



Firmado digitalmente por:
CAMACHO SANDOVAL Marco
Antonio FAU 20131370846 soft
Motivo: Soy el autor del
documento
Fecha: 16/07/2020 18:37:13-0500



Firmado digitalmente por:
ARROSPIDE MEDINA Mario
Alfredo FAU 20131370846 soft
Motivo: Soy el autor del
documento
Fecha: 16/07/2020 12:43:18-0500



PERÚ

Ministerio
de Economía y Finanzas

Despacho
Ministerial

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

MARÍA ANTONIETA ALVA LUPERDI
MINISTRA

Lima, **17 JUL. 2020**

OFICIO N° 329 -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° 2922/2017-CR, que propone la "Ley de Reforma Constitucional: Ley que modifica el artículo 19 de la Constitución Política del Perú sobre el régimen tributario de Centros de Educación".

Referencia : OFICIO N° 0243-2020-2021-CCR-CR

Es grato dirigirme a usted con relación al documento de la referencia, mediante el cual solicita opinión institucional sobre el Proyecto de Ley N° 2922/2017-CR, "Ley que modifica el artículo 19 de la Constitución Política del Perú sobre el régimen tributario de Centros de Educación".

Al respecto, se remite copia del Memorando N° 0109-2020-EF/61.01, elaborado por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos de este Ministerio, para su conocimiento y fines correspondientes.

Hago propicia la ocasión para expresarle los sentimientos de mi especial consideración.

Atentamente,



Firmado digitalmente por:
ARCE LUDEÑA DE MARIN
 Nelly Virginia FAU 20131370646
 soft
 Motivo: Doy Vº Bº
 Fecha: 15/07/2020 17:33:08-0500



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



Firmado digitalmente por:
GONZALEZ SOTO Irene
 Katherine FAU 20131370646 soft
 Motivo: Doy Vº Bº
 Fecha: 15/07/2020 17:48:34-0500



Ministerio de
 Economía
 y Finanzas

Firmado digitalmente por:
CAMACHO SANDOVAL Marco
 Antonio FAU 20131370646 soft
 Motivo: Soy el autor del
 documento
 Fecha: 15/07/2020 18:30:47-0500



Firmado digitalmente por:
EGUSQUIZA DE LA HAZA
 Johnny Armando FAU 20131370646
 soft
 Motivo: Doy Vº Bº
 Fecha: 15/07/2020 18:14:35-0500

MEMORANDO N° 0109 -2020-EF/61.01

Para : Señor
MARIO ARRÓSPIDE MEDINA
 Viceministro de Economía

Asunto : Proyecto de Ley N° 2922/2017-CR, que propone la "Ley de Reforma Constitucional: Ley que modifica el artículo 19 de la Constitución Política del Perú sobre el régimen tributario de Centros de Educación"

Referencia : a) Oficio N° 0243-2020-2021-CCR-CR (HR N° 071529-2020)
 b) Oficio N° 3396-2019-EF/10.01

Fecha : 15 de julio de 2020

Tengo el agrado de dirigirme a usted con relación al documento a) de la referencia, mediante el cual el Presidente de la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República solicita opinión institucional sobre el Proyecto de Ley N° 2922/2017-CR, "Ley de Reforma Constitucional: Ley que modifica el artículo 19 de la Constitución Política del Perú sobre el régimen tributario de Centros de Educación".

Al respecto, cabe señalar que por medio del documento b) de la referencia ya se ha remitido la opinión solicitada sobre el referido Proyecto de Ley con el Informe N° 177-2019-EF/61.01, cuya copia se adjunta, elaborado por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos de este Ministerio, a la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República; informe respecto del cual esta Dirección General se ratifica en su contenido dado que lo dispuesto en la legislación tributaria vigente no modifica el sentido de sus comentarios.

Se adjunta proyecto de Oficio con el fin de dar atención a lo solicitado en el documento de la referencia a) y remitir al Congreso de la República una copia del Informe N° 177-2019-EF/61.01, para conocimiento y fines.

Atentamente,

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



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

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

INFORME N° 177 -2019-EF/61.01

Para : Señor
MICHEL CANTA TERREROS
Viceministro de Economía

Asunto : Proyecto de Ley N° 2922/2017-CR, que propone la "Ley de Reforma Constitucional: Ley que modifica el artículo 19 de la Constitución Política del Perú sobre el régimen tributario de Centros de Educación".

Referencia : Oficio N° 1809-2017-2018-CCR/CR (HR 096593-2018)

Fecha : 07 MAYO 2019

Tengo el agrado de dirigirme a usted, en relación con el asunto y el documento de la referencia e informar lo siguiente:

I. ANTECEDENTES

Mediante el documento de la referencia, la Presidenta de la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República solicita a este Ministerio emitir opinión técnica sobre el Proyecto de Ley N° 2922/2017-CR, que propone la "Ley de Reforma Constitucional: Ley que modifica el artículo 19 de la Constitución Política del Perú sobre el régimen tributario de Centros de Educación" (el Proyecto).¹

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 e imperante que las universidades e institutos del sector privado no se encuentren inafectas del pago de impuestos como señala la constitución y solamente las públicas gocen de este beneficio debido a que el Estado no se puede por llamarlo de una manera simple, cobrarse así [sic] mismo".

Para tal efecto, el artículo único del Proyecto plantea modificar el artículo 19 de la Constitución Política del Perú. A fin de visualizar tal modificación, se presenta el siguiente cuadro que compara el texto vigente del artículo 19 de la Constitución con el texto propuesto en el Proyecto, resaltando con negritas las modificaciones:

¹ La Exposición de Motivos refiere que la iniciativa legislativa denva del Proyecto de Ley N° 2366/2017-CR, que propone la modificación del artículo 19 de la Constitución, proyecto que ha sido reformulado a fin de recoger los comentarios y observaciones de los especialistas. El proyecto original fue retirado por su autor con fecha 29/05/2018



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

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

Constitución Política del Perú	PL 2366/2017-CR
Artículo 19.- Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.	Artículo 19 - Régimen tributario de Centros de Educación Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos del sector público 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. Los centros de educación del sector privado, solo gozan de inafectación de todo impuesto indirecto que afecte bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y social.
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.	Las donaciones y becas con fines educativos a los centros de educación del sector público y del sector privado 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.	La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan los centros de educación del sector público y del sector privado , 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.	Para las instituciones educativas del sector privado que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, debe establecerse la aplicación del impuesto a la renta.

3. Respecto a la problemática que pretendería resolver la medida legislativa planteada la Exposición de Motivos señala:

"El Estado está dejando de percibir rentas importantes por diferentes "gracias tributarias" que se establecieron en el pasado, con la finalidad de flexibilizar el mercado, sin embargo, después de 25 años podemos afirmar que estas medidas no han beneficiado a los jóvenes universitarios y de institutos del país, más bien los grandes beneficiados son los empresarios que lucran en nombre de la educación y se encuentran inafectos del



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

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

pago de impuestos. Urge hacer algo al respecto, por lo cual se presenta esta iniciativa legislativa en beneficio de la recaudación fiscal y que el Estado se oriente a una política tributaria sin privilegios a ciertas actividades lucrativas".

4. Asimismo, la Exposición de Motivos refiere que la inafectación de todo impuesto, prevista en la Constitución, alcanza a un número significativamente mayor de universidades privadas desde el año 1917, año en que se creó la primera universidad privada en el país, y todas ellas estarían inafectas de todo impuesto conforme con lo establecido en el artículo 19 de la Constitución Política, pese a que tales instituciones no estarían brindando servicios educativos de calidad. Por tanto, "el Estado deja de percibir rentas de empresas-universidades que por un criterio constitucional de hace 25 años cuando no existía la cantidad de universidades que existen hoy se han beneficiado lucrativamente".

En cuanto a los institutos de educación superior señala que estos no son la excepción, ya que habría 417 institutos del sector privado a los que les alcanzaría la inafectación prevista en la Constitución.

En consecuencia, concluye que el Estado está dejando de percibir rentas importantes debido a la norma constitucional establecida en el pasado, que no ha beneficiado a los estudiantes sino a los empresarios.

5. Sobre los alcances de la modificación propuesta, la Exposición de Motivos precisa que:

"(...) este proyecto de ley solo está dirigido a que estas universidades-empresas puedan pagar como muchos peruanos y empresas que tributan en el país el impuesto a la renta (impuesto directo); es decir, un porcentaje de las ganancias que han obtenido producto de su actividad lucrativa (...). Mientras que el Impuesto General a las Ventas (IGV), sigue gozando de inafectación en nuestra propuesta legislativa, debido a que este impuesto indirecto lo termina pagando el consumidor final, para el presente caso, los estudiantes".

Así pues, queda claro que la modificación propuesta se circunscribe a los impuestos directos, no afectando a los indirectos.

6. En consecuencia, el propósito 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 tanto públicos como privados, quede circunscrita a los primeros. Por ende, corresponde revisar cuáles son los alcances de la inmunidad tributaria establecida por disposición constitucional a favor de los centros educativos.

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

7. La inmunidad tributaria establecida en el artículo 19 de la Constitución a favor de las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia, sólo comprende los impuestos que afecten a: i) los bienes, ii) las actividades y iii) los servicios, propios de la finalidad educativa de



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

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"

"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

las referidas instituciones, independientemente del alcance local, regional o nacional del respectivo impuesto. Asimismo, la norma constitucional citada establece la posibilidad de aprobar en materia de aranceles un régimen especial de afectación para determinados bienes, y de exoneraciones y beneficios tributarios para las donaciones y becas con fines educativos y, para el caso de las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades se puede establecer la aplicación del impuesto a la renta.

8. A propósito del sentido y alcance de la inmunidad tributaria consagrada en el artículo 19 de la Carta Magna, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en reiterada jurisprudencia² 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).

9. En doctrina, Edmar Viane Marques Daudt (2005: 26-27)³, 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, a su entender, la inmunidad tributaria es una figura anterior a la potestad tributaria y no un "límite" a la misma, 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 el legislador carece de potestad tributaria por haberlo así dispuesto el constituyente.

² 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° 524-4-87, 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, resguarda 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.

³ 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
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

10. 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 siguiente⁴:

"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 posee la 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 obstante, 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 74º." (el subrayado es nuestro).

11. 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 siguiente⁵:

"(...) 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).

12. Finalmente, en cuanto al objetivo perseguido por el legislador constitucional al establecer la inmunidad tributaria a favor de los centros educativos, el Tribunal Constitucional sostiene⁶:

"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,

⁴ Fundamentos 25 y 26 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 08391-2006-PA/TC

⁵ Fundamento 2 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 02235-2009-PA/TC

⁶ 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
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"

"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

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

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

13. Teniendo en cuenta la interpretación del Tribunal Constitucional sobre el sentido y alcances del artículo 19 de la Constitución, cabe afirmar que mediante el Proyecto se estaría planteando lo siguiente:

- a. Respecto del primer párrafo del artículo 19: Propone que la inafectación de todo impuesto directo e indirecto que recae sobre los bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa y cultural, solo sería aplicable a las entidades educativas públicas. Pero, agrega que: "Los centros de educación del sector privado, solo gozan de inafectación de todo impuesto indirecto que afecte bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y social". Con lo cual se elimina el alcance de la inmunidad para las entidades educativas privadas respecto de los impuestos directos (como el impuesto a la renta, el impuesto predial o el impuesto al patrimonio vehicular), pero no en cuanto a los impuestos indirectos (como el impuesto general a las ventas o el impuesto de alcabala).
- b. Respecto del segundo y tercer párrafo del artículo 19: Reitera que lo dispuesto en ambos párrafos resulta aplicable a "los centros de educación del sector público y del sector privado".
- c. Respecto del último párrafo del artículo 19: Referido a la aplicación del impuesto a la renta para las entidades educativas privadas que generen ingresos calificados como utilidades, prevé como obligatorio que se les grave con el impuesto a la renta.

A continuación se analizan las implicancias de cada una de estas modificaciones.

14. En cuanto a la modificación del primer párrafo del artículo 19, cabe indicar que en lo referido a los impuestos directos, los efectos se distinguen según se trate del impuesto a la renta, o de los impuestos municipales como el predial y al patrimonio vehicular.

En el caso del impuesto a la renta, la modificación resultaría innecesaria, dado que conforme con el último párrafo del artículo 19 en comentario y los criterios emitidos por el Tribunal Constitucional citados en el rubro B. del presente documento, las entidades educativas privadas que generan utilidades ya se encuentran afectas al impuesto a la renta conforme se detalla más adelante. Asimismo, para el caso de las



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

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

entidades educativas privadas constituidas bajo la forma asociativa sin fines de lucro, se encuentran exoneradas del referido impuesto⁷ en la medida que cumplan con los requisitos previstos por la Ley del Impuesto a la Renta (LIR)⁸⁻⁹.

En efecto, la LIR, establece expresamente que constituyen rentas de tercera categoría aquellas obtenidas por las instituciones educativas privadas¹⁰.

Asimismo, el literal b) del artículo 19 de la LIR señala que las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente, entre otros fines, el educativo; 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 contemplados en dicho inciso. Por tanto, las universidades privadas asociativas, los institutos de educación superior (IES) y las escuelas de educación superior (EES) privados sin fines de lucro así como los demás centros educativos sin fines lucrativos que cumplan con los requisitos establecidos en el citado literal b) se encuentran exonerados del impuesto a la renta¹¹.

No obstante, en los impuestos municipales directos tales como el impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular, si habría un cambio en el tratamiento impositivo, debido a que en la actualidad la inmunidad tributaria respecto a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos, no hace distingo entre los que provienen del sector público o privado, sino que exige que cumplan con los requisitos de estar constituidos conforme con la legislación de la materia y que el impuesto tenga efecto sobre bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural.

En esa línea, concordante con lo dispuesto en la Constitución Política, el Decreto Legislativo N° 776 - Ley de Tributación Municipal, establece en su artículo 17, inciso h) y artículo 37, inciso e) que se encuentran inafectos al pago del impuesto predial e impuesto al patrimonio vehicular, respectivamente, las universidades y centros educativos, conforme a la Constitución.

⁷ Literal b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁸ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.

⁹ Cabe considerar que de acuerdo con lo señalado por Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 559-4-97 y N° 661-4-97, entre otras, "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"; de lo que cabe concluir que cuando se está ante un caso de exoneración, dicho caso en principio estaría bajo el ámbito del tributo y que por efecto de una norma no nace la obligación tributaria.

¹⁰ Literal i) del artículo 28 de la LIR.

¹¹ Es pertinente mencionar que si bien las utilidades de los centros educativos privados están sujetas al impuesto a la renta 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
DIRECCIÓN GENERAL DE POLÍTICA DE INGRESOS PÚBLICOS

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

Cabe señalar que el primer párrafo del artículo 19 de la Constitución Política, está dirigido al sector privado, ello en vista de que el Estado busca establecer 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 cultural¹².

En ese sentido, el afectar a los centros educativos del sector privado con los impuestos directos tales como el impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular, influiría negativamente en la promoción de la educación por dicho sector.

Por su parte, en lo que respecta a los impuestos indirectos, tales como el impuesto general a las ventas y el impuesto de alcabala, la modificación propuesta también resultaría innecesaria, puesto que se mantiene la inmunidad tributaria respecto de este tipo de impuestos, tal como refiere la Exposición de Motivos.

Sin perjuicio de lo señalado, debe indicarse que el término "finalidad social" que plantea el Proyecto difiere de la terminología utilizada por la Constitución y la jurisprudencia constitucional tributaria anteriormente citada. Estas fuentes de derecho no hacen referencia a "finalidad educativa y social", sino a "finalidad educativa y cultural". Por ende, el término "finalidad social" incorporado en la propuesta podría generar controversias en su interpretación.

15. Las modificaciones incorporadas al segundo y tercer párrafo del artículo 19 son innecesarias, pues su redacción abierta actual considera de manera implícita ambos tipos de centros educativos (públicos y privados).
16. Con relación a la propuesta de modificación del último párrafo del artículo 19, cabe indicar que esta resulta innecesaria, ya que desde hace más de veinte años las entidades educativas privadas que generan utilidades se encuentran afectas al impuesto a la renta. Ello se aprecia en el literal i) del artículo 28 de la LIR, que indica expresamente que las rentas obtenidas por las instituciones educativas particulares constituyen rentas de tercera categoría.
17. Cabe agregar que de acuerdo con la Ley Universitaria, Ley N° 30220 (artículos 115 y 118), 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.

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.

¹² Fundamento 7 de la Sentencia recalda en el Expediente N° 03510-2013-PATC



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

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

Ello va en linea con la exoneración prevista en literal b) del artículo 19 de la LIR que prevé la exoneración para el caso 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: educación, cultural, científica, artística, entre otros. Por tanto cabría que una entidad educativa particular constituida bajo la forma de asociación sin fines de lucro, pueda acceder a la exoneración citada, en tanto reúna los requisitos de ley.

18. Sin perjuicio de lo señalado, debe indicarse que los términos que plantea el Proyecto difieren de la terminología utilizada en las Leyes N° 30220 y N° 30512 mencionadas anteriormente. Estas normas no hacen referencia a centros educativos del "sector privado" o "sector público", sino a centros educativos "privados" o "públicos" directamente. Por ende, los términos incorporados en la propuesta podrían generar controversias en su interpretación.
19. Finalmente, es preciso indicar que la medida propuesta podría acarrear efectos negativos sobre la calidad de la educación brindada por las instituciones educativas privadas. Por ello, el Proyecto debería ser evaluado por el Ministerio de Educación, en su calidad de organismo del Poder Ejecutivo que ejerce la rectoría del sector Educación¹³ y, como tal, encargado de formular las políticas educativas nacionales.

III. CONCLUSIONES

Por lo expuesto, desde el punto de vista técnico, esta Dirección General considera que la modificación propuesta relativa al primer párrafo del artículo 19 de la Constitución no generaría efectos sustanciales respecto del impuesto a la renta, del impuesto general a las ventas ni del impuesto de alcabala¹⁴. Sin embargo, se observa el Proyecto de Ley N° 2922/2017-CR, que propone la "Ley de Reforma Constitucional: Ley que modifica el artículo 19 de la Constitución Política del Perú sobre el régimen tributario de Centros de Educación", dado que:

- La modificación del primer párrafo, en lo que respecta al impuesto predial y el impuesto al patrimonio vehicular, podría influir negativamente en la promoción de la educación por el sector privado; sin embargo, este efecto negativo potencial no se encuentra desarrollado en la propuesta legislativa.
- Las modificaciones incorporadas al segundo y tercer párrafos resultan improcedentes por innecesarias, pues la redacción abierta actual de dichos párrafos considera de manera implícita ambos tipos de centros educativos (públicos y privados) tal como propone el Proyecto.

¹³ Así se indica en el artículo 1 del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Educación, aprobado mediante Decreto Supremo N° 001-2015-MINEDU.

¹⁴ Siempre que se tome en cuenta lo señalado en el último párrafo del punto 14 del presente Informe



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

"DECENIO DE LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA MUJERES Y HOMBRES"
"AÑO DE LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN Y LA IMPUNIDAD"

- La modificación del cuarto párrafo resulta improcedente por cuanto es innecesaria, ya que desde hace más de veinte años las entidades educativas privadas que generan utilidades se encuentran afectas al impuesto a la renta.

Es todo cuanto tengo que informar.

Atentamente,

MARCO ANTONIO CAMACHO SANDOVAL
Director General
Dirección General de Política de Ingresos Públicos

