



PERÚ

Ministerio
de Economía y Finanzas

Despacho
Ministerial



Firmado digitalmente por:
CAMACHO SANDOVAL Marco
Antonio FAU 20131370845 soft
Motivo: Soy el autor del
documento
Fecha: 13/07/2020 18:28:44-0500

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

MARÍA ANTONIETA ALVA LUPERDI
MINISTRA



Firmado digitalmente por:
ARROSPIDE MEDINA Mario
Alfredo FAU 20131370845 soft
Motivo: Soy el autor del
documento
Fecha: 14/07/2020 18:58:24-0500

14 JUL. 2020

OFICIO N° 317-2020-EF/10.01

Señor
OMAR CHEHADE MOYA
Presidente
Comisión de Constitución y Reglamento
CONGRESO DE LA REPÚBLICA
Plaza Bolívar Av. Abancay s/n – Lima, Perú
Cercado de Lima

Asunto : Proyecto de Ley N° 5537/2020-CR Proyecto de Ley de Reforma
Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución
Política.

Referencia : OFICIO N° 0243-2020-2021-CCR-CR (H.R. N° 071582-2020)

Es grato dirigirme a usted con relación al documento de la referencia, mediante el cual solicita opinión constitucional sobre el Proyecto de Ley N° 5537/2020-CR, "Proyecto de Ley de Reforma Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución Política.

Al respecto, se remite copia del Informe N° 0070-2020-EF/61.01 elaborado por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos, el cual consolida la opinión institucional de este Ministerio, para su conocimiento y fines pertinentes.

Hago propicia la oportunidad para expresarle las seguridades de mi especial consideración.

Atentamente,



Firmado digitalmente por:
ARCE LUDENA DE MARIN
Nelly Virginia FAU 20131370645 soft
Motivo: Doy Vº Bº
Fecha: 13/07/2020 09:31:33-0500



Firmado digitalmente por:
GONZALEZ SOTO Irene
Katherine FAU 20131370645 soft
Motivo: Doy Vº Bº
Fecha: 13/07/2020 09:37:54-0500



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado digitalmente por:
CAMACHO SANDOVAL Marco
Antonio FAU 20131370645 soft
Motivo: Soy el autor del
documento
Fecha: 13/07/2020 09:51:48-0500



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"



Firmado digitalmente por:
EGUSQUIZA DE LA HAZA
Johnny Amador FAU 20131370645 soft
Motivo: Doy Vº Bº
Fecha: 13/07/2020 09:42:38-0500

INFORME N° 0070-2020-EF/61.01

Para: Señor
MARIO ARRÓSPIDE MEDINA
Viceministro de Economía

Asunto : Proyecto de Ley N° 5537/2020-CR Proyecto de Ley de Reforma Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución Política

Referencia : a) Oficio N° 0243-2020-2021-CCR-CR (HR 071582-2020)
b) Memorando N° 185-2020-EF/62.01

Fecha : 12 de julio de 2020

Tengo el agrado de dirigirme a usted, en relación con el documento a) de la referencia, a fin de poner en su conocimiento el presente informe que consolida las opiniones de la Dirección General de Asuntos de Economía Internacional, Competencia y Productividad (DGAEICYP) y de esta Dirección General.

I. ANTECEDENTES

Mediante el documento a) de la referencia, el presidente de la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República solicita a este Ministerio opinión institucional respecto del Proyecto de Ley N° 5537/2020-CR Proyecto de Ley de Reforma Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución Política (en adelante, el Proyecto).

Por medio del documento b) de la referencia, la DGAEICYP emite su opinión en el ámbito de su competencia.

II. ANÁLISIS

A. Del Proyecto

1. Con relación a la finalidad de la propuesta legislativa, la Exposición de Motivos del Proyecto señala que: "(...) es necesario que el impuesto a la renta sea pagado por los Centros de enseñanza privado[sic], sin excepción, ya sean sociedades mercantiles o socioeducativas".
2. Para tal efecto, el artículo único del Proyecto plantea modificar el artículo 19 de la Constitución Política del Perú. En el siguiente cuadro se visualiza tal modificación, en él se compara el texto vigente del artículo 19 de la Constitución con el texto del Proyecto, resaltando con negritas las modificaciones en la columna del Proyecto y subrayando en la columna del texto vigente de la Constitución las partes que se

1



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

plantea eliminar:

Constitución Política del Perú	PL 5537/2020-CR
<p>Artículo 19.- Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos <u>constituidos conforme a la legislación en la materia</u> gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. <u>En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.</u></p> <p><u>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.</u></p> <p><u>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.</u></p> <p><u>Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta.</u></p>	<p>Artículo 19.- Régimen tributario de Centros de Educación</p> <p>Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos, de todos los niveles, del sector público, gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural.</p> <p>Los centros de enseñanza privados se sujetarán a la aplicación del impuesto a la renta, sin distinción alguna. Los demás beneficios tributarios de los que gozan los centros de enseñanza públicos, en todos los niveles, les son aplicables conforme se determine por Ley".</p>

2



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

3. Respecto a la problemática que pretende resolver el Proyecto, la Exposición de Motivos señala que el marco constitucional vigente *"estableció la coexistencia de un sector público y uno privado de la educación para los cuales había beneficios fiscales y tributarios comunes, al punto que, en la práctica, el sector privado terminó siendo más beneficiado incluso que el sector público de la educación. Ello, no solo con la exención del pago al impuesto a la renta, sino con otros beneficios fiscales a cambio de, solamente, reinvertirlos en infraestructura educativa y mejoramiento de la calidad de enseñanza de dichos centros de estudios privados."*

Agrega que bajo el marco constitucional vigente solo se benefician los centros de enseñanza privados mercantiles y asociativos, pues se exceptúan del pago del impuesto a la renta por la vía de la reinversión educativa y en especial las asociativas por no distribuir utilidades. Lo que ha llevado al encarecimiento de la educación y de otro lado a que aun cuando no haya distribución de utilidades, se realizan excesivos pagos a las autoridades de las universidades a título de "bonos", "gastos de representación", entre otros, que al final son solventados por el Estado quien renuncia al cobro del impuesto a la renta, beneficiando solo a los dueños de los centros de enseñanza en vez de contribuir en la educación.

4. En consecuencia, el propósito -declarado- del Proyecto sería que la inmunidad tributaria -en materia de impuestos directos- de la que, en la actualidad, gozan las universidades, institutos superiores y demás centros educativos públicos (inmunidad total) y privados (inmunidad parcial), quede circunscrita únicamente a los primeros. Además, busca establecer a nivel de norma constitucional que las entidades educativas privadas estén "sujetas a la aplicación" del impuesto a la renta "sin distinción" alguna. Por ende, corresponde revisar cuáles son los alcances de la inmunidad tributaria establecida por la disposición constitucional a favor de los centros educativos y en qué consiste el cambio propuesto en el Proyecto.

B. De la inmunidad tributaria establecida por el artículo 19 de la Constitución

5. La inmunidad tributaria establecida en el artículo 19 de la Constitución en favor de las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia, sólo comprende:
- Los impuestos directos e indirectos;
 - Que afecten: i) los bienes, ii) las actividades y iii) los servicios, propios de la finalidad educativa de las referidas instituciones;
 - Con independencia del alcance local, regional o nacional del respectivo impuesto.

Por ende, la inmunidad hoy no alcanza los tributos tasa y contribución: ello quiere decir que el legislador con poder tributario sobre estos tributos puede afectar o gravar a las instituciones educativas, o no hacerlo; y también es libre de decidir

3



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

beneficiar (exonerar, o tratar con ventaja tributarias) a las instituciones educativas.

Asimismo, la norma constitucional citada dispone, para el caso de las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades la posibilidad de establecer la aplicación del impuesto a la renta (impuesto directo), por ello es posible decir que la inmunidad en materia de impuesto a la renta es "parcial" para las instituciones educativas privadas. Ello quiere decir que el legislador con poder tributario sobre el impuesto a la renta puede afectar o gravar a las instituciones educativas, y también es libre de decidir no gravarlas o afectarlas, o, de hacerlo, incluir beneficios tributarios para ellas.

6. A propósito del sentido del concepto de inmunidad tributaria y del alcance consagrado en el artículo 19 de la Carta Magna, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en reiterada jurisprudencia¹ dejando establecido lo siguiente:

"El referido artículo 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. Este Tribunal ya 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" (el subrayado es nuestro).

7. Al respecto, Edmar Vianeí Marques Daudt (2005: 26-27)², refiriéndose a la exclusión de imposición que significa la inmunidad tributaria, sostiene que el autor de la Constitución cuando distribuye las cuotas de potestad tributaria a los órganos competentes del Estado, a veces evita dicha distribución. De este modo, el legislador queda desprovisto de la facultad para imponer una carga tributaria respecto de cierto hecho económico señalado en la Constitución. En este sentido,

¹ Fundamento 4 de la Sentencia en el Expediente N° 01271-2006-AA-TC. En esta misma línea de pensamiento, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia como en la Resolución N° 524-4-97, ha señalado que la norma constitucional contiene en rigor lo que constituye en doctrina una inmunidad tributaria, es decir, aquella inafectación que, por encontrarse consagrada en la Constitución, restringe el poder de imposición del legislador respecto de las universidades, institutos superiores y demás centros educativos. Así pues, en virtud de dicha norma no es posible gravar a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos con impuestos directos e indirectos que afecten sus bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa y cultural que desarrollan. Asimismo, para poder gozar del referido beneficio, las universidades, institutos y demás centros educativos deben estar constituidos de conformidad con la legislación de la materia.

² Citado por RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier. 2013. "Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios" En: *Revista Foro Jurídico* N° 12. Lima: Foro Jurídico.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

a su entender, la inmunidad tributaria es una figura anterior a la potestad tributaria y no un "límite" a ella, pues de ser un límite se estaría asumiendo que previamente existe cierta potestad tributaria para determinado órgano estatal.

Por ello, con más propiedad, en lugar de hablar de un "límite" establecido por el constituyente a la potestad tributaria del legislador, debiéramos decir que al legislador se le ha desprovisto de potestad tributaria (con diversas intensidades, como se prueba en el artículo 19 vigente de la Constitución) por haberlo así dispuesto el constituyente. De allí que la Constitución utilice con sentido figurado para describir el sentido de la inmunidad, el concepto de "inafectación", cuando, claramente, ni el Constituyente ni la Constitución son el agente o el instrumento legal para decretar lo no gravado y lo gravado por un tributo (estos son el legislador y la norma de rango infraconstitucional correspondientes).

8. Ahora bien, desarrollando los alcances de la inafectación constitucional o inmunidad establecida en el artículo 19 de la Constitución, el Tribunal Constitucional, ha señalado lo siguiente³:

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

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

³ Fundamentos 25 y 26 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 08391-2006-PA/TC.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

Valga la aclaración que la inmunidad tributaria -sea entendida como "límite constitucional", "protección constitucional" o "no asignación de poder tributario- no es un "beneficio tributario" en sentido estricto, pues, éste es una ventaja concedida por el legislador en ejercicio, precisamente, de poder tributario, que el constituyente ni tiene ni ejerce. Esta aclaración es pertinente con relación a la alusión hecha en el párrafo 26. de la sentencia citada referente a que "Ello no obsta, claro está, para que con posterioridad puedan reconocerse mayores beneficios a favor de las Universidades". Pues "mayores beneficios" no puede entenderse como beneficios tributarios adicionales a la inmunidad tributaria, pues, ésta no es en sentido estricto beneficio tributario.

9. Con relación a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 19 de la Constitución respecto a la aplicación del impuesto a la renta, dicho Colegiado expone lo siguiente⁴:

"(...) el artículo 19 de la Constitución establece que si bien es cierto 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, también es cierto que en su último párrafo dispone que puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta a las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades. Es decir, que la Constitución no otorga tal beneficio respecto (de) las utilidades de las entidades educativas particulares" (el subrayado es nuestro).

En términos sencillos, como ya fue indicado, la protección de la inmunidad a las instituciones educativas privadas, no es contra el impuesto a la renta cuando ellas generen ingresos que una ley califique como utilidades.

10. Finalmente, en cuanto al objetivo perseguido por el legislador constitucional al establecer la inmunidad tributaria en favor de los centros educativos, el Tribunal Constitucional sostiene⁵:

"Al respecto, cabe mencionar que el legislador constitucional ha previsto un incentivo a fin de promover la educación, estableciendo la inafectación de impuestos a los bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa y cultural. Ello implicaría que sus recursos se destinen únicamente a la finalidad educativa y cultural, y que no se vean afectados con la imposición de un tributo. Sin embargo, respecto de este punto, hay que ser bastante cuidadosos puesto que va a haber ocasiones en los que sí deba gravarse con impuestos por no estar dentro de su finalidad educativa y

⁴ Fundamento 2 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 02235-2009-PA/TC.

⁵ Fundamento 7 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 03510-2013-PA/TC que, a su vez, recoge lo señalado en la STC N° 3444-2004-AA/TC.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

cultural; por ello, este Colegiado considera que esta situación deberá ser verificada por la Administración tributaria [...]".

Como hemos hecho anteriormente, vale aclarar aquí que el término "incentivar" no puede ser entendido en sentido estricto, pues, incentivo tributario es una especie de "beneficio tributario", y supone una ventaja concedida por el legislador en ejercicio, precisamente, de poder tributario, que el constituyente ni tiene ni ejerce.

C. De las modificaciones al artículo 19 de la Constitución que propone el Proyecto

En cuanto a la modificación del primer párrafo del artículo 19

11. El Proyecto, al agregar de forma expresa que la inmunidad alcanza a los centros educativos del sector público y eliminar la autorización al legislador para establecer un régimen especial de afectación mediante aranceles de importación a determinados bienes propios de la finalidad educativa y cultural; está planteando:
 - a) Circunscribir la inmunidad tributaria que hoy está vigente, únicamente para las entidades educativas del sector público respecto de los impuestos directos e indirectos.
 - b) Eliminar la inmunidad -quitar protección- para las entidades educativas privadas tanto respecto de los impuestos directos (p.e. impuesto a la renta, impuesto predial, impuesto al patrimonio vehicular) como de los impuestos indirectos (tales como el impuesto general a las ventas, impuesto selectivo al consumo). Con lo cual el legislador ordinario no estaría inhabilitado (tendría poder tributario) para gravar ahora a todas las entidades educativas privadas con los referidos impuestos (sin necesidad, en impuesto a la renta, por ejemplo, de deber calificar como utilidades a los beneficios de instituciones educativas privadas para establecer que son gravadas con este impuesto).
12. Al respecto, en cuanto al impuesto a la renta (IR), el hecho de resaltar que el primer párrafo resulta aplicable solo a las entidades educativas del sector público, no genera un cambio sustancial debido a que en la actualidad la inmunidad prevista por dicho primer párrafo resulta aplicable solo a tales entidades educativas, no alcanzando a las privadas; conforme se explicará más adelante. Por lo tanto, no se tiene observaciones en este extremo.
13. En cuanto a los impuestos directos como el impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular, así como a los indirectos tales como el impuesto general a las ventas o el impuesto de alcabala, cabe indicar que el legislador constitucional tiene la potestad de delimitar el alcance de la inmunidad tributaria, por lo que no se tienen observaciones con relación a este extremo de la propuesta.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

14. En cuanto a la eliminación de la segunda parte del primer párrafo referida a los aranceles de importación, no se tienen observaciones⁶ debido a que, no solo es coherente con los principios de la política tributaria considerar dentro del ámbito de aplicación de los impuestos a la importación a operaciones de sujetos idénticos o similares sino que, además, la política arancelaria ha privilegiado mantener una baja dispersión, con solo tres niveles de aranceles de "nación más favorecida"⁷; 0%, 6% y 11%⁸ y un promedio arancelario menor al 2,3%, favoreciendo que los bienes con mayor utilidad general (medicamentos, bienes de capital, bienes relacionados a la educación, etc.) se encuentren en los dos niveles más bajos. Asimismo, se ha evitado generar regímenes fragmentados. Por lo tanto, la modificación propuesta no afecta la orientación de política mencionada.

En cuanto a la eliminación del segundo párrafo del artículo 19

15. El Proyecto plantea eliminar la expresa habilitación constitucional al legislador para establecer exoneraciones y beneficios a las donaciones y becas con fines educativos. Cabe señalar que tal habilitación era redundante porque los atributos que, de suyo, tiene cualquier titular de poder tributario sindicado en el artículo 74 de la Constitución, le permitían establecer en ejercicio de poder tributario exoneraciones y beneficios tributarios a las donaciones y becas con fines educativos.
16. Al respecto, no hay un efecto sustancial con la eliminación, es decir, la eliminación tiene efecto jurídicamente inocuo debido a que el legislador ordinario tiene con el actual artículo 74 y 19 de la Constitución y mantendría con la propuesta que trae el Proyecto la referida potestad regulatoria en el marco de los principios tributarios también previstos en el artículo 74 de la Constitución, por lo que no se tienen observaciones en este extremo.

Con relación a la eliminación del tercer párrafo del artículo 19 de la Constitución

17. El proyecto plantea eliminar el tercer párrafo referido a la remisión a norma con rango legal para establecer mecanismos de fiscalización para las entidades educativas y requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios otorgados a las entidades educativas.
18. Al respecto, no se tienen observaciones en este extremo debido a que, al igual que el caso anterior, aun cuando se elimine esta norma constitucional, el legislador ya poseía y con el Proyecto mantiene la potestad para establecer tales mecanismos de fiscalización y beneficios para los centros culturales.

⁶ Considerando lo señalado mediante el Memorando N° 185-2020-EF/62.01.

⁷ El arancel aplicable a todo país con el que no se tenga un acuerdo comercial.

⁸ Independientemente de casos especiales como los envíos de entrega rápida o regímenes "de minimis" para paquetes de bajo valor, en el marco de nuestros acuerdos comerciales.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

Sobre la eliminación del cuarto párrafo del artículo 19 de la Constitución,

19. El Proyecto plantea eliminar la habilitación al legislador para establecer la aplicación del impuesto a la renta respecto de las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades.
20. Al respecto cabe indicar que de modo similar que en los dos casos anteriores, al recortar el Proyecto la inmunidad tributaria constitucional, circunscribiéndola únicamente a las entidades educativas del sector público, y eliminar este cuarto párrafo que contiene una habilitación expresa al legislador ordinario para establecer la aplicación del IR a las entidades educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades; no se generan cambios sustanciales con relación al poder que el legislador ordinario ya tenía y mantendría sobre las instituciones educativas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades. No obstante, es cierto que reduce la protección constitucional y, por ende, amplía la habilitación de poder tributario del legislador: es decir, en aplicación de la propuesta el titular de poder tributario no solo podría gravar a las entidades educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, sino gravar a las que generen ingresos que no sean calificados como utilidades (i.e. las instituciones constituidas como asociativas o no lucrativas).
21. Al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta peruano ya asimila el tratamiento de entidades lucrativas con las de entidades no lucrativas, precisamente, en reconocimiento de que los mismos o similares objetivos que los obtenidos por entidades lucrativas son alcanzados por entidades no lucrativas. Por tanto, la eliminación de este cuarto párrafo del artículo 19 de la Constitución no contiene materia que sea susceptible de objeción de nuestra parte.

Respecto de la incorporación del nuevo segundo párrafo del artículo 19 de la Constitución

22. El Proyecto establece que: i) los centros de enseñanza privados se sujetarán a la aplicación del impuesto a la renta (IR) sin distinción alguna y ii) los demás beneficios tributarios de los que gozan los centros de enseñanza públicos, en todos los niveles, les son aplicables conforme se determine por ley.
23. Respecto de la primera parte del párrafo, cabe indicar que actualmente las entidades educativas privadas ya se encuentran sujetas a la aplicación del impuesto a la renta (IR), conforme se explica a continuación:



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

- a) El artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta⁹ (LIR) grava, entre otras, la renta producto, la cual comprende las rentas que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
- b) El segundo párrafo del artículo 3 de la LIR señala que, en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.
- c) Asimismo, el inciso e) del artículo 14 de la LIR prevé que las asociaciones son contribuyentes del impuesto a la renta, y el inciso i) del artículo 28 establece que las rentas obtenidas por las instituciones educativas particulares constituyen rentas de tercera categoría.

Por ende, los dos primeros mandatos de la propuesta del Proyecto en el artículo 19, referidos a que los "centros de enseñanza privados" se sujetarán a la aplicación del impuesto a la renta (IR) sin distinción alguna, ya se cumplen actualmente, en el sentido que las instituciones educativas privadas se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IR.

- d) Debe tenerse en cuenta que las entidades educativas privadas independientemente de su forma de organización (sean constituidas como asociaciones o sociedades), desempeñan una actividad económica lícita que es la prestación del servicio de educación y como resultado de ello obtienen ingresos; siendo que en el caso de las entidades asociativas, generan excedentes y las societarias generan utilidades¹⁰, los cuales se obtienen luego de deducir de sus ingresos brutos los costos y gastos. En ese sentido, tanto los excedentes como las utilidades, provienen de una fuente durable productora de renta, por lo que sí responde al concepto de renta de la LIR. Por ello, decimos, la LIR ya está preparada para darles un tratamiento similar o idéntico a las entidades educativas privadas asociativas o societarias.
- e) En base a lo anterior, las entidades educativas asociativas y societarias ya se encuentran dentro del ámbito de aplicación por los ingresos que obtengan en el devenir de su actividad, independientemente de que las asociativas por su naturaleza civil no tengan una finalidad lucrativa¹¹, calificando dichos ingresos como rentas de tercera categoría.

⁹ Cuyo Texto Único Ordenado es aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

¹⁰ Artículo 116 de la Ley N° 30220, Ley Universitaria y artículo 113 de la Ley N° 30512, Ley de Institutos y Escuelas de Educación Superior y de la carrera pública de sus docentes.

¹¹ Código Civil aprobado por el Decreto Legislativo N° 295 y normas modificatorias:

"Artículo 80. La asociación es una organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persigue un fin no lucrativo."



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

24. No obstante lo anterior, dado que actualmente el artículo 19 de la Constitución no lo impide, el legislador ha previsto en el inciso b) del artículo 19 de la LIR, la exoneración hasta el 31.12.2020, de las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda, exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados o partes vinculadas a estos o a aquellas, y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines precitados¹²⁻¹³.

A este respecto, el enunciado del Proyecto no es muy prolijo al elegir sus términos, pues, puede dar pie a que, en contra de su objetivo expresado en su exposición de motivos, persistan los beneficios concedidos a las instituciones educativas privadas, por las siguientes razones:

- a) Refiere a "centros de enseñanza privados" y no a instituciones o entidades privadas". Los centros de enseñanza no tienen una calidad de sujeto, ni una definición, legal con lo cual su alusión no cumple con dar un mandato predecible libre de objeción o de opacidades interpretativas.
- b) Manda a que los centros de enseñanza privados "se sujeten a la aplicación del impuesto a la renta, sin distinción alguna". En materia tributaria "estar sujeto a la aplicación" equivale a estar dentro de la hipótesis de incidencia de los tributos (afectos o gravados), pero podría interpretarse que eso no significa que necesariamente deben "pagar" el referido impuesto, pues, un sujeto puede estar sujeto a la aplicación de un tributo, pero exonerado de él. Las exoneraciones o los beneficios tributarios no son conceptos que refieran a la "sujeción" de un individuo sino al tratamiento mejorado de los individuos sujetos o incididos con un tributo.

Por las razones señaladas, para que la intención (expresada en la exposición de motivos) y el resultado perseguido, sean coincidentes y logrados, el Proyecto debería mejorar su redacción y hacer alusión no a centros de enseñanza sino a

¹² Dicho inciso b) agrega que el reglamento establecerá los supuestos en que se configura la mencionada vinculación, para lo cual desarrolla criterios a considerar.

¹³ En este punto es útil considerar que de acuerdo con el Fundamento 13 de la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, la "exoneración" consiste en un "supuesto de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo." En la misma línea el Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 559-4-97 y otras, ha señalado que "el término "exoneración" se refiere a que, no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible, éste por efectos de una norma legal no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo."



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

entidades o instituciones de educación privadas; y en cuanto a la "sujeción a la aplicación del impuesto a la renta, sin distinción alguna" podría bien no señalar nada expresamente (y el legislador ya habría quedado habilitado a gravarlas y hacerles pagar el impuesto) o debería enunciar mejor su mandato señalando que no deberían concederse beneficios tributarios en su favor que eliminen o reduzcan el pago de este impuesto. No obstante, consideramos que el constituyente y la Constitución no son el agente y el instrumento idóneos para señalar parecida decisión de política tributaria.

25. En razón a lo anterior, entonces, creemos que bajo el marco legal y constitucional vigente, con la modificación lograda por el Proyecto aún cabría que una entidad educativa privada constituida bajo la forma de asociación sin fines de lucro, pueda acceder a la exoneración prevista en el inciso b) del artículo 19 del LIR, en tanto reúna los requisitos de ley¹⁴; sin embargo, de no reunir estos, tendría que pagar el impuesto.

En consecuencia, el objetivo previsto en la Exposición de Motivos del Proyecto no necesariamente se estaría logrando con la redacción expresada en el texto del Proyecto.

26. Debe añadirse que lo señalado va en línea con la Ley Universitaria, Ley N° 30220 (artículos 115 al 118), que prevé que las universidades cuyo promotor tiene fines de lucro se constituyen bajo la forma societaria, por lo que genera ingresos calificados como utilidades, mientras que las universidades cuyo promotor no tiene fines de lucro se constituyen bajo la forma asociativa, por lo que generan excedentes, los que no son susceptibles de distribución o uso fuera de lo previsto por dicha Ley; no pueden ser distribuidos entre sus miembros ni utilizados por ellos, directa ni indirectamente.
27. Asimismo, para el caso de los institutos (IES) y escuelas de educación superior (EES), conforme con la Ley de Institutos y Escuelas de Educación Superior y de la Carrera Pública de sus Docentes, Ley N° 30512 (artículo 113), los IES y EES privados pueden ser: i) sin fines de lucro que generan excedentes y ii) los que tienen fines de lucro que generan utilidades.
28. Por tanto, la primera parte del nuevo segundo párrafo que se plantea incorporar al artículo 19, por su redacción, podría dejar interpretar que no introduce cambio sustancial alguno a la situación actual, pues como ya se ha explicado, las entidades o instituciones educativas privadas ya están sujetas a la aplicación del

¹⁴ Es pertinente mencionar que si bien las utilidades de los centros educativos privados están afectas al IR hace varios años atrás, en la práctica muchas de ellas no han tenido impuesto por pagar por efecto del beneficio del crédito por reinversión regulado por la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación aprobada por el Decreto Legislativo N° 882 que fue precisada por la Ley N° 29766, Ley que precisa el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, decreto legislativo que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los acuerdos de promoción comercial, publicada el 23.07.2011.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

IR, y algunas pagan dicho impuesto y otras no (porque están beneficiadas o exoneradas, o gozando de un crédito por reinversión de utilidades).

29. Asimismo, no resulta claro qué se debe entender cuando el párrafo bajo comentario señala que "Los centros de enseñanza privados se sujetarán a la aplicación del impuesto a la renta, sin distinción alguna" (subrayado nuestro), pues por un lado, considerando la Exposición de Motivos, se podría concluir que se refiere a que tanto las entidades o instituciones educativas privadas asociativas como las societarias, estarían gravadas con el IR, lo que no impediría que las entidades educativas privadas de menor tamaño puedan acceder a regímenes especiales de tributación tales como el Régimen Especial del Impuesto a la Renta o el Régimen MYPE Tributario u otros que se puedan crear; o si lo que pretende es que todas las entidades educativas privadas se sujeten al IR bajo el mismo régimen y siempre paguen.
30. Con relación a la segunda parte del párrafo bajo comentario que señala que "Los demás beneficios tributarios de los que gozan los centros de enseñanza públicos, en todos los niveles, les son aplicables conforme se determine por Ley" (el subrayado es nuestro), cabe indicar que sus alcances tampoco resultan claros conforme se detalla a continuación.
31. Si se considera la noción de "beneficios tributarios" recogida por el Tribunal Constitucional¹⁵, que señala que estos "constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. [Siendo] los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios, a saber: la inafectación, la inmunidad, y la exoneración" (el subrayado es nuestro), entonces, la segunda parte del nuevo segundo párrafo a incorporar en el artículo 19 estaría habilitando al legislador a que inafecte o exonere a las entidades educativas privadas, con lo cual nuevamente no se estaría incorporando cambio sustancial alguno respecto de la situación actual en la cual el legislador puede beneficiar, exonerar o inafectar a las entidades o instituciones de educación privada de los impuestos directos o indirectos que están en su poder tributario.
32. Siendo así, por ejemplo, lo dispuesto por el artículo 117 de la Ley N° 30220, Ley Universitaria que señala que la universidad goza de inafectación de impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural; podría interpretarse que no tiene una base en la inmunidad tributaria prevista por la Constitución, y se tornaría en una inafectación legal, la cual se podría mantener vigente aun con la incorporación del segundo párrafo del nuevo artículo 19 que trae el Proyecto.

¹⁵ F. 13 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

Creemos, una vez más que, si se ha comprendido la intención del Proyecto, su texto debe ser perfeccionado para lograr plenamente los objetivos.

33. Cabe resaltar que, de acuerdo con la exposición de motivos, el Proyecto busca que los ingresos de las entidades educativas privadas, tanto asociativas como societarias, se encuentren gravadas con el IR **sin exoneración alguna**, lo que no se desprende ni logrará necesariamente con el texto planteado, pues como se ha explicado, el nuevo segundo párrafo podría dejarse interpretar como que no efectúa un cambio sustancial a la situación existente.

D. Sobre las normas constitucionales

34. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el propósito del artículo 19 de la Constitución no es instaurar tributos o cargas impositivas ni sujetos pasivos de la obligación tributaria, sino establecer una inmunidad tributaria, conforme a la cual, el legislador constituyente restringe el poder de imposición del legislador ordinario, estableciendo que este último carece de potestad tributaria para imponer un tributo respecto de determinados sujetos, bienes u operaciones señalados en la Constitución.
35. Ello es así debido a que "La Constitución es un documento político con inseparables implicancias preceptivas. Comprende un conjunto de valores, principios y normas que delimitan la convivencia política y aseguran la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico del Estado"¹⁶. Agrega García Toma¹⁷ que el texto constitucional tiene la peculiaridad de la relativización de su valor formal en relación con el resto de los instrumentos legales del Estado y esto se debe a la necesaria generalidad o ambigüedad con que se redactan sus cláusulas, lo que se justifica por la necesidad de hacer posible una interpretación y aplicación que asegure su vocación de perennidad y permanencia en el tiempo; siendo que la relativización formal y la enunciación de pautas latas evitan una interpretación y/o aplicación meramente legalista, lo que se explica en razón a que la Constitución si bien tiene una razón histórica para su entrada en vigencia, ello no impide que sea un documento político aplicable a las sucesivas circunstancias históricas.
36. Distinto es el caso de la evaluación y análisis que realiza el legislador ordinario para someter a tributos una actividad económica, lo que implica un necesario estudio de las circunstancias en que se realiza dicha evaluación y, por ende, la decisión de gravar o no está sometida a constantes cambios de política tributaria. A título de ejemplo, hoy en día tenemos un escenario marcado por los efectos negativos en la economía generados por la pandemia; sin embargo, esta circunstancia, no será permanente en los términos de una norma constitucional.

¹⁶ GARCÍA TOMA, Víctor. En: Valores, principios, fines e Interpretación Constitucional. Derecho & SOCIEDAD 21. P. 190.

¹⁷ Ibid.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA UNIVERSALIZACIÓN DE LA SALUD"

37. En el caso que una norma constitucional establezca un sujeto pasivo de una obligación tributaria, como plantea la primera parte del nuevo segundo párrafo del artículo 19 del Proyecto, para modificarlo sería necesario una reforma constitucional, la cual requiere un procedimiento mucho más riguroso que la aprobación de una ley ordinaria y lograr el consenso necesario para ello impediría hacer los ajustes necesarios para afrontar las circunstancias que ameritan el cambio normativo, lo cual no tendría sentido.
38. Así pues, técnicamente, desde el punto de vista constitucional, no resulta adecuado que el legislador constituyente establezca contribuyentes de un determinado tributo, cuando sí es su competencia únicamente que señale el alcance de la inmunidad tributaria¹⁸ para limitar el poder tributario del legislador ordinario previsto en el artículo 74 de la Constitución, dejando así la posibilidad de rediseñar la aplicación del IR a las entidades educativas mediante una ley ordinaria.
39. Por las consideraciones expuestas si bien no se tiene observaciones al propósito del nuevo segundo párrafo del artículo 19 que plantea el Proyecto, se considera que encierra problemas técnicos y jurídicos que lo convierten en improcedente en sus términos por las razones expuestas.

III. CONCLUSIÓN

Por lo expuesto, desde el punto de vista técnico, no se formulan observaciones a la modificación del primer párrafo y a la eliminación del segundo, tercero y cuarto párrafo del artículo 19 de la Constitución. Sin embargo, no obstante que no se tiene observaciones al propósito de las modificaciones planteadas, se observa el Proyecto de Ley N° 5537/2020-CR, Proyecto de Ley de Reforma Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución Política, en lo relativo a la incorporación del nuevo segundo párrafo por tener una redacción deficiente para lograr los objetivos que declara perseguir y establecer una afectación al impuesto a la renta por medio de una norma de rango constitucional.

Es todo cuanto se tiene por informar.

Atentamente,

DOCUMENTO FIRMADO DIGITALMENTE
MARCO ANTONIO CAMACHO SANDOVAL
Director General de Política de Ingresos Públicos

¹⁸ La cual ya viene restringida por el primer párrafo del artículo 19 del Proyecto.