

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



**PROBLEMÁTICA EN TORNO AL CRÉDITO
TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN LA
EDUCACIÓN (CTRE) DURANTE LA
VIGENCIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N°
882
ANÁLISIS DEL CASO DE LA UNIVERSIDAD PRIVADA
SOCIETARIA**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en

Tributación y Política Fiscal

Marco Antonio Eloy Reynoso Guzmán

Código 20152579

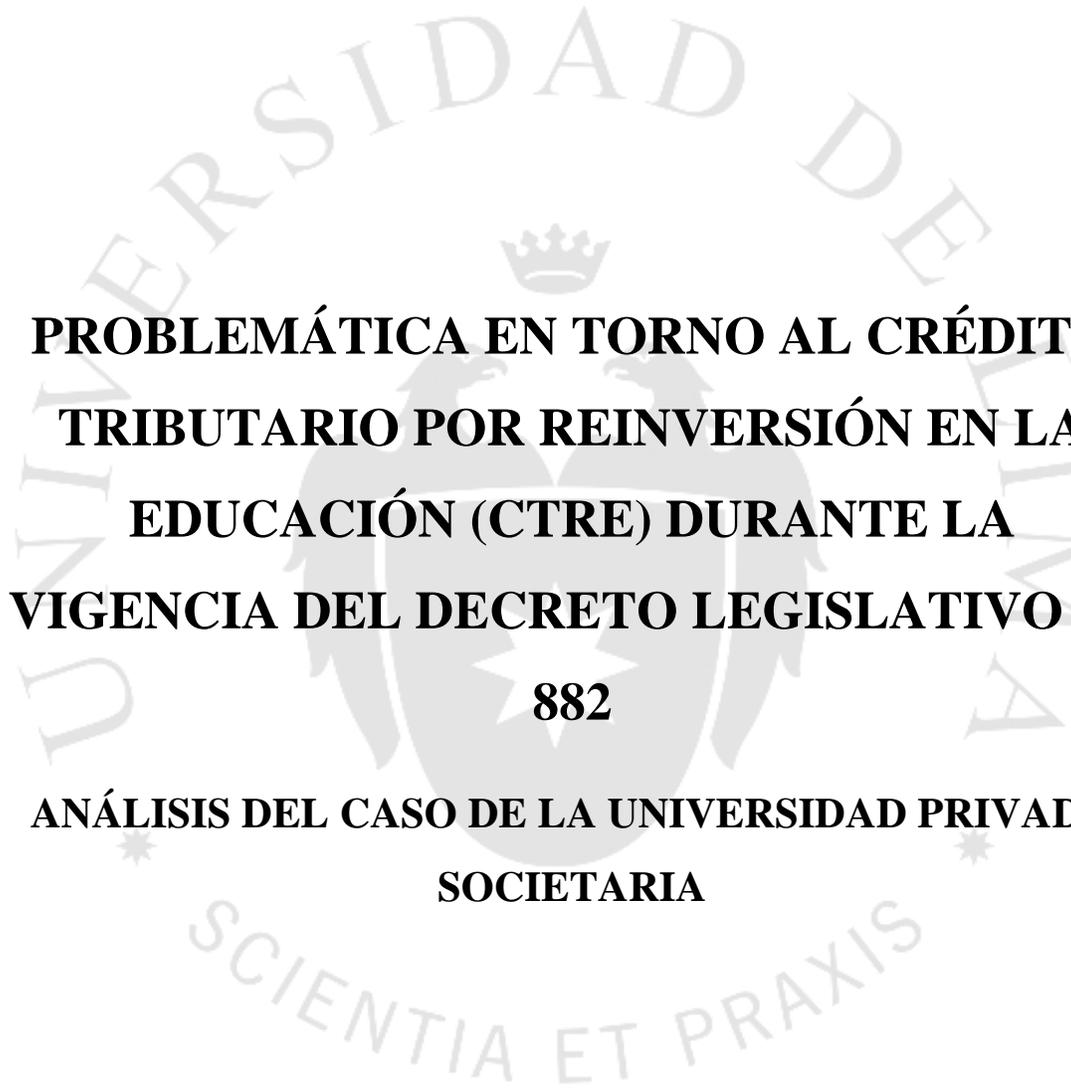
Asesor:

Aldo Chaparro Luy

Lima – Perú

Julio 2017





**PROBLEMÁTICA EN TORNO AL CRÉDITO
TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN LA
EDUCACIÓN (CTRE) DURANTE LA
VIGENCIA DEL DECRETO LEGISLATIVO N°**

882

**ANÁLISIS DEL CASO DE LA UNIVERSIDAD PRIVADA
SOCIETARIA**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: ANTECEDENTES NORMATIVOS DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 882 – LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN LA EDUCACIÓN.....	6
1.1. Beneficios tributarios del Decreto Legislativo N° 882: Crédito Tributario por Reversión en la Educación (CTRE). Ámbito de aplicación y sujetos beneficiarios	6
1.1.1 La Constitución Política del Perú.....	6
1.1.2 Ley del Impuesto a la Renta.....	8
1.1.3 Ley de Promoción de la Inversión en Educación.....	9
1.1.4 Decreto Supremo N° 047-97-EF.....	12
1.2. Programa de Reversión e Informe de Ejecución del Programa	13
1.2.1. Programa de Reversión	13
1.2.2. Informe de Ejecución del Programa.....	21
1.2.3. Conflicto de Competencia Administrativa.....	26
1.3. Aplicación del Crédito Tributario por Reversión en la Educación (CTRE)	30
1.4. Vigencia del Crédito Tributario por Reversión en la Educación (CTRE): Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional a favor de la Universidad Alas Peruanas, Universidad Privada de Ciencias Aplicadas y Universidad Privada del Norte.....	35
CAPÍTULO II: POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL TRIBUNAL FISCAL.....	42

2.1. Posición de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT	42
2.2. Posición del Tribunal Fiscal.....	45
2.3. Crítica a la posición de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal.	47
CAPÍTULO III: PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN Y CÁLCULO DEL CRÉDITO TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN LA EDUCACIÓN (CTRE)	52
3.1 Alcances de la definición de “renta reinvertible” en el Decreto Legislativo N° 882 y el Decreto Supremo N° 047-97-EF	52
3.2 Vulneración al principio de Reserva de Ley al limitar el concepto “renta reinvertible” ante ausencia de definición.....	54
3.3 Métodos de Interpretación utilizados para aclarar la definición de “renta reinvertible”	62
CONCLUSIONES	69
REFERENCIAS	71

INDICE DE TABLAS

Tabla 1.1. Procedimiento N° 62 del TUPA del Ministerio de Educación	20
---	----



INDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Procedimiento de presentación del Programa de Reinversión	20
Figura 1.2. Procedimiento de presentación del Informe de Ejecución del Programa.....	24
Figura 1.3. Clasificación de los créditos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría	33
Figura 2.1. Interpretación de “renta reinvertible” por la Administración Tributaria.....	45
Figura 2.2. Interpretación de “renta reinvertible” por el Tribunal Fiscal	47
Figura 3.1. Consecuencia fiscal de la interpretación de “renta reinvertible”.....	52



INTRODUCCIÓN

En 1983 se publicó la Ley Universitaria, Ley N° 23733, mediante la cual se estableció el marco normativo para la creación y funcionamiento de las Universidades en el Perú. La citada Ley señaló que para la creación de una Universidad deberá acreditarse previamente su necesidad, así como la disponibilidad de personal docente calificado y los recursos que aseguren la eficiencia de sus servicios. Así también, se precisó que todas las Universidades tienen los mismos derechos y obligaciones.

Por su parte, el artículo 6° de la citada norma legal, señala que las universidades pueden ser públicas o privadas, según se creen por iniciativa del Estado o de particulares, siendo las primeras de derecho público interno y las segundas de derecho privado sin fines de lucro.

Posteriormente, la Constitución Política del Perú de 1993 en el último párrafo del artículo 15° dispuso que “Toda persona, natural o jurídica, tienen el derecho de promover y conducir instituciones educativas y el de transferir la propiedad de estas, conforme a ley.”

Asimismo, el artículo 18° de nuestra Carta Magna con respecto a la educación universitaria señala que “... Las universidades son promovidas por entidades privadas o públicas. La ley fija las condiciones para autorizar su funcionamiento...”¹

Es así que, en atención al referido marco constitucional se expide la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, aprobada por Decreto Legislativo N° 882, que estableció las condiciones y garantías para promover la inversión en servicios educativos, con la finalidad de contribuir a modernizar el sistema educativo y ampliar la oferta y la cobertura. (Artículo 1° del Decreto Legislativo N° 882, 1996).

Cabe señalar, que sus normas se aplican a todas las Instituciones Educativas Particulares en el territorio nacional, tales como centros y programas educativos particulares, cualquiera que sea su nivel o modalidad, institutos o escuelas superiores

¹ Promulgada el 29 de diciembre de 1993 y vigente desde el 31 de diciembre del mismo año.

particulares, universidades y escuelas de posgrado particulares y todas las que estén comprendidas bajo el ámbito del sector educación, entrando en vigencia el 01 de enero de 1997.

Es decir, con la expedición de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, se dio la posibilidad que no solo el Estado o los particulares sin fines de lucro sean los únicos facultados de promover y conducir Instituciones Educativas, sino también puedan hacerlo los particulares con ánimo de lucro, siempre que se dediquen con carácter exclusivo a la prestación de servicios educativos².

En otras palabras, el legislador al emitir la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación buscó modernizar el sistema educativo, y al disponer la ampliación de la oferta y la cobertura de los servicios educativos otorgó a los particulares con fines de lucro, la posibilidad de invertir en dichos servicios, debiendo ceñirse a las disposiciones que regulan la materia, entre ellas las tributarias.

En ese sentido, la normativa tributaria aplicable a las Instituciones Educativas Particulares, específicamente en lo relacionado al Impuesto a la Renta, se constituye en el artículo 19° de la Constitución Política del Perú, la propia Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, y las normas reglamentarias aprobadas por el Decreto Supremo N° 047-97-EF.

El referido artículo 19° de la Constitución Política del Perú dispuso que:

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

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

² Así lo establece el artículo 3° del Decreto Supremo N° 047-97-EF que aprueba las normas reglamentarias de las disposiciones tributarias aplicables a las instituciones educativas particulares, publicado el 30 de abril de 1997 en el Boletín de Normas Legales del Diario Oficial “El Peruano”.

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

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

Es decir, por mandato constitucional se estableció como regla general que las universidades estarán exentas del pago de cualquier impuesto, incluido el Impuesto a la Renta, no obstante ello, aquellas que generen utilidades podrían ser pasibles de dicho gravamen.

Así también, el inciso i) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta señaló que son rentas de tercera categoría, entre otras, las obtenidas por las Instituciones Educativas particulares. Es decir, que las utilidades generadas por las Universidades Privadas con fines de lucro se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta.

Ahora bien, el primer párrafo del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 estableció que las Instituciones Educativas Particulares que reinviertan total o parcialmente su “renta reinvertible” en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión en educación (en adelante, CTRE) equivalente al 30% del monto reinvertido.

Nótese que en el artículo bajo comentario se estableció el beneficio tributario del crédito por reinversión en la educación, al que podrían acogerse las universidades privadas con fines de lucro respecto de su renta reinvertible.

De otro lado, el Decreto Supremo N° 047-97-EF publicado el 30 de abril de 1997, aprobó normas reglamentarias a las disposiciones aplicables a las instituciones educativas particulares. El primer párrafo del artículo 5° de este Decreto Supremo estableció que el crédito enunciado en el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 era el 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión que hubiera sido aprobado conforme a las disposiciones de la Ley y el Reglamento.

En efecto, como podemos verificar, el citado reglamento dispuso que el beneficio del crédito tributario por reinversión implicaba la ejecución de un programa de reinversión y que éste no podría ser superior al 30% de lo invertido en dicho programa.

Asimismo, el cuarto párrafo del artículo 5° del D.S N° 047-97-EF señaló que el monto reinvertido debía ser capitalizado por la Institución receptora de la reinversión o, de ser el caso, debía incrementarse el patrimonio social, estableciéndose como requisito previo a la aplicación del crédito tributario por reinversión que en ambos supuestos se debía cumplir con formalizar dichos actos mediante escritura pública e inscripción en Registros Públicos.

Como se puede advertir, las disposiciones tributarias antes comentadas aplicables a las instituciones educativas particulares, no han recogido los alcances del término “renta reinvertible” y su cuantificación, el cual se toma como base para el cálculo del crédito tributario por reinversión en la educación. Esta falta de precisión en la determinación de dicho beneficio tributario ha generado controversias entre la Administración Tributaria y los administrados que desean acogerse al mismo, formulándose distintas posiciones al respecto.

De una parte, la Administración Tributaria sostiene la existencia de un “límite cuantitativo” en la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación, supeditando su aplicación a la existencia de “renta contable o utilidad de libre disposición”. En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 5510-8-20133 señaló que la reinversión de la renta reinvertible deriva en un derecho a un crédito tributario del 30% de dicho monto y que la renta reinvertible es la parte de la utilidad que es de libre disposición de los accionistas.

De otra parte, las Universidades Privadas comprendidas en el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 882, señalan que ninguna de las normas aplicables que regulan la forma de cálculo del crédito ha determinado que el monto reinvertido se encuentre limitado, por lo que lo indicado por la Administración Tributaria carece de sustento legal.

Asimismo, los contribuyentes cuestionan la competencia de la SUNAT para fiscalizar la reinversión ejecutada que otorga derecho al crédito por reinversión en

³ En dicha resolución se indica que la determinación de utilidades de las instituciones educativas particulares se origina a partir de la diferencia entre los ingresos provenientes de sus actividades y los costos vinculados con dichos ingresos, lo que da lugar a la utilidad bruta, contra la cual se deducen los gastos operativos y a dicho resultado (utilidad operativa), se le suman o restan otros ingresos o gastos, generándose así la utilidad antes de impuestos, a la que se le descuentan las obligaciones a las que están sometidas las aludidas instituciones por disposiciones legales, tales como las laborales y societarias, que correspondan.

educación aplicable contra el Impuesto a la Renta, toda vez que ésta ha sido otorgada con carácter exclusivo y excluyente por las normas vigentes al Ministerio de Educación y que se estaría cometiendo una arbitrariedad al pretender delimitar su contenido.

En este contexto, el presente trabajo busca analizar esta discrepancia y resolver las siguientes interrogantes:

- La posición de los contribuyentes nos sugiere la posibilidad de que existe, por parte de ellos, una interpretación errada respecto del término reinversión que puede generar un incremento indebido del CTRE, en tanto se considere es producto de inversiones y no de reinversiones. Además, habría que considerar si hay un perjuicio fiscal al no reconocer la existencia de un límite cuantitativo del monto reinvertido, que es la base para el cálculo del CTRE.
- La posición de la Administración Tributaria, por su parte, nos sugiere que el límite cuantitativo que están aplicando podría carecer de un sustento legal, y de ser así, podríamos preguntarnos hasta qué punto sería válido que vía una interpretación de la administración se pretenda adoptar un concepto de “renta reinvertible” que pueda estar limitando el monto materia de inversión.

En resumen, se pretende analizar la problemática de una deficiente definición del concepto renta reinvertible que da lugar al crédito por reinversión para las Universidades Privadas Societarias, lo cual tiene directa incidencia en la liquidación del Impuesto a la Renta, ya que dependiendo de la posición en que nos encontremos podría originar un perjuicio al fisco o en el otro extremo vulnerar los derechos del contribuyente.

Por lo tanto, es objeto de la presente investigación buscar presentar una posición que se sustente en la interpretación de la normativa vigente y a la luz de los principios constitucionales tributarios.

Finalmente, si el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882, que regula el crédito por reinversión en la educación, ha sido dejado sin efecto por la Única Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley N° 30220 Ley Universitaria, publicada el 09 de julio de 2014, toda vez que en la actualidad resulta relevante la delimitación del crédito por reinversión en la educación al ser materia de observación en los procedimientos de fiscalización realizados por la Administración Tributaria.

CAPÍTULO I: ANTECEDENTES NORMATIVOS DEL DECRETO LEGISLATIVO N° 882 – LEY DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN LA EDUCACIÓN

1.1. Beneficios Tributarios del Decreto Legislativo N° 882: Crédito Tributario por Reversión en la Educación (CTRE). Ámbito de aplicación y Sujetos Beneficiarios.

Las disposiciones legales que regulan el crédito por inversión en la educación son las siguientes:

1.1.1. La Constitución Política del Perú

La potestad tributaria es una atribución del Estado. Por medio del *ius imperium* los estados pueden crear tributos y conceder beneficios. Así lo ha establecido el artículo 74° de la Constitución Política cuando señala que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

Es decir, los tributos tienen como característica principal su generalidad, lo que presupone que todos sean contribuyentes en beneficio de la sociedad. (KRESALJA 2009, p.646)

El principio de generalidad tributaria implica la interdicción y/o exclusión de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de tributos, los que se imponen para todos, conforme a la capacidad contributiva que tiene cada ciudadano. Sin embargo, por razones especiales, se prefiere liberar de la obligación tributaria a determinados hechos imposables. (Fernández Arámbulo, 2008, p.59)

En ese sentido, nuestro sistema tributario ha establecido en líneas generales que todos los ciudadanos son sujetos pasivos tributación.

De otra parte, el artículo 19° de la Constitución Política del Perú de 1993 señala lo siguiente:

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

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

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

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

Del citado artículo, se puede advertir que la Constitución Política del Perú consagra una inmunidad tributaria; es decir, un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria a través de la exclusión de toda posibilidad impositiva a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional se pronunció al respecto en la STC N° 3444-2004-AA, estableciendo que dicha inmunidad se encuentra condicionada a la verificación de los siguientes requisitos: a) que los centros educativos se encuentren constituidos conforme a la legislación de la materia; b) que el impuesto, sea directo o indirecto, afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural.

Solo quedan excluidos de la protección de la inmunidad tributaria los aranceles de importación y las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, pudiendo en estos casos aplicárseles el Impuesto a la Renta.

De lo antes expuesto, se observa que lo previsto en dicho artículo 19° de la carta magna es una no sujeción impositiva, es decir, una inafectación que por estar recogida en una norma supra legal se denomina inmunidad.

Ahora bien, en atención al último párrafo del citado dispositivo se puede verificar que en el caso de Instituciones Educativas Privadas que generen utilidades, estas se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la Ley de Impuesto a la Renta, y de cumplir ciertos requisitos podrán acogerse al beneficio tributario del crédito por reinversión contenido en el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882.

Dicho lo anterior, es necesario precisar que los beneficios tributarios implican toda mejor condición que la ley otorga a ciertos supuestos o sujetos respecto de un régimen general, que en el caso de las Universidades Privadas Societarias sería el crédito por reinversión establecido en el Decreto Legislativo N° 882.

Villegas (1998) considera que hay “beneficios tributarios” cuando la “desconexión” entre hipótesis y mandamiento no es total sino parcial, siendo disímiles los nombres que asignan las distintas leyes tributarias a estos beneficios (franquicias, desgravaciones, amortizaciones aceleradas, etc). (p.283)

Esa desconexión parcial a la que se refiere Villegas se materializa en el crédito por reinversión en la educación, el cual resulta ser un beneficio tributario que importa la exención parcial en el Impuesto a la Renta, puesto que la aplicación de este crédito contra el impuesto determinado da como resultado un menor impuesto por pagar, no obstante que las utilidades generadas por las Universidades Privadas Societarias se encuentran gravadas en su totalidad con el Impuesto a la Renta.

En consecuencia, dentro de nuestro marco constitucional vigente que regula a las instituciones educativas particulares tenemos una inmunidad tributaria (inafectación) respecto de las que se crearon jurídicamente como asociaciones; y una afectación respecto de las instituciones educativas privadas que generan utilidades, las que no obstante ello podrían acogerse al beneficio tributario del crédito por reinversión, y a las que le son aplicables disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta que analizaremos a continuación:

1.1.2. Ley del Impuesto a la Renta

El inciso i) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 (en adelante la LIR) señala que son rentas de tercera categoría, entre otras:

i) Las obtenidas por las Instituciones Educativas particulares.

Si bien la citada norma señala que las rentas obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares, entre ellas las Universidades Privadas, se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta; cabe cuestionarnos si todas las universidades privadas se encontrarían gravadas con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

A efectos de dar respuesta a dicha interrogante, debemos remitirnos a lo dispuesto en el artículo 4° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, el mismo que señala que las Instituciones Educativas Particulares deberán organizarse jurídicamente bajo cualquiera de las formas previstas en el derecho común y en el Régimen Societario, incluyendo las de asociación civil, fundación, cooperativa, empresa individual de responsabilidad limitada y empresa unipersonal.

En ese sentido, las formas jurídicas de constitución que puede adoptar una Universidad Privada son: 1.- Sin fines de lucro (Universidad Privada Asociativa), y 2.- Con fines de lucro (Universidad Privada Societaria), siendo éstas últimas las que generan utilidades susceptibles de ser distribuidas como dividendos, y por ende materia de imposición.

En conclusión, de acuerdo al Marco Constitucional y legal descrito en el presente acápite, solo se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta las Universidades Privadas Societarias respecto de las utilidades generadas por las mismas.

1.1.3. Ley de Promoción de la Inversión en Educación

Así también entre las disposiciones legales que regulan el Crédito Tributario por Reinversión tenemos a la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, aprobada por Decreto Legislativo N° 882, la misma que en su artículo 1° señala lo siguiente:

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

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

Como podemos observar en este primer artículo, el legislador busca atraer la inversión privada en el sector educación a efectos de modernizarlo y de poder cubrir la demanda de la población en relación a los servicios educativos que venían siendo prestados por el Estado e Instituciones Particulares sin fines de lucro.

Cabe considerar por otra parte que esta norma es aplicable a todas las instituciones educativas particulares en general en las cuales se incluye a las Universidades Privadas.

Por su parte el artículo 2° establece que:

Toda persona natural o jurídica tiene el derecho a la libre iniciativa privada, para realizar actividades en la educación. Este derecho comprende los de fundar, promover, conducir y gestionar Instituciones Educativas Particulares, con o sin finalidad lucrativa.

Este artículo es relevante toda vez que incluye como gestores de la educación a las personas naturales o jurídicas que tengan expectativa de lucro, lo que antes era un derecho exclusivo del Estado y de particulares sin fines de lucro.

Dentro de este marco el artículo 4° indica que:

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

Este dispositivo importa y por muchas razones, entre ellas tenemos que a partir de la vigencia de la presente Ley se les exige a las Instituciones Educativas Particulares adecuarse a una forma jurídica establecida en nuestro ordenamiento. De este modo, la Universidades Privadas sin fines de lucro deberán inscribirse como asociaciones civiles y la

Universidades Privadas con fines de lucro adoptar unas formas recogidas en la Ley General de Sociedades.

Además, el Decreto Legislativo N° 882 estableció en su artículo 13° lo siguiente:

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

La reinversión solo podrá realizarse en infraestructura y equipamientos didácticos, exclusivos para los fines educativos y de investigación que corresponda a sus respectivos niveles o modalidades de atención, así como para las becas de estudios. Mediante Decreto Supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del beneficio de reinversión.

Los bienes y servicios adquiridos con las rentas reinvertibles serán computados a su valor de adquisición, el cual en ningún caso podrá ser mayor al valor de mercado. Tratándose de bienes importados, se deducirán los impuestos de importación si fuese el caso.

Los programas de reinversión, deberán ser presentados a la autoridad competente del sector educación con copia a la SUNAT con una anticipación no menor a 10 días hábiles al vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. Los referidos programas de reinversión se entenderán automáticamente aprobados con su presentación.

La aprobación a la que se refiere el párrafo anterior es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT.

Las características de los programas de reinversión, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del beneficio a que se refiere el presente artículo, se establecerán en el reglamento.

Como se advierte de lo señalado en el mencionado artículo 13°, el crédito tributario sin derecho a devolución es el 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión en la educación.

Además, la reinversión a la que se refiere el presente artículo 13°, debe ser realizada en infraestructura y equipamientos didácticos, exclusivos para los fines educativos y de

investigación que corresponda a sus respectivos niveles o modalidades de atención, así como para las becas de estudios.

En cuanto a la autoridad a la que se presenta el Programa de Reinversión, la norma señala expresamente que es ante la “autoridad competente”, que no es otra que el ministerio de Educación, sin perjuicio de que la SUNAT pueda realizar una fiscalización posterior.

En relación a lo antes expuesto, se evidenciaría un posible conflicto de competencia entre el Ministerio de Educación y la Administración Tributaria, lo que será materia de análisis en los capítulos posteriores del presente trabajo.

1.1.4. Decreto Supremo N° 047-97-EF

Por su parte, el Reglamento del Decreto Legislativo N° 882 aprobado mediante Decreto Supremo N° 047-97-EF, publicado el 09 de noviembre de 1996, dispuso en el artículo 5° lo siguiente:

El crédito a que se refiere el artículo 13° de la Ley es el 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.

Tratándose de la reinversión efectuada por las Instituciones Reinversoras, el crédito será el 30% del monto invertido en la institución receptora siempre que el mismo haya sido efectivamente aplicado por esta última en la ejecución del programa.

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 de un ejercicio podrá aplicarse contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes, hasta agotarlo.

El monto reinvertido, deberá ser capitalizado por la Institución Receptora de la reinversión, o de ser el caso deberá incrementar el patrimonio social, debiendo en ambos casos formalizarse mediante escritura pública e inscripción en el registro público correspondiente como requisito previo para la aplicación del indicado crédito.

Las acciones o participaciones adquiridas como consecuencias de la capitalización de la reinversión, serán libremente transferibles.

Como puede apreciarse, la citada norma reglamentaria ratifica que el crédito a que se refiere el artículo 18° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación es el 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión, siempre que la reinversión haya sido efectivamente aplicada en la ejecución del programa de inversión por la Institución Receptora o por la Institución Reinversora, según sea el caso.

Además, señalaba que dicho crédito tributario puede ser aplicado contra el Impuesto, así como contra los pagos a cuenta del indicado impuesto y que la parte del crédito no utilizada en un ejercicio puede aplicarse contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes hasta agotarse.

Del análisis realizado en los párrafos anteriores a las disposiciones legales que regularon el alcance y sujetos beneficiarios del CTRE, podemos colegir que, en estricto, este crédito sólo puede ser aplicado por las Universidades Privadas Societarias, debido a que son las únicas universidades que generan utilidades gravadas con el Impuesto a la Renta.

1.2. Programa de Reinversión e Informe de Ejecución del Programa.

En el presente apartado desarrollaremos en qué consiste el Programa de Reinversión al que hace referencia el artículo 13° de la Ley de Promoción en la Inversión, los efectos de su aprobación, así como la facultad de fiscalización de la SUNAT respecto del mismo.

Por otro lado, analizaremos los efectos del Informe de Ejecución regulado en el Decreto Supremo N° 047-97-EF, así como la competencia de la SUNAT en la verificación de la ejecución contenida en el citado informe.

1.2.1. Programa de Reinversión

Bienes y servicios incluidos

Preliminarmente debe señalarse que, el artículo 13° de la Ley de Promoción a la Inversión en la Educación dispuso que la reinversión sólo podría realizarse en infraestructura y equipamientos didácticos, exclusivos para los fines educativos y de investigación que

corresponda a sus respectivos niveles o modalidades de atención, así como para las becas de estudios. Mediante Decreto Supremo se aprobaría la relación de bienes y servicios que serían materia del beneficio de reinversión.

El artículo 10° del citado Reglamento estableció que los bienes y servicios materia del beneficio por reinversión son los que se indican en el Anexo I, el mismo que se detalla a continuación:

ANEXO I DEL DECRETO SUPREMO N° 047-97-EF
RELACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS MATERIA DEL BENEFICIO DE
REINVERSIÓN

- a) Inmuebles y bienes de capital exclusivamente para la prestación del servicio educativo.
- b) Becas, según el artículo 12° del presente Decreto Supremo.
- c) Libros, folletos, revistas y, en general cualquier publicación que apoye el proceso educativo presentado, presentado en medios impresos, magnéticos o digitales.
- d) Software para fines educativos.
- e) Material didáctico.

Asimismo, el artículo 11° del Reglamento señaló que:

Del monto del programa de reinversión orientado a la adquisición de bienes, no menos del 50% deberá estar destinado 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 la que se trate.

Con respecto a las becas que se otorgan al educando, el artículo 12° del Reglamento precisó:

Se consideran becas al estipendio o pensión temporal que se concede al educando 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 padre de familia, seguro médico educativo, expedición de constancias, certificados o diplomas, actividades de

bibliotecas, hemerotecas y archivos, material didáctico, uniformes, transporte y viáticos por alojamiento y alimentación.

Estas becas únicamente podrán ser:

- a) Becas para seguir estudios en la Institución, otorgadas a personas con alto rendimiento académico y bajos recursos económicos.
- b) Becas para seguir estudios en la Institución o en otras, otorgadas al personal docente y administrativo de la Institución, con el fin de mejorar los servicios educativos que presten.

Agrega el citado artículo del reglamento, que:

Tratándose de becas, el crédito será el 30% del valor de la pensión y de los gastos incurridos por los demás conceptos, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, comprendidos en las becas efectivamente otorgadas.

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.

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

Valorización de los bienes y servicios

El citado artículo 13° señaló que los bienes y servicios adquiridos con las rentas reinvertibles serían computados a su valor de adquisición, el cual en ningún caso podrá ser mayor al valor de mercado. Tratándose de bienes importados, se deducirán los impuestos de importación si fuere el caso.

Procedimiento y plazos

Asimismo, respecto a la elaboración, presentación y trámite del programa de reinversión, el artículo 13° del Reglamento señaló que deberá ceñirse a las siguientes reglas:

13.1 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 programa deberá ser acompañado de una copia para la SUNAT, de cuya remisión se encargará el Ministerio de Educación.

13.2 El programa de reinversión que reúna los requisitos establecidos por la Ley y el presente Reglamento, se entenderá automáticamente aprobado con su sola presentación.

Dentro de los sesenta (60) días hábiles de presentado el programa de reinversión, el Ministerio de Educación podrá verificar el cumplimiento de los requisitos formales mencionados en el siguiente párrafo, notificando a la Institución para que en el plazo de treinta (30) días hábiles cumpla con subsanar los errores u omisiones detectadas. Si transcurrido el plazo otorgado la institución no cumpliera con subsanar los referidos errores u omisiones, se entenderá como no presentado el programa de reinversión; si por el contrario, ellos son subsanados, el programa se entenderá aprobado desde el momento de su presentación.

13.3 El programa de reinversión deberá contener los siguientes documentos e información:

- a) Nombre o razón social de la Institución;
- 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 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 o en otras; y los programas, cursos, carreras o especialidades, a los que serán asignadas de ser el caso.

f.3) La descripción de cómo la infraestructura y equipamiento didácticos obtenidos al amparo del programa de reinversión, serán utilizados en las actividades educativas y de investigación que son propias de la Institución, 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 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 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 considera adecuada para una mejor apreciación del programa.

13.4 Dentro del plazo previsto en el numeral 13.1, la institución 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 la 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.

13.5 La Institución podrá modificar el programa de inversión aprobado por el Ministerio de Educación en cualquier momento del ejercicio. La modificación no podrá versar sobre la extensión del plazo de ejecución más allá de lo establecido en el inciso f.4) del numeral 13.3 de este artículo, salvo el caso de la actualización a que se refiere dicho inciso, la cual deberá sujetarse a las disposiciones indicadas en los literales anteriores, en cuanto resulten aplicables.

Conforme lo expuesto, los programas de inversión deberán cumplir los requisitos descritos en el Reglamento antes citado, y al ser presentados ante la autoridad competente del Sector Educación se entenderán aprobados automáticamente. Sin embargo, conforme al penúltimo párrafo del artículo 13° de la Ley, el programa de inversión está sujeto a fiscalización por parte de la SUNAT⁴.

Cabe precisar, que el programa de inversión en sí es una estimación de los bienes de infraestructura y equipamiento didáctico a ser adquiridos, construidos, modificados o ampliados, así como del número de becas que serán otorgadas en uno o varios períodos y su sola presentación no otorga el derecho al crédito por inversión, sino más bien constituye el punto de partida del procedimiento administrativo que dará lugar a dicho beneficio.

Dado que es relevante precisar los alcances del procedimiento administrativo que regula la aprobación del Programa de Inversión, debemos remitirnos a lo establecido en los artículos 30°, 31° y 32° de Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444 – En adelante LPAG.

El artículo 30° de la LPAG señala que los procedimientos administrativos que, por exigencia legal, deben iniciar los administrados ante las entidades para satisfacer o ejercer sus intereses o derechos, se clasifican en procedimientos de aprobación automática o de

⁴ El penúltimo párrafo del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 – Ley de Promoción de la Inversión en la Educación precisa que dicha aprobación automática es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT.

evaluación previa por la entidad, y este último a su vez sujeto, en caso de falta de pronunciamiento oportuno, a silencio positivo o silencio negativo. Agrega dicho artículo que cada entidad señala estos procedimientos en su Texto Único de Procedimientos Administrativos – TUPA.

Asimismo, el artículo 31° de la citada norma señala cuando nos encontramos ante un procedimiento de aprobación automática, lo siguiente:

31.1 En el procedimiento de aprobación automática, la solicitud es considerada aprobada desde el mismo momento de su presentación ante la entidad competente para conocerla, siempre que cumpla con los requisitos y entregue la documentación completa, exigidos en el TUPA de la entidad.

31.2 En este procedimiento, las entidades no emiten ningún pronunciamiento expreso confirmatorio de la aprobación automática, debiendo sólo realizar la fiscalización posterior. Sin embargo, cuando en los procedimientos de aprobación automática se requiera necesariamente de la expedición de un documento sin el cual el usuario no puede hacer efectivo su derecho, el plazo máximo para su expedición es de cinco días hábiles, sin perjuicio de aquellos plazos mayores fijados por leyes especiales anteriores a la vigencia de la presente Ley.

31.3 Como constancia de la aprobación automática de la solicitud del administrado, basta copia del escrito o del formato presentado conteniendo el sello oficial de recepción, sin observaciones e indicando el número de registro de la solicitud, fecha, hora y firma del agente receptor.

31.4 Son procedimientos de aprobación automática, sujetos a la presunción de veracidad, aquellos contundentes a la obtención de licencias, autorizaciones, constancias y copias certificadas o similares que habiliten para el ejercicio continuado de actividades profesionales, sociales, económicas o laborales en el ámbito privado, siempre que no afecten derechos de terceros y sin perjuicio de la fiscalización posterior que realizase la administración.

Por otro lado, el Ministerio de Educación en el Procedimiento N° 62 del Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA), aprobado mediante Decreto Supremo N° 016-2004-EF, dispuso los requisitos y las condiciones para el procedimiento del programa de reinversión como sigue a continuación:

Tabla 1.1.

Procedimiento N° 62 del TUPA del Ministerio de Educación

N° de ORD.	DENOMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO	REQUISITOS	DERECHO DE PAGO	CALIFICACIÓN			DEPENDENCIA DONDE SE INICIA EL TRÁMITE	AUTORIDAD QUE APRUEBA EL TRÁMITE	AUTORIDAD QUE RESUELVE EL RECURSO IMPUGNATIVO
				APROB. AUTOM.	EVALUACIÓN				
					POSITIVO	NEGATIVO			
62	PROGRAMAS DE REINVERSIÓN		0.004 UIT	x			TRÁMITE DOCUMENTARIO	JEFE DE OFICINA	
	- Presentación de Nuevo Programa.	- Formulario de presentación de nuevo programa adjuntando anexos indicados en el mismo.							
	D.S. N° 047-97-EF	- Comprobantes de pago.							
	- Informe de Ejecución de Programa presentado.	- Formulario de Informe de programa adjuntando anexos indicados en el mismo.	0.004 UIT	x			TRÁMITE DOCUMENTARIO	JEFE DE OFICINA	
	D.S. N° 047-97-EF	- Comprobantes de pago.							

Fuente: MINEDU

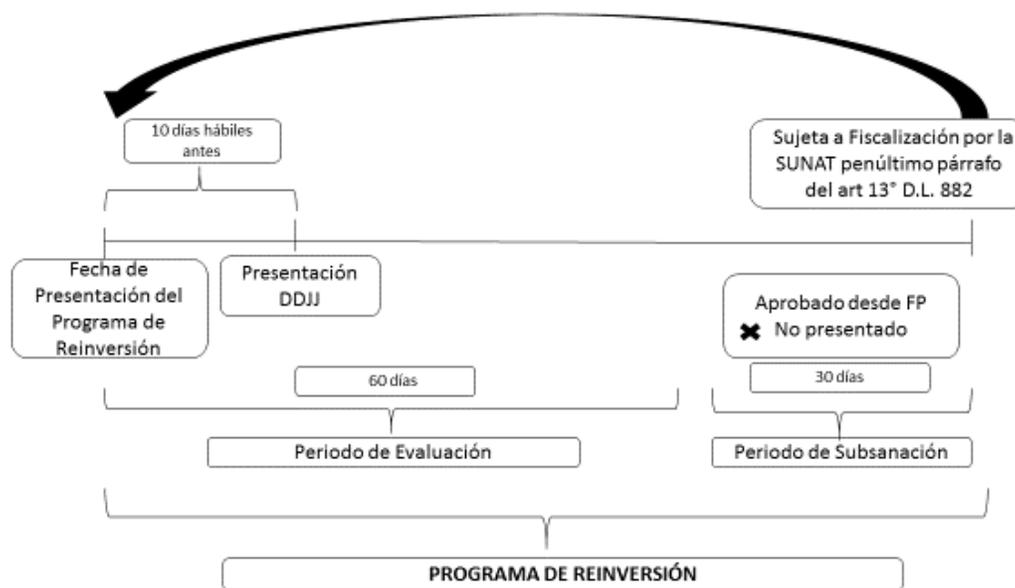
Como puede observarse del presente cuadro, de acuerdo con el TUPA del Ministerio de Educación, el procedimiento denominado “Programas de Reinversión”, es un procedimiento de naturaleza automática, y se divide en dos sub procedimientos: Presentación del Nuevo Programa e Informe de Ejecución del Programa presentado. Ambos se encuentran a cargo de la Unidad Orgánica Oficina de Trámite Documentario, dependencia donde se inicia el trámite; y la Autoridad que los aprueba, es el jefe de la Oficina de Trámite Documentario, previa verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en la LPAG.

Asimismo, la Oficina encargada de la evaluación y aprobación de los Programas de Reinversión, deberá verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 13° del Decreto Supremo N° 047-97-EF.

A modo de ilustración, adjuntamos el siguiente cuadro esquemático que desarrolla el procedimiento de la presentación del Programa de Reinversión.

Figura 1.1.

Procedimiento de presentación del Programa de Reinversión



Con respecto al procedimiento de Aprobación del Programa de Inversión podemos concluir lo siguiente:

- La aprobación del programa es de naturaleza automática, por lo tanto, los requisitos formales del programa son verificados por el Ministerio de Educación, mientras que corresponde a la SUNAT fiscalizar dicho programa – entendemos en cuanto a su contenido – en la medida en que este propone los importes y conceptos de re inversión que dan origen al monto que es materia de deducción para efectos del impuesto a la renta.
- El período de evaluación del Programa de Reversión es de 60 días para que el Ministerio de Educación verifique el cumplimiento de los requisitos formales.
- Existe un período de 30 días durante el cual la Institución Educativa Particular podrá subsanar errores u omisiones detectadas.

1.2.2. Informe de Ejecución del Programa

Tal como mencionamos, además del Programa de Reversión, tanto el Reglamento aprobado por D.S. N° 047-97-EF como el TUPA del Ministerio de Educación,

establecieron un procedimiento denominado Informe de Ejecución del Programa de Reinversión.

El Informe de Ejecución sirve para acreditar que la reinversión realizada corresponde a adquisiciones de bienes y servicios contenidos en el Anexo 1 del D.S. 047-97-EF, la misma que da origen al crédito por reinversión.

El artículo 7° del citado Reglamento estableció que el CTRE se sustentaría en la siguiente documentación:

- En la ejecución de programas de reinversión propios:
 - El programa de reinversión y sus modificatorias o ampliatorias, recepcionado por el Ministerio de Educación;
 - Los comprobantes de pago y/o declaraciones únicas de importación en su caso, que sustenten las adquisiciones efectuadas en la ejecución del mismo;
 - Los informes anuales sobre los avances en la ejecución del programa; y
 - Las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta.
- En la ejecución de programas de reinversión de otras Instituciones:
 - Copia del programa de reinversión de la Institución Receptora y sus modificatorias, con la constancia de recepción del Ministerio de Educación;
 - Copia de la escritura pública de aumento de capital o de patrimonio social de ser el caso, de la Institución Receptora, debidamente inscrita en el registro público correspondiente, en el cual conste el monto del aporte efectuado por la Institución Reinversora; y,
 - Copia de la constancia numerada otorgada a nombre de la Institución Reinversora por la Institución Receptora, en la cual conste el monto efectivamente invertido.

Ahora bien, resulta relevante indicar que la ejecución del programa de reinversión corresponde a las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio en el cual se hará efectiva la aplicación del crédito por reinversión contra el Impuesto a la Renta conforme lo señala el artículo 8° del Decreto Supremo N° 047-97-EF.

Asimismo, el artículo 17° del citado cuerpo normativo precisó que, en cuanto a materia de fiscalización, las Instituciones deberán llevar una cuenta de control en el activo

donde se registraran los bienes adquiridos al amparo del programa de reinversión, denominada “Bienes para reinversión – Decreto Legislativo N° 882”. La SUNAT podrá establecer los mecanismos que permitan un adecuado control del crédito generado por la reinversión realizada en sí misma o en otras instituciones.

Es decir, este artículo evidencia que el legislador expresamente le ha otorgado a la SUNAT facultades para establecer medidas que permitan controlar dicho crédito, además de lo dispuesto en el artículo 13° de la Ley respecto de la facultad de fiscalización del beneficio.

De otra parte, el artículo 18° de dicho reglamento señaló lo siguiente:

Las instituciones 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 adquisiciones realizadas. Para este último efecto, acompañaran 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 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.

Tratándose de reinversión de becas deberá presentarse la declaración jurada a que se refiere este Artículo, refrendada por una sociedad de auditoría.

Para la validez de las declaraciones juradas a que se refiere el presente artículo, las Instituciones sólo podrán contar con certificaciones de las sociedades de auditoría, debidamente inscritas en el Registro Único de Sociedades de Auditoría (RUNSA), conforme a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 850 y su Reglamento.

Como se puede verificar del artículo antes desarrollado, las universidades privadas societarias están en la obligación de presentar vía declaración jurada la documentación sustentatoria que acredite la efectiva ejecución realizada en el ejercicio en cual se pretende aplicar el crédito por reinversión.

Ahora bien, como ha sido señalado en párrafos anteriores, el Procedimiento N°62 del TUPA del Ministerio de Educación especifica el trámite que debe seguir el Informe de Ejecución del Programa Presentado, calificándolo también como de aprobación automática.

Sin embargo, aunque el procedimiento es de aprobación automática, el artículo 19° del Reglamento indicó lo siguiente:

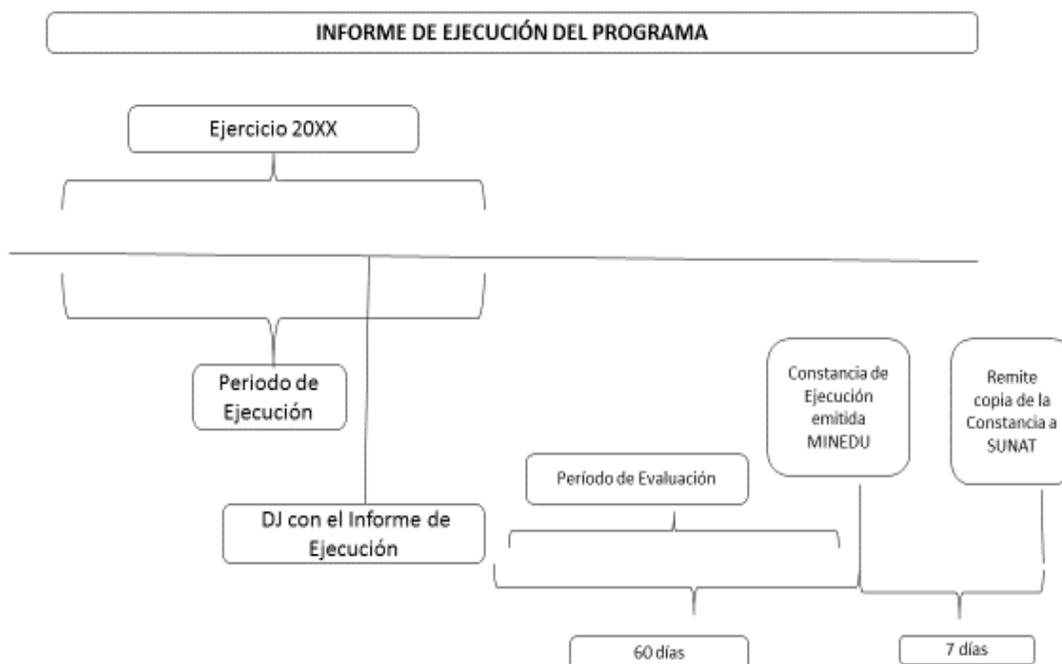
El Ministerio de Educación deberá emitir la constancia de ejecución de los programas de reinversión en un plazo máximo de sesenta (60) días hábiles, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración jurada a que se refiere el artículo anterior. Asimismo, dentro de los siete (7) días hábiles siguientes, el Ministerio de Educación deberá remitir a la SUNAT una copia certificada de la constancia por la que se aprueba el cumplimiento total del programa de reinversión.

En otras palabras, culminado el plazo de evaluación al que hace referencia el citado artículo, el Ministerio de Educación está obligado a emitir la constancia de ejecución, la misma que será comunicada a la SUNAT.

A modo de ilustración, considerando lo antes expuesto adjuntamos el presente cuadro esquemático del procedimiento del Informe de Ejecución del Programa.

Figura 1.2.

Procedimiento de presentación del Informe de Ejecución del Programa



En conclusión, con relación a la Ejecución del Programa de Reinversión:

- Las Instituciones Educativas Particulares deberán presentar una declaración jurada que acredite la inversión realizada, la cual deberá estar avalada por una sociedad auditora e ir acompañada de la documentación sustentatoria correspondiente como los comprobantes de pago, guías de remisión, órdenes de compra, medios de pago, entre otros.
- El Informe de Ejecución del Programa de Reinversión estará sujeto a un período de evaluación de 60 días por el Ministerio de Educación, culminado el mismo éste deberá emitir una constancia de ejecución y remitir una copia certificada de dicha constancia a la SUNAT, informándole que se aprueba el cumplimiento total del Programa de Reinversión.

Por último, en la medida que el Programa de Reinversión como el Informe de Ejecución del Programa de Reinversión, asignan competencias de fiscalización a ambas entidades – SUNAT y Ministerio de Educación – nos lleva a reflexionar acerca de los efectos que en la práctica pueden generar sobre los contribuyentes decisiones y pronunciamientos contradictorios en los procesos de fiscalización y la verificación del CTRE, tal como desarrollaremos a continuación.

1.2.3. Conflicto de Competencia Administrativa

Es propósito del presente acápite exponer y sustentar la existencia de un conflicto de competencia administrativa respecto a la facultad de fiscalización en el procedimiento que otorga el derecho al beneficio tributario del crédito por reinversión en la educación.

Preliminarmente debemos remitirnos al artículo 61° de la Ley de Procedimiento Administrativo General - Ley 27444 (en adelante LPAG) que regula la Fuente de Competencia Administrativa conforme sigue a continuación:

61.1 La competencia de las entidades tiene su fuente en la Constitución y en la ley, y es reglamentada por las normas administrativas que de aquéllas derivan.

61.2 Toda entidad es competente para realizar las tareas materiales internas necesarias para el eficiente cumplimiento de su misión y objetivos, así como para la distribución de las atribuciones que se encuentren comprendidas dentro de su competencia.

Por su parte, el artículo 65° de la LPAG advierte respecto al ejercicio de la competencia lo siguiente:

65.1 El ejercicio de la competencia es una obligación directa del órgano administrativo que la tenga atribuida como propia, salvo el cambio de competencia por motivos de delegación o evocación, según lo previsto en esta Ley.

65.2 El encargo de gestión, la delegación de firma y la suplencia no suponen alteración de la titularidad de la competencia.

65.3 No puede ser cambiada, alterada o modificada la competencia de las entidades consagradas en la Constitución.

En otras palabras, la competencia administrativa es la aptitud legal expresa que tiene un órgano para actuar, en razón del lugar (o territorio), la materia, el grado, la cuantía y/o el tiempo. Se entiende por competencia, entonces, el conjunto de atribuciones de los órganos y entes que componen el Estado, las mismas que son precisadas por el ordenamiento jurídico.

La importancia de la competencia es tal, que sin ella el acto administrativo deviene en nulo. Salazar (2013) ⁵.

En el caso de la SUNAT, el artículo 62° del Código Tributario otorgó a la Administración Tributaria la facultad de fiscalización, que no es otra cosa que la capacidad para inspeccionar, investigar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes o verificar los requisitos que se establecen en los beneficios tributarios de acuerdo a Ley.

La función antes descrita se desarrolla a través de la comprobación de las operaciones económicas que generaron algún impuesto y, en otros casos, por medio de la investigación de hechos que han sido ocultados o que no han sido informados ni declarados en los plazos y formas correspondientes.

La facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional, es decir la Administración Tributaria establece los ejercicios o períodos a fiscalizar, los criterios aplicables, las fechas en que se ejecutarán estas acciones, los conceptos o materias que serán revisados y las personas o empresas que serán objeto de revisión.

En el caso que nos ocupa, en concordancia con dicha facultad de fiscalización, en el penúltimo párrafo del artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 se otorgó a la SUNAT la posibilidad de realizar una fiscalización posterior respecto del beneficio tributario del crédito por reinversión a que se refiere dicho artículo.

Asimismo, según desarrollamos en acápite anteriores, a fin de sustentar cuestionamientos producto de fiscalizaciones posteriores, las Instituciones educativas particulares deberán llevar una cuenta de control en el activo donde se registrarán los bienes adquiridos al amparo del programa de reinversión, denominada “Bienes para reinversión – Decreto Legislativo N° 882”, por lo que, la SUNAT se encuentra facultada para establecer los mecanismos que permitan un adecuado control del crédito generado por la reinversión realizada en sí misma o en otras Instituciones.

⁵ Los conflictos de competencia administrativa y la implicancia del deber de abstención en el procedimiento administrativo. Recuperado de http://aempresarial.com/servicios/revista/58_53DWCPJXWVUKHAUWUWSRBLDZLEHWXLAUNPW_WMSDKOXUYPRM.pdf

De acuerdo a lo antes señalado, podemos inferir que la SUNAT es la entidad que tendría la competencia para exigir a las Universidades Privadas Societarias y a los terceros vinculados con éstas, la exhibición de sus libros y registros contables, así como la documentación contable respectiva que acredite que las reinversiones que otorgan el derecho al crédito por reinversión efectivamente se realizaron en la adquisición de bienes y servicios comprendidos en el Anexo 1 del D.S. N° 047-97-EF; ello con la finalidad de validar que el crédito por reinversión declarado es el correcto.

Sin embargo, la competencia para fiscalizar el crédito por reinversión por parte de la Administración Tributaria podría estar en conflicto con la competencia otorgada al Ministerio de Educación (MINEDU).

En efecto, tal como se ha mencionado en el acápite 2.2 del presente trabajo de investigación, el reglamento otorga competencias al Ministerio de Educación para aprobar la ejecución de la reinversión realizada.

Además, tenemos tres fundamentos adicionales bajo los cuales puede sustentarse que el Ministerio de Educación posee competencias para observar la ejecución del programa de reinversión.

- A diferencia del texto redactado del segundo párrafo del artículo 13.2 del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 047-97-EF referido al Programa de Inversión, en el que se señala que corresponde al área competente del Ministerio de Educación observar el cumplimiento únicamente de requisitos formales, en el caso de la Ejecución no se contempla dicha limitación.
- A diferencia del Programa de Inversión, en el caso del Informe de Ejecución, el Ministerio de Educación está obligado a emitir una constancia de ejecución en un plazo de sesenta (60) días.

En efecto, de acuerdo a lo desarrollado en los acápites anteriores, el crédito por reinversión se sustenta en los Informes de Ejecución de los programas de reinversión, los cuales deberán ser presentados mediante una declaración jurada refrendada por una sociedad de auditoría, en el cual debían de constar las notas demostrativas que acrediten las inversiones y/o adquisiciones realizadas.

Como puede advertirse del citado procedimiento, el programa de ejecución es materia de evaluación por parte del Ministerio de Educación, entidad que emite la constancia de ejecución que valida la reinversión realizada, sin advertirse participación alguna de la SUNAT en la verificación de la documentación presentada que sustente dicha reinversión, por lo menos en lo que a la emisión de la Constancia de Ejecución se refiere.

- La Ley del Procedimiento Administrativo General establece que, en los procedimientos de aprobación automática, la autoridad no emite ningún pronunciamiento, debiendo sólo realizar la fiscalización posterior.⁶

Es decir que la fiscalización posterior de un informe de ejecución es realizada por aquella entidad ante la que se efectuó el trámite, en otras palabras, en el entendido que la autoridad o instancia que aprobó el trámite es el Ministerio de Educación, es a este a quien compete la fiscalización de la ejecución del Programa de Reinversión.

En conclusión, dado que el Decreto Legislativo N° 882 le otorgó expresamente facultades de fiscalización a la SUNAT y por otro lado las disposiciones reglamentarias al regular el sub procedimiento de Informe de Ejecución omiten considerar su participación y otorgan al Ministerio de Educación la competencia para aprobar el informe de ejecución de las reinversiones realizadas; se presenta una fuente de potencial conflicto de competencia administrativa. Esto sin considerar adicionalmente lo dispuesto en la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General que también faculta al Ministerio de Educación a fiscalizar sus propios actos administrativos aprobados como automáticos, como es el caso del Informe de Ejecución del Programa.

Bajo esta perspectiva, podría darse el caso que la SUNAT cuestione la reinversión efectuada en becas para los alumnos por considerar que éstas fueron entregadas a alumnos que bajo su perspectiva no tuvieron un alto rendimiento académico y no califican de bajos recursos económicos, no obstante que el Ministerio de Educación aprobó esta reinversión mediante la emisión de la constancia de ejecución del Programa de Reinversión.

⁶ El numeral 32.1 del artículo 32° de la Ley 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, señala que:

Por la fiscalización posterior, la entidad ante la que es realizado un procedimiento de aprobación automática o evaluación previa, queda obligada a verificar de oficio mediante el sistema del muestreo, la autenticidad de las declaraciones, de los documentos, de las informaciones y de las traducciones proporcionadas por el administrado.

Esta falta de delimitación clara de las competencias administrativas vulnera el principio de seguridad jurídica, en tanto no otorga predictibilidad al administrado, pues la ejecución del Programa de Reversión puede ser sometida a observaciones distintas por parte de la SUNAT y el Ministerio de Educación, o peor aún, el administrado puede creerse amparado por la constancia de ejecución de los programas de reversión aprobada por el Ministerio de Educación, a pesar de que la misma podría ser observada en parte o totalmente por la SUNAT.

Esto puede generar conflictos de competencia entre ambas entidades al no haberse delimitado de forma clara cuál es la competencia específica de estas dos administraciones, SUNAT y Ministerio de Educación respecto de la fiscalización posterior de la ejecución de los programas de reversión que dan origen al crédito por reversión, que es precisamente materia de investigación del presente trabajo.

Finalmente, si bien el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el expediente N° 04700-2011-PC/TC, estableció que es válida la facultad de fiscalización posterior por parte de la SUNAT para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que son de su competencia⁷, no delimitó los alcances de dicha competencia y si está abarca, por ejemplo, realizar observaciones a la Constancia de Ejecución del Programa de Reversión emitida por el Ministerio de Educación.

En conclusión, dado que no se ha delimitado de forma clara la competencia de la SUNAT y el Ministerio de Educación respecto de la fiscalización posterior y sus efectos en materia tributaria respecto de la ejecución de dichos programas que dan origen al crédito por reversión, existe un conflicto de competencia que puede generar controversia entre estos dos organismos.

1.3. Aplicación del Crédito Tributario por Reversión en la Educación (CTRE)

⁷ El fundamento 21 de dicha Sentencia ha establecido que “(...) es sin perjuicio de la fiscalización posterior que pueda efectuar la SUNAT”. Entonces, lo expresado hasta aquí, es sin perjuicio, de la facultad de fiscalización posterior con que cuenta la SUNAT para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que son de su competencia”.

En primer lugar, debemos señalar que, a efectos de comprender la aplicación del crédito por reinversión contra el Impuesto a la Renta, es necesario conocer cómo es que se liquida este último de acuerdo a lo establecido en nuestra legislación interna.

Respecto a ello, tenemos que el artículo 60° del TUO del Código Tributario establece las formas de determinación de la obligación tributaria, las cuales pueden efectuarse:

- Por acto o declaración del deudor tributario.
- Por la Administración Tributaria; por propia iniciativa o denuncia de terceros.⁸

En otras palabras, la liquidación tributaria, que es el acto mediante el cual se efectúan las operaciones de cuantificación necesarias y se determina el monto de la deuda tributaria o saldo a favor, puede ser autoliquidada por los propios contribuyentes o determinada por la Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 88° del mismo cuerpo normativo, en lo que respecta a la definición, forma y condiciones de presentación de la declaración tributaria, establece que la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.

Es así que los deudores tributarios a través de la declaración jurada, comunican a la Administración Tributaria los hechos imposables y datos que permiten determinar el quantum de la obligación tributaria correspondiente.

Según Pérez de Ayala (2011), la declaración es, ante todo, un acto del obligado tributario, por el que éste le manifiesta a la Administración, sujeto activo, que por medio de la realización de un acto o de una determinada situación ha realizado el hecho imponible de un impuesto específico, y, que, por ello, se ha convertido en deudor de éste (pág. 173).

Como bien señala el citado autor, la liquidación tributaria realizada por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración tributaria, contiene el quantum de la

⁸ Aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF modificado por el Decreto Legislativo N° 1170 y las Leyes Nro. 30230, 30264 y 30296.

determinación de la obligación tributaria, sea deuda tributaria o saldo a favor susceptible de ser devuelto o compensado.

Para realizar la citada determinación es necesario considerar todas las operaciones que influyan en la cuantificación de la base imponible, a la que deberá aplicarse la tasa del impuesto correspondiente.

Una vez calculado el impuesto, se descontarán los créditos tributarios a que tuviese derecho y producto de ello se obtendrá el monto del impuesto a pagar o saldo a favor que contendrá la declaración tributaria. Es decir, que los créditos tributarios permitirán la reducción del impuesto anual determinado, siendo éstos del tipo de crédito sujeto a devolución (el saldo a favor del impuesto de ejercicios anteriores, los pagos a cuenta del impuesto, los impuestos retenidos, el saldo a favor materia de beneficio, la compensación por ITAN, los pagos determinados como indebidos en las RTF Nros. 07528-2-2005 y 01644-1-2006 y el proveniente de la Ley que impulsa la Inversión Pública Regional y Local con participación del Sector Privado) y otros que no son materia de devolución (Impuesto a la Renta de fuente extranjera, reinversión en la Amazonía, inversión y/o reinversión de la Ley del Libro, la Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante y los pagos a cuenta del impuesto acreditados contra el ITAN).

En ese sentido, en el artículo 88° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 08 de diciembre del 2004, se describen una serie de deducciones al impuesto a la renta por los siguientes conceptos:

- a) Las retenciones y las percepciones sufridas con carácter de pago a cuenta sobre las rentas del ejercicio gravable al que corresponda la declaración. En los casos de retenciones y percepciones realizadas a sujetos generadores de rentas de tercera categoría, éstos podrán deducirlas del Impuesto incluso cuando correspondan a rentas devengadas en ejercicios gravables anteriores al que corresponda la declaración.
- b) Los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la declaración jurada y los créditos contra dicho tributo.
- c) Los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la SUNAT o establecidos por el propio responsable en sus declaraciones juradas anteriores como consecuencia de los créditos autorizados en este artículo, siempre que dichas declaraciones no hayan sido

impugnadas. La existencia y aplicación de estos últimos saldos quedan sujetos a verificación por parte de la mencionada Superintendencia.

- d) Inciso derogado por la Primera Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804, publicada el 02 de agosto de 2002.
- e) Los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que 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. 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.

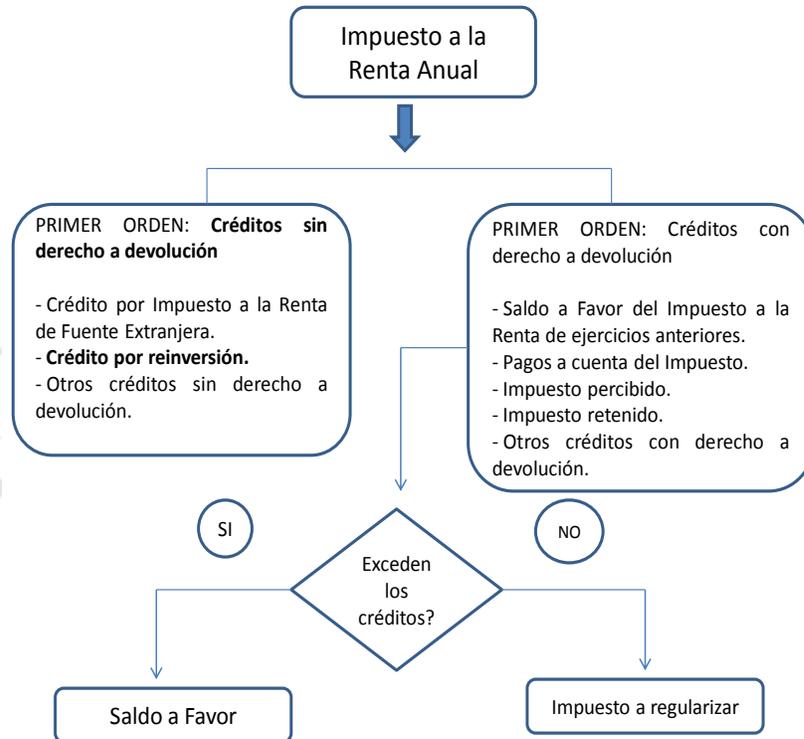
Asimismo, resulta relevante considerar el orden de prelación en la aplicación de estos créditos que serán materia de compensación contra el Impuesto a la Renta Anual de Tercera Categoría de conformidad con el artículo 52° del Reglamento de la LIR, el que se detalla a continuación:

1. El crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera;
2. El crédito por reinversión;
3. Otros créditos sin derecho a devolución;
4. El saldo a favor del impuesto de los ejercicios anteriores (contra las rentas de tercera categoría sólo se podrá compensar el saldo a favor originado por rentas de la misma categoría);
5. Los pagos a cuenta del impuesto;
6. El impuesto percibido;
7. El impuesto retenido; y
8. Otros créditos con derecho a devolución.

Conforme a lo expuesto, primero serán de aplicación los créditos sin derecho a devolución hasta agotarse para luego aplicar los créditos con derecho a devolución, lo que gráficamente se muestra en el siguiente cuadro:

Figura 1.3.

Clasificación de los créditos del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría



Fuente: (Rosa Ortega, 2012, Pág. 585)

Como se puede advertir del citado flujograma, el orden de prelación obedece a la naturaleza del crédito que puede ser con o sin derecho a devolución, entre estos últimos tenemos al crédito por reinversión conforme lo regulado en el artículo 88° de la Ley del Impuesto a la Renta y el 52° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ahora bien, el artículo 8° del D.S. N° 047-97-EF dispuso que el crédito obtenido en la ejecución de un programa de reinversión podría ser aplicado contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, debiendo sustentarse conforme a lo indicado en el artículo 7° del citado cuerpo normativo.

Asimismo, el artículo 9° de la citada norma señaló que en el caso de Instituciones que desarrollan su actividad educativa como empresas unipersonales, sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, las rentas y el crédito obtenidos serán atribuidos a

las personas naturales jurídicas que las integren o sean partes contratantes, en proporción a su participación en el capital. El citado crédito sólo podrá ser aplicado contra el Impuesto a la Renta que grave las rentas netas de tercera categoría generadas por dichas instituciones y que hubieran sido atribuidos a estos sujetos.

Las reglas de atribución establecidas en este artículo se aplicarán mensualmente, para efecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Es preciso tener en consideración que de determinarse un saldo a favor que proviene de un mayor crédito por reinversión aplicado contra el Impuesto a la Renta Anual, éste puede ser compensado contra los pagos a cuenta mensuales del siguiente ejercicio hasta agotarse.

1.4. Vigencia del Crédito Tributario por Reinversión en la Educación (CTRE): Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional a favor de la Universidad Alas Peruanas, Universidad Privada de Ciencias Aplicadas y Universidad Privada del Norte.

Al respecto, debemos señalar que si bien la vigencia del CTRE regulado por el Decreto Legislativo N° 882 no es objeto de análisis de la presente investigación, consideramos que resulta necesario relevar la controversia vertida en las Sentencias recaídas en los expedientes Nro. 04700-2011-PC/TC, 02053-2013-PA/TC, los mismos que han establecido que el CTRE de la Universidades Alas Peruanas, Universidad Privada de Ciencias Aplicadas y Universidad Privada del Norte se encuentra vigente desde el año 1997 hasta el 2014.⁹

Como se desarrolló en el punto 1) del presente Capítulo, el CTRE fue regulado por el Decreto Legislativo N° 882 – Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, sin embargo, dicha norma legal no estableció de manera expresa el plazo de vigencia para las disposiciones contenidas en su Capítulo II DISPOSICIONES TRIBUTARIAS, dentro del que se encuentra regulado el mencionado crédito por reinversión.

⁹ Cabe precisar que la nueva Ley Universitaria N° 30220 publicada el 09 julio del 2014, estableció en la Única Disposición Complementaria Derogatoria dejar sin efecto varios artículos del Decreto Legislativo N° 882, entre ellos los que regulaban el Crédito Tributario por Reinversión.

Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo N° 1087, publicado el 28 de junio del 2008, se aprobaron las normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial. Cabe precisar que dicho decreto legislativo no contenía ninguna disposición tributaria a favor de las instituciones educativas.

Sin embargo, mediante Fe de Erratas del citado Decreto Legislativo, publicado el 30 de junio del 2008, se incorpora el segundo párrafo del artículo 2° antes mencionado que establece lo siguiente:

Los centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 977¹⁰, Decreto Legislativo que establece la Ley Marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios.

Respecto a la norma antes citada, debemos realizar las siguientes precisiones:

- Existe la regla general contenida en la Norma VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, la misma que establece que en el supuesto de no señalarse el plazo de vigencia de una exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido, éste deberá entenderse otorgado por un plazo máximo de tres (3) años, y en virtud a la misma el beneficio tributario del Crédito por Reinversión otorgado mediante el Decreto Legislativo N° 882, publicado en el año 1996, se entenderá vigente por los años 1997, 1998, y 1999.
- El legislador precisó que las instituciones educativas, referidas en la norma bajo comentario, son las únicas que deben aplicar la regla general, y que las demás Instituciones Educativas Particulares entre ellas las Universidades Privadas Societarias, podrán prorrogar la vigencia de dicho beneficio tributario por una única vez hasta tres años, es decir por los años 2000, 2001, 2002.

¹⁰ El segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 977, publicado el 15 de marzo de 2007, está referido a que la prórroga de la vigencia de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios por un período de hasta tres (3) años, contados a partir del término de la vigencia de las mismas, sólo podría ser otorgada por una única vez.

Posteriormente, mediante el Decreto Supremo N° 021-2008-ED, publicado el 29 de noviembre de 2008, se aprobaron las Normas Reglamentarias del Decreto Legislativo N° 1087, las mismas que establecieron en el artículo 5° lo siguiente:

Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económico-productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, pesquería y Artesanía, mantendrán vigentes los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882, no resultando de aplicación lo prescrito por el numeral 3.1 del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 977.

Nótese que el referido Decreto Supremo, dejó sin efecto lo precisado en la Fe de Erratas del Decreto Legislativo 1087, por lo que las Instituciones Educativas Particulares antes citadas también se encontrarían dentro de los alcances de la regla general, lo que de si es bastante cuestionable.

Posteriormente, mediante la Ley N° 29766, publicada el 23 de julio del 2011, se precisó el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1087, señalando lo siguiente:

Precísase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2° del Decreto Legislativo que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial, respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual.

Los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, y ratificados en el artículo 2° del Decreto Legislativo 1087, para los centros de educación técnico productiva e institutos superiores tecnológicos privados precisados en la citada norma, se sujetan a los términos y plazos de la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

Como se puede advertir, la Ley N° 29766 publicada el 23 de julio de 2011 buscaba señalar un límite a la vigencia del crédito de reinversión establecido en el Decreto Legislativo N° 882 y dispone que la caducidad de dicho crédito por reinversión habría operado desde el 31 de diciembre de 2008, lo que es cuestionado por las universidades antes citadas.

En efecto, la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas presentó Recurso de Reclamo contra la Resolución de Determinación emitida por omisión al pago del Impuesto a la Renta – Regularización correspondiente al ejercicio gravable 2009; en cuya determinación se incluyó el reparo a la aplicación del CTRE.

Mediante Resolución de Intendencia N° 0150140011702 de fecha 31 de diciembre del 2014 la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT resolvió el reclamo presentado por la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas señalando que de conformidad con la Ley N° 29766, el Crédito por reinversión aprobado por el Decreto Legislativo N° 882 estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2008.

Es decir, la Resolución de Intendencia antes mencionada confirma el reparo efectuado al crédito por reinversión aplicado contra el Impuesto a la Renta en la fiscalización realizada por el Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2009, reiterando que en tanto que la Ley N° 29766 ha precisado que el crédito por reinversión, para efectos del Impuesto a la Renta se encontró vigente hasta el 31 de diciembre de 2008, el beneficio del Crédito por Reinversión contenido en el artículo 13° del Decreto Legislativo 882° había caducado.

No obstante ello, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 04700-2011-PC/TC quien resuelve:

1. Declarar FUNDADA la demanda de cumplimiento, entendida como una de amparo, por amenaza de violación del derecho de propiedad de la recurrente. En consecuencia, ORDENAR a la SUNAT a:
 - a. Reconocer el crédito tributario por reinversión en educación que haya realizado la recurrente desde el año 1997 hasta la actualidad;
 - b. Reconocer la validez de los actos administrativos emitidos por el Ministerio de Educación como resultado de la aprobación automática de los programas de reinversión de conformidad con el artículo 13.2 del Decreto Supremo N° 047-97-EF;
 - c. Dejar sin efecto cualquier acto de ejecución, medida coercitiva o cobranza y, en general, cualquier acto administrativo contra la recurrente, que se origine en el desconocimiento del crédito tributario por reinversión en educación realizado por la

recurrente desde el año 1997 hasta la actualidad y en el desconocimiento de los actos administrativos emitidos por el Ministerio de Educación.

2. Declarar INAPLICABLE a la demandante el primer párrafo del artículo único de la Ley N° 29766.

Es decir que, en opinión del máximo intérprete de la Constitución, el Decreto Legislativo N° 882 se encuentra vigente desde 1997 hasta el año 2014¹¹, generando con ello los beneficios que dispone la norma.

Como fundamento, el citado colegiado manifiesta que si bien en reiterados pronunciamientos se ha concluido que no es posible que una exoneración o beneficio tributario pueda entenderse otorgado infinitamente (pues en el caso que la norma legal no establezca plazo de vigencia alguno, automáticamente deberá operar el plazo supletorio regulado en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario), agrega dicha regla admite excepciones, las cuales deben ser evaluadas teniendo en cuenta el caso en concreto.

Es así que el Tribunal Constitucional considera que es obvio que si la finalidad del beneficio otorgado por el Decreto Legislativo N° 882 es la promoción de la inversión en la educación, este beneficio no puede entenderse otorgado solo por el plazo máximo de 3 años; sino hasta que el legislador, en base a su misma potestad tributaria por la que otorgó el beneficio, la derogue cuando ya no considere factible promover la inversión en educación; por lo menos en función de beneficios tributarios.

Además, el Tribunal se sustenta en distintos actos efectuados por la administración a través de los cuales se reconoce implícitamente la vigencia del CTRE: El TUPA del MINEDU con los procedimientos respectivos, los formatos de declaración jurada de la SUNAT, incluso documentos como el Marco Macroeconómico Multianual 2012 – 2014, aprobados institucionalmente.

Cabe señalar, que en la Resolución aclaratoria emitida por el Tribunal Constitucional respecto del Expediente N° 04700-2011-PC/TC se ha señalado que:

¹¹ Recordemos que las disposiciones tributarias referidas al Crédito Tributario por Reinversión establecidas en el Decreto legislativo N° 882, sólo estuvieron vigentes hasta el 2014 conforme lo dispuesto en la nueva Ley Universitaria N° 30220.

La solución dada al presente caso posee únicamente efectos inter partes por haberse reconvertido en un proceso de amparo; por lo que, lo resuelto en la presente causa no puede ni debe ser tomado en consideración por actuales o futuros actores en procesos constitucionales, ni como doctrina jurisprudencial (tercer párrafo del artículo VI del título Preliminar del Código Procesal Constitucional) ni obvio, menos – porque no cabría ni se dan las características de ley – como precedente vinculante (artículo VII del título Preliminar del Código Procesal Constitucional).

De igual manera, el Tribunal Constitucional mediante sentencia recaída en el Expediente N° 02053-2013-PA/TC analizó la retroactividad del plazo de caducidad de los beneficios tributarios establecidos en la Ley N° 29766.

De la citada sentencia, se deduce que los recurrentes (UPC-UPN) solicitaron la inaplicación de la Ley N° 29766, la cual precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1087 que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial, cuestionando la caducidad del crédito tributario respecto de los años 2009, 2010 y 2011.

En relación con ello, la citada sentencia señala:

27. Conviene entonces tener presente que la Ley N° 29766, aun cuando comienza con la palabra “precísase”, no brinda en realidad precisión alguna, limitándose a introducir retroactivamente, un plazo específico y que no había sido dispuesto previamente para la caducidad de los beneficios tributarios aplicables a las universidades privadas, beneficio que se encontraba vigente como ya ha sido mencionado antes.[...] 29. En suma, entonces además de no determinar un sentido interpretativo, la disposición añade un límite temporal para la vigencia del crédito por reinversión que no se encontraba en la norma presuntamente precisada.

Como se puede advertir de lo resuelto por el supremo intérprete de la Constitución, dado que la Ley N° 29766 no busca interpretar una norma anterior al establecer un límite temporal al crédito por reinversión sino un efecto retroactivo, esto representa una clara vulneración al Principio de Irretroactividad de las normas, por lo que resulta inaplicable dicha ley.

En función a ello, el Tribunal Constitucional resolvió declarar fundada la demanda y en consecuencia inaplicable a los demandantes lo dispuesto por el artículo único de la Ley N° 29766.

Por lo tanto, en virtud de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional recogidos en los expedientes desarrollados en los párrafos anteriores, se puede establecer que a la fecha no existe controversia respecto la vigencia del CTRE.

No obstante el tema de la vigencia ha sido resuelto, si es posible que se susciten contingencias tributarias respecto al límite cuantitativo aplicado por la SUNAT en los procedimientos de fiscalización relacionados al crédito por reinversión aplicado contra el Impuesto a la Renta por las universidades privadas societarias, lo que será materia de análisis en los siguientes capítulos del presente documento.



CAPÍTULO II: DEFINICIÓN DE RENTA REINVERTIBLE - POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL TRIBUNAL FISCAL

Tal como se ha mencionado, el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 otorgó un beneficio tributario a las Instituciones Educativas Particulares que reinviertan total o parcialmente su “renta reinvertible” en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, el mismo que consistía en un crédito por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

Sin embargo, los alcances del término “renta reinvertible”, no han sido definidos y/o delimitados en las normas que regulan el crédito por reinversión, esto es el Decreto Legislativo N° 882 y el D.S. N° 047-97-EF.

Es esta falta de precisión la que ha generado una incertidumbre que ha traído consigo la formulación de dos posiciones al respecto, las mismas que van a traer como consecuencia el pago de un mayor o un menor Impuesto a la Renta, según la posición de la administración o el administrado.

2.1. Posición de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT

La SUNAT mediante el Memorandum Nro. 367-2000-K00000 de fecha 22 de noviembre del 2000 absolvió diversas consultas vinculadas con la aplicación del CTRE, entre ellas la referida a determinar los alcances del término “renta reinvertible” a que se refiere el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 – Ley de Promoción de la Inversión en la Educación. Es decir, si el monto a reinvertirse tiene como límite la renta neta imponible declarada en el ejercicio en el cual también se debe efectuar efectivamente la inversión.

La alternativa de considerar como “renta reinvertible” el monto de la renta neta imponible es relevante porque se pretendía regular a través de una interpretación interna de

la SUNAT la forma de cálculo del CTRE, estableciendo un límite cuantitativo en el mismo a efectos de su aplicación contra el Impuesto a la Renta.

Al respecto, la SUNAT indicó que tanto el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882 – Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, así como el artículo 5° del Decreto Supremo N° 047-97-EF mediante el cual se aprueban las normas reglamentarias de las disposiciones tributarias aplicables a las instituciones educativas particulares, no han definido los alcances del término “renta reinvertible” el cuál será materia de reinversión. En efecto en el citado Memorándum se indica que: “habida cuenta que el reglamento al regular la forma de calcular el crédito no ha determinado que el monto reinvertido se encuentra limitado por el monto obtenido como renta neta por el contribuyente beneficiario del crédito, no cabe considerar que existe tal limitación”.

Es decir, en una primera interpretación la SUNAT afirmaba que no existía limitación alguna a efectos de calcular el CTRE.

La consecuencia de dicho pronunciamiento implicaba aceptar que los importes materia de reinversión podían provenir tanto de reinversiones de las utilidades obtenidas, así como también de nuevas inversiones efectuadas por las Universidades Privadas Societarias.

Sin embargo, mediante el Informe N° 005-2015-SUNAT/5D0000 del 09 de enero del 2015, la SUNAT cambia de criterio cuando se le consulta qué debía entenderse por “renta reinvertible”, tratándose de universidades que tuvieron derecho a aplicar el crédito tributario por reinversión que establecía el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación.

En este segundo análisis realizado por la SUNAT, ésta se enfoca en el cuarto párrafo del artículo 5° del Decreto Supremo N° 047-97-EF que establecía que el monto reinvertido debía ser capitalizado por la Institución Receptora de la reinversión, o de ser el caso debía incrementar el patrimonio social, debiendo en ambos casos formalizarse mediante escritura pública e inscripción en el registro público correspondiente, como requisito previo para la aplicación del indicado crédito. Las acciones o participaciones adquiridas como consecuencia de la capitalización de la reinversión, son libremente transferibles.

Así, advierte la SUNAT que:

(...) la “renta reinvertible”, que era el concepto materia de reinversión, se determinaba a partir de la utilidad que arrojaba los estados financieros del contribuyente al margen de las normas que regulaban el Impuesto a la Renta; lo cual derivaba, precisamente, del requisito establecido por la norma reglamentaria de incrementar el patrimonio social de la universidad, por cuanto este incremento (que era un aumento de capital) suponía una transferencia de las utilidades de la cuenta del patrimonio neto de la universidad a la cuenta capital de esta¹².

Así mismo precisa que, el inciso 3 del artículo 202° de la Ley General de Sociedades dispone que el aumento de capital puede originarse, entre otros, en la capitalización de utilidades, reservas, beneficios, primas de capital y excedentes de revaluación.

En ese sentido, la autoridad tributaria colige que toda vez que las utilidades que pudieron haber sido efectivamente reinvertidas eran aquellas consideradas de libre disposición conforme a la Ley General de Sociedades¹³, las universidades que tuvieron derecho a aplicar el crédito tributario por reinversión establecido en el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 882, debieron considerar como “renta reinvertible” la constituida por las utilidades consideradas de libre disposición conforme a la Ley General de Sociedades.

Asimismo, la SUNAT recalcó que la utilidad de libre disposición es distinta a la obtenida por aplicación de las normas que regulan el Impuesto a la Renta, es decir la renta neta imponible, y que esta utilidad es a la que se refiere la Ley General de Sociedades.

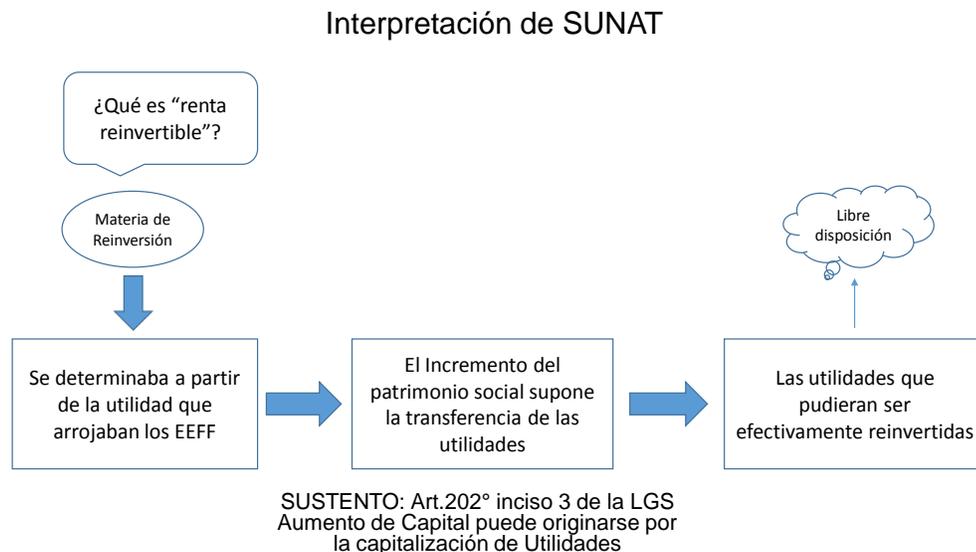
La interpretación de “renta reinvertible” efectuada por la Administración Tributaria es resumida en el presente gráfico:

¹² Además, la SUNAT señala que, según el diccionario de la Real Academia Española, reinversión es la aplicación de los beneficios de una actividad productiva al aumento de su capital.

¹³ Artículo contenido en el Título II – Aumento de Capital.

Figura 2.1

Interpretación de “renta reinvertible” por la Administración Tributaria



2.2. Posición del Tribunal Fiscal

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05510-8-2013, emitida el 02 de abril de 2013, se señala tal como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la sentencia expedida en el Expediente N° 04700-2011-PC/TC, que el CTRE tiene la naturaleza de incentivo tributario siendo que se busca un determinado comportamiento por parte del contribuyente, en específico que éste reinvierta su renta con fines educativos.

De conformidad con ello, el Tribunal Fiscal entiende que las Instituciones Educativas Particulares tienen derecho a un crédito por reinversión, equivalente al 30% del monto reinvertido, aquellas que reinviertan total o parcialmente su “renta reinvertible” en sí mismas o en otras instituciones educativas, siendo relevante determinar a qué se refiere el concepto de “renta reinvertible” antes mencionado.

Para tal efecto, se precisa que se debe tener en consideración que la determinación de utilidades de las instituciones antes referidas se origina a partir de la diferencia entre los ingresos provenientes de sus actividades y los costos vinculados con dichos ingresos, lo que da lugar a la utilidad bruta, contra la cual se deducen los gastos operativos y a dicho

resultado (utilidad operativa), se le suman o restan otros ingresos o gastos¹⁴, generándose así la utilidad antes de impuestos, a la que se le descuentan las obligaciones a las que están sometidas las aludidas instituciones por disposiciones legales, tales como las laborales¹⁵ y societarias¹⁶, que correspondan.

Cabe indicar que para efecto de establecer el concepto de “renta reinvertible”, el Tribunal Fiscal estableció que no resulta pertinente descontar el monto del Impuesto a la Renta a pagar que existiese, toda vez que el referido concepto sirve de base para el cálculo del crédito tributario por reinversión, el cual se aplica como crédito contra el mismo impuesto.

De esta manera, el remanente obtenido, si hubiere, constituye la utilidad obtenida de libre disposición, siendo ésta el monto a que el Decreto Legislativo N° 882 y su norma reglamentaria se refieren como “renta reinvertible”, ya que sólo cabe reinvertir las ganancias o utilidades que tienen la característica de ser de libre disposición.

Para el Tribunal Fiscal, esta conclusión guarda congruencia con la naturaleza de beneficio del CTRE, el cual tiene un fin promocional, a saber, fomentar la reinversión de las utilidades obtenidas por las entidades educativas en servicios educativos para así modernizar el sistema educativo, en lugar de distribuir las entre los socios de dichas entidades.

En consecuencia, para el Tribunal Fiscal la base de cálculo del crédito tributario por reinversión en educación corresponde al monto efectivamente reinvertido, de acuerdo con el programa de reinversión aprobado por el Ministerio de Educación en cumplimiento de los requisitos legales establecidos; monto que está constituido por la suma proveniente de la utilidad de libre disposición destinada al financiamiento del programa de reinversión.

En virtud de lo expuesto en los párrafos anteriores, podemos concluir que para el Tribunal Fiscal el criterio de “renta reinvertible” hace alusión a la utilidad de libre disposición que es la utilidad antes de impuestos, a la que se le descuentan las obligaciones laborales y societarias, excepto el Impuesto a la Renta.

¹⁴ Constituidos, por ejemplo, por los conceptos de ingresos diversos, ingresos financieros, ingresos excepcionales, gastos diversos, gastos financieros y gastos excepcionales.

¹⁵ Por ejemplo, la obligación de la participación de los trabajadores en las utilidades.

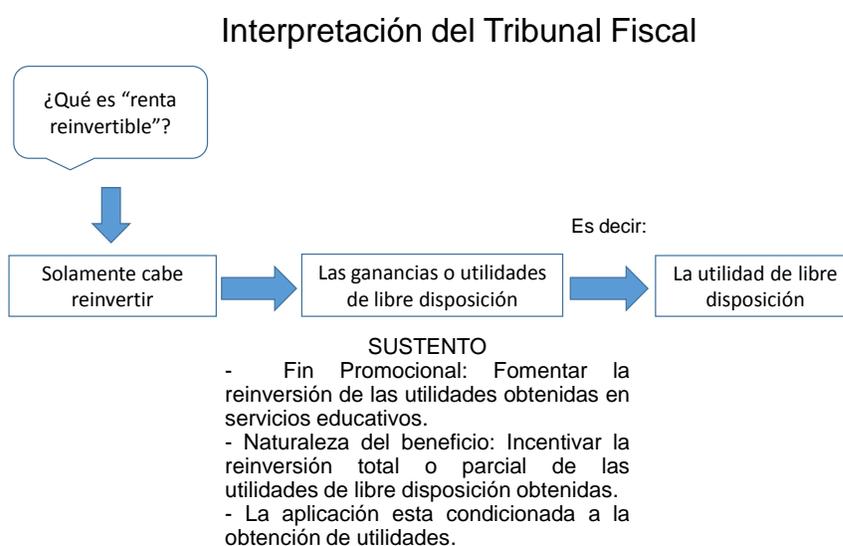
¹⁶ Por ejemplo, las reservas legales.

Cabe indicar que el Tribunal Fiscal ha confirmado el criterio vertido en su Resolución N° 05510-8-2013 mediante las RTF N° 05279-8-2014 y 07993-3-2014 de fechas 28 de abril de 2014 y 01 de julio de 2014, respectivamente.

Para una mejor comprensión, presentamos la interpretación de “renta reinvertible” efectuada por el Tribunal Fiscal en el siguiente cuadro:

Figura 2.2

Interpretación de “renta reinvertible” por el Tribunal Fiscal



2.3. Crítica a la posición de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal

Como fue desarrollado en los acápites anteriores, la SUNAT y el Tribunal Fiscal a través de sus procedimientos han establecido un límite cuantitativo en la aplicación del crédito por reinversión, señalando que la reinversión efectuada por las Universidades Privadas Societarias sólo podía realizarse respecto de las utilidades de libre disposición a que se refiere la Ley General de Sociedades.

A efecto de analizar la postura de la SUNAT y el Tribunal Fiscal, resulta relevante establecer si en la Ley General de Sociedades – Ley 26887 –, norma en la que se sustenta

dicha posición, se formula un concepto de utilidad de libre disposición o utilidad distribuible.

Para ello, corresponde remitirnos a lo regulado en el artículo 40° de la Ley General de Sociedades referido al reparto de utilidades, el mismo que establece que la distribución de las mismas pueden efectuarse en mérito de los estados financieros preparados al cierre de un período determinado o a la fecha de corte en circunstancias especiales que acuerde el directorio. Asimismo, precisa que no es posible repartir más de lo obtenido como utilidad.

Además, el artículo 114° de la citada ley establece que la Junta General de Accionistas se reúne obligatoriamente cuando menos una vez al año dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio económico con la finalidad, entre otras, de pronunciarse sobre la gestión social y los resultados económicos del ejercicio anterior, y resolver la aplicación de utilidades si las hubiere.

Por su parte, el numeral 3 del artículo 202° de la citada Ley señala que el aumento de capital puede originarse en la capitalización de utilidades, reservas, beneficios, primas de capital y excedentes de revaluación.

Asimismo, el artículo 221° de la referida ley precisó que finalizado el ejercicio, el directorio debe formular la memoria, los estados financieros y la propuesta de aplicación de las utilidades en caso de haberlas. De estos documentos debe resultar, con claridad y precisión, la situación económica y financiera de la sociedad, el estado de sus negocios y los resultados obtenidos en el ejercicio vencido.

Elías Laroza (2015) señala respecto a la propuesta de aplicación de utilidades contenida en el artículo 221° de la Ley General de Sociedades lo siguiente:

El directorio puede proponer a la junta la forma de aplicación de las utilidades del ejercicio, una vez deducidos los impuestos y las reservas legales y estatutarias, en su caso. Se entiende que también deben deducirse las pérdidas acumuladas de la sociedad, si las hubiere, desde que no puede hablarse de utilidad total neta, susceptible de reparto, si existen pérdidas anteriores. Recuérdese que el artículo 40 de la Ley solo permite distribuir el saldo positivo.

(p.15-16)

De lo expuesto por el referido autor, se aprecia que las utilidades que pueden ser materia de distribución son aquellas que provienen del resultado positivo de la operación matemática que arroje la cuenta ganancias y pérdidas más los resultados acumulados del balance; y sobre este resultado deben deducirse los impuestos, participaciones de los trabajadores, reservas legales y estatutarias.

Finalmente, el numeral 1 del artículo 230° establece que los dividendos sólo pueden ser pagados en razón a las utilidades obtenidas o de reservas de libre disposición y siempre que el patrimonio neto no sea inferior al capital pagado.

Como puede apreciarse de las normas antes descritas, la Ley General de Sociedades establece que las utilidades obtenidas en los Estados Financieros de un ejercicio determinado pueden ser pasibles de distribución como dividendos o ser capitalizadas vía aumento de capital, es decir, que formen parte del patrimonio social.

No obstante, también se advierte que la Ley General de Sociedades no contiene una definición exacta de lo que debe entenderse como “utilidades de libre disposición” a que hace referencia la autoridad tributaria en el Informe N° 005-2015-SUNAT/5D0000, salvo lo contenido en el inciso 1) del artículo 230° de la mencionada ley, donde se establece que solo pueden ser pagados dividendos en razón de utilidades obtenidas o de reservas de libre disposición, no precisándose que dicha utilidad o reserva de libre disposición este referida o relacionada con el término “renta reinvertible”.

Ahora bien, la SUNAT infiere en el informe citado que la “renta reinvertible” materia de reinversión, se determina a partir de la utilidad que arrojan los estados financieros de las Universidades Privadas Societarias, al margen de las disposiciones tributarias, y que el monto reinvertido incrementaba el patrimonio social de la universidad mediante un aumento de capital; ello en concordancia al numeral 3 del artículo 202° de la Ley General de Sociedades.

Así también, el Tribunal Fiscal coincide con el criterio realizado por la SUNAT, según puede apreciarse en sus resoluciones citadas en el acápite anterior. Cabe mencionar que dicha entidad señala que sólo cabe reinvertir las ganancias o utilidades que tienen la característica de ser de libre disposición y que el término reinversión significa: “en

términos mercantiles, aplicación de ganancias o beneficios a ampliación o mejora de la empresa”¹⁷.

Sin embargo, tanto en la ley como en el reglamento no se ha establecido explícitamente una limitación a la reinversión ejecutada, que es materia de cálculo del crédito por reinversión, por lo tanto, es a través de una interpretación que se pretende crear dicho límite, pese a que la Ley General de Sociedades no señala de manera expresa un concepto de “renta reinvertible” o que dicho concepto se refiera a la utilidad de libre disposición, por lo que no resulta razonable que la SUNAT y el Tribunal Fiscal establezcan una identidad entre ambos, más aún si la utilidad de libre disposición no necesariamente puede provenir de utilidades del ejercicio, sino que también pueden ser utilidades acumuladas de ejercicios anteriores.

La primera crítica a los pronunciamientos de la SUNAT y del Tribunal Fiscal, es obvia y se encuentra en el centro del trabajo de investigación: Ni el Decreto Legislativo N° 882 ni su reglamento han establecido un concepto de renta reinvertible, por lo tanto, la limitación del monto de la renta reinvertible como utilidad de libre disposición corresponde exclusivamente a una interpretación de ambas entidades.

Esta interpretación no es unívoca, las posibilidades que existen son:

- La renta reinvertible este supeditada a la utilidad de libre disposición
- La renta reinvertible no sea considerada únicamente como reinversión, sino los otros conceptos capitalizables como son la utilidad de ejercicios anteriores y nuevos aportes.

Consideramos que, si el legislador hubiese tenido la intención de crear una limitación cuantitativa, la hubiese regulado de manera expresa en la ley y/o el reglamento (si ello resulta admisible) como sí lo ha hecho en otras disposiciones que regulan distintos beneficios tributarios.

A modo de ejemplo, citaremos la Ley de reactivación y promoción de la Marina Mercante Nacional, Ley N° 28583, la cual otorgó el beneficio tributario a los navieros nacionales o empresas navieras nacionales para que reinviertan anualmente, libre de pago

¹⁷ Concepto extraído por el Tribunal Fiscal del Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas.

del Impuesto a la Renta, hasta el ochenta por ciento (80%) de su renta neta en programas destinados a la adquisición de buques, y de partes integrantes y accesorias, incluidos motores, equipos de navegación y repuestos en general necesarios para el funcionamiento de sus buques ya adquiridos o por adquirirse.

En este caso, el reglamento precisó que para la aplicación del aludido beneficio tributario, se determinará el monto invertido en el ejercicio gravable que corresponda al programa de reinversión presentado, de tal manera que dicho monto se deducirá de la renta neta imponible de dicho ejercicio gravable o el 80% de dicha renta neta imponible, el que resulte menor.

Además, indicó alcances respecto del concepto “renta neta imponible”, entendiéndose aquella sobre la cual se aplicaría la tasa del Impuesto a la Renta sin considerar la deducción que le corresponde en aplicación del presente beneficio.

Tal como se observa para efectos de este beneficio materia de reinversión, el legislador ha delimitado expresamente la cuantificación de dicho beneficio, el cual no deberá ser mayor al 80% de la renta neta imponible definiéndose los alcances de dicho concepto, lo que no deja lugar a dudas de cuál va ser el monto sujeto de reinversión.

Este ejemplo grafica el nivel de especificidad que debió utilizarse para definir el concepto de renta reinvertible en el Decreto Legislativo N° 882 y su reglamento, y que sin embargo está ausente en el CTRE.

Finalmente, resulta necesario indicar que la SUNAT y el Tribunal Fiscal generan incertidumbre al referirse a la utilidad de libre disposición como concepto de “renta reinvertible”, toda vez que no precisa si se está considerando los resultados acumulados de ejercicios anteriores que aún no han sido materia de reinversión o inclusive las reinversiones que pudieran efectuarse a cuenta de utilidades futuras.

CAPÍTULO III: PROBLEMÁTICA EN LA APLICACIÓN Y CÁLCULO DEL CRÉDITO TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN EN LA EDUCACIÓN

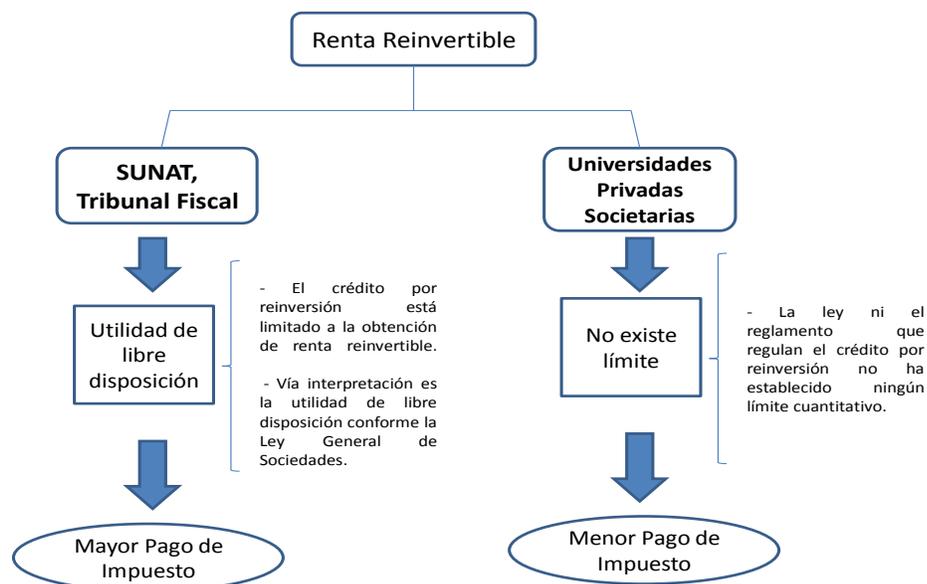
En el presente Capítulo discutiremos como se origina la controversia en la aplicación y cálculo del crédito por reinversión, así como sus efectos en la determinación y pago del Impuesto a la Renta a cargo de la Universidades Privadas Societarias.

3.1. Alcances de la definición de “renta reinvertible” en el Decreto Legislativo N° 882 y el Decreto Supremo N° 047-97-EF

La discrepancia entre la interpretación que sostienen de un lado la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal y del otro las Universidades Privadas Societarias se puede resumir en el siguiente gráfico esquemático:

Figura 3.1

Consecuencia fiscal de la interpretación de “renta reinvertible”



Tal como se observa, el tema central de la discusión está en la definición del concepto de “renta reinvertible”, lo que puede generar distintas posiciones.

Una primera nos lleva a concluir que estamos ante una norma oscura en su formulación, por lo tanto, corresponde determinar qué quiso decir la norma cuando hizo referencia a que el beneficio tributario del crédito por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido, sólo sería para aquellas Instituciones Educativas Particulares que reinviertan total o parcialmente su “renta reinvertible” en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares.

En efecto atendiendo a que nuestra conclusión en el capítulo precedente es que no es posible encontrar en la Ley General de Sociedades, alguna disposición que nos permita concluir que el “monto reinvertible” es equivalente a la “utilidad de libre disposición”, y que la posición de la administración y del Tribunal Fiscal están orientadas básicamente a establecer un límite cuantitativo arbitrario que no está establecido en la Ley ni en el Reglamento, corresponde ahora interpretar el sentido y alcance del concepto “renta reinvertible” y determinar qué es lo que quiso decir la norma y en qué caso es aplicable. Es decir, que nos encontramos frente a un ejercicio de interpretación de normas jurídicas.

Arce Ortiz (2013) en su estudio de la interpretación jurídica y su objeto señala:

Por ende, cuando la regla o el principio son claros en su formulación, debe realizarse su aplicación en la realizada tal cual. En cambio, cuando son oscuros en su formulación, debe realizarse una actividad interpretativa con el fin de aclarar su sentido o significado. (p.166)

En el mismo sentido, Rubio Correa (2009) cuando desarrolla el planteamiento del problema de interpretación señala:

De esta forma podemos concluir esta primera parte de presentación del problema de la interpretación jurídica diciendo que este aparece cuando el *qué quiere decir* la norma jurídica aplicable no queda suficientemente claro a partir de la aplicación de la teoría de las fuentes y del análisis lógico-jurídico interno de la norma. Este problema de interpretación puede surgir del texto mismo (es oscuro en sí) o de su aplicabilidad a un caso en concreto (el texto normativo es claro, pero no se puede saber con claridad su significado a partir de los matices fácticos del caso al que se quiere aplicarla). (p.222)

Es decir que, resulta necesario utilizar todos los métodos a nuestro alcance: examinar la letra de la ley, analizar cuál ha sido la intención del legislador, y cómo adecuar ese pensamiento a la realizada circundante; asimismo cómo coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la calidad económica que se ha querido reglar y la finalidad perseguida. (Villegas, 1998, p.167)

Por otro lado, la interpretación en materia tributaria tiene límites claramente establecidos. En ese sentido, la Norma VIII del Código Tributario señala lo siguiente:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

Es decir, el Código Tributario peruano admite recurrir a cualquiera de los métodos de interpretación que admite el Derecho con la finalidad de determinar el verdadero sentido de una norma jurídica tributaria. Esto con el fin de entender su sentido y alcance con relación a los hechos a los cuales se aplica. Sin embargo, bajo un ejercicio de interpretación no pueden crearse tributos ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Dicho texto es coherente con el artículo 74° de la Constitución, pues en la medida en que se ha optado escrupulosamente por consagrar un principio de reserva de ley, no resultaría admisible que por vía de la interpretación – la administración por ejemplo – establezca supuestos no contemplados que generen actos impositivos que el legislador no ha dispuesto expresamente a través del cauce formal de las normas tributarias.

3.2.Vulneración al principio de Reserva de Ley al limitar el concepto de “renta reinvertible” ante ausencia de definición.

Preliminarmente, debemos señalar que la Constitución Política del Perú consagra un conjunto de principios rectores de la tributación que constituyen pautas o reglas de

racionalización a las que deben sujetarse los poderes públicos en el ejercicio de la potestad tributaria.

En ese sentido, el artículo 74° de la citada Carta Magna señala que:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, las cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Como puede observarse, los principios constitucionales tributarios consagrados de manera expresa en dicho artículo de la Constitución son el principio de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Asimismo, renombrados autores constitucionalistas tales como el español Rodríguez Bereijo (1994) señala que los principios constitucionales cumplen una doble función en el ordenamiento jurídico como límites al ejercicio de los poderes públicos. Por una parte cumplen una función positiva que consiste en la influencia que éstos ejercen debido a su calidad de fuentes e informadores del ordenamiento jurídico en el contenido de las normas legales que apruebe el legislador, de las decisiones jurisprudenciales que adopten los jueces y como referencia obligada para la interpretación de la legislación ordinaria, pero por otra cumplen también una función negativa excluyendo del ordenamiento jurídico a los valores contrapuestos y a las normas legales que descansan sobre éstos valores vulnerando los citados principios. (p.1297)

En tal medida, resulta claro que la finalidad del artículo 74° de la Constitución Política del Perú es distribuir la potestad tributaria entre el Poder Ejecutivo (impuestos a la

importación, denominados “aranceles”, y las “tasas”) y el Poder Legislativo (las demás especies tributarias) sea mediante delegación (Decreto Legislativo) o regulación mediante “Ley” emitida por el Congreso de la República. (Gamba, 2006, p.127), y; es precisamente en virtud a este mandato constitucional, que solo una norma con rango de Ley puede establecer las principales figuras impositivas, lo que se le reconoce como el Principio de Reserva de Ley.

Ahora bien, a efectos de esta investigación corresponde analizar cuál es el alcance del Principio Constitucional Tributario de Reserva de Ley, con la finalidad de determinar si el mismo estaría siendo vulnerado por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, al definir el concepto “renta reinvertible” para efectos de la aplicación del CTRE, contenido en la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación y su respectivo Reglamento.

El Tribunal Constitucional Peruano ha señalado que este principio implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias, de conformidad con el pronunciamiento contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00042-2004-AI/TC.

Asimismo, en la sentencia recaída en el Expediente N° 2689-2004-AA/TC estableció:

(...) el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración – entre otros – de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley.

Así también, señaló que:

(...) los principios constitucionales tributarios – entre ellos el de legalidad y el de reserva de ley – no sólo constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado sino también garantías para los contribuyentes.

En esa misma línea, la STC N° 918-2002-AA/TC precisó que:

(...) el principio de reserva de ley que, además de cumplir una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, cuando su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran

representados todos los sectores de la sociedad: el parlamento en el caso del gobierno nacional y el Concejo Municipal en el caso de los gobiernos locales.

En atención a las sentencias antes señaladas, podemos inferir que la “reserva de ley” se refiere a que ciertos elementos de la norma tributaria no pueden ser regulados de forma reglamentaria y menos aún vía interpretación por parte de SUNAT y/o el Tribunal Fiscal, sino que deben ser recogidos en la propia Ley.

En otras palabras, y remitiéndonos a la controversia de la presente investigación, la SUNAT y el Tribunal Fiscal debieron limitarse a aplicar las disposiciones establecidas en la Ley y el Reglamento respecto del crédito tributario por reinversión.

Rescatamos especialmente lo dicho por Gamba Valega en el sentido de que el principio de Reserva de Ley se trasgrede no sólo en el plano reglamentario, vale decir cuando vía Reglamento se pretenden ejercer competencias tributarias específicamente asignadas al Poder Legislativo, sino incluso específicamente en cuanto a las actuaciones singulares de la administración, como parece ser el caso a través de las interpretaciones de la SUNAT y el Tribunal Fiscal.

Más allá de eso, resulta fundamental preguntarnos cuales son específicamente los aspectos tributarios que cuya aprobación están reservados a las normas con rango de Ley.

Sobre el particular, nuestra Constitución señala específicamente la creación, modificación, derogación y exoneración de tributos, sin embargo, ello no puede llevarnos a caer en el extremo de considerar válida una ley que crea un tributo con solo un artículo, cuando evidentemente el tributo requiere una serie de elementos esenciales para configurarse como una obligación exigible frente a los ciudadanos (sobre el tema nos referimos más adelante al desarrollo que ha efectuado el Tribunal Constitucional Peruano).

Debemos remitirnos a lo señalado por G. Casado Ollero (como se citó en Gamba. 2006, p.128):

Refiriéndose al artículo 31.1. de la Constitución Política española, que recoge la reserva de ley en materia tributaria “ la conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público (...) “habilitan” a la vez que vinculan, al Legislativo estatal a un “ mínimo” de predeterminación normativa que incluye aquellas prescripciones de carácter básico, necesarias y suficientes para cubrir las exigencias de una

reserva constitucional de ley que tanto se vulnera por una “ regulación normativa insuficiente”, como por una remisión reglamentaria excesiva”.

Entiéndase el citado principio constitucional, en los términos de FALCÓN Y TELLA (1999) quien señala que la reserva de ley tributaria se constituye como un principio vertebrador de toda organización política, ya que los pueblos han confiado en primer término a la ley la salvaguarda de sus intereses frente al Fisco, siendo los propios ciudadanos (contribuyentes) quienes aceptan ser gravados al elegir a sus representantes que tienen como encargo crear tributos mediante leyes.

Por su parte, el Código Tributario reguló en la Norma IV de su Título Preliminar el principio de legalidad y el de reserva de ley conforme sigue a continuación:

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD – RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10°;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos y garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministerio de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.

Como se puede apreciar, el Principio Constitucional de reserva de ley – y así lo recoge la legislación nacional en el Código Tributario – ordena que de manera exclusiva y excluyente sea una norma con rango de ley la que establezca los principales aspectos de un tributo. Resaltamos con interés particular el hecho de que el Código Tributario haya establecido dicha reserva expresamente para: el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción y; las exoneraciones y otros beneficios tributarios.

En resumen, podemos indicar que el principio de reserva de Ley:

- Impone una obligación al legislador de regular ciertas materias de forma suficiente para controlar las decisiones administrativas;
- Limita una remisión reglamentaria excesiva;
- Constituye una garantía de los administrados para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por la Constitución.
- Involucra a los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Ahora bien, queremos resaltar además dos ámbitos de análisis del Principio de Reserva de Ley que han sido desarrollados por el Tribunal Constitucional Peruano:

En atención a la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2762-2002-AA-TC, la reserva de ley debe ser estudiada desde dos planos: el primero, uno “horizontal” que pretende deslindar qué elementos del tributo se encuentran amparados por la reserva; y, el segundo, un plano “vertical”¹⁸ referido al grado de concreción- o densidad normativa- con que dichos elementos deben venir regulados en una norma con rango de ley.

En el Plano Horizontal:

¹⁸ Plano Vertical:

Este plano está referido al grado de concreción (densidad regulativa) que el Texto Constitucional le exige a la Ley al regular los elementos cubiertos por la reserva de Ley. En otras palabras, este plano nos habla de la desregulación, es decir hasta cuando es permitido que existan derivaciones al reglamento o a la Administración Tributaria para que definan “renta reinvertible”.

En la Ley no existe disposición que señale que el reglamento definirá los límites del crédito tributario por reinversión y por ende analizar si dicha remisión es válida, lo que hubiese ido en línea con la reserva de ley.

En virtud de lo establecido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, al consagrar la reserva de ley, el tributo debe contener los elementos de identidad y de entidad o los elementos que determinan su existencia y cuantía, porque de lo contrario no se habría creado o modificado.

Entre los primeros tenemos los elementos que permiten identificar al tributo, tales como, el hecho imponible o presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria- o de cualquier otro deber tributario-, la determinación de los obligados a su pago (obligados tributarios) y, las exoneraciones y beneficios fiscales que les afecta. Los segundos, son los elementos cuantificadores del tributo, es decir, aquellos que fijan los criterios de determinación de la cantidad a pagar o quantum, tales como, la base imponible, la alícuota o tasa del tributo y el impuesto resultante.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en sentencias recaídas en los expedientes N° 2762-2002-AA/TC y N° 3303-AA/TC:

Asimismo, en cuanto a la creación del tributo, la reserva de Ley puede admitir, excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto- que requiere de la máxima observancia del Principio de Reserva de Ley-, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal.

Como se puede advertir, el plano horizontal se extiende a los elementos identificadores y cuantificadores del tributo, respecto de ellos el legislador no puede efectuar una total remisión a la Administración para que determine los mismos, mucho menos omitir su regulación a través de la Ley.

En el caso planteado, el Decreto Legislativo N° 788, no definió el concepto de renta reinvertible y tampoco limitó el crédito tributario por reinversión a las utilidades de libre disposición como sostiene la SUNAT y el Tribunal Fiscal. Es decir, no existe una norma con rango de Ley, tal como lo requiere el Tribunal Constitucional peruano, la doctrina y la Constitución que señale que la renta reinvertible tiene como límite la utilidad de libre disposición.

No solamente eso, tampoco existe en el Reglamento ninguna disposición complementaria relacionada al concepto de renta reinvertible, por el contrario, el texto referido al CTRE en el Reglamento es exactamente igual al de la Ley.

Por lo tanto, la interpretación de la SUNAT en sus actos administrativos y del Tribunal Fiscal resulta violatoria al principio de Reserva de Ley en el plano horizontal, toda vez que al no existir una definición del concepto renta reinvertible para efectos del CTRE no existiría ninguna limitación en su aplicación.

Por el contrario, asumir una posición como la de SUNAT y el Tribunal Fiscal evidentemente restringe el derecho del contribuyente a un mayor CTRE, reiteramos bajo un supuesto límite, que de existir debió ser recogido en una norma con rango de Ley, siendo coherentes con el principio de Reserva de Ley establecido en la Constitución y cuyos alcances han sido materia de pronunciamientos consistentes por el Tribunal Constitucional.

En ese sentido, dado que ni la Ley ni el Reglamento definieron el concepto de renta reinvertible y tampoco limitaron el crédito tributario por reinversión a las utilidades de libre disposición como sostiene la SUNAT y el Tribunal Fiscal; resulta que la posición de estas entidades estaría vulnerando el principio de Reserva de Ley en el plano horizontal, toda vez que al no existir una definición del concepto de renta reinvertible no existiría ninguna limitación en su aplicación.

Interpretación del alcance del término “renta reinvertible”:

De lo expuesto, queda claro que la no definición del concepto “renta reinvertible”, afecta la determinación del beneficio y además del cálculo del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, la SUNAT y el Tribunal Fiscal sustentan vía interpretación que el crédito tributario por reinversión está sujeto a limitaciones cuantitativas.

Sin embargo, tal como hemos mencionado, el Código Tributario prohíbe en vía de interpretación crear tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

Por lo tanto, sostenemos que al no haberse precisado una definición y/o alcances del CTRE como limitado al monto de la utilidad de libre disposición, debe asumirse válidamente que en la Ley no existía ninguna limitación en su aplicación.

Es decir, habiéndose verificado que en la emisión del Decreto Legislativo N°882 y su reglamento Decreto Supremo N° 047-97-EF, no se han establecido parámetros o límites que regulen la reinversión materia del beneficio tributario del crédito por reinversión, debemos concluir que una opción válida de interpretación es que el legislador haya considerado que no existía necesidad de definir el concepto de renta reinvertible otorgándole un concepto amplio que le permite incorporar no solo utilidades del ejercicio sino nuevas inversiones o utilidades acumuladas de ejercicios anteriores.

En conclusión, cualquier especificación para la cuantía del tributo y/o de los créditos materia de aplicación deben estar en una norma con rango de Ley, en virtud del Principio de Reserva Ley, siendo la interpretación más adecuada que el legislador nunca quiso consignar un concepto de renta reinvertible, advirtiéndose una vulneración de este principio por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal al pretender otorgarle vía interpretación una definición a dicho concepto indicando que está referido exclusivamente a la utilidad de libre disposición.

3.3.Métodos de Interpretación utilizados para aclarar la definición de “renta reinvertible”.

A efectos de sustentar que la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación aprobada por el Decreto Legislativo N° 882 y su reglamento no han establecido límites al crédito tributario por reinversión (CTR) debemos remitirnos a los métodos de interpretación a fin de conocer el significado de dichas disposiciones normativas.

Iniciaremos refiriéndonos al Método de Interpretación Histórico, para posteriormente remitirnos al Método Lógico o también llamado de “ratio legis”, y en virtud a estos mecanismos conoceremos el razonamiento jurídico desarrollado por el legislador al momento de emitir dichas normas y si su intención fue establecer restricciones al crédito tributario por reinversión.

Método Histórico:

Preliminarmente, debemos recordar que en atención a este método la interpretación se hace recurriendo a contenidos que brindan los antecedentes jurídicos, directamente vinculados a la norma materia de discusión.

Por este método, se debe buscar la intención del legislador al expedir la norma. En otras palabras, dicha intención nos explicará el real contenido y/o sentido de la misma.

Para ello, debemos hacer referencia a las principales fuentes a las que debemos remitirnos. Entre las principales tenemos:

- El sustento expreso de los proyectos legislativos “exposiciones de motivos”, las mismas que dejan constancia del sustento por el cual son propuestas y sus contenidos específicos.
- El sustento que esbozan los ponentes de las normas ante el órgano legislativo, las mismas que tienen mayor sentido si lograron una mayor unanimidad por parte del colegiado.
- Las normas en las que el legislador declara haberse inspirado.
- La *ocassio legis* se refiere a la situación concreta que produjo que la norma en cuestión fuese aprobada.

Rubio (2009) señala:

En síntesis diremos, entonces, que el método histórico interpreta mediante la determinación de cuál fue la intención del legislador al dar la norma, para luego aplicar sus contenidos a la determinación del significado normativo. En esto, el método histórico utiliza todo tipo de antecedente jurídico, destacando las fundamentaciones de los autores de los proyectos, las partes considerativas de los textos legislativos, el contraste entre la norma a interpretar y sus normas precedentes, así como la *ocassio legis*.

Ahora bien, atendiendo a lo antes señalado corresponde remitirnos a los antecedentes normativos que inspiraron la emisión del Decreto Legislativo N° 882.

En el año 1983, se publicó la Ley Universitaria, Ley N° 23733, la misma que regula la creación y el funcionamiento de las Universidades en el Perú estableciendo que las universidades pueden ser públicas o privadas según se creen por iniciativa del Estado o de particulares. Cabe precisar, que hasta este momento las universidades sólo eran creadas por Ley y los particulares no tenían la opción de poder brindar servicios educativos.

Posteriormente, el 31 de octubre de 1993 con la promulgación de la Constitución Política del Perú se dispone que toda persona natural o jurídica tiene derecho a promover y conducir instituciones educativas, es decir, a partir del nuevo texto constitucional se otorgó a los particulares con fines de lucro la posibilidad de invertir en dichos servicios, debiendo ceñirse a las disposiciones tributarias vigentes en tanto sus operaciones podrían estar gravadas con la Ley del Impuesto a la Renta.

El 21 de enero de 1995 el Poder Legislativo emite la Ley N° 26439, mediante la cual se crea el Consejo Nacional para la autorización del Funcionamiento de Universidades- CONAFU, con el objetivo de evaluar la autorización de funcionamiento de las nuevas universidades por crearse a razón del marco constitucional establecido.

En ese contexto, el 08 de noviembre de 1996 se emitió el Decreto Legislativo N° 882 mediante el cual el Estado buscaba promover la inversión en servicios educativos y establecer una normativa aplicable a todas las Universidades Privadas, entre ellas, regular expresamente que de haber obtenido utilidad éstas se encontrarían gravadas con el Impuesto a Renta y que en el supuesto de reinvertir total o parcialmente su “renta reinvertible” en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión.

Como podemos advertir de las normas que antecedieron la expedición del Decreto Legislativo N° 882, las cuales inspiraron su emisión, es una interpretación razonable sostener que el legislador buscó equiparar las condiciones y/o exigencias entre las Universidades Privadas Societarias y Universidades Privadas Asociativas, máxime si ambas colaboran con la finalidad de contribuir ampliar la oferta y la cobertura de servicios educativos.

En otras palabras, dado que las Universidades Privadas Societarias ayudan al Estado a cumplir con la finalidad de brindar el servicio público de educación universitaria, éstas debieran tener igualdad de condiciones o garantías respecto de las Universidades Privadas Asociativas.

Por ello en atención al Principio de Igualdad, que implica ser tratado del mismo modo que quienes se encuentran en idéntica situación, el legislador ha tenido a bien respecto de las Universidades Privadas Societarias, que generen utilidades y por las que tendrían que pagar Impuesto a la Renta, establecer el derecho a un crédito tributario por reinversión factible de ser aplicado contra dicho impuesto a fin que su carga fiscal no sea mayor a la de las Universidades Privadas Asociativas, más aun si las Universidades Privadas Societarias no pueden distribuir sus utilidades entre sus miembros y por el contrario las reinvierten en favor de la institución.

En otras palabras, una posible interpretación es que el legislador pretendió equiparar temporalmente las cargas impositivas entre la Universidades Privadas Societarias y las Universidades Privadas Asociativas.

En ese sentido, al emitir las disposiciones que regulan el crédito tributario por reinversión, no se omitió definir el concepto de “renta reinvertible”, sino que no se consideró necesario señalar sus alcances toda vez que ello no implicaría establecer límites cuantitativos al citado crédito, los que no eran aplicables en el caso de las inversiones de las Universidades Privadas Asociativas.

En conclusión, dado que el legislador tenía la intención de establecer igualdad de condiciones y/o garantías entre la Universidades Privadas Societarias y las Universidades Privadas Asociativas, toda vez que ambas colaboraban con el Estado en el cumplimiento de una finalidad pública, que es la de prestar servicios educativos, resulta que el establecimiento de límites cuantitativos al crédito tributario por reinversión no tiene mayor sustento, de conformidad con la aplicación del Método de Interpretación Histórico.

Método Lógico:

Respecto a este método de interpretación también llamado de la *ratio legis* el “qué quiere decir”, se obtiene desentrañando su razón de ser, la que puede extraerse del propio texto normativo, para mayor abundamiento es conveniente tener en cuenta lo señalado por Arce Ortiz (2013), quien define el método lógico de acuerdo a lo siguiente:

El método lógico, o también llamado de *ratio legis*, consiste en identificar la finalidad intrínseca de la regla jurídica, con el fin de aclarar el significado de aquella. Cuando se encuentre el propósito de la disposición jurídica en concreto se podrá aclarar el significado de la norma-reglamentaria. (p.189)

Así también, Rubio Correa (2009) señala respecto al método de la *ratio legis*:

En síntesis, entonces, el método de interpretación de la *ratio legis* otorga significados a partir de la precisión de la razón de ser de la norma. Esta razón de ser es distinta de la intención del legislador y de la *ratio iuris*, concepto de mayor abstracción. Es un método importante, reconocido y en verdadero ejercicio en nuestro medio jurídico.

Sus límites son, de un lado que la *ratio legis* no siempre es claramente discernible en las normas jurídicas, y de otro, que se puede prestar a una utilización subjetiva que reste méritos a su aporte como método de interpretación.

En resumen, la *ratio legis* debe fluir del texto mismo de la norma o del grupo normativo que le es correspondiente, es decir, otorga significados a partir de las precisiones de la razón de ser la norma.

Ahora bien, y a fin de aplicar este método de interpretación corresponde remitirnos al propio texto del Decreto Legislativo N° 882, que señala en el artículo 1° lo siguiente:

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

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

Como podemos verificar del texto de la norma antes citada, ésta fue expedida con la finalidad de modernizar, ampliar la oferta y la cobertura del sistema educativo para lo cual

se establecieron reducciones en las obligaciones tributarias, mediante el otorgamiento de beneficios tributarios respecto del Impuesto a la Renta, tales como el crédito por reinversión en el caso de las Universidades Privadas Societarias y la inafectación aplicable a las Universidades Privadas Asociativas constituidas en el marco de lo establecido en el artículo 6° de la Ley 23733, toda vez que ello atraería inversión privada en los servicios educativos como el brindado por las universidades privadas.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional señaló en la sentencia recaída en el Expediente N° 04700-2011-PC/TC:

(...) si la finalidad del beneficio tributario otorgado por el Decreto Legislativo N° 882 es la promoción en la educación, este beneficio no puede entenderse otorgado sólo por el plazo máximo de 3 años, sino hasta que el legislador, en base a su misma potestad tributaria por la que otorgó el beneficio la derogue cuando ya no considere factible promover la inversión en la educación; por lo menos, en función de beneficios tributarios.

Como, se observa del razonamiento vertido por el Tribunal Constitucional la finalidad de promover la inversión en la educación no estaba restringido a un límite temporal, y sólo cuando el propio legislador considere que no resulta necesario promover la inversión en la educación mediante el beneficio tributario del crédito por reinversión, en el supuesto que se haya logrado el objetivo de modernizar, ampliar la oferta y la cobertura del sistema educativo, resuelva derogar el mismo.

Este mismo razonamiento amplio del Tribunal Constitucional puede ser utilizado respecto del concepto de “renta reinvertible”, utilizándose el método de interpretación de la *ratio legis* tanto para la temporalidad de la vigencia del beneficio como para el cálculo del Crédito Tributario por Reinversión.

En conclusión, dado que el legislador pretendió equiparar las condiciones entre las Universidades Privadas Societarias y las Universidades Privadas Asociativas, en aplicación del método de interpretación histórico, y que la finalidad intrínseca del Decreto Legislativo N° 882 es la promoción de la inversión en la educación, la misma que no está sujeta a una restricción temporal en su aplicación conforme el método de interpretación lógico, resulta que no es válida la posición de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal que

sostienen la existencia de límites cuantitativos al crédito tributario por reinversión, desconociendo los antecedentes jurídicos de la norma y su propio significado.



CONCLUSIONES

En base a los antecedentes, marco conceptual, análisis, interpretación y discusión, planteadas en el presente trabajo, se formulan las siguientes conclusiones:

- Las disposiciones tributarias aplicables a las instituciones educativas particulares, no han definido los alcances del término “renta reinvertible” y su cuantificación, el cual se toma como base para el cálculo del crédito tributario por reinversión en la educación. Esta falta de precisión ha generado controversias entre la Administración Tributaria y los administrados, formulándose distintas posiciones al respecto.
- La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal establecieron una limitación cuantitativa en el cálculo del crédito por reinversión en la educación vía interpretación, cuya aplicación estaba condicionada a la existencia de “renta reinvertible” o “utilidad de libre disposición en los términos de la Ley General de Sociedades”, vulnerando el Principio de Reserva de Ley consagrado en el artículo 74° de la Constitución Política toda vez que el Decreto Legislativo N° 882 no estableció limitación ni condicionamiento alguno en la aplicación del crédito por reinversión en la educación.
- La Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal incurren en error al establecer limitaciones al crédito tributario por reinversión vía interpretación desconociendo lo establecido en la Constitución y la Norma IV del Código Tributario que regula el Principio de Reserva de Ley.
- Dado que el legislador pretendió equiparar las condiciones entre las Universidades Privadas Societarias y las Universidades Privadas Asociativas, en aplicación del método de interpretación histórico, y que la finalidad intrínseca del Decreto Legislativo N° 882 es la promoción de la inversión en la educación, la misma que no está sujeta a una restricción temporal en su aplicación conforme el método de interpretación lógico, no es válida la posición de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal que sostienen la existencia de límites cuantitativos al crédito tributario

por reinversión, desconociendo los antecedentes jurídicos de la norma y su propio significado.

- Existe un conflicto de competencia que puede generar controversias entre la SUNAT y el MINEDU por la ejecución del programa de reinversión toda vez que no se ha delimitado de forma clara la competencia de estos organismos respecto de la fiscalización posterior y sus efectos en materia tributaria respecto de la ejecución de dichos programas que dan origen al crédito por reinversión.



REFERENCIAS

- Arce Ortiz, Elmer Guillermo. *Teoría del Derecho*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 2013.
- Elías Laroza, Enrique. “*Derecho Societario Peruano – La Ley General de Sociedades del Perú*”. Tomo I. Gaceta Jurídica, Imprenta Editorial El Búho E.I.R.L. Segunda Edición 2015, Lima – Perú.
- Falcón y Tella, Ramón (1999) “*Un principio fundamental del Derecho Tributario: La Reserva de Ley*”, en: Revista Española de Derecho Financiero N° 104, Madrid, Civitas.
- Fernández Arámbulo, Deyby. *Exoneraciones Tributarias y Principio de Legalidad*. Jus Constitucional, N° 11. Lima: Noviembre 2008.
- Gamba Valega, César. *Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En: Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Möler*. Lima: Palestra Editores, 2006.
- Kresalja Baldo y Ochoa, César. *Derecho Constitucional Económico*. Fondo Editorial PUCP. Lima, 2009.
- Ortega, Rosa. *Impuesto a la Renta de Tercera Categoría Ejercicios Gravables 2011-2012*. Ediciones Caballero Bustamante S.A.C. Lima, 2012.
- Pérez de Ayala, Jose Luis. *Fundamentos del Derecho Tributario*. Editorial Dykinson, S.L. Madrid, 2011.
- Rodriguez Bereijo, Alvaro. “*Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del tribunal constitucional*”. En AAVV. El Sistema Económico en la Constitución Española. Volumen II. Madrid: Ministerio de Justicia, 1994.
- Rubio Correa, Marcial. *El Sistema Jurídico, Introducción al Derecho. Décima edición, aumentada*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2009.
- Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ava edición actualizada y ampliada, 1998. Buenos Aires, Argentina.

BIBLIOGRAFÍA

- Amateucci, Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo Primero: El Derecho Tributario y sus fuentes. Bogotá: Temis, 2001.
- Alvarado Goicochea, Nicéforo. (2001). *Algunos aspectos jurídicos a considerarse en el crédito tributario por reinversión en la educación: tratamiento tributario alternativo o modificaciones*. Revista del Instituto Peruano del Derecho Tributario. Lima.
- Bonell Colmenero, Ramón. *El principio de igualdad y el deber de contribuir*. En: Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XXXVIII (2005). Recuperado de <http://www.aialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1143011.pdf>.
- Bravo Cucci, Jorge. *La Teoría de la Norma Exoneratoria*. En: Derecho Tributario. Tópicos Contemporáneos. Libro Homenaje al Profesor Paulo Carvalho. Perú: Grijley, 2011-
- Calvo Ortega, Rafael. *Curso de Derecho Financiero: I, Derecho Tributario (Parte General)*. Décima Edición. Madrid: Thomson Civitas, 2007.
- Carzola Prieto, Luis María. *Derecho Financiero y Tributario (Parte General): Introducción, derecho presupuestario, derecho tributario (parte general), ingresos crediticios, ingresos patrimoniales y otros ingresos*. Novena Edición. Navarra: Thomson – Aranzadi, 2008.
- Collado Yurrita, Miguel Ángel. *Derecho Tributario*. Parte General. Segunda Edición. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos, 2007.
- Díaz Revorio, Javier. *Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional*. Lex Nova, Valladolid, 2001.
- Fernández Cartagena, Julio. *La capacidad contributiva*. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores, 2006.
- Gamba Valega, César. *La extensión de la reserva de ley en el ámbito tributario*. Primera Parte. En: *Análisis Tributario*. Vol. XVII N° 196. Lima: Mayo, 2004.
- Gamba Valega, César. *La extensión de la reserva de ley en el ámbito tributario*. Segunda Parte. En: *Análisis Tributario*. Vol. XVII N° 197. Lima: Junio, 2004.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I, Novena Edición. Buenos Aires: La Ley, 2004.

- Guastani, Riccardo. *Estudios sobre la interpretación jurídica*. Editorial Porrúa, México, 1999.
- Landa Arroyo, César. *Los principios tributarios en la Constitución de 1993 una perspectiva constitucional*. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público, Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra Editores, 2006.
- León Pinedo, Silvia. *Crédito por reinversión aplicable a las universidades privadas*. Contadores & Empresas N° 283. Agosto, 2016.
- Martínez Lago, Miguel Ángel y García De La Mora, Leonardo. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Quinta Edición. Madrid: Iustel, 2008.
- Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero Tributario: Parte General*. Segunda Edición. Valladolid: Lex Nova, 2001.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2003). *Análisis de la Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación*. Lima.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. Décima Octava Edición. Navarra: Thomson Civitas, 2008.
- Rubio Correa, Marcial. *Aplicación de la Norma Jurídica en el Tiempo*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2008.
- Ruiz De Castilla Ponce de León, Francisco. (2011). *Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios*. Foro Jurídico.
- Sainz De Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero, Décima Edición*. Madrid: Universidad Complutense, 1993.
- Uckmar, Víctor. *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá: Temis, 2002.
- Vilanueva Barrón, Clara Karina. *Los beneficios tributarios: Exoneración, inafectación, entre otros*. Revista Actualidad Empresarial, primera quincena setiembre 2011. Lima, Perú.
- Washington, Lanziano. *Teoría General de la Exención Tributaria*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1979.