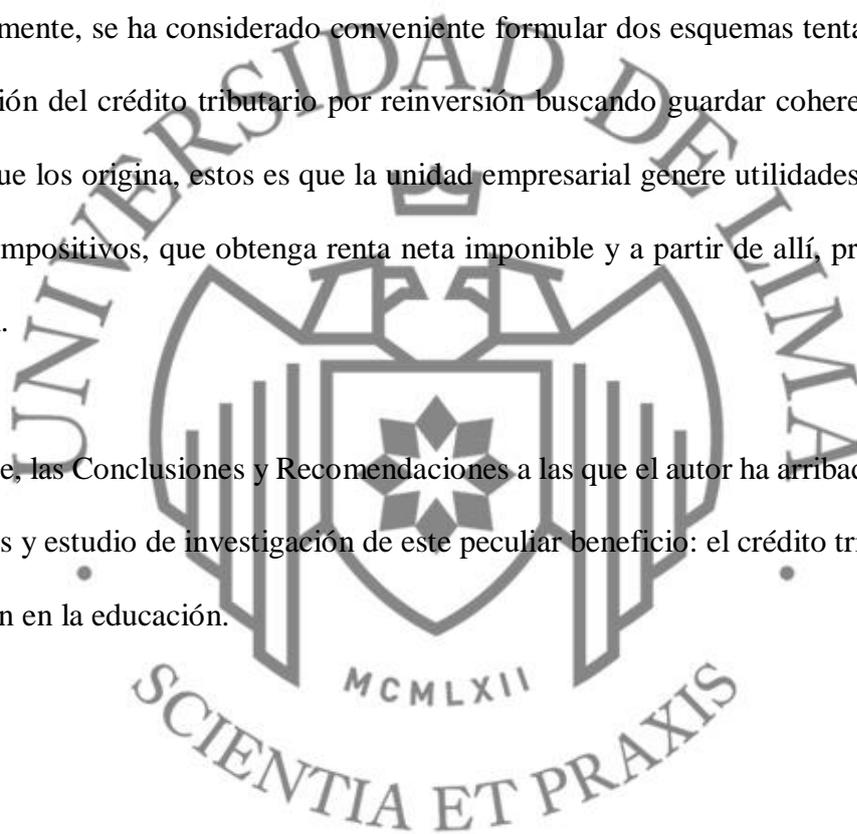
El Capítulo Primero, denominado “El Impuesto a la Renta y la afectación de utilidades a las Instituciones Educativas Particulares”, establece un alcance conceptual y general del Impuesto a la Renta y su relación con la generación de utilidades de las referidas Instituciones Educativas, resaltando adicionalmente sobre el rol neutralizante del crédito tributario por reinversión en la educación respecto a la alícuota del precitado Impuesto.

El Capítulo Segundo, denominado “Crédito Tributario por Reinversión en la Educación” desarrolla un alcance conceptual del mencionado crédito, a fin de señalar específicamente en qué consiste; así como determina la clasificación del aludido beneficio respecto del Impuesto a la Renta. Además se indica a quienes está dirigido, los bienes materia del beneficio y la necesidad de sustentarlo a través de un programa de reinversión.

El Capítulo Tercero, denominado “Principales problemas que presenta el crédito tributario por reinversión en la educación”, en este rubro se analiza los principales inconvenientes jurídicos y de orden administrativo que se presenta para identificar correctamente al crédito materia de estudio y las contingencias que puede originar su actual aplicación.

Adicionalmente, se ha considerado conveniente formular dos esquemas tentativos sobre la regulación del crédito tributario por reinversión buscando guardar coherencia con el derecho que los origina, estos es que la unidad empresarial genere utilidades o dicho en términos impositivos, que obtenga renta neta imponible y a partir de allí, proceder a su aplicación.

Finalmente, las Conclusiones y Recomendaciones a las que el autor ha arribado producto del análisis y estudio de investigación de este peculiar beneficio: el crédito tributario por reinversión en la educación.



CAPÍTULO I: EL IMPUESTO A LA RENTA Y LA AFECTACIÓN DE LAS UTILIDADES A LAS INSTITUCIONES EDUCATIVAS PARTICULARES

1.1 El Impuesto a la Renta y la afectación de utilidades

Por esencia renta supone utilidad, ganancia y/o beneficio. Sin embargo, en las legislaciones modernas no siempre toda utilidad es objeto del tributo, pues el concepto que recoge el legislador varía de un país a otro o de una norma a otra. A pesar de ello, en términos generales, es conveniente indicar que existen tres grandes corrientes para definir la noción de renta. A saber: i) la teoría de la renta producto; ii) la teoría del flujo riqueza; y iii) la teoría del consumo más el incremento patrimonial. A continuación procederemos brevemente a analizarlas.

1.1.1. Teoría de la renta producto

Con arreglo a esta teoría, renta es la utilidad o ganancia periódica o susceptible de obtenerse periódicamente de una fuente más o menos durable. Consecuentemente, dentro de esta teoría, renta supone periodicidad en el beneficio y permanencia en la fuente productora.

Sobre el particular, GARCÍA MULLIN precisa que: “Este criterio, en el cual subyace una concepción de la renta de tipo económico y objetivo, entiende que es tal el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación”.

Agrega el ilustre tratadista que, “por consiguiente, sólo son categorizables como rentas, los enriquecimientos que llenen estos requisitos: a) sean un producto; b) provengan de una fuente durable; c) sean periódicos; d) la fuente haya sido puesta en explotación (habilitación)”.

Es del caso mencionar que los referidos requisitos los podríamos resumir de la siguiente manera:

a. Debe de ser un producto

La renta debe ser un producto nuevo, es decir, que constituya una riqueza diferente y separable de la fuente que la produce. Por esa razón, entendemos que bajo esta concepción el mayor valor que experimente un bien, no será considerado renta.

b. Provenza de una fuente productora durable

En este supuesto se entiende como fuente productora al capital, corporal o incorporeal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor. De esa manera, están incorporados en ese concepto, fundamentalmente, las cosas muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades.

Asimismo, la fuente para ser calificada como tal debe ser durable. Esto significa que debe sobrevivir a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro dicho acto.

c. La renta debe ser periódica

Esta es una característica que está vinculada con el carácter durable de la fuente. Debido a ello se afirma la periodicidad de la renta. Sin embargo, resulta pertinente recalcar que no es necesario que la periodicidad se concrete en los hechos, sino basta con que ésta sea posible.

Esto se pone en evidencia con la simple posibilidad que se da cuando la fuente tiene la capacidad de volver a repetir el producto, obviamente, en la medida que sea habilitada para tal caso.

d. La fuente debe ser puesta en explotación

En este caso, a efectos de producir renta, es imprescindible que la fuente haya sido habilitada racionalmente para ello o, en su caso, sea afectada a destinos productivos de renta.

En el mismo sentido se expresa VILLEGAS , cuando señala que: “La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente productiva y durable. Comparando estos conceptos con los de la ciencia natural, y según la concepción analizada, el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos que dicho árbol produce”.

En atención a lo esbozado precedentemente, podemos afirmar que no se encuentran dentro del concepto de la precitada teoría, aquellos ingresos que no provengan de una fuente productora durable, con prescindencia en este caso, de su periodicidad.

Así, a título ilustrativo, podemos señalar que no están incluidos, entre otros, los siguientes: i) las ganancias de capital realizadas (utilidad obtenida por la venta de bienes del activo fijo); ii) los ingresos por actividades accidentales; iii) los ingresos eventuales (los premios de lotería); iv) los ingresos a título gratuito (las donaciones).

El fundamento de lo indicado radica en el hecho de que dichos ingresos constituyen, en realidad, enriquecimientos esporádicos, es decir, ganancias aisladas, y por tal razón, a pesar de que pudieran significar un importante incremento en el patrimonio del perceptor, estos beneficios no son materia de imposición.

1.1.2. Teoría del flujo riqueza

Esta teoría tiene una acepción más amplia que la anterior, pues lleva inmersa un sesgo eminentemente fiscal, donde sólo interesa el flujo total de ingresos monetarios o en especie, que han ingresado a favor del contribuyente en un período determinado, con prescindencia de que provenga de una fuente durable o consumible o, mas aún, sin importar que provenga de la explotación de una fuente específica.

Lo que realmente interesa destacar en este supuesto es la existencia de un beneficio o ingreso nuevo que ha fluído hacia el contribuyente, producto de una operación con terceros.

Sobre el particular, DUE precisa que "...el flujo de riqueza requiere la presencia de dos elementos importantes:

1. El Impuesto debe recaer sobre el beneficio realizado, pero no sobre la mera realización del capital poseído; de modo que cualquier posible ganancia se grava en el momento de su realización, antes no existe ningún beneficio sino uno probable o eventual, que puede realizarse como también frustrarse.
2. El impuesto debe recaer sobre el flujo de riqueza derivado de una transacción entre terceros y el contribuyente, pues sólo en tal caso, existirá flujo de ingresos hacia el mismo".

En el mismo sentido, opina GARCÍA MULLIN respecto de esta teoría, al señalar que "...considera renta la totalidad de esos enriquecimientos provenientes de terceros, o sea al total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente, en un período dado".

Agrega que "este criterio engloba todas las rentas categorizables como renta producto, pero al no exigir que provenga de una fuente productora durable, ni importar su periodicidad, abarca una serie

más de ingresos, tales como ingresos por actividades accidentales, eventuales y a título gratuito.”

Ahora bien, en este caso resulta oportuno señalar qué se entiende por operaciones con terceros, teniendo en consideración que respecto de este punto la doctrina nacional se encuentra dividida y ha expresado su criterio en dos posturas claramente diferenciadas.

En primer lugar, podemos manifestar que para algunos autores estas operaciones derivan esencialmente de transacciones de mercado y no de una causa ajena a ellas. Esta postura encuentra sustento en un análisis histórico de la anterior Ley del Impuesto a la Renta, Ley N° 25381 y en la jurisprudencia que sobre el particular ha emitido el Tribunal Fiscal.

En este último caso podemos citar, a manera de ejemplo, las siguientes resoluciones: i) la RTF N° 616-4-99 de fecha 22.06.99 de observancia obligatoria, la cual establece que si el beneficio proviene del mandato imperativo de una Ley, no se configura una operación con terceros, es decir, si el beneficio proviene de una relación vertical Estado - Particular, como supone el acto normativo no existirá la operación antes aludida; y ii) la RTF N° 60-4-2000 de fecha 16.02.00, en la que se señala, al igual que en el supuesto anterior, que si los ingresos provienen de un mandato legal y adicionalmente están destinados a financiar una actividad de interés público, no estarán inmersos dentro del concepto de operación con terceros.

En el segundo caso, en cambio, el concepto es más amplio -sobre todo para aquellos que tienen un mayor arraigo con el ente fiscal-, toda vez que comprende dentro del precepto antes indicado, a aquellas operaciones que provengan del tráfico mercantil o no. Así, bajo los cánones de dicha postura están comprendidos como renta gravada, entre otros, los siguientes ingresos: aquellos obtenidos por

el propio contribuyente y los originados como consecuencia de las indemnizaciones que provienen de hechos que causen daño a terceros.

No obstante lo descrito y en la medida que no es el objetivo fundamental de este trabajo realizar un análisis exhaustivo de este tema, podemos mencionar que, en todo caso, lo relevante es la característica peculiar que distingue a esta teoría, es decir, que constituyen renta aquellos ingresos que se generan producto de una operación con terceros.

En ese contexto, para efectos de la teoría bajo comentario, se excluyen de la misma, a los ingresos que no provengan de la referida operación. Así, a título ilustrativo, podemos citar los siguientes ejemplos: i) los aumentos nominales de valor (revaluación de activos fijos, REI positivo) y ii) los bienes de propia producción. Esta afirmación se fundamenta en el hecho de que en las precitadas operaciones no hay ninguna transacción, intercambio u operación con terceros.

1.1.3. Teoría del consumo más incremento patrimonial

La teoría materia de análisis engloba a las anteriormente señaladas, en la medida que establece que califican dentro del concepto de renta las variaciones patrimoniales y los consumos realizados por un sujeto en un período tributario, generalmente un ejercicio gravable.

Al realizar un análisis comparativo con las demás teorías de rentas reseñadas, podemos señalar que para propósitos de la renta producto, el énfasis radica en su fenómeno de producción y el eje de la imposición está en la consideración objetiva de lo que una fuente produce. En el criterio del flujo riqueza, el tema más importante es el del tránsito patrimonial desde los terceros hacía el contribuyente.

En cambio, en la teoría bajo comentario lo preponderante es la determinación del índice de la capacidad contributiva del individuo, de su aptitud real o potencial para satisfacer necesidades, de su poder económico discrecional. En atención a ello, para medirla no hay necesidad de recurrir a su origen (fuente u operaciones con terceros), sino a su constatación a nivel personal a lo largo de un período.

En torno a esta teoría, DUE explica que "...la forma más exacta y real de reflejar el ingreso total ganado durante un período, es considerar a la renta como: 1) el monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma; 2) el valor de la actividad de consumo de la persona, y 3) el incremento en el valor del activo poseído durante el período".

Tal como se puede apreciar en este enfoque, para nada interesa saber si la renta fue producto de una fuente o no; ni siquiera importa determinar si provino de un flujo de riquezas desde terceros. En adición a estas consideraciones, la renta como corriente de satisfacciones, puede consistir en el consumo de bienes o servicios producidos por el mismo contribuyente o en el consumo de bienes durables adquiridos con anterioridad o, en su caso, en simples variaciones de valor que ha experimentado el patrimonio, por cualquier causa, entre el comienzo y el fin de un período gravable, aunque, como resulta obvio, no se haya "realizado" a través de una operación con terceros.

En este caso, la referida teoría encuentra fundamento en dos grandes rubros, a saber: i) las variaciones patrimoniales; y ii) los consumos. El primer rubro, es decir, las variaciones patrimoniales, importa los cambios de valor que se han generado, sea estos positivos o negativos -se entiende ganancia o pérdida- del conjunto de propiedades del individuo, obtenidos entre el comienzo y el final de un período gravable.

Cabe advertir que resultan irrelevantes las causas que motivaron esos cambios de valor, pues cualesquiera que hubiesen sido, igual reputarán como renta. En esa misma línea de pensamiento, se entiende que poco importa que los cambios de valor antes aludidos se originen como consecuencia de una operación de mercado.

En lo relativo al segundo rubro, podemos mencionar que al consumir ejercitamos derechos y ello origina que se destruyan los bienes económicos. Por tal razón, para establecer el valor adecuado de los consumos, éstos se deben adicionar a las acumulaciones patrimoniales, para determinar la totalidad de la renta del período gravable.

Desde esa perspectiva, se entiende que el consumo de una persona debe partir de la base del empleo de bienes y servicios en la satisfacción de necesidades y, en esa medida, puede revestir diversas formas, entre otras, las siguientes: i) uso de bienes adquiridos en el período; ii) uso de bienes durables adquiridos en el período anterior; y iii) consumo de bienes y servicios producidos directamente por la persona.

Finalmente, respecto a las teorías de renta hay autores, entre los que destaca GARCÍA BELSUNCE , que se inclinan por el criterio funcional, es decir, aquél que subordina el concepto de renta a lo que disponen sobre el particular los regímenes legales positivos. Esta teoría es conocida en doctrina como “Legalista”.

Ella se fundamenta en una posición congruente con las necesidades fiscales y con las normas legislativas que deben servirle de instrumento, en la medida que acepta el concepto de renta más adecuado a las modalidades de cada sistema tributario.

Ciertamente, luego de analizar las teorías que explican el concepto de renta en el marco doctrinal, sean aplicables tanto a personas

naturales como a jurídicas , debemos indicar categóricamente que éstas se encuentran inmersas en nuestro Impuesto a la Renta. En efecto, en las normas que regulan el referido impuesto, en mayor o menor medida las precitadas teorías están presentes pero no de un modo integral, pues es evidente que ninguna legislación del mundo las acoge en forma completa, toda vez que lo que se busca es lograr un equilibrio que refleje la ganancia para que sea materia de imposición.

Así, a modo meramente ilustrativo podemos señalar que el inciso a) del Artículo 1° del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF y normas modificatorias, recoge la teoría de renta producto cuando establece que se gravan las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Por su parte, el último párrafo del Artículo 3° del citado cuerpo legal plasma con nitidez la teoría del flujo riqueza, cuando señala que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.

Finalmente, debemos indicar respecto de la teoría del consumo más incremento patrimonial, que ésta también ha sido recogida en la Ley del Impuesto a la Renta, fundamentalmente en el inciso d) de su Artículo 23°, cuando señala que constituye renta de primera categoría, la renta ficta de predios cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado. Asimismo, en su Artículo 94°, al establecer que se presume que la diferencia existente entre los gastos comprobados de las personas naturales y las rentas totales declaradas, constituyen renta neta no declarada por éstos, salvo prueba en contrario.

Es precisamente dentro de este marco normativo, que cualquier empresa o generador de rentas de tercera categoría (unidades empresariales) se encontrará afecto con el Impuesto a la Renta, en la medida, que genere utilidades. Esta premisa elemental no escapa a las Instituciones Educativas Particulares, (en adelante también IEP), las cuales podrían, en principio, resultar gravadas con el citado tributo.

Veamos a continuación, el marco jurídico que racionaliza la aplicación del Impuesto a la Renta a las IEP.

1.2 La aplicación del Impuesto a la Renta a las Instituciones Educativas Particulares.

En esta parte del trabajo abordaremos el tratamiento del Impuesto a la Renta dispensado a las Instituciones Particulares desde el punto de vista constitucional hasta las normas con rango de Ley que han señalado su afectación y sus correspondientes normas reglamentarias.

1.2.1. La Constitución Política de Perú de 1979

La referida Carta Magna, a diferencia de la actual, tenía un trato privilegiado respecto de la aplicación de los tributos que afectaban a la actividad educativa, pues había consagrado para los centros educativos en general -incluyendo a los particulares- la figura conocida doctrinariamente como Inmunidad Tributaria.

Esta última consiste en la inafectación, a nivel constitucional de todo tributo que hubiese incidido en la citada actividad, ya sea que tales tributos provengan del Gobierno Central o Municipal. Esto significa, que dada la expresión genérica utilizada, se abarcaba todas las especies en que pudiera dividirse los tributos. Así, comprendía dentro de este beneficio a los impuestos, contribuciones y tasas.

En efecto, el Artículo 32° de la Constitución Política de 1979 prescribía que las universidades y los centros educativos y culturales estaban exonerados de todo tributo creado o por crearse. Agregaba el citado texto, que la Ley establece estímulos tributarios y de otra índole para favorecer las donaciones y aportes a favor de las universidades y centros educativos y culturales.

Bajo ese panorama, resultaba poco probable que se hubiese presentado alguna posibilidad de generar discusión respecto a la obligación o no de cumplir con los tributos que pudieran haber gravado a los centros educativos, toda vez que la Inmunidad Tributaria alcanzaba a todos ellos. En todo caso, las discrepancias sólo podrían haberse circunscrito a establecer si una determinada exigencia prevista en la Ley tenía o no el carácter de tributo.

En relación con este tema, MEDRANO opina que "...si la respuesta era afirmativa la exoneración resultaba operante porque el término genérico empleado en la Carta incluía, obviamente, todas las especies en que pudiera dividirse los tributos, con independencia del tipo de la clasificación que se utilizara.

En este caso la expresión genérica resultaba comprendiendo casi todas las posibilidades, estrechando considerablemente el margen posible de confrontación".

En virtud de lo señalado, podemos concluir que como quiera que las Instituciones Educativas gozaban de la Inmunidad Tributaria, el tratamiento del Impuesto a la Renta no resultaba trascendente, debido a que el mencionado beneficio comprendía a dicho Impuesto.

Es más los dispositivos del Impuesto a la Renta que normaban a estas entidades les otorgaban una inafectación de carácter subjetivo (en virtud al sujeto), es decir, en atención a la calidad de centros

educativos, obviamente, debido a la desgravación de índole constitucional que ostentaban.

Empero, el tratamiento otrora dispensado a los centros educativos, cambió radicalmente a partir de la Constitución Política del Perú de 1993, tal como se analizará a continuación.

1.2.2. Ley N° 23384 - Ley General de Educación Anterior

Desde nuestro punto de vista, la Ley General de Educación al regular el tratamiento tributario de los centros educativos recoge la figura de la Inmunidad Tributaria ya consagrada en la Constitución Política de 1979. Esta postura encuentra sustento en el hecho de que la Ley General de Educación indicada entró en vigencia el 21 de mayo de 1982, es decir, durante la vigencia de la precitada Constitución.

Por esa razón, entendemos, es que señalaba en su Artículo 22° que 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.

Como quiera que las citadas exoneraciones son de carácter general, obviamente incluyen a todas las especies de tributos conocidas, entre otras, los impuestos, las contribuciones y las tasas. Este beneficio, como resulta evidente, también alcanzaba al Impuesto a la Renta.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que tal regulación cambió sustancialmente con la Constitución Política de 1993, en la medida que ésta ya no contempla la Inmunidad Tributaria en forma integral para las Instituciones Educativas, sean particulares o públicas.

Esta situación nos permite afirmar que a partir de la entrada en vigencia de la Carta de 1993, es decir, a partir del 1 de enero de 1994, el beneficio otorgado mediante la Ley N° 23384 ya no era aplicable, toda vez que se entiende que el mismo quedó derogado por la referida Constitución al existir entre ambas un tratamiento disímil o diametralmente opuesto y, en consecuencia, consideramos que debe primar lo previsto en la norma de mayor jerarquía, en este caso la Carta Magna.

1.2.3. La Carta Magna de 1993

Tal como hemos señalado, la regulación a nivel constitucional de los centros educativos en la Carta Política de 1993, sufrió una modificación radical en relación con la de 1979, pues ya no se consagra la denominada Inmunidad Tributaria.

En efecto, el Artículo 19° de la actual Constitución prescribe que las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación de 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 atención a lo expuesto, podemos concluir en que actualmente la Carta Magna contempla una Inmunidad Tributaria Parcial, debido a que ésta sólo se circunscribe a la inafectación de todo impuesto directo o indirecto, sea del Gobierno Central o Municipal, que afecte la actividad educativa.

Es así, que en armonía con el precepto constitucional, los centros educativos sí se encuentran gravados con las contribuciones o las tasas. A título ilustrativo, podemos indicar que los entes educativos, en principio, están afectos a los arbitrios municipales, tales como

limpieza pública y disposición final de los residuos sólidos, parques y jardines públicos, serenazgo o seguridad ciudadana.

Asimismo, cabe precisar, en lo que respecta al Impuesto a la Renta, que el cuarto párrafo del Artículo 19° de nuestra Carta Magna, posibilita gravar con el referido Impuesto a los centros educativos particulares. En efecto, de acuerdo con el citado dispositivo, las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades pueden ser susceptibles de aplicárseles el aludido tributo.

En atención a lo antes señalado, podemos concluir que es en virtud de la norma constitucional que se habilita a gravar con el referido tributo aquello que por ley califique como utilidad. Esta concepción de la mencionada norma, no hace más que recoger una realidad desde el punto de vista económico, la cual se traduce en el hecho de considerar a las Instituciones Educativas Particulares como entes o unidades empresariales, pues se entiende que la actividad que desarrollan genera ganancias que pueden ser materia de imposición.

Es del caso recordar que la Constitución Política de 1979 no estableció esta posibilidad, toda vez que en el entender del constituyente de esa época, las Instituciones Educativas Privadas no eran consideradas unidades empresariales y, por ende, no obtenían ganancias sino que dichas instituciones estaban abocadas a una labor sublime: la enseñanza.

Esta idea, como resulta evidente, ha variado radicalmente en el país y es por esa razón que se explica que actualmente se haya considerado a las citadas Instituciones como entes empresariales y, en esa medida, se justificaría la aplicación del Impuesto a la Renta a las utilidades que éstas obtengan.

1.2.4. La Ley de Promoción de la Inversión en la Educación

La facultad que estaba prevista en la Constitución fue recogida en la Ley antes aludida, la cual fue aprobada por el Decreto Legislativo N° 882 . Ella establece el marco tributario aplicable a las Instituciones Educativas Particulares. La citada Ley ha sido reglamentada por los Decretos Supremos N°s 046-97-EF y 047-97-EF y normas modificatorias .

Es pertinente indicar que la referida Ley Promocional señala que son Instituciones Educativas Particulares. Al respecto, considera como tales a las personas naturales, sucesiones indivisas, asociaciones de hecho de profesionales y similares y las organizadas jurídicamente bajo cualquiera de las formas previstas en el derecho común y en el régimen societario, que con o sin ánimo de lucro, se dediquen con carácter exclusivo a la prestación de servicios educativos, en cualquiera de los niveles y modalidades previstos por la Ley.

A continuación analizaremos el tratamiento tributario dispensado a las Instituciones Educativas Particulares en lo que respecta al Impuesto a la Renta.

En relación con este Impuesto y en perfecta armonía con lo previsto en el cuarto párrafo del Artículo 19° de la Constitución Política vigente, el Artículo 12° de la Ley Marco, define como utilidad a la diferencia existente entre los ingresos totales obtenidos por éstas y los gastos necesarios para producirlos y mantener su fuente, constituyendo así la renta neta. Agrega la mencionada norma, que a fin de la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente se aplicarán las normas generales del referido Impuesto.

Por su parte, el Artículo 4° del Decreto Supremo N° 047-97-EF precisa que para efecto del Artículo 12° de la Ley, se considerarán ingresos totales a los ingresos que constituyan renta bruta de tercera categoría, conforme con las normas de la Ley del Impuesto a la

Renta y se consideran gastos necesarios para producir dichos ingresos y mantener su fuente, a los que califiquen como tales y resulten deducibles de acuerdo a la misma Ley.

Añade el citado dispositivo que, la diferencia entre los mencionados ingresos y gastos constituye la renta neta de las Instituciones Educativas Particulares. Para la determinación del Impuesto a la Renta de estas Instituciones, resultan de aplicación el resto de las disposiciones relativas al Régimen General del referido Impuesto.

De acuerdo con lo reseñado, podemos afirmar que la determinación de la utilidad para el caso de las Instituciones Educativas Particulares, en modo alguno difiere de lo que le corresponde a cualquier otra unidad empresarial.

Esta circunstancia implica que para que las referidas Instituciones obtengan utilidades deberán considerar como ingresos afectos todo aquello que califique como renta según las teorías de renta analizadas anteriormente, recogidas en nuestra legislación (renta bruta) y, a esos ingresos se les deducirá los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, es decir, aquellos que respondan a lo que se conoce como principio de causalidad, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la Ley.

En este último caso, resulta conveniente indicar que los gastos antes descritos, se encuentran regulados en el Artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo el listado comprendido en éste de carácter meramente enunciativo.

Cabe acotar que el precitado dispositivo contiene el denominado principio de causalidad, según el cual tiene que existir una relación de causa efecto para que un gasto resulte deducible.

En tal sentido, somos de la opinión que basta probar que un gasto es necesario para producir la renta o para mantener la fuente productora y que su deducción no esté expresamente prohibida por la Ley del Impuesto a la Renta, para que proceda tal deducción aún cuando se trate de un gasto no incluido expresamente en la enumeración de gastos deducibles que el precitado artículo contiene.

Así, a modo de ejemplo, podemos citar los siguientes gastos: i) las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo; ii) los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden; y iii) los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Sin perjuicio de lo antes anotado, debemos tener en cuenta que para la aplicación del Impuesto a la Renta, la Ley Promocional contempla dos clases de Instituciones Educativas Particulares: a) aquéllas con fines de lucro; y b) aquéllas sin fines de lucro.

Veamos brevemente cada una de ellas.

a. Instituciones Educativas Particulares con fines de lucro

En este rubro están comprendidas las Instituciones Educativas Particulares que a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 882, es decir, desde el 1 de enero de 1997, adopten la forma jurídica de sociedad anónima, sociedad comercial de responsabilidad limitada, empresa individual de responsabilidad limitada; y en general, las que se encuentren previstas en el Artículo 14° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Resulta oportuno recalcar que esta categoría de Instituciones Educativas tributarán el referido Impuesto sólo en la medida que al final del ejercicio gravable generen utilidades.

b. Instituciones Educativas Particulares sin fines de lucro

En esta otra categoría se encuentran ubicadas, fundamentalmente, las asociaciones civiles sin fines lucrativos y las universidades privadas constituidas como personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro, previstas en el Artículo 6° de la Ley Universitaria, Ley N° 23733 .

En relación con las mencionadas entidades debemos indicar que éstas no se encuentran afectas al pago del Impuesto a la Renta, puesto que están exoneradas del mismo, en virtud a lo dispuesto en los incisos b) y m) del Artículo 19° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, respectivamente. Sin embargo, la referida exoneración opera en la medida que cumplan con los requisitos siguientes:

En el caso de las asociaciones civiles, que sus ingresos no se distribuyan ni directa ni indirectamente entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto expresamente que en caso de disolución su patrimonio se destinará a otra entidad de fines similares.

Tratándose de universidades particulares, que el excedente que pudiera resultar al término de un ejercicio presupuestal anual lo inviertan a favor de la Institución y en becas para estudios, no pudiendo ser distribuido entre sus miembros ni utilizado por ellos directa ni indirectamente.

Cabe recordar que la verificación por parte del órgano administrador de tributos de alguno de los requisitos para el goce de la exoneración a los que se ha hecho referencia, dará lugar a presumir sin admitir prueba en contrario, que la totalidad de las rentas percibidas por las

entidades aludidas, han estado gravadas con el Impuesto a la Renta por los ejercicios gravables no prescritos, siéndoles de aplicación las sanciones establecidas en el TUO del Código Tributario.

Tal como se puede observar, el Decreto Legislativo N° 882 otorga un régimen dual a las Instituciones Educativas Particulares en relación con el Impuesto a la Renta, debido a que por un lado, grava con el referido Impuesto a aquéllas que opten por alguna forma jurídica; y, por otro lado, las dispensa del pago del precitado tributo si decidiesen constituirse como una asociación civil sin fines lucrativos.

Para propósitos de nuestro trabajo interesa analizar a las Instituciones Educativas Particulares con fines de lucro, toda vez que a éstas se les aplicará el Impuesto a la Renta si obtienen utilidades y, en ese contexto, podrán utilizar el denominado crédito tributario por reinversión en la educación, claro está, siempre que cumplan con determinadas exigencias previstas en las normas vigentes, tal como se verá más adelante.

1.3 El crédito tributario por reinversión en la educación como elemento neutralizante de la alícuota del Impuesto a la Renta

Teniendo en cuenta que la Ley Promocional otorga un tratamiento tributario dual a las Instituciones Educativas Particulares en materia de Impuesto a la Renta, toda vez que éstas pueden estar gravadas con el citado tributo, si eligen adoptar cualquier forma jurídica prevista en el Artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta o, en su caso, encontrarse exoneradas del aludido Impuesto si, entre otras, adopta la forma de asociación civil sin fines lucrativos.

En este caso, para propósitos de nuestro análisis resulta imprescindible efectuar el estudio de aquellas Instituciones Educativas con fines de lucro, pues serán éstas quienes estarán gravadas con el Impuesto a la Renta, en la medida que obtengan

utilidades; y desde esa óptica resultará de aplicación el denominado crédito tributario por reinversión en la educación.

En atención a lo anteriormente indicado, podemos enfatizar que el crédito tributario en cuestión no estará a disposición de todas las Instituciones Educativas Particulares, sino que su uso o empleo está circunscrito a aquellas Instituciones Educativas que tienen fines de lucro.

Esto significa que las Instituciones Educativas Particulares que no tienen fines lucrativos, no podrán emplear el referido crédito, pues en ese contexto éste (el crédito) resulta irrelevante para propósitos impositivos, en la medida que dichas Instituciones no tributan el Impuesto a la Renta, al estar exoneradas del mismo y en ese entendido no habría escudo fiscal que aplicar, toda vez que dicha herramienta sólo resulta efectiva si tuviese que pagar el citado Impuesto.

Ahora bien, una vez adoptada la decisión a nivel constitucional de gravar a los centros educativos particulares con el Impuesto a la Renta, previamente a la determinación o calificación de la utilidad que debían considerar para afectarla con el citado tributo, el legislador pensó en un mecanismo que atrajera indubitablemente a los inversionistas.

Este mecanismo ideado no es otro que un crédito contra el Impuesto a la Renta, denominado crédito tributario por reinversión en la educación, el cual se origina cuando las Instituciones Educativas Particulares reinvierten total o parcialmente su renta reinvertible en si mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares. Dicho crédito equivale al treinta por ciento (30%) del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión.

Cabe precisar que la reinversión sólo podrá estar dirigida a los rubros siguientes: i) infraestructura y equipamientos didácticos, exclusivo para los fines educativos y de investigación que corresponda a sus respectivos niveles o modalidades de atención, tales como inmuebles y bienes de capital, exclusivamente para la prestación de servicios educativos, libros, folletos, revistas, material didáctico; y ii) becas de estudio.

Tal como se puede apreciar, el precitado crédito en su concepción tenía como finalidad neutralizar el impacto de la alícuota del Impuesto a la Renta que originalmente -al menos a partir de la entrada en vigor de la Ley Marco- era del orden del treinta por ciento (30%), siempre y cuando las Instituciones Educativas Particulares inviertan de manera efectiva en lo que el Estado pretende fomentar, es decir, en infraestructura educativa y becas de estudio.

Por el contrario, si esas Instituciones no invierten en los bienes aludidos, no podrán utilizar el mencionado escudo fiscal e inevitablemente tendrán que pagar el referido tributo.

Sin embargo, debemos advertir que el crédito tributario por reinversión en la educación no requiere para ser aplicable de la generación de utilidades por parte de las Instituciones Educativas Particulares, pues basta con que éstas inviertan en infraestructura educativa y becas de estudio para que se habilite su utilización.

Como se puede observar, éste es un mecanismo sumamente novedoso que rompe con los esquemas tradicionales que se tenían de los créditos por reinversión, en la medida que estos últimos siempre han estado supeditados a la obtención de verdaderas utilidades, para que a partir de allí, se proceda a su aplicación contra el Impuesto a la Renta.

En relación con el referido crédito debemos agregar que posee como una característica singular adicional, que su aplicación se puede extender a otros ejercicios gravables hasta que el mismo se agote, resultando irrelevante que la Institución Educativa Particular hubiese tenido o no utilidad en un determinado ejercicio. Es más, el precitado crédito puede ser utilizado inclusive contra los pagos a cuenta por rentas de tercera categoría que tenga a su cargo la Institución Educativa Particular.

CAPÍTULO II: CRÉDITO TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN LA EDUCACIÓN

2.1 Definición del Crédito tributario por reinversión

De acuerdo con el Artículo 13° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 treinta por ciento (30%) del monto reinvertido.

De lo indicado, se desprende que inicialmente el legislador pensó en supeditar el crédito tributario por reinversión en educación al hecho de que la Institución Educativa Particular tuviera utilidades o lo que la propia ley denomina “renta reinvertible”, pues en rigor este tipo de beneficio siempre está vinculado a que el contribuyente genere utilidades o, en su defecto, permite la utilización del incentivo desde el inicio pero condicionado a que dichas utilidades se obtengan, para luego convalidar el mencionado beneficio.

Las formulas legislativas sobre este tema pueden ser varias; sin embargo, lo cierto es que siempre terminan en un hecho tangible: el goce del beneficio está supeditado a la obtención de utilidades por parte de la empresa o unidad empresarial. Estas utilidades pueden ser de orden contable, circunscritas a la ciencia contable; o tributaria, en este supuesto, con prescindencia de los resultados contables. Esto último sería el temperamento del beneficio analizado.

Sin perjuicio de lo indicado, debemos tener en cuenta que el concepto señalado por la propia Ley como “renta reinvertible” no resulta del todo claro para propósitos de determinar sobre qué se debe aplicar el beneficio; y entendemos que el legislador se estaba refiriendo a las utilidades o dicho

de otra manera, a la renta neta imponible, debido a que es el único concepto en materia del Impuesto a la Renta que permitiría lograr el objetivo fijado en la norma.

En efecto, si la utilidad no se distribuye y se reinvierte en lo que el Estado pretende fomentar, no se pagará el Impuesto a la Renta en la medida que se originará un crédito que anularía la alícuota del Impuesto, que es del orden del treinta por ciento (30%); mientras que si no se reinvierte no se generaría el escudo fiscal y se tendría que pagar el referido Impuesto.

No obstante, es del caso advertir que el término “renta reinvertible” no ha sido precisado en las normas reglamentarias de las disposiciones tributarias aplicables a las Instituciones Educativas Particulares, aprobadas por el Decreto Supremo N° 047-97-EF, en adelante el Reglamento.

Por el contrario, somos de la opinión que a través de dicho dispositivo se establece claramente que el crédito a que se refiere el Artículo 13° de la Ley, es del treinta por ciento (30%) del monto efectivamente invertido en la ejecución de los denominados programas de reinversión.

Es decir, en este caso se tiene derecho al crédito en la medida que se haya realizado el desembolso efectivo de la inversión en los bienes materia del programa de reinversión, con prescindencia de los resultados que obtenga la Institución Educativa Particular.

Cabe mencionar que este mecanismo, de por sí, resulta ser un beneficio tributario sumamente novedoso e interesante, no sólo por la forma en que se tiene derecho al referido crédito, sino porque adicionalmente a la posibilidad de su aplicación contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, su utilización -siempre que se hayan realizado los desembolsos- operará en forma inmediata.

No obstante, debemos resaltar que el estudio sobre este tema, es decir, si realmente dicho beneficio es uno de reinversión o de inversión se realizará con mayor precisión en el Capítulo III del presente trabajo.

Ahora bien, una vez efectuada una descripción general sobre el crédito aludido, resulta imprescindible efectuar un análisis sobre las características que ostenta el denominado crédito tributario por inversión en la educación y su tipología dentro del Impuesto a la Renta.

2.2 Breve descripción de la categoría del crédito tributario por reinversión en la educación

En esta parte de nuestro trabajo analizaremos a qué tipo de crédito, en materia del Impuesto a la Renta, pertenece el crédito tributario por reinversión, dadas las características que éste posee.

En principio, debemos indicar que los créditos en materia del Impuesto a la Renta, se dividen en dos categorías: créditos sin derecho a devolución y créditos con derecho a devolución. Esta clasificación es sumamente importante, debido a que de acuerdo con la categoría del crédito se permite, una vez determinado el Impuesto, la deducción de éstos, en función al orden que les corresponda.

Al respecto, resulta oportuno señalar que la legislación no ha sido prolija en establecer expresamente el orden en que los créditos aludidos debían deducirse. No obstante, dicha circunstancia no ha sido nunca un problema mayor en la determinación del Impuesto a la Renta, por cuanto la Administración Tributaria ha señalado el orden natural en el que se debían deducir los mencionados créditos.

En tal sentido, se deducen, en primer lugar, los créditos sin derecho a devolución; y, en segundo lugar los créditos con derecho a devolución. Esto, en atención a la naturaleza propia de los créditos, que a continuación pasaremos a explicar.

Cabe recordar que a partir de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 194-99-EF, norma que modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, su Artículo 52° recoge de manera expresa el orden de prelación para la aplicación de los créditos señalados. Inclusive se ordena la forma en que se aplicarán los respectivos créditos que pertenecen a una misma categoría.

La norma citada establece de modo indubitable que los créditos sin derecho a devolución se aplican antes que los créditos con derecho a devolución, teniendo en cuenta que los primeros a diferencia de los segundos, tienen limitaciones, entre otras, de carácter temporal y de cuantía, tal como se aprecia a continuación.

2.2.1 Límite de carácter temporal

Una de las características más saltantes de los créditos sin derecho a devolución es que su aplicación se debe realizar indefectiblemente en el ejercicio gravable en que se generen, pues de lo contrario éstos se perderán al no ser arrastrables a otros ejercicios gravables ni ser susceptibles de devolución.

Este sería el caso del crédito por Impuesto a la Renta abonado en el exterior, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso e) del Artículo 88° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Dicho dispositivo precisa que el importe que por cualquier circunstancia no se utilice en el ejercicio gravable, no podrá compensarse en otros ejercicios ni dará derecho a devolución alguna.

Como se puede observar de lo señalado, esta limitación de carácter temporal implica que la no utilización de la referida categoría de crédito en un ejercicio gravable conlleva a su pérdida total, sin la posibilidad de solicitar devolución alguna con posterioridad.

2.2.2 Límite en función a la generación de utilidades

Esta característica se deriva como una consecuencia lógica de la limitación de carácter temporal, puesto que para aplicar un crédito sin derecho a devolución en un ejercicio determinado, se requiere que el contribuyente obtenga utilidades.

En caso contrario, no se podrá aplicar el precitado crédito y se perderá indefectiblemente, debido a que éste no es arrastrable a otros ejercicios gravables.

2.2.3 Límite de carácter cuantitativo

Otro de los rasgos singulares de estos créditos es que se aplican sobre un límite de lo efectivamente desembolsado por el contribuyente, que el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta se encarga de señalar. Es lo que podríamos denominar una limitación de índole cuantitativo en su aplicación.

Así, por ejemplo, tratándose del crédito por Impuesto a la Renta abonado en el exterior, el límite indicado se establece en la medida que los impuestos a la renta abonados fuera del país no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

En estos casos, para efectos del crédito, el contribuyente sólo puede utilizar de manera parcial el monto desembolsado o hasta el monto del impuesto pagado, toda vez que existe una limitación de carácter cuantitativo, prevista en la Ley del Impuesto a la Renta.

2.2.4 Límite en su aplicación contra los pagos a cuenta

Sobre el particular, cabe indicar que esta categoría de créditos no se puede aplicar contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Empero, resulta conveniente precisar que hasta el 31 de diciembre de 1998, a

diferencia de lo que ocurría con el crédito por rentas del exterior, el crédito por donaciones era el único crédito sin derecho a devolución que se podía imputar contra los pagos a cuenta, siempre que previamente se hubiese aplicado el saldo a favor de ejercicios anteriores, las retenciones sufridas en el ejercicio y los pagos a cuenta y créditos contra el Impuesto (estos conceptos corresponden a los denominados créditos con derecho a devolución).

Sin embargo, esta situación varió a partir del ejercicio gravable 1999, debido a que desde dicho ejercicio no se permitió la imputación de los créditos sin derecho a devolución contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Actualmente, la situación descrita resulta irrelevante, debido a que a partir del ejercicio gravable 2003 las donaciones ya no constituyen un crédito contra el Impuesto a la Renta sino más bien una deducción para la determinación del referido tributo, según se advierte del inciso x) del Artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por la Ley N° 27804 .

2.2.5 El crédito tributario por reinversión y el crédito sin derecho a devolución

En atención a las características indicadas, pasaremos a analizar si el crédito tributario por reinversión en la educación puede ser considerado como crédito sin derecho a devolución, teniendo en cuenta que el crédito bajo comentario ha sido incluido dentro de dicha categoría, conforme con lo dispuesto en el Artículo 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Veamos a continuación las principales diferencias:

- a. El crédito tributario por reinversión en la educación no utilizado en un ejercicio gravable, puede ser aplicado contra el Impuesto a la Renta en los ejercicios siguientes, hasta agotarlo.

Esto nos permite afirmar que el referido crédito no tiene limitación de carácter temporal, en la medida que las Instituciones Educativas Particulares que lo generaron en un ejercicio gravable determinado no están circunscritas a agotarlo en dicho ejercicio; por el contrario, pueden seguir aplicándolo en los ejercicios gravables siguientes.

- b. Una consecuencia de lo expresado en el párrafo anterior, es que siendo el crédito tributario por reinversión en la educación arrastrable a otros ejercicios gravables y considerando que su origen está en función al monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión, no se requiere para su aplicación que la Institución Educativa genere utilidades, pues dada esta característica, la mencionada Institución puede obtener pérdidas tributarias sin que ello implique la pérdida del citado crédito.
- c. El crédito materia de análisis no tiene una limitación de carácter cuantitativo, en el sentido que no se han establecido parámetros adicionales en la Ley Promocional para su aplicación, tales como la tasa media del contribuyente o un porcentaje de la renta neta imponible. La única limitación de este crédito está en función al porcentaje asignado en la propia Ley Marco, que equivale al treinta por ciento (30%) de lo efectivamente invertido.
- d. El crédito por reinversión obtenido en la ejecución de un programa de reinversión podrá ser aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. Esta circunstancia nos permite apreciar que las normas que regulan el crédito tributario por reinversión en la educación facultan de manera expresa su utilización contra los pagos a cuenta del referido tributo.

De lo expuesto y considerando las características del crédito en cuestión, podemos señalar que en realidad éste no pertenece a la categoría de los créditos sin derecho a devolución, pues no tiene rasgos comunes que lo asemejen a éstos.

Lo único en común que podemos encontrar en ambos créditos es que no son susceptibles de devolución y si bien las normas que regulan el crédito tributario por reinversión no lo señalan expresamente, entendemos que su devolución, si es solicitada, no podría operar debido a que estamos ante un crédito otorgado por la Ley, el mismo que se encuentra supeditado al cumplimiento de los requisitos y condiciones previstos por ésta o por sus normas reglamentarias. Es del caso resaltar que no estamos ante un supuesto de pago indebido o en exceso.

De otro lado, debemos manifestar que tampoco nos encontramos frente a un crédito con derecho a devolución, pues lo que caracteriza a esta categoría de créditos es que pueden ser aplicados a ejercicios siguientes o pueden ser materia de devolución, cuando así lo decida el contribuyente. Si bien el crédito tributario por reinversión puede ser aplicado a ejercicios siguientes, no puede ser objeto de devolución.

En consecuencia, podemos señalar que el crédito tributario por reinversión en la educación no está dentro de la categoría de los créditos con derecho a devolución.

Ahora bien, en atención al análisis efectuado somos de la opinión que en realidad el crédito materia de estudio, es un crédito sui generis, pues no encuadra en el ámbito del crédito sin derecho a devolución ni en el crédito con derecho a devolución.

Cabe precisar que el hecho de otorgar a este crédito una categoría sui generis en materia del Impuesto a la Renta, no altera en nada el orden de prelación para su deducción, asignado dentro de los créditos sin derecho a devolución, por el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que permite deducir previamente los créditos que sí tienen

limitaciones de carácter temporal y de cuantía. Tal sería el caso del crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera.

2.3 Institución Educativa Particular

Al respecto, cabe mencionar que la reinversión se puede realizar en la propia Institución Educativa Particular o en otras Instituciones Educativas Particulares, es decir, se puede reinvertir en si misma o en terceros; siempre que en ambos casos el beneficiario cuente con un programa de reinversión.

A continuación analizaremos que se entiende, en los términos de la Ley, por Institución Educativa Particular.

2.3.1 Límite en su aplicación contra los pagos a cuenta

Son consideradas Instituciones Educativas Particulares para propósitos del beneficio en mención, aquellas instituciones tales como centros y programas educativos particulares, cualquiera que sea su nivel o modalidad, institutos o escuelas superiores particulares, universidades y escuelas de posgrado particulares y todas las que están comprendidas bajo el ámbito del Sector Educación.

Dichas Instituciones deben organizarse jurídicamente bajo cualquiera de las formas previstas en el derecho común y en el régimen societario. Esto significa, que están comprendidas, en principio, las personas naturales, sucesiones indivisas, asociaciones de hecho de profesionales y similares; así como las sociedades anónimas, sociedad comercial de responsabilidad limitada, empresa individual de responsabilidad limitada, entre otros, que se dediquen con carácter exclusivo a la prestación de servicios educativos.

También se encuentran incluidos en el concepto referido, los contratos de colaboración empresarial, tales como los consorcios,

joint ventures, los cuales deberán llevar contabilidad independiente de la de sus partes integrantes o contratantes.

El carácter exclusivo antes indicado, no se perderá si adicionalmente a las operaciones comprendidas en el Anexo I del Decreto Supremo N° 046-97-EF, las Instituciones Educativas realizan investigación científica, investigación aplicada y los servicios de consultoría y de asistencia técnica.

Las citadas operaciones comprendidas en el mencionado dispositivo son aquellas que se encuentran inafectas del Impuesto General a las Ventas y están relacionadas con: i) servicios educativos vinculados a la preparación inicial, primaria, secundaria, superior, especial, ocupacional, entre otros, incluyendo: derechos de inscripción, matrículas, exámenes, pensiones, asociaciones de padres de familia, seguro médico educativo y cualquier otro concepto cobrado por el servicio educativo; ii) expedición de constancias, certificados, diplomas y similares; iii) actividades de bibliotecas, hemerotecas, archivos, museos, cursos, seminarios, exposiciones, conferencias y otras actividades educativas complementarias al servicio de enseñanza; iv) servicios de alojamiento y alimentación a estudiantes así como el transporte exclusivo para estudiantes prestados por la misma Institución Educativa; v) venta de libros, folletos, revistas, publicaciones y cualquier información que apoye el proceso educativo, presentados en medios impresos, magnéticos o digitales, para uso exclusivo de alumnos y docentes regulares de la Institución; vi) transferencia de bienes usados del activo fijo de propiedad de las Instituciones Educativas; y vii) servicios educativos prestados entre Instituciones Educativas.

Es oportuno advertir que si bien para efectos de la Ley el concepto de Institución Educativa Particular es bastante amplio, pues abarca tanto aquellas entidades que tienen o no fines de lucro, la situación se torna diferente en el caso del beneficio de la reinversión, debido

a que para que éste se aplique la precitada Institución deber ser necesariamente una entidad con fines de lucro, en la medida que solo ésta se encuentra afecta al Impuesto a la Renta y, en ese sentido, se justifica el empleo del crédito tributario por reinversión en la educación.

En ese contexto, resulta claro que las Instituciones Educativas Particulares sin fines de lucro, tales como las asociaciones educativas sin fines lucrativos o las fundaciones cuyo fin sea la educación, no están comprendidas dentro del ámbito del beneficio de la reinversión, pues éstas no están gravadas con el Impuesto a la Renta, y en esa medida no habrá utilidades que sean susceptibles de reinversión.

Una vez definido el concepto de Instituciones Educativas Particulares para fines de la aplicación de la reinversión, es oportuno señalar la modalidad de Instituciones Educativas que son pasibles del aludido beneficio.

2.3.2 Instituciones Educativas Particulares materia de la reinversión

Es del caso mencionar que el Reglamento ha establecido a los sujetos antes indicados como: Instituciones receptoras e Instituciones reinversoras. Veamos a continuación cada una de ellas.

2.3.2.1. Instituciones Reinversoras

Se entiende como Institución Reinversora a aquella Institución Educativa Particular que invierte en los programas de reinversión propios o de otras Instituciones Educativas Particulares.

Cabe recordar que el derecho al crédito tributario por reinversión en la educación se obtiene del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión. En tal sentido, si la referida inversión la realiza la Institución Educativa Particular en sí misma, el citado crédito es equivalente al treinta por ciento (30%) de lo efectivamente invertido, el cual se aplicará contra el Impuesto a la Renta.

Es conveniente resaltar que la Institución Reinversora tiene la posibilidad de transferir el citado crédito por reinversión no utilizado en forma total o parcial, a una Institución Receptora, sin embargo, solo operará por una sola vez.

Para tal propósito la Institución Reinversora deberá presentar una declaración jurada a la autoridad fiscal, de acuerdo con las condiciones, forma y oportunidad que dicha entidad establezca -dispositivo que hasta la fecha no ha sido regulado por la Administración Tributaria-.

La citada transferencia se podrá realizar dentro del plazo de cinco (5) ejercicios gravables, contados a partir del ejercicio en que se efectúe la reinversión o por el plazo que dure el programa de reinversión, el que sea menor.

Es oportuno advertir que si la Institución Reinversora hace uso del crédito transferido a la Institución Receptora, se le aplicará a aquella las sanciones previstas en el Código Tributario, sin perjuicio de la acción penal correspondiente. Además deberá reintegrar el Impuesto a la Renta dejado de pagar por la Institución Receptora, más los intereses moratorios correspondientes.

2.3.2.2. Instituciones Receptoras

En este supuesto se denomina como tales, a aquellas Instituciones Educativas Particulares titulares de un programa de reinversión en el cual reinvierte otra Institución Educativa Particular.

Ahora bien, debemos acotar que si la inversión se efectúa en una Institución Receptora, el crédito será el treinta por ciento (30%) del monto invertido que esta última haya aplicado en la ejecución de un programa de reinversión.

El crédito antes aludido, al igual que en el supuesto anterior podrá ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de la Institución Receptora.

2.3.3 Capitalización del monto reinvertido

El último párrafo del Artículo 5° del Reglamento dispone que el monto reinvertido deberá ser capitalizado por la Institución Receptora (tercero) o, de ser el caso, deberá incrementar el patrimonio social, teniendo en ambos casos que formalizarse mediante escritura pública e inscripción en el registro público correspondiente, como requisito previo para la aplicación del indicado crédito.

Como se puede observar del dispositivo citado, la exigencia de la capitalización del monto reinvertido sólo está prevista para la Institución Receptora, no así para la Institución Reversora.

Sin embargo, consideramos que la obligación de capitalizar también debe operar para la reinversión que efectúa la Institución Educativa Particular en sí misma, pues entendemos que a través de este mecanismo lo que se pretende garantizar es que los montos sean destinados efectivamente a la inversión de los bienes que el Estado

desea fomentar y que se encuentran plasmados en un programa de reinversión.

Otra razón para ello es permitir de manera objetiva un adecuado control, de los montos invertidos por las Instituciones Reinvestoras.

Adicionalmente, estimamos que las normas que regulan la Ley de Promoción a la Educación, deben establecer un plazo en el que se prohíba la reducción de capital de las Instituciones Educativas Particulares que han sido beneficiadas con la reinversión, salvo los casos previstos en la Ley General de Sociedades.

Esta propuesta evita que se utilicen mecanismos que impidan un adecuado uso de los montos que se pretenden invertir y la indebida aplicación del crédito tributario por reinversión. Tal sería, por ejemplo, la figura de la amortización (anulación) de acciones o participaciones.

Finalmente, respecto a este punto, teniendo en cuenta lo expresado, somos de la opinión que se debe señalar expresamente que las empresas unipersonales (persona natural con negocio) y las empresas individuales de responsabilidad limitada (EIRL) para efecto de la reinversión, deben reorganizarse bajo cualquiera de las formas societarias dispuestas en la Ley General de Sociedades, debido a que sólo de esta manera podrán cumplir con el requisito de la capitalización de la reinversión y su respectiva expresión en acciones o participaciones, prevista en el último párrafo del Artículo 5° del Reglamento, evitándose de esa manera cualquier divergencia de interpretación con la Administración Tributaria.

Cabe precisar que actualmente, aún cuando el Reglamento no establezca en forma expresa la obligación antes mencionada, ésta deberá ser observada a plenitud por las Instituciones Receptoras (terceros) a fin de cumplir con lo estipulado en el citado dispositivo.

De otro lado, respecto de la transferencia de acciones y participaciones no se ha previsto ninguna limitación en cuanto a su transferencia como consecuencia de la capitalización de la reinversión. Por el contrario, se establece la libertad de transferencia de los referidos valores.

En este caso entendemos que el legislador no ha restringido la transferencia de acciones o participaciones debido a que en realidad resulta irrelevante quién las posea. Lo importante es que la inversión se utilice adecuadamente para conseguir los fines que la ley se ha propuesto: modernizar la educación y fomentar su inversión en ella.

2.4 Bienes objeto del beneficio

La reinversión sólo podrá estar dirigida a infraestructura y equipamientos didácticos, exclusivo para los fines educativos y de investigación; así como para las becas de estudio, tal como veremos a continuación.

2.4.1 Capitalización del monto reinvertido

Estos son exclusivos para los fines educativos y de investigación que corresponda a sus respectivos niveles o modalidades de atención, tales como inmuebles y bienes de capital, exclusivamente para la prestación de servicios educativos, libros, folletos, revistas, material didáctico, software para fines educativos. Estos bienes se encuentran detallados en el Anexo I del Reglamento.

Es del caso mencionar que necesariamente el cincuenta por ciento (50%) del monto destinado a la adquisición de bienes deberá estar orientado a la adquisición de bienes del activo fijo de uso final que beneficien de manera directa al estudiante.

El saldo de dicho monto podrá estar destinado a la adquisición de bienes del activo fijo, tanto de apoyo a la labor educativa como de equipamiento, para la mejor administración de la Institución de que se trate.

Cabe señalar que el límite indicado podrá variarse anualmente a través de una Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Educación. En este supuesto, el nuevo límite regirá para los programas que se presenten después de la entrada en vigencia de la citada Resolución.

2.4.1.1 Antigüedad y valoración de los bienes adquiridos

Los bienes materia del beneficio deberán tener una antigüedad no mayor a tres (3) años, computados desde la fecha de su adquisición. En esta hipótesis, se entiende como fecha de adquisición, la que conste en el comprobante de pago que acredite la transferencia hecha por su fabricante o la Declaración Única de Aduanas -que acredita la importación de los bienes-.

El cómputo de los bienes se efectuará a su valor de adquisición, incluyendo los gastos vinculados a fletes y seguros, gastos de despacho y almacenaje y todos aquellos gastos necesarios que permitan colocar dichos bienes en la Institución Educativa Particular, excepto los intereses por financiamiento.

En ningún caso el mencionado valor puede exceder el valor de mercado, determinado conforme con el Artículo 32° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. Sin embargo, tratándose de bienes importados a efectos de determinar adecuadamente el valor, se deducirán los Derechos Arancelarios, el Impuesto Selectivo al Consumo, el

Impuesto General a las Ventas y cualquier otro tributo o carga que afecte la operación de importación.

2.4.1.2 Limitación a la transferencia de bienes

Los bienes adquiridos al amparo de un programa de reinversión no podrán ser transferidos hasta que queden totalmente depreciados. En este caso resultan de aplicación las tasas de depreciación establecidas por las normas del Impuesto a la Renta. En este caso, las previstas en el Artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias.

La transferencia de los mencionados bienes antes que queden totalmente depreciados, dará lugar a la pérdida del crédito tributario obtenido en la proporción que corresponda a la parte no depreciada del bien respectivo.

Cabe precisar que si el crédito que se pierde, según lo indicado en el párrafo anterior, hubiese sido utilizado por la Institución Educativa Particular, ésta deberá reintegrar el Impuesto a la Renta dejado de pagar con los intereses y sanciones correspondientes a que se refiere el TUO del Código Tributario.

Si el indicado crédito hubiese sido utilizado por una Institución Reversora, la Institución Receptora (tercero) deberá reintegrar el Impuesto a la Renta dejado de pagar por aquélla en la parte correspondiente al crédito perdido, más los intereses y sanciones a que se refiere el TUO del Código Tributario.

Resulta conveniente mencionar que el cobro del reintegro del Impuesto a la Renta, lo efectuará la autoridad administrativa,

mediante compensación, orden de pago, resolución de determinación, según corresponda, siendo de aplicación la Tasa de Interés Moratoria, calculada desde la fecha que el crédito perdido fue utilizado hasta la fecha en que éste se reintegre.

2.4.2 Becas de estudios

De acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 12° del Reglamento, se consideran becas de estudio al estipendio o pensión temporal que se concede al educando o alumno para que inicie, continúe o complete sus estudios.

Además del costo de la pensión, la beca podrá comprender todos los gastos necesarios para la realización de los estudios, tales como derechos de inscripción, matrículas, exámenes, asociaciones de padres de familia, seguro médico educativo, material didáctico, transporte y viáticos por alojamiento y alimentación, entre otros.

Sin embargo, debemos señalar que las becas de estudio materia de beneficio no solo están circunscritas a los alumnos o educandos sino también se han extendido al personal docente y administrativo de las Instituciones Educativas Particulares, exigiendo en uno u otro caso requisitos totalmente disímiles, que a continuación se mencionarán:

2.4.2.1 Becas para los educandos

Son becas para seguir estudios en la Institución Educativa Particular, otorgadas a alumnos o educandos, siempre que éstos cumplan con los siguientes requisitos: i) cuenten con un alto rendimiento académico; y ii) tengan bajos recursos económicos.

En este caso podemos apreciar que las exigencias son copulativas, es decir, que necesariamente el educando deberá

reunir ambas condiciones para hacerse acreedor de la beca en cuestión, por parte de la Institución Educativa a efectos de que ésta pueda gozar del beneficio comentado; pues en el caso de existir una sola de ellas, y en el entendido que dicha Institución la otorgue, en rigor, dicha entidad no tendrá derecho a crédito tributario por reinversión alguno.

2.4.2.2 Becas para el personal docente y administrative

Son becas para seguir estudios en la Institución Educativa o en otras Instituciones Educativas Particulares, otorgadas al personal docente y administrativo de la entidad educativa, con el fin de mejorar los servicios educativos que presten.

Tal como se observa, en este supuesto la beca de estudios que se otorga al personal docente y administrativo es mucho más amplia que la otorgada a los alumnos -respecto a los lugares donde la beca se efectiviza- toda vez que no solo se circunscribe a la propia Institución Educativa en la que éstos laboran sino que puede conceder para que sigan estudios en otras Instituciones Educativas.

Además, debemos resaltar que en este caso y a diferencia del supuesto anterior no se exigen más requisitos que el laborar en las referidas Instituciones, claro está que las mencionadas becas se concederán de acuerdo a las posibilidades económicas que ostente la unidad empresarial y siempre orientadas a mejorar el servicio educativo.

Cabe recordar, que tratándose de becas de estudio, el crédito tributario por reinversión será equivalente al treinta por ciento (30%) del valor de la pensión y de los gastos incurridos por los conceptos anteriormente detallados, respecto de las becas efectivamente otorgadas.

En ese contexto, el Ministerio de Educación, directamente o a través de terceros, podrá requerir en cualquier momento a la Institución Educativa para que suministre información sobre el rendimiento académico de las personas beneficiadas con becas al amparo de un programa de reinversión.

Finalmente, en relación con este tema, es conveniente señalar que mediante Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Educación y por el Ministro de Economía y Finanzas, emitida con opinión técnica de la SUNAT, se dictarán las normas relativas al registro y control de las reinversiones efectuadas a través del otorgamiento de becas. Es necesario mencionar que hasta la fecha no se han dictado los referidos dispositivos.

2.5 Los programas de reinversión

Sobre el particular, es oportuno indicar en términos generales, que los referidos programas son documentos en los que se plasma de manera objetiva la trayectoria que deberá seguir la Institución Educativa Particular respecto de los bienes que son objeto del beneficio.

En el citado programa se detallará, entre otros, el costo de los bienes, su asignación y la utilización respectiva; así como el plazo estimado de la ejecución del programa. Resulta claro que dicho documento no solo se convertirá en una guía para la entidad que reinvierte sino que constituye un elemento de control eficaz para la Administración Tributaria. A continuación, se mencionarán las principales reglas que atañen al referido programa:

2.5.1 Presentación del programa de reinversión

Los programas de reinversión deberán ser presentados ante el Ministerio de Educación hasta diez (10) días hábiles anteriores al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio a partir del cual se da inicio a la ejecución del programa.

El indicado documento deberá ser acompañado con una copia para la SUNAT, de cuya remisión se encargará el Ministerio de Educación. Nótese que este caso la entrega de la copia del programa de reinversión a la autoridad tributaria no está a cargo del contribuyente, como otrora se suponía, sino que dicha responsabilidad recae en el citado Ministerio.

Cabe enfatizar que si el programa de reinversión reúne todas las exigencias previstas en la Ley Promocional y en el reglamento, se entiende automáticamente aprobado con la sola presentación.

Ahora bien, el Ministerio de Educación cuenta con sesenta (días) hábiles computados a partir de la fecha de presentación del aludido programa para verificar el cumplimiento de los requisitos formales que el reglamento establece.

Si faltase uno o más requisitos, el referido Ministerio deberá notificar a la Institución Educativa para que un plazo de treinta (30) días hábiles cumpla con subsanar dichas omisiones. En el supuesto que la Institución Educativa no subsanase, dentro del plazo otorgado, las observaciones formuladas, se entenderá como no presentado el programa de reinversión; si por el contrario, éstos son subsanados, el programa se entenderá aprobado desde el momento de su presentación.

2.5.2 Información y documentos que deberá contener el programa

El programa de reinversión contendrá los siguientes documentos e información:

- a. Nombre o razón social de la Institución Educativa.
- b. Testimonio de la escritura pública de constitución social inscrita en el registro público correspondiente o el contrato de colaboración empresarial pertinente, de ser el caso.
- c. Copia de la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes.
- d. Poder suficiente del representante legal.
- e. Monto total estimado del programa.
- f. Memoria descriptiva en la que conste el objeto de la reinversión, con indicación de:

f.1. La relación y costo estimado de la infraestructura y equipamiento didácticos a ser adquiridos, construidos, modificados o ampliados; identificándose los centros y/o programas de educación de la Institución Educativa comprendidos en el mismo, de ser el caso.

f.2. La relación del número de becas que serán otorgadas por período, precisando si serán utilizadas en la propia Institución Educativa o en otras; y los programas, cursos, carreras o especialidades, a los que serán asignados, de ser el caso.

f.3. La descripción de cómo la infraestructura y equipamientos didácticos obtenidos al amparo del programa de reinversión, serán utilizados en las actividades educativas y de investigación que son propias de la Institución Educativa, en concordancia con los niveles y modalidades de los servicios educativos prestados por la Institución.

f.4. El plazo estimado de ejecución del programa, el cual no podrá exceder de cinco (5) años contados desde la fecha de inicio de la ejecución del programa de reinversión. Vencido dicho plazo, el programa deberá ser necesariamente actualizado para poder continuar con su ejecución. La actualización del programa deberá ser acompañada de una copia para la SUNAT, de cuya remisión se encargará el Ministerio de Educación.

- g. Cualquier otra información que la Institución Educativa considera adecuada para una mejor apreciación del programa.

Cabe mencionar que la Institución Educativa podrá modificar el programa de reinversión aprobado por el Ministerio de Educación en cualquier momento del ejercicio. Empero, debemos advertir que la modificación no podrá versar sobre la extensión del plazo de ejecución más allá de los cinco años, salvo el caso de la actualización del mencionado programa.

2.5.3 Obligación de informar sobre los avances de la ejecución del programa

La Institución Educativa Particular, dentro de los diez (10) días hábiles anteriores al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, deberá informar al Ministerio de Educación de los avances efectuados durante el ejercicio anterior, en la ejecución del programa de reinversión a su cargo, con indicación de:

- a. Las cantidades, características y valor de los bienes y servicios adquiridos, al amparo del programa, para lo cual deberán acompañar copia de los asientos contables correspondientes donde figuren los montos destinados a las referidas inversiones y adquisiciones.
- b. El número de becas otorgadas al amparo del programa, precisando los conceptos comprendidos en las mismas, su valor, nombre de los beneficiarios y si éstas han sido utilizadas en la propia Institución o en otra; debiendo acompañarse copia de los asientos contables en los que conste la anotación de los gastos respectivos.
- c. El monto del crédito obtenido en el ejercicio y el saldo de crédito no utilizado de ejercicios anteriores.
- d. El monto del crédito utilizado en el ejercicio por la propia Institución.

- e. El monto del crédito que le corresponde a una Institución Reversora, con indicación de la numeración de las constancias que hubieran sido otorgadas por dicho concepto e identificación de la Institución Reversora.
- f. Monto del crédito no utilizado.

Es preciso señalar que la Institución Receptora deberá conservar la documentación que acredite la inversión efectuada durante el plazo de prescripción, el cual se contará a partir del 1 de enero siguiente al vencimiento del plazo de presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en el cual se utilizó el crédito correspondiente u otorgó la constancia de inversión a favor de una Institución Reversora.

2.5.4 Sustento de la ejecución del programa y emisión de la constancia

Las Instituciones Educativas Particulares sustentarán la ejecución total del programa de reinversión mediante la presentación al Ministerio de Educación, de una declaración jurada refrendada por una sociedad de auditoría, en la cual consten las notas demostrativas que acrediten las inversiones y/o adquisiciones realizadas.

A tal efecto, acompañarán copias de los asientos contables correspondientes donde figuren los montos destinados a las referidas inversiones y adquisiciones.

Tratándose de reinversiones en obras de infraestructura o en adquisición de bienes, cuyos costos superen las 200 UIT, la Institución Educativa deberá presentar , además un informe preparado por una sociedad de auditoría que acredite la existencia física y la operatividad de las obras de infraestructura y/o de los bienes correspondientes en el local institucional. En el caso de reinversión en becas deberá presentarse la declaración jurada antes indicada, refrendada por una sociedad de auditoría.

Es conveniente tener en cuenta que para la validez de las declaraciones juradas señaladas en los párrafos precedentes, las Instituciones Educativas solo podrán contar con certificaciones de las sociedades de auditoría, debidamente inscritas en el Registro Único de Sociedades de Auditoría (RUNSA), conforme con lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 850 y su Reglamento.

El Ministerio de Educación deberá emitir la constancia de ejecución de los programas de reinversión en un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación de la referida declaración jurada.

Asimismo, dentro de los siete (7) días hábiles siguientes, el mencionado Ministerio deberá remitir a la Administración Tributaria una copia certificada de la constancia por la que se aprueba el cumplimiento total del programa de reinversión.



CAPÍTULO III: PRINCIPALES PROBLEMAS QUE PRESENTA EL CRÉDITO TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN LA EDUCACIÓN

3.1 ¿Crédito tributario por reinversión o por inversión?

Quizás una de las grandes incógnitas a dilucidar en este tema, es determinar correctamente si el beneficio materia de estudio constituye verdaderamente uno de reinversión o si por el contrario, se trata de un crédito vinculado a la inversión.

A tal efecto, se realizará un análisis del citado beneficio desde la perspectiva de la Ley, conjuntamente con los elementos que son gravitantes al caso concreto, para luego revisar su norma reglamentaria y establecer realmente en qué consiste este singular crédito concedido por el Estado a las Instituciones Educativas Particulares.

3.1.1 Regulación de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación

Al respecto, cabe recordar que uno de los principales objetivos que persigue la referida Ley es establecer las condiciones y las garantías para promover la inversión en servicios educativos con la finalidad de modernizar el sistema educativo en nuestro país.

Con el propósito de alcanzar tal finalidad se otorgó, entre otros, las medidas tributarias tendentes a mejorar e impulsar el Sector Educación, dentro de las que destaca el crédito tributario por reinversión en la educación, pues, se entiende, que a través del referido incentivo tributario se lograría una mayor eficiencia de las aludidas Instituciones, que evidentemente se traduce en la obtención de ganancias o utilidades, por parte de éstas. Situación que justifica razonablemente la dación del mencionado crédito, el cual aunado a los demás beneficios tributarios impulsarían la modernización del precitado Sector.

El razonamiento antes expuesto, se ve reforzado con lo dispuesto en el Artículo 19° de la Constitución Política del Perú, debido a que por mandato de dicha norma, únicamente se aplica el Impuesto a la Renta a las Instituciones

Educativas Privadas que obtengan utilidades, calificadas como tales por Ley, y es precisamente para aquellas entidades que obtengan ganancia que resulta relevante el crédito en cuestión, toda vez que éste se convierte en un escudo fiscal que atenúa el impacto impositivo respecto del citado Impuesto a cargo de las referidas Instituciones. De allí su relevancia.

Desde esa perspectiva, podemos afirmar que el crédito tributario por reinversión en la educación constituye un reconocimiento expreso por parte del legislador hacía las Instituciones Educativas Particulares que obtienen utilidades, habida cuenta que esa circunstancia -en términos económicos- determina su eficiencia y por tal razón, estarían justificando su presencia en el Mercado.

Esto significa en términos bastante sencillos, que dicho crédito resultaría ser “un premio” para las referidas Instituciones que presentan esta característica (obtener utilidades), pues resulta lógico que a través de ellas se logre la obtención de los objetivos que persigue la Ley Promocional, esto es, la modernización del sistema educativo.

Este hecho también estaría explicando la concesión de este beneficio, por parte del Estado, pues en rigor, ello implica para éste una renuncia en términos de recaudación a cambio de lograr los objetivos que persigue.

Es en ese contexto, en el que se entiende el tenor del Artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882, el cual establece que si las Instituciones Educativas Particulares reinvierten total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones de la misma naturaleza tienen derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al treinta por ciento (30%) del monto reinvertido.

De lo antes señalado, podemos indicar que, en principio, la Ley alude a reinversión, manifestación que nos permite inferir que lo que realmente se busca es volver a invertir en la empresa el monto dinerario que se obtiene como resultado de una adecuada gestión y que inicialmente se había destinado para

el normal desarrollo de sus actividades. Desde esa óptica, entendemos el término “reversión”.

Esta situación nos lleva necesariamente a considerar que tal circunstancia ocurre si previamente la Institución Educativa Particular ha generado utilidades o ganancias, pues solo así se explica que ésta tenga la posibilidad de reinvertir.

En caso contrario, es decir, si obtuvo pérdidas dicha Institución no tendría en absoluto nada que reinvertir ya que los resultados le han sido adversos y por tal razón no se justificaría la aplicación del crédito por reversión. Razonar en contrario, implicaría que el Estado estaría beneficiando la “ineficiencia” de las empresas, hecho que, desde la perspectiva fiscal, resultaría insostenible.

En torno a este tema, debemos señalar que ciertamente la definición sobre lo que se va a reinvertir no resulta clara en los términos expresados en el Artículo materia de comentario, pues éste hace mención a “renta reinvertible” denominación que no tiene una definición expresa en la Ley Promocional y su norma reglamentaria ni en las normas que regulan la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, ello no resulta óbice para poder interpretar que a lo que se está refiriendo la norma es a la renta neta imponible, que es un concepto tributario entendido como aquel monto respecto del cual se le aplica la alícuota del Impuesto a la Renta y esto es sumamente importante, pues constituye un indicador que permite arribar a que dicho concepto sólo puede ser aplicado a aquella Institución que ha obtenido utilidades tributarias, en la medida que sólo así se entiende que una empresa tenga renta neta imponible.

Ahora bien, una vez obtenida la renta neta imponible, la entidad puede decidir si la distribuye entre sus socios o accionistas o si la reinvierte. En el primer caso, la Institución Educativa Particular simplemente tendrá que someterse a imposición y en tal sentido deberá pagar el respectivo Impuesto a la Renta.

En el segundo supuesto, en cambio, al efectuar la reinversión en la unidad empresarial se generará un escudo fiscal que permitirá aminorar o anular la carga tributaria, según sea el caso, esto es, si la reinversión se realiza de manera parcial o total.

Hasta lo aquí expuesto, en el análisis de la Ley Promocional, se puede apreciar que el temperamento del legislador en esta materia era conceder el mencionado beneficio a las Instituciones Educativas Particulares que en el ejercicio gravable respectivo habían generado ganancias o dicho de otro modo habían obtenido utilidades tributarias.

Esta afirmación guarda coherencia con la regulación prevista para la presentación del Programa de Reinversión. Resulta oportuno indicar que el mencionado Programa no viene a ser otra cosa que el documento que el contribuyente entrega al Ministerio de Educación y que contiene fundamentalmente los bienes y servicios a los que se va a destinar la renta neta imponible o ganancias, estableciéndose además el plazo en el que se ejecutará el referido Programa, es decir, cómo y en qué momentos se realizará la mencionada reinversión. Solo en el contexto descrito, se justifica la presentación del Programa en cuestión.

La circunstancia precedentemente mencionada, queda corroborada con el plazo señalado por el Decreto Legislativo N° 882 para la presentación del aludido Programa. En efecto, éste debe ser presentado -en los términos expresados en la Ley- a la autoridad competente del Sector Educación con copia a la SUNAT con una anticipación no menor a diez (10) días hábiles al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, entendiéndose aprobado automáticamente con su presentación.

Esto significa que -como tradicionalmente se ha entendido- el Programa se presenta en el plazo indicado, pues éste al estar vinculado a la obtención de ganancias, las cuales se ven reflejadas en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, requieren que el aludido documento se entregue con

antelación a la Declaración Jurada para luego aplicar el referido beneficio en la precitada Declaración.

El esquema hasta aquí expuesto, de acuerdo con el análisis efectuado a la Ley, nos llevaría a considerar que el beneficio materia de análisis estaría vinculado necesariamente a la obtención de utilidades tributarias por parte de las Instituciones Educativas, haciendo así posible la denominada reinversión.

La afirmación precedentemente indicada, se vería corroborada con esquemas normativos similares recientemente publicados, que otorgan este tipo de beneficio relacionado a la reinversión. Así, a título ilustrativo se mencionarán tres ejemplos que nos permiten reafirmar lo que hasta ahora se ha venido sosteniendo.

El primer caso, lo constituye el beneficio de la reducción de 10 puntos porcentuales para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2001.

El segundo caso, está vinculado al crédito tributario por reinversión para el fomento de la actividad editorial, previsto en la Ley de Democratización del Libro y Fomento a la Lectura.

El tercer caso, es el beneficio otorgado a la actividad minera, el cual contempla un esquema singular que concuerda con lo que hasta ahora hemos expuesto. Sin embargo, si bien dicha alternativa legislativa no constituye en su estructura normativa un incentivo propiamente a la reinversión sino sobre la inversión, el rasgo común con los otros dos beneficios es que se requiere la obtención de utilidades para aplicarlo, de lo contrario no operaría.

Veamos a continuación, un esquema sucinto respecto de los beneficios tributarios antes indicados.

3.1.1.1 Reducción de 10 puntos de la alícuota del Impuesto a la Renta aplicable al ejercicio gravable 2001

Sobre el particular, cabe recordar que mediante la Segunda Disposición Transitoria y Complementaria de la Ley N° 27394 , se dispuso que los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría estaban sujetos a una alícuota del 30% sobre el monto de las utilidades que se generaban a partir del ejercicio gravable 2001.

Sin embargo, el referido dispositivo estableció que los mencionados contribuyentes podían gozar de una reducción de diez (10) puntos porcentuales siempre que ese monto deducido sea invertido en el país en cualquier sector de la actividad económica.

Posteriormente, a través de la Ley 27397 se interpretó los alcances de la precitada norma, señalando que dicho beneficio solo era de aplicación a la renta neta de tercera categoría que los contribuyentes domiciliados en el país hubiesen generado en el ejercicio gravable 2001.

En tal sentido, se precisó que en dicho ejercicio los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría aplicaban el Impuesto a la Renta con la alícuota del treinta por ciento (30%), pudiendo reducir la misma en diez (10) puntos porcentuales, en cuyo caso la alícuota del veinte por ciento (20%) se calculaba sobre la renta neta reinvertida, cualquiera sea la actividad económica en que se reinviertan. Agregando, que el monto de renta neta no reinvertida estaba sujeta a la alícuota del treinta por ciento (30%).

De las normas anteriormente transcritas se puede observar que el beneficio de la reinversión en el supuesto analizado, estaba supeditado a la obtención de la renta neta reinvertible (renta neta imponible) que no es otra cosa que la generación de utilidades tributarias por parte de la unidad empresarial.

En esa medida, si se efectuaba la reinversión en lo que el Estado requería, que para el caso concreto era la adquisición o construcción de activos fijos nuevos, se produciría la reducción de los diez puntos porcentuales en la determinación del Impuesto a la Renta y en consecuencia la alícuota aplicable era el veinte por ciento (20%).

En caso contrario, es decir, si no se reinvertía la renta neta imponible, la alícuota que se utilizaba era la del treinta por ciento (30%).

Esta afirmación quedó plasmada expresamente en el Artículo 5° del Decreto Supremo N° 205-2001-EF, Reglamento para el goce del beneficio de reducción de puntos porcentuales de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2001, según el cual si se determinaba pérdida tributaria, el beneficio materia de comentario no resultaba aplicable.

Es más, respecto a los montos destinados a la construcción o adquisición de los bienes antes mencionados, la norma reglamentaria exigía que dichos montos -los de la reinversión- debían provenir de fondos propios de las empresas, lo cual implicaba que no era materia de beneficio la adquisición de activos fijos nuevos efectuados con préstamos o financiados a través de operaciones de leasing, pues en rigor, estos fondos provienen de terceros.

3.1.1.2 Ley de Democratización del Libro y de Fomento de la Lectura, aprobada por la Ley N° 28086

Mediante el Artículo 18° de la precitada Ley se otorga un crédito tributario por reinversión como fomento para la actividad editorial.

El referido crédito es concedido durante doce (12) años, a partir del 1 de enero de 2004, a las empresas de la industria editorial, que reinviertan total o parcialmente su renta neta imponible, determinada de conformidad con la Ley del Impuesto a la Renta, en bienes y servicios para el desarrollo de su propia actividad empresarial o en el establecimiento de otras empresas de estos rubros, equivalente a la tasa

del Impuesto a la Renta vigente, aplicable sobre el monto reinvertido, de acuerdo a la Ley.

Es del caso resaltar que al igual que el beneficio anterior, éste también se encuentra supeditado a la obtención de utilidades por parte de la empresa, o lo que es lo mismo a la generación de la renta neta imponible.

No obstante, es conveniente mencionar que el Artículo 24° del Decreto Supremo N° 008-2004-ED Reglamento de la Ley de Democratización del Libro y de Fomento de la Lectura , remarca la eficiencia que deben presentar las empresas que pretenden emplear el citado beneficio, pues precisa que en ningún caso el crédito por reinversión precedentemente indicado, podrá ser mayor al Impuesto a la Renta.

En ese sentido, advierte que la parte del crédito no utilizado no podrá aplicarse contra los pagos a cuenta ni de regularización del Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes, ni dará derecho a devolución alguna.

Otra característica que presenta el precitado crédito es que únicamente se puede aplicar contra el Impuesto a la Renta, es decir, en la presentación de la Declaración Jurada Anual, no así contra los pagos a cuenta.

3.1.1.3 Ley General de Minería

El inciso b) del Artículo 72° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM, establece que en el marco de otorgar a la actividad minera la necesaria competitividad internacional, la tributación grava únicamente la renta que distribuyan los titulares de la actividad minera. Al efecto, al tiempo de la distribución de dividendos, el titular de la actividad minera pagará

como Impuesto a la Renta a su cargo el que corresponda, computado sobre el monto a distribuir.

Por su parte, el Artículo 1° del Decreto Supremo N° 027-98-EF y normas modificatorias, precisa que el beneficio tributario a que se refiere el inciso b) del Artículo 72° del TUO de la Ley General de Minería se aplica sobre las utilidades no distribuidas obtenidas durante el plazo del programa de inversión y que se destinen a nuevos programas de inversión, los cuales garanticen el incremento de los niveles de producción de la concesión donde se ubica la operación minera correspondiente, ya sea en galería, socavón o a cielo abierto, que produzcan dichas utilidades.

Adicionalmente, el Artículo 4° del citado dispositivo señala que el beneficio tributario operará sobre el 80% de las utilidades efectivamente obtenidas y detraídas en cada ejercicio y hasta por el monto máximo del programa de inversión que hubiera sido aprobado.

Agrega que, si al término del plazo de aplicación tributaria, el monto de las utilidades detraídas excediera el monto de la inversión ejecutada, el titular de la actividad minera deberá pagar el Impuesto a la Renta sobre el exceso, con intereses y sanciones, aunque las mencionadas utilidades no se distribuyan.

Según se puede apreciar de las normas transcritas, el beneficio a la actividad minera, independientemente que se encuentre vinculado a la inversión, no solo está condicionado a que la empresa minera obtenga utilidad sino que además requiere un mínimo del incremento en su producción no menor al diez por ciento (10%) del valor de la producción promedio de los dos años previos al ejercicio por el que se apruebe el Programa de Inversión, para que proceda su aplicación.

Esta situación revela, indubitablemente, que al igual que en los otros dos casos analizados precedentemente, el beneficio se concede a las

unidades empresariales que muestran eficiencia, lo cual se traduce obviamente en la capacidad de generar utilidades por parte de éstas.

3.1.2 Tratamiento del crédito por reinversión previsto en el Decreto Supremo N° 047-97-EF

No obstante lo antes indicado, es del caso advertir que la regulación que recoge la referida norma reglamentaria respecto al beneficio materia de análisis, es diametralmente diferente al estructurado -o por lo menos ideado- originalmente en la Ley Marco.

En efecto, de acuerdo con lo previsto en el Artículo 5° del dispositivo materia de comentario, el crédito a que se refiere el Artículo 13° de la Ley (crédito tributario por reinversión) es el treinta por ciento (30%) del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión, aprobado conforme a las disposiciones de la Ley y el presente Reglamento.

Agrega el citado dispositivo que, el crédito mencionado en los párrafos anteriores podrá ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de la Institución Receptora o de la Institución Reinversora, según sea el caso. La parte del crédito no utilizada en un ejercicio podrá aplicarse contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes, hasta agotarlos.

Por su parte, el Artículo 7° del precitado Reglamento, dispone que la sustentación del crédito por reinversión se efectuará, entre otros, con el programa de reinversión y sus modificatorias, recepcionado por el Ministerio de Educación.

De lo anteriormente señalado, podemos sostener que la concepción original del referido beneficio ha sufrido, producto de la regulación reglamentaria, un cambio radical en cuanto a su naturaleza, pues tal como se puede observar el crédito tributario materia de análisis opera respecto del treinta por ciento (30%) del monto efectivamente invertido en infraestructura educativa y becas de estudio,

condicionado a la presentación previa de un programa de reinversión a las autoridades del Sector, en este caso al Ministerio de Educación.

Desde esa óptica, consideramos que este beneficio no requiere en modo alguno, para su aplicación, que la Institución Educativa Particular obtenga ganancias o utilidades, o en términos tributarios genere renta neta imponible (renta reinvertible), como se estableció primigeniamente en la Ley Promocional, debido a que basta con que se presente el programa y se invierta de manera efectiva en lo que el Estado ha previsto para que inmediatamente funcione el aludido beneficio.

Esta situación queda corroborada, cuando el propio reglamento bajo comentario ha avalado tal circunstancia, al haber dispuesto expresamente que el crédito no utilizado en un ejercicio gravable puede aplicarse contra el Impuesto a la Renta de ejercicios gravables futuros hasta agotarlos.

Esto implica que si se efectúa una inversión en una Institución Educativa en el ejercicio 1, y luego en dicho ejercicio se obtiene pérdida, ese crédito puede ser arrastrado al ejercicio 2 y si en éste también se presenta pérdida puede seguir siendo arrastrado al siguiente ejercicio; y así sucesivamente hasta que el mencionado crédito pueda ser absorbido en un ejercicio en que obtenga utilidad tributaria.

Si bien dicho beneficio parece ser efectivista, en los términos antes expresados y debido a la dinámica de su aplicación, entendemos que dista mucho de lo que originalmente su Ley de creación había expresado, pues tal como se indicó precedentemente la citada Ley marcó el parámetro dentro del cual debía establecerse o formularse el crédito tributario por reinversión, no obstante haber delegado los requisitos y condiciones del citado crédito a la norma reglamentaria.

Es el caso advertir, que el tema materia de estudio no pretende cuestionar si el beneficio regulado por la norma reglamentaria vulnera el principio de legalidad, en el sentido que el reglamento ha desbordado lo previsto en la Ley Marco, pues consideramos que en realidad ese no constituye el verdadero problema sino que

estimamos que el real escollo se presenta en el inadecuado tratamiento que se ha establecido al crédito tributario por reinversión en la educación.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la problemática con el referido principio se ve relativizada -o en todo caso mermada- en el hecho que el crédito por reinversión constituye un beneficio y si la norma reglamentaria ha sido más benévola al haber extendido sus alcances más allá de los parámetros fijados por Ley, resultaría sumamente difícil entender que los destinatarios del citado crédito pudieran cuestionar tal medida.

No obstante lo indicado en los párrafos anteriores, y en la convicción que el crédito tributario materia de comentario es en rigor uno vinculado a la inversión, resulta pertinente revisar las principales implicancias que el tratamiento del aludido crédito ha originado y que a continuación se mencionan:

3.1.2.1 Obtención de los fondos para la aplicación del crédito

Uno de los puntos que hace realmente interesante este beneficio es que en la medida que no se necesita que la Institución Educativa obtenga utilidades para reinvertirlas, toda vez que únicamente la exigencia está en función a la inversión efectiva, es que podemos enfatizar que la mencionada inversión no requiere de fondos propios originados por la propia Institución Educativa, como de suyo lo constituye la obtención de la renta neta imponible.

En ese contexto, podemos afirmar que nada impide que la inversión que se realice en la entidad educativa privada sea financiada a través de fondos de terceros.

Así, estos fondos válidamente pueden provenir de un préstamo con una entidad del Sistema Financiero Nacional o de cualquier otra empresa. Es más dicho préstamo dinerario podría celebrarse incluso con los socios o accionistas o los administradores de la unidad empresarial.

Esquema que también resulta válido si se adquiere activos a través de la celebración de un contrato de leasing. No obstante, en estos supuestos válidamente se podría acceder al crédito tributario por reinversión en la educación sin mayores contratiempos.

Además, debemos resaltar que en la hipótesis que se utilicen fondos propios, éstos no solo se circunscriben al efectivo que exista en la caja de la Institución Educativa Particular, sino que también se extiende, para propósitos de la reinversión, que ésta se efectúe con cualquier activo de la empresa, tal como los créditos que se encuentren en las cuentas por cobrar. Situación que es reconocida por la propia autoridad fiscal a través del Informe N° 225-2001-SUNAT/K00000 de fecha 16 de noviembre de 2001 .

Cabe resaltar que la situación anotada líneas arriba, puede ser aprovechada coherentemente por la Institución Educativa en la medida que los intereses producto del préstamo o las cuotas derivadas del contrato de leasing, pueden ser deducibles para propósitos de la determinación del Impuesto a la Renta.

En ese contexto, teniendo en cuenta a su vez, la cuantía del gasto, podría presentarse un panorama interesante para la referida Institución, pues probablemente no se pague Impuesto a la Renta o en todo caso su repercusión no sea significativa, y adicionalmente, se obtenga el crédito tributario por reinversión que terminará anulando la carga impositiva que tenía que pagarse y si hubiese un exceso del mismo (saldo del crédito) éste se podría emplear sin mayor dificultad en los ejercicios gravables siguientes, hasta agotarlos.

3.1.2.2 Aplicación del crédito tributario por reinversión contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Una de las principales consecuencias que origina el hecho de que la aplicación del crédito tributario por reinversión se realice con la

presentación del programa de reinversión y concurrentemente con la inversión efectiva, es que posibilita a que el crédito en cuestión se aplique contra los pagos a cuenta.

En este caso, como quiera que la dinámica de la aplicación del mencionado beneficio no requiere la obtención de utilidades por parte de la Institución Educativa Particular, toda vez que éste opera de manera inmediata, siempre que se realice efectivamente la inversión, no habría en principio, motivo alguno para postergar su empleo hasta la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

Desde esa perspectiva, resulta perfectamente viable que la aplicación del crédito tributario por reinversión materia de estudio se efectúe contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable en el cual se ejecuta el programa de reinversión.

Esta afirmación ha quedado expresamente ratificada en el Artículo 8° del Decreto Supremo N° 047-97-EF, al establecer que el crédito obtenido en la ejecución de un programa de reinversión podrá ser aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, siempre, evidentemente, condicionado a la presentación del precitado programa al Sector Educación.

Tal como se puede apreciar, este crédito denominado indebidamente “por reinversión”, en realidad es bastante novedoso, pues contrariamente a los demás beneficios por reinversión, entre los que destacan los señalados en párrafos anteriores, no posibilitan su empleo contra los pagos a cuenta, lo que ciertamente se explica considerando la naturaleza que tienen, es decir, que están condicionados a la generación de utilidades. Situación que no ocurre en el presente caso, pues tal como señaláramos precedentemente, en este supuesto la obtención de utilidades es irrelevante para la aplicación del referido crédito.

Entendemos que en atención a la particularidad que presenta el crédito tributario por reinversión en la educación, se modificó la fecha de presentación del programa de reinversión a efectos de hacer posible la aplicación del crédito comentado contra los pagos a cuenta.

En efecto, conforme con el numeral 13.1 del Artículo 13° del Decreto Supremo N° 047-97-EF, los programas de reinversión deberán ser presentados ante el Ministerio de Educación hasta diez (10) días hábiles anteriores al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio a partir del cual se da inicio a la ejecución del programa.

Este esquema normativo, si bien pareciera guardar coherencia con el plazo para presentar el citado programa previsto en la Ley Promocional, advierte sutiles pero diametrales consecuencias. En principio, se precisa que se contará como plazo máximo para presentar el referido programa con 10 días hábiles anteriores al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio en el cual se empieza la ejecución del programa.

Esta circunstancia, advierte que la norma reglamentaria establece un plazo máximo para la presentación de dicho programa, lo que implica que éste se puede presentar con anterioridad a la citada fecha y en esa línea de razonamiento se posibilita su utilización contra los pagos a cuenta.

Cabe señalar que, la presentación del referido programa hasta el plazo máximo fijado, tiene como consecuencia que la Institución Educativa Particular solo empleará el crédito tributario por reinversión respecto de la regularización del Impuesto a la Renta a su cargo, pues se entiende que de modo fáctico ha renunciado a su aplicación temporal contra los pagos a cuenta correspondientes.

La situación explicada anteriormente, que en apariencia resulta sencilla, en realidad trajo serios problemas en su aplicación práctica, sobre todo

por parte del Ministerio de Educación al recibir los mencionados programas, debido a que éste interpretaba que respecto de un ejercicio sólo se podía recibir hasta los 10 días hábiles anteriores a la fecha de vencimiento de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Negándose en consecuencia a recibirlos en otros meses del año, generándose así inconvenientes en la utilización del crédito tributario por parte de las Instituciones Educativas que trataban de presentarlo con anterioridad a la referida fecha.

Esta problemática ha quedado evidenciada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 467-2-2000 de fecha 26 de mayo de 2000, a través de la cual se puede observar que una Institución Educativa Particular pretendió presentar su programa de reinversión correspondiente al ejercicio gravable 1999 ante el Ministerio de Educación, el 18 de mayo de dicho año; sin embargo, los funcionarios de la mencionada entidad se negaron a recibir el referido programa aduciendo que no había formularios para ese trámite y que dicha solicitud se encontraba fuera de plazo. Ante tal negativa, el contribuyente no tuvo más remedio que dejar constancia de ese proceder mediante una Acta de Constatación Notarial, expedida por un Notario Público.

Este inconveniente también se encuentra plasmado en las Resoluciones del citado cuerpo colegiado N°s 468-2-2000 y 486-2-2000 de fechas 26 de mayo y 7 de junio de 1999, respectivamente.

La confusión antes descrita por parte de los funcionarios del mencionado Ministerio obedece, según entendemos, a la interpretación que originalmente se tenía de un crédito tributario por reinversión, el cual como ya se ha manifestado estaba tradicionalmente ligado al hecho que la entidad destinataria del citado beneficio debía obtener renta neta imponible y cuya presentación se efectuaba días antes de la fecha de vencimiento de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

3.1.2.3 La eficiencia de la Institución Educativa destinataria del crédito y la posibilidad de aceptar como gasto la inversión de los bienes

Otra de las implicancias que origina este tipo de beneficio, es que en rigor el tema de la eficiencia que se esperaba de las entidades a las que está dirigido el crédito, expresada en la generación de utilidades y desde esa óptica justificar la renuncia por parte del Estado en dejar de gravar las mencionadas utilidades, no resulta trascendente en el crédito tributario por reinversión en la educación.

Tal como hemos podido apreciar de lo manifestado precedentemente, al determinarse la aplicación del beneficio en cuestión únicamente cuando exista inversión efectiva, sin que se exija la obtención de ganancias por parte del destinatario del crédito, se estaría rezagando o dejando de lado un tema que es trascendental: la eficiencia de la Institución Educativa Particular, que encuentra su manifestación tangible en la obtención de utilidades y que desde el punto de vista económico sustentaría su presencia en el Mercado y en ese orden de ideas justificaría el sacrificio que realiza el Estado, al dejar de obtener ingresos producto del empleo del crédito materia de análisis.

Resulta oportuno indicar que tal como funciona el referido crédito, podría pensarse en que su empleo, desde la óptica del Estado, estaría “premiando” a aquellas entidades que no necesariamente son eficientes, sino todo lo contrario, con lo cual no se guardaría coherencia respecto al sacrificio cuantitativo que la caja fiscal realiza.

Por esta razón, consideramos que es imprescindible que se reformule en términos legislativos el tratamiento que se debe dispensar al crédito tributario por reinversión en la educación, estableciendo que su aplicación esté condicionada, en primer término, a que la Institución Educativa genere utilidades y a partir de allí que esas ganancias se reinviertan en infraestructura educativa y becas de estudio.

De este modo, estimamos que el aludido beneficio guardaría armonía con la cuota de sacrificio recaudatorio que efectúa el Erario Nacional y además con la regulación que originalmente se había dispuesto en el Artículo 13° de la Ley de Promoción a la Inversión en la Educación.

Sin embargo, el tema bajo análisis tiene otra implicancia más que está vinculada con la obtención del gasto en la determinación del Impuesto a la Renta.

Esta situación se puede explicar de la siguiente forma: la sola inversión en los bienes que el Estado ha indicado, origina una adquisición por parte de la Institución Educativa Particular y en la medida que esos bienes son destinados a la actividad gravada, califican como gasto deducible para propósitos de la determinación del Impuesto a la Renta.

A su vez, ese monto invertido de manera efectiva en los referidos bienes genera, previa presentación del programa de reinversión, un crédito tributario por reinversión equivalente al treinta por ciento (30%) de la parte cuantitativa efectivamente desembolsada, sin que necesariamente la precitada Institución haya obtenido utilidades.

El panorama tributario indicado, permite sostener que la entidad aludida genera la sensación de obtener un doble beneficio. El primero, representado por esa deducción aceptable tributariamente como gasto que indiscutiblemente, repercute en la base para la determinación de la renta neta de tercera categoría, es decir, producto de esa adquisición la ganancia de la empresa puede disminuir o en su caso puede no existir (pérdida). El segundo, se aprecia en el hecho que no obstante lo mencionado anteriormente, el monto del crédito a aplicar se mantendrá incólume respecto al monto efectivamente invertido -que en su momento fue considerado gasto deducible- con prescindencia del resultado tributario que la Institución Educativa haya arrojado.

Situación que obviamente no se presentaría si el crédito tributario bajo comentario estuviera condicionado a que la Institución Educativa

hubiese generado utilidad para a partir de allí poder aplicarlo. La razón resulta sencilla, una vez generada la ganancia por parte de la entidad educativa, ésta se reinvierte en los bienes determinados de acuerdo a Ley, y esa reinversión origina la adquisición de dichos bienes que indubitablemente está relacionada con el principio de causalidad en la medida que es necesaria para la generación de la renta gravada, la cual será deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

3.1.2.4 Problemas respecto a los alcances del crédito tributario por reinversión en la educación

Este punto materia de análisis resulta bastante preocupante en la medida que el solo hecho de denominar al beneficio bajo comentario, crédito tributario por reinversión, ha generado una gran confusión respecto de su aplicación, tanto a la entidad administrativa como a los propios contribuyentes. En este ítem nos ocuparemos fundamentalmente de los bemoles que se han presentado en las entidades administrativas.

En efecto, en lo que concierne a dichas entidades, podemos mencionar que un punto importante a tener en cuenta es la inadecuada información que proporciona la autoridad fiscal, a través de sus distintos medios, sobre este beneficio, pues lo da a conocer como un incentivo que se emplea contra el Impuesto a la Renta, lo que ciertamente lo vincularía con el esquema de la reinversión que tradicionalmente conocemos, esto es, que el derecho a tal crédito se obtendría a partir de la generación de utilidades (dentro del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta).

Lo anteriormente indicado se puede apreciar del tenor de la Revista Tributemos Noviembre 2000, en la cual expresamente indica lo siguiente: “Debe entenderse que el crédito de reinversión opera sobre la renta neta de tercera categoría, lo cual implica que la reinversión en su totalidad de su utilidad generada en un ejercicio neutralizará el pago del impuesto a la renta anual ”.

Situación que como hemos reiterado a lo largo de este trabajo no resulta correcta habida cuenta que el derecho a aplicar el beneficio en cuestión opera desde que se realiza la inversión de manera efectiva y previa presentación del programa de reinversión al Sector Educación.

Sin embargo, consideramos que esta inadecuada información que esta disponible tanto para contribuyentes como para los propios funcionarios del órgano administrador de tributos podría originar distorsiones en cuanto a su verdadera naturaleza y por ende a la forma en que éste se utiliza.

El tema se torna mucho más riesgoso cuando las áreas operativas de la Administración Tributaria, especialmente las de auditoría, realicen un proceso de fiscalización, debido a que si éstas no tienen una información cabal sobre el beneficio en cuestión, podrían desconocer (reparos) el empleo del crédito por reinversión si advierten que la Institución Educativa, por el ejercicio fiscalizado, obtuvo pérdida y no obstante ello, utilizó el referido crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

La problemática antes reseñada se ve reflejada en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01282-1-2004 de fecha 9 de marzo de 2003, mediante la cual se evidencia que la SUNAT había reparado el goce del beneficio de reinversión en la educación debido fundamentalmente a que el Centro Educativo Particular no obtuvo utilidad sino pérdida tributaria en el ejercicio anterior.

Otro de los inconvenientes que surge en relación con el mencionado crédito y que está vinculado con el ente administrativo, es el que se indicó en el punto 3.1.2.2 del numeral 3.1 del presente trabajo, que acaeció con el Ministerio de Educación, en la medida que sus funcionarios no permitían la presentación del programa de reinversión en una fecha distinta a los 10 días hábiles anteriores a la fecha de

vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

Este impase, como resulta obvio, generó un serio perjuicio financiero al contribuyente, debido a que sin la presentación del programa de reinversión al citado Ministerio no se podía aplicar el crédito tributario, aun cuando se hubiese realizado la inversión de manera efectiva, permitiendo así al ente tributario, la emisión de las ordenes de pago respectivas por el cobro de los montos dejados de abonar en los anticipos del Impuesto a la Renta.

En atención a las normas citadas y a los argumentos antes expuestos, somos de la opinión que en realidad el denominado “crédito tributario por reinversión” no constituye en puridad uno de reinversión sino por el contrario está relacionado estrechamente a la inversión, toda vez que su origen no proviene de la “reinversión de las ganancias” que pudiera obtener una unidad empresarial -en este caso la Institución Educativa Particular- sino que radica en el monto efectivamente invertido que la referida Institución pueda realizar, independientemente, de los resultados impositivos que ésta pueda generar, llegando incluso a aplicarse aún cuando la aludida entidad educativa hubiese generado pérdida.

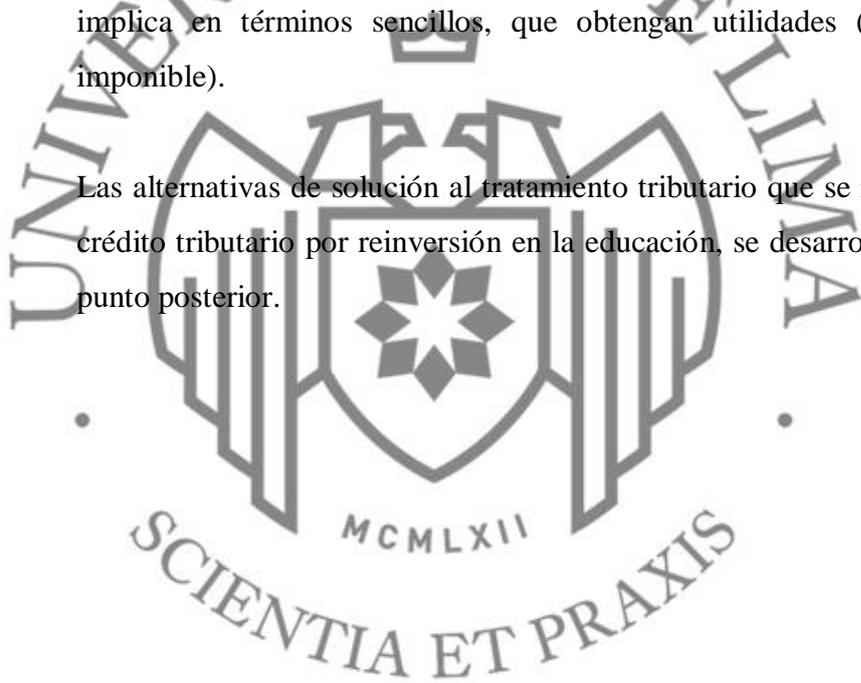
Este hecho aunado a las particularidades expresadas en líneas anteriores, nos permite sostener que el crédito en cuestión es uno de naturaleza sui generis, bastante original en cuanto a su regulación, en la medida en que no responde al patrón tradicional que usualmente se tenía de los créditos por reinversión y que ciertamente se convierten en una herramienta tributaria sumamente atractiva para su aplicación por parte de las Instituciones Privadas que pertenecen al Sector Educación.

Sin embargo, consideramos que es necesario establecer un tratamiento tributario adecuado al mencionado crédito a fin de que su regulación guarde coherencia con lo indicado en su Ley de creación, esto es, en la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, pues tal como lo

indicáramos, dicho beneficio, en principio, estaba supeditado a la obtención de renta neta imponible por parte de la Institución Educativa para que genere el derecho a su aplicación y se evite de esta forma, posibles inconvenientes que pudieran surgir por una inadecuada aplicación del crédito comentado, tanto del lado del ente administrativo como del propio contribuyente.

Adicionalmente, esta alternativa de solución debe justificar la cuota de sacrificio que otorga el Estado al renunciar a parte de la recaudación para lograr la modernización del Sector Educación, la cual, entendemos, tendría como contrapartida lograr que las Instituciones Educativas Particulares sean eficientes en la asignación de sus recursos, lo que implica en términos sencillos, que obtengan utilidades (renta neta imponible).

Las alternativas de solución al tratamiento tributario que se realizará al crédito tributario por reinversión en la educación, se desarrollará en un punto posterior.



3.2 ¿ Modificación de la alícuota del Impuesto a la Renta y sus implicancias en el crédito tributario por reinversión?

Otra de las materias que se analizará en torno al crédito tributario por reinversión en la educación es la distorsión que se ha generado respecto de este beneficio producto de la modificación de las alícuotas del Impuesto a la Renta que se dispuso para los generadores de rentas de tercera categoría que acaeció fundamentalmente en los ejercicios gravables 2001, 2002 y 2003, respectivamente.

Cabe recordar que en el contexto temporal de la creación del citado crédito, esto es, a partir del 1 de enero de 1997, la alícuota del Impuesto a la Renta para los generadores de rentas de tercera categoría era equivalente al treinta por ciento (30%) y en atención a ello, el crédito tributario por reinversión en la educación se originó taxativamente con una alícuota similar, pues tal como se ha resaltado, el objetivo de dicho beneficio era minimizar la carga impositiva del Impuesto a la Renta.

En efecto, el legislador otorgó ese escudo fiscal teniendo en cuenta que si bien las utilidades obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares con fines de lucro resultaban gravadas con el Impuesto a la Renta, esta situación se neutralizaría con el otorgamiento de un crédito que tuviera una alícuota equivalente a la que poseía el citado tributo.

Así, a título ilustrativo podemos indicar que una Institución Educativa que obtenía una renta neta imponible, en el ejercicio gravable 1997, ascendente a S/ 10,000 debía pagar S/. 3,000 de Impuesto a la Renta. Sin embargo si dicha utilidad se reinvertía en su totalidad obtenía un crédito tributario por reinversión equivalente al importe del aludido Impuesto, anulando de esta manera el impacto tributario.

Es conveniente mencionar que en el contexto en que se estableció la alícuota del crédito tributario por reinversión en la educación expresamente en el treinta por ciento (30%), la cual resultaba ser un espejo de la alícuota del Impuesto a la Renta para los generadores de rentas de tercera categoría, nada hacía presagiar que esta última variaría, al menos durante la época de la publicación de la Ley Promocional y hasta su entrada en vigencia, es decir, en 1996 y 1997 no se contaba con dicha alternativa,

pues era una constante la necesidad de contar con una caja fiscal más fuerte. En todo caso, si la variación se producía sería para incrementar la alícuota del referido tributo y no para disminuirla.

Sin embargo, contra todos los pronósticos la alícuota del Impuesto a la Renta disminuyó en varios puntos porcentuales, según sea el año elegido y además se originó la aplicación de una alícuota distinta para el generador de renta de tercera categoría, según sea persona jurídica u otro tipo de unidad empresarial.

Circunstancia que evidentemente, al romper el equilibrio entre ambas alícuotas, generó un desfase en cuanto al esquema aplicativo y neutralizante del crédito tributario por reinversión en la educación, originando por esa vía un mayor beneficio para las Instituciones Educativas Privadas, situación que a continuación analizaremos y que evidentemente requiere una corrección normativa inmediata.

Esta desnaturalización del crédito en cuestión se complica aún más, considerando que ese “mayor beneficio” producto de la diferencia de alícuotas puede arrastrarse a los ejercicios gravables siguientes a su obtención, en la medida que como ya se señalara, una de las características de este crédito es que se puede aplicar contra el Impuesto a la Renta de ejercicios gravables futuros hasta que se agote.

Veamos a continuación la repercusión de las alícuotas del Impuesto a la Renta respecto al crédito tributario por reinversión a la educación desde su entrada en vigencia hasta la fecha.

3.2.1 Ejercicios gravables 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001

En estos ejercicios gravables la alícuota del Impuesto a la Renta para los generadores de rentas de tercera categoría permaneció imperturbable, en tal sentido, el efecto neutralizante que originalmente se estableció funcionaba sin mayores inconvenientes ni contratiempos.

Es oportuno precisar que si bien en el ejercicio gravable 2001 se estableció una disminución de la tasa porcentual del Impuesto a la Renta en 10 puntos,

eso no significó que la tasa preponderante era del veinte por ciento (20%), sino todo lo contrario, la alícuota del referido tributo se mantuvo en el treinta por ciento (30%) como regla general, empero dicha alícuota podía rebajarse hasta el veinte por ciento (20%) si las unidades empresariales reinvertían su renta neta imponible en la adquisición de bienes del activo fijo.

Como resulta evidente, esta opción tributaria no significó un verdadero atractivo para las Instituciones Educativas Particulares, pues el beneficio concedido por la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, es decir, el crédito tributario por reinversión les resultaba mucho más ventajoso, toda vez que por la inversión efectiva que se realizará en activos fijos para el servicio educativo, se obtenía un escudo fiscal del treinta por ciento (30%) mientras que en el supuesto antes indicado sólo se le permitía una rebaja de diez puntos porcentuales. Desde esa perspectiva, estimamos que la elección del beneficio era obvia.

3.2.2 Ejercicio gravable 2002

Sin embargo, esa correlatividad que originalmente existía entre la alícuota del Impuesto a la Renta y la del crédito tributario por reinversión en la educación equivalente al treinta por ciento (30%), se vio resquebrajada con la modificación del Artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, introducida por la Ley N° 27513, aplicable al precitado ejercicio, debido a que la alícuota para los generadores de rentas de tercera categoría disminuyó al veintisiete por ciento (27%).

Esta modificación que aparentemente sería inocua, no lo es respecto del crédito materia de comentario, pues a través de ella se ha generado un desequilibrio entre las alícuotas de los conceptos antes aludidos, originando producto de la mencionada diferencia, un beneficio adicional para las Instituciones Educativas, consistente en un mayor crédito por reinversión que éstas pueden utilizar, desnaturalizando así la aplicación del referido crédito.

Cabe resaltar que esta “anomalía normativa” se agrava considerablemente cuando “ese beneficio adicional” se extienda en el tiempo, toda vez que una de las características del crédito tributario por reinversión es que se puede aplicar ha ejercicios gravables futuros, precisamente debido a esta particularidad que lo distingue.

No obstante, consideramos que uno de los principales riesgos que se presenta en la aplicación de ese “mayor beneficio” es que la autoridad fiscal dentro de un proceso de fiscalización pretendiera reparar (no aceptar) dicho “beneficio” bajo el argumento -lógico por cierto al menos en origen- que las alícuotas tanto del citado crédito y las del Impuesto a la Renta deben ser iguales, atendiendo al efecto neutralizante que se busca mediante el primero de los nombrados.

Sobre el particular, somos de la opinión que ese beneficio adicional producto de la diferencia de alícuotas arriba descrito, no podría ser reparado por la Administración Tributaria, debido a que la tasa del crédito tributario por reinversión en la educación ha sido otorgada por una norma con rango de Ley, en la medida, claro está, en que se cumplan con los requisitos exigidos por la normatividad vigente.

Abunda en este razonamiento, el hecho que las Instituciones Educativas Particulares no han utilizado ningún mecanismo orientado a obtener un mayor beneficio de manera indebida, o dicho de otro modo, no han empleado ninguna figura elusiva tendente a obtener alguna ventaja, por el contrario, simplemente están aplicando un crédito que la Ley les otorga.

3.2.3 Ejercicio gravable 2003

El efecto precedentemente descrito, se vuelve a repetir en el ejercicio gravable 2003, pues para el caso de las personas jurídicas consideradas como tales bajo los cánones de la Ley del Impuesto a la Renta, la tasa aplicable era del veintisiete por ciento (27%).

Sin embargo, la Ley N° 27804, vigente a partir del 1 de enero de 2003, estableció adicionalmente una alícuota distinta para los otros generadores de rentas de tercera categoría, equivalente al treinta por ciento (30%), tal sería el caso de las personas naturales con negocio (empresas unipersonales). Esta diferencia de alícuotas determinada para los generadores de rentas de tercera categoría en el ejercicio materia de comentario, tendría su explicación en la carga impositiva que se aplicaba a las personas naturales, sucesiones indivisas o personas no domiciliadas por concepto de dividendos, cuando las personas jurídicas domiciliadas acordaban la distribución de utilidades.

Empero, dicho sustento normativo, no guardaba coherencia con el tratamiento dispensado al crédito tributario por reinversión.

En efecto, en relación con el referido crédito se presentaba el siguiente panorama: Instituciones Educativas Particulares, que en principio, realizaban servicios educativos similares y que pertenecían a una misma rama económica, es decir, al Sector Educación, resultaban gravadas con la alícuota del veintisiete por ciento (27%) o treinta por ciento (30%), según sean personas jurídicas u otros perceptores de rentas de tercera categoría, beneficiándose aquellas que tenían la alícuota del 27% con un crédito tributario por reinversión adicional producto de la diferencia que se presentaba entre la alícuota del Impuesto a la Renta y la del mencionado crédito.

En ese panorama impositivo, el riesgo de un desconocimiento por parte del órgano administrador de tributos respecto de ese “beneficio adicional” en la práctica se podría presentar.

En tal sentido, consideramos que resultan plenamente válidos los comentarios vertidos sobre este tópico en el numeral anterior del presente trabajo de investigación.

3.2.4 Ejercicio gravable 2004

Mediante el Decreto Legislativo N° 945 , se modificó el Artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciendo que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta.

Esta situación vuelve nuevamente a unificar la alícuota para los perceptores de rentas de tercera categoría, desapareciendo ese tratamiento diferenciado en función a las tasas dentro de los referidos sujetos. En tal sentido, retorna la equiparidad de alícuotas entre el crédito tributario por reinversión en la educación y la del Impuesto a la Renta, tal como originalmente fue concebida.

Sin embargo, entendemos que dicha circunstancia no soluciona en absoluto el problema planteado, pues tal como se puede observar la Ley Promocional se sigue manteniendo en su estructura fundamental, es decir, señalando textualmente que el crédito tributario equivale al treinta por ciento (30%).

Esta situación por ahora podría mantenerse sin mayor inconveniente, empero consideramos que las normas deben regular situaciones con carácter permanente y mantenerse coherentes con los fundamentos que le dieron origen, aún cuando existan modificaciones legislativas, como en el presente caso sería la neutralidad entre la alícuota del Impuesto a la Renta y la del crédito tributario por reinversión en la educación.

En esa línea de pensamiento, somos de la opinión que la alícuota del crédito tributario antes indicado, aplicable a las Instituciones Educativas Particulares,

debe ser modificada de manera inmediata, optando por una fórmula legislativa que evite señalar una tasa preestablecida.

Desde esa óptica, estimamos que dicha alternativa normativa debe ser una de carácter general, haciendo referencia directa a la alícuota respectiva del Impuesto a la Renta que corresponda a los ingresos obtenidos por las unidades empresariales.

De esa manera, dicha medida permitirá mantener la correlatividad entre la alícuota de los generadores de rentas de tercera categoría y la del crédito materia de análisis, sin que se produzca el desfase antes acotado, pese a que eventualmente, en el futuro se modifique la tasa del Impuesto a la Renta, ya sea para incrementarla o disminuirla.

Adviértase que si llegara a ocurrir tal modificación, automáticamente la alícuota del crédito tributario por reinversión en la educación se adecuaría a la variación experimentada en la tasa del Impuesto a la Renta, sin mayor dificultad.

Cabe acotar, que esta eventual modificación sólo operará a partir del 1 de enero del ejercicio gravable siguiente en que se publique la referida Ley, en los términos precedentemente expuestos. }

3.3 Plazo para la aplicación del crédito tributario por reinversión en la educación

Al respecto, estimamos que la norma reglamentaria no ha establecido un plazo máximo sobre el que se debería gozar del crédito tributario por reinversión en la educación, por el contrario, observamos que la fórmula que ha optado el legislador es abierta, en la medida que dicho crédito se puede aplicar hasta que se agote, es decir, no existe un plazo razonable para su aplicación.

Desde nuestro punto de vista, la mencionada regulación no resulta ser coherente con el tratamiento que se dispensado a este tipo de crédito, pues, en principio, entendemos que el empleo de un beneficio de esa naturaleza no se puede mantener

en forma indefinida, debido a que esta situación podría agudizar aun más el tema de la eficiencia de las Instituciones Educativas Particulares.

Adicionalmente, debemos manifestar que dicha alternativa es contraproducente toda vez que el citado crédito se encuentra sustentado en un programa de reinversión que tiene un plazo máximo para su ejecución, que es de cinco años y en ese sentido, lo razonable es que el goce de dicho beneficio esté circunscrito al plazo antes indicado.

Sin embargo, consideramos que sería conveniente, por excepción, extender la aplicación del crédito materia de análisis a un plazo adicional, que eventualmente podrían ser dos (2) ejercicios gravables inmediatos siguientes al del vencimiento del programa de reinversión, siempre que la inversión efectuada exceda a las utilidades tributarias obtenidas durante el plazo de ejecución del aludido programa.

Somos de la opinión, que esta alternativa de ceñir la aplicación del crédito tributario por reinversión a cinco ejercicios gravables, guardando así armonía con el documento que en cierto modo da origen al goce del incentivo en cuestión (programa de reinversión), permitirá mejorar ostensiblemente la eficiencia de las Instituciones Educativas Particulares, debido a que en ese contexto, buscarán optimizar su gestión y sus recursos para aprovechar al máximo esta herramienta tributaria.

Situación que se vería complementada con el plazo adicional señalado líneas arriba, siempre y cuando la inversión que hubiese realizado la Institución Educativa en los bienes determinados por el Estado, supere las utilidades obtenidas en el plazo de ejecución del programa de reinversión.

Medida que evitará perjuicios financieros a aquellas unidades empresariales que han mostrado eficiencia y buen manejo empresarial.

3.4 Tentativa de esquemas normativos que regularían el crédito tributario por reinversión en la educación

En esta parte del trabajo se tratará sobre la tentativa de esquemas legislativos que regularían el referido crédito con la finalidad de otorgarle un tratamiento coherente,

el cual debe estar circunscrito a lo dispuesto en el Artículo 13° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, es decir, que para tener derecho al citado beneficio la Institución Educativa Particular debe obtener utilidad, o dicho de otro modo, debe generar renta neta imponible.

Los esquemas normativos propuestos son fundamentalmente dos, los mismos que tienen como rasgo común la obtención de ganancias para tener derecho a su aplicación. Estos son los siguientes:

3.4.1 Primer esquema tentativo

Las características de este esquema tentativo, podemos resumirlas en lo siguiente:

- a. Este esquema legislativo tiene como premisa básica, que primero la Institución Educativa Particular debe generar utilidades (renta neta imponible) para tener derecho al crédito por reinversión y posteriormente, éstas deben ser reinvertidas total o parcialmente en lo que el Estado determine: En principio, infraestructura educativa y becas de estudio.
- b. El crédito tributario por reinversión en la educación será equivalente a la alícuota del Impuesto a la Renta vigente, aplicable a los ingresos que obtienen los generadores de rentas de tercera categoría.
- c. La ejecución de la reinversión se encontrará sustentada en un programa de reinversión, cuyos requisitos, condiciones y características serán determinados mediante norma reglamentaria, es decir, a través de un decreto supremo.
- d. En este caso se establecerá un plazo máximo para la utilización del crédito tributario por reinversión, el cual deberá coincidir con el plazo de ejecución del programa, el mismo que tiene como parámetro temporal cinco (5) ejercicios gravables.

- e. Excepcionalmente, se podrá señalar un plazo adicional para la utilización del crédito, siempre que sea requerido a la autoridad fiscal y la inversión efectuada exceda a las utilidades obtenidas durante el plazo de aplicación del programa.
- f. Además, deberá indicarse expresamente que el mencionado crédito tributario se aplicará contra el Impuesto a la Renta. En ningún caso procederá contra los pagos a cuenta.

Tal como se puede apreciar, en esta hipótesis necesariamente la reinversión se tendrá que realizar con fondos propios de la Institución Educativa, los cuales se encuentran expresados precisamente en la renta neta imponible.

De otro lado, fluye de manera clara que si la Institución Educativa Particular obtiene pérdidas no podrá utilizar el crédito materia de comentario.

Sin embargo, el principal inconveniente que se puede presentar al requerir que previamente se obtenga utilidades para recién a partir de allí utilizar el crédito tributario por reinversión en la educación, es que se crearía un desfase temporal respecto del tratamiento que actualmente viene rigiendo.

En efecto, al cambiar la mecánica de la generación del crédito respecto a la actual regulación, la misma que establece que para la aplicación del crédito se requiere la inversión efectiva en los bienes descritos en la norma sustentado en un programa de reinversión, podría advertirse, en este nuevo esquema, una postergación en el tiempo para la utilización del citado beneficio, de aproximadamente un año, pues tal como se ha indicado, primero se requiere obtener utilidades (año 1), generándose así el derecho al crédito, el cual se aplicará en el ejercicio gravable siguiente (año 2).

3.4.2 Segundo esquema tentativo

Las principales características del mencionado esquema, son las siguientes:

- a. Este esquema al igual que el anterior, también tiene como supuesto fundamental que la Institución Educativa Particular obtenga renta neta imponible en el ejercicio gravable para que tenga derecho al crédito tributario por reinversión en la educación.

Sin embargo, la diferencia radica que en este caso se permite la inversión efectiva en infraestructura educativa y becas de estudio desde el primer momento, la que luego necesitará ser respaldada con un programa de reinversión que se presentará antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, condicionada a que la mencionada Institución Educativa obtenga utilidades para de esa manera “convalidar” las inversiones efectivamente realizadas, claro está que el beneficio se extenderá hasta el monto de las ganancias obtenidas.

En este supuesto, tal como se puede observar se requiere necesariamente que la unidad empresarial genere utilidad, pues si ésta obtiene pérdida no tendrá derecho al crédito en cuestión aún cuando se haya desarrollado de manera efectiva la inversión en los bienes antes señalados.

- b. Cabe precisar que a través de esta alternativa normativa, los fondos con los que se puede financiar la inversión pueden ser propios o de terceros, los que en este último caso se presentan vía préstamos con instituciones del Sistema Financiero Nacional o de otros intermediarios financieros o mediante la celebración de contratos de leasing, tal como actualmente ocurre, con la diferencia que en este esquema el derecho al crédito tributario por reinversión está condicionado a la obtención de utilidades. Por esa razón, entendemos, que resultaría intrascendente la forma de agenciamiento de los fondos para realizar la inversión.
- c. El crédito tributario por reinversión en la educación será equivalente a la alícuota del Impuesto a la Renta vigente, aplicable a los ingresos que obtienen los generadores de rentas de tercera categoría.

- d. En esta hipótesis resulta perfectamente aplicable las reglas señaladas en el primer esquema relacionadas con el programa de reinversión, el plazo para aplicar el crédito tributario, empero si se permitiría utilizar el citado crédito contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

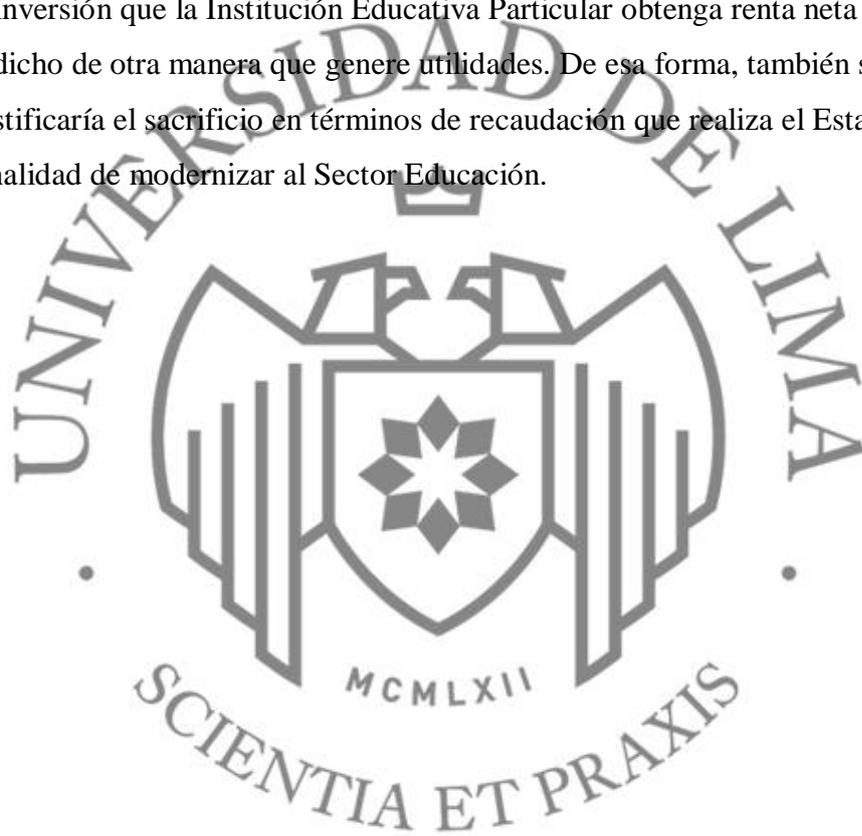
A diferencia del esquema anterior en éste no se presentará el desfase de carácter temporal que se indicaba precedentemente, por el contrario, consideramos que este resultaría, en cuanto a la mecánica de la inversión efectiva, equiparable al que actualmente existe, y desde ese punto de vista lo haría viable en su aplicación.



CONCLUSIONES

- El cuarto párrafo de la Constitución Política del Perú habilita la posibilidad de gravar con el Impuesto a la Renta a las Instituciones Educativas Particulares que generen ingresos que califiquen como utilidades, concepto último que necesariamente debe estar definido en una norma con rango de Ley.
- La Ley de Promoción de la Inversión en la Educación y normas reglamentarias establece que califica como utilidades en los términos expresados en la Carta Magna, la diferencia entre los ingresos totales denominados también renta bruta y los gastos necesarios para producir tales ingresos y mantener su fuente, conforme con las normas del Régimen General de la Ley del Impuesto a la Renta.
- En ese contexto, el crédito tributario por reinversión en la educación se creó como un mecanismo que permite neutralizar o en todo caso anular el efecto impositivo del Impuesto a la Renta que afecta a las Instituciones Educativas Particulares con fines lucrativos, que evidentemente resultan gravadas con el referido tributo.
- El denominado crédito tributario por reinversión en la educación es un beneficio de naturaleza sui generis, pues contrariamente a su concepción o a lo que tradicionalmente se pensaba, éste actualmente no se genera a partir de la obtención de utilidades (renta neta imponible) por parte de las aludidas Instituciones Educativas.
- El referido crédito se genera a partir de la inversión efectiva que la Institución Educativa Particular realiza en infraestructura educativa y becas de estudio condicionado a la presentación de un programa de reinversión ante el Ministerio de Educación. En este caso resulta intrascendente que la unidad empresarial genere utilidades, pues dicho crédito se puede aplicar aún cuando se hubiese obtenido pérdida.
- Este novedoso beneficio, que ciertamente resulta sumamente atractivo en cuanto a su generación y aplicación, pues no solo se emplea contra el Impuesto a la Renta sino también contra sus pagos a cuenta, en rigor no guarda coherencia con su concepción original, prevista en el Artículo 13° de la Ley Promocional ya que en este caso se requería la obtención de renta neta imponible para tener derecho al mismo.

- Adicionalmente, el hecho de no requerir para su aplicación que las Instituciones Educativas tengan utilidad, no incentiva la eficiencia en las mencionadas Instituciones y desde esa perspectiva no se justificaría la cuota de sacrificio que le irroga al Estado en términos de recaudación, es decir, respecto a la renuncia que éste realiza sobre los ingresos fiscales como consecuencia del otorgamiento del precitado crédito.
- Estas circunstancias hacen imprescindible su revisión y la postulación de un esquema normativo que regule coherentemente su aplicación, esquema que evidentemente está condicionado, en principio, para tener derecho al crédito por reinversión que la Institución Educativa Particular obtenga renta neta imponible o dicho de otra manera que genere utilidades. De esa forma, también se justificaría el sacrificio en términos de recaudación que realiza el Estado con la finalidad de modernizar al Sector Educación.



RECOMENDACIONES

A continuación detallaremos las recomendaciones:

- Es conveniente la modificación del Artículo 13° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación a fin de establecer adecuadamente el tratamiento del crédito tributario otorgado a las Instituciones Educativas Particulares.

En tal sentido, el cambio propuesto determinará en forma indubitable que el referido crédito operará respecto de la renta neta imponible que obtenga la Institución Educativa Particular, es decir, se requiere que la citada Institución obtenga utilidades tributarias, precisando que el goce del beneficio será hasta el límite de las ganancias obtenidas. En ningún caso procederá si ésta genera pérdidas.

Con el propósito de no alterar demasiado el esquema vigente, se sugiere denominar a este beneficio como crédito tributario por inversión en la educación, el cual se aplicará desde que la Institución Educativa invierta efectivamente en los bienes determinados por Ley, previa presentación de un programa de inversión ante el Ministerio de Educación y siempre condicionado a la obtención de utilidades.

Adicionalmente, se deberá resaltar que el crédito bajo comentario será equivalente a la alícuota del Impuesto a la Renta vigente, aplicable a los generadores de rentas de tercera categoría. Esta medida evitará distorsiones en la aplicación del referido crédito si es que la tasa del citado tributo varía, ya sea para incrementarla o disminuirla. Recomendación 2

- Resulta necesario adecuar algunos Artículos del Decreto Supremo N° 047-97-EF con el objeto de enmarcarlos dentro de los lineamientos señalados en la Ley Marco modificada.

REFERENCIAS

(Listado con información completa de las fuentes citadas en el texto)



BIBLIOGRAFÍA

ALSINA RIUBRUGENT, Enrique y otro. “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Primera Edición. Editorial Bosch. Barcelona. 1980.

ARDILES BARLETTA, Nicolás. “Desarrollo, Incentivos Fiscales y Evasión de la Tributación”. En: Documentos y Conclusiones de la V Asamblea General del Río de Janeiro. Brasil. 1971.

BERNALES BALLESTEROS, Enrique. “La Constitución de 1993. Análisis Comparado”. Tercera Edición. Editorial Constitución y Sociedad. Lima - Perú. 1997.

BRAVO CUCCI, Jorge. “Fundamentos de Derecho Tributario”. Primera Edición. Palestra Editores S.R.L.. Lima - Perú. 2003.

Constitución Política del Perú de 1979.

Constitución Política del Perú de 1993.

DE BARROS CARVALHO, Paulo. “Crédito Tributario e Lançamento”. En Tratado de Derecho Tributario. Primera Edición. Palestra Editores S.R.L.. Lima - Perú. 2003.

Decreto Supremo N° 046-97-EF, norma que aprueba la relación de bienes y servicios inafectos al pago del Impuesto General a las Ventas y de Derechos Arancelarios, por parte de las Instituciones Educativas Particulares o Públicas.

Decreto Supremo N° 047-97-EF, que aprueba normas reglamentarias de las disposiciones tributarias aplicables a las Instituciones Educativas Particulares.

Decreto Supremo N° 027-98-EF, dictan normas para la aplicación de beneficios tributarios a utilidades no distribuidas que se destinen a programas de inversión que garanticen incremento de producción de unidades mineras.

Decreto Supremo N° 205-2001-EF, que establece las disposiciones para el goce del beneficio de reducción de puntos porcentuales de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2001.

Disposiciones para el goce del beneficio de la reducción de la tasa del Impuesto a la Renta de tercera categoría del ejercicio 2001. En: Revista Caballero Bustamante. Año XXIX, N° 480. Primera Quincena de octubre de 2001.

DROMI, José Roberto. "Derecho Administrativo". Tomo I. Primera Edición. Editorial Astrea. Buenos Aires. 1992.

DUE, John. "Análisis Económico de los Impuestos". Tercera Edición. Editorial El Ateneo. Buenos Aires. 1970.

GARCÍA MULLIN, Juan Roque. "Impuesto a las Ganancias". Sexta Edición. Editorial Astrea. Buenos Aires. 1990.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. "Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I. Primera Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1996.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. "Derecho Financiero". Volumen II. Cuarta Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1987.

IZA STOLL, Fernando y otros. "Teoría y práctica del Impuesto a la Renta. Ejercicios gravables 2003 - 2004". Editorial Tincó S.A. Lima - Perú. 2004.

JARACH, Dino. "Impuesto a las Ganancias". Primera Edición. Editorial Cangallo S.A.C.I. Buenos Aires. 1980.

La modificación de la alícuota del Impuesto a la Renta y su implicancia en el crédito tributario por reinversión en la educación. En: Revista Caballero Bustamante. Año XXXI, N° 510. Primera Quincena de enero de 2003.

LAUBADERE, André de. “Manual de Derecho Administrativo”. Tercera Edición. Editorial Témis. Bogotá. 1984.

Ley Universitaria, aprobada por la Ley N° 23733.

Ley de Democratización del Libro y de Fomento a la Lectura, aprobada por la Ley N° 28086.

Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, aprobada por el Decreto Legislativo N° 882.

Ley General de Educación Anterior, aprobada por la Ley N° 23384.

Ley General de Educación, aprobada por la Ley N° 28044.

MEDRANO CORNEJO, Humberto. “FONAVI y Universidades: Equivocada clasificación del tributo y errónea declinación de competencia del Tribunal Fiscal. En: Revista de Derecho Themis N° 21. Lima. 1999.

MORRISON, Andrew. “Incentivos Tributarios y Política de Descentralización Productiva. Perú, 1968 - 1986. Documento de Trabajo N° 27. Instituto de Estudios Peruanos Ediciones. Lima. 1988.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. “Derecho Tributario”. Cuarta Edición. Editorial Témis. Bogotá. 1990.

Reglamento de la Ley de Democratización del Libro y de Fomento a la Lectura, aprobado por el Decreto Supremo N° 008-2004-ED.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias.

Reglamento de Procedimiento para la Presentación, Aprobación y Ejecución de los Programas de Inversión con cargo a las Utilidades No Distribuidas, aprobado por el Decreto Supremo N° 07-94-EM.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 467-2-2000.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 468-2-2000.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 486-2-2000.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 01282-1-2004.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 03980-1-2004.

RUBIO CORREA, Marcial. “Interpretación de las Normas Tributarias”. Primera Edición. ARA Editores E.I.R.L.. Lima - Perú. 2003.

RUIZ DE CASTILLA Y PONCE DE LEÓN, Francisco. “Aspectos Subjetivos de la Hipótesis de Incidencia en la Imposición a la Renta” . En: material de lectura del Curso Impuesto a la Renta de la Maestría en Tributación y Política Fiscal. Universidad de Lima. Lima. 2003.

SECRETARIA EJECUTIVA DEL CIAT. “Incentivos tributarios en los países americanos”. En: Documentos y Conclusiones de la V Asamblea General del Río de Janeiro. Brasil. 1971.

SOLER ROCH, María Teresa. “Incentivos a la inversión y Justicia Tributaria”. Primera Edición. Editorial Civitas S.A. Madrid. 1983.

Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias.

Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 014-92-EM y normas modificatorias.

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF y normas modificatorias.

VALDES COSTA, Ramón. “Curso de Derecho Tributario”. Segunda Edición. Editorial Depalma - Témis - Marcial Pons. Buenos Aires - Santa Fe de Bogotá - Madrid. 1996.

VILLEGAS, Héctor Belisario. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Octava Edición. Editorial Astrea. Buenos Aires. 2002.



PROYECTO DE LEY

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

El Congreso de la República

Ha dado la Ley siguiente:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

**LEY QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 13° DEL DECRETO
LEGISLATIVO N° 882, LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN
EN LA EDUCACIÓN**

Artículo 1°.- Sustitúyase el Artículo 13° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, aprobada por el Decreto Legislativo N° 882, por el texto siguiente:

“**Artículo 13°.-** Las Instituciones Educativas Particulares que inviertan total o parcialmente su renta neta imponible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por inversión equivalente a la alícuota del Impuesto a la Renta vigente, aplicable sobre el monto invertido.