



Firmado digitalmente por:
CAMACHO SANDOVAL Marco
Antonio FAU 20131370646 soft
Motivo: Soy el autor del
documento
Fecha: 20/07/2020 15:16:52-0500



Firmado digitalmente por:
ARROSPIDE MEDINA Mario
Alfredo FAU 20131370646 soft
Motivo: Soy el autor del
documento
Fecha: 21/07/2020 09:14:03-0500



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, 21 JUL. 2020

OFICIO N° 340 -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
Presente.-

Asunto : Opinión de Proyecto de Ley N° 5618/2020-CR, Proyecto de Ley de Reforma Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución Política del Perú sobre el régimen tributario de las instituciones educativas.

Tengo el agrado de dirigirme a usted, a fin de indicar que este Ministerio ha tomado conocimiento de la emisión del Proyecto de Ley N° 5618/2020-CR, Proyecto de Ley de Reforma Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución Política del Perú sobre el régimen tributario de las instituciones educativas.

Al respecto, se remite copia del Informe N° 0072-2020-EF/61.01 elaborado por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos de este Ministerio, para su conocimiento y fines pertinentes.

Sobre la información de proyección de lo que se recaudaría anualmente y de lo que actualmente se está dejando de recaudar por concepto de Impuesto a la Renta si las instituciones educativas privadas pagasen dicho tributo a partir del año 2021, solicitado mediante el Oficio N° 291-2020-2021-CCR-CR, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT se encargará de remitir oportunamente la información solicitada.

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

Atentamente,



Firmado digitalmente por:
ARCE LUDENA DE MARIN
Nelly Virginia FAU 20131370645 soft
Motivo: Doy V° B°
Fecha: 17/07/2020 19:32:42-0500



Firmado digitalmente por:
YEPES SALAZAR Mryam
Emily FAU 20131370645 soft
Motivo: Doy V° B°
Fecha: 17/07/2020 19:26:34-0500



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado digitalmente por:
CAMACHO SANDOVAL Marco
Antonio FAU 20131370645 soft
Motivo: Soy el autor del
documento
Fecha: 17/07/2020 19:52:51-0500



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 V° B°
Fecha: 17/07/2020 20:12:31-0500

INFORME N° 0072 -2020-EF/61.01



Firmado digitalmente por:
GONZALEZ SOTO Irene
Katherine FAU 20131370645 soft
Motivo: Doy V° B°
Fecha: 17/07/2020 20:26:13-0500

Para: Señor
MARIO ARRÓSPIDE MEDINA
Viceministro de Economía

Asunto : Proyecto de Ley N° 5618/2020-CR Proyecto de Ley de Reforma Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución Política sobre el régimen tributario de las instituciones educativas.

Referencia : a) Oficio N° 291-2020-2021-CCR-CR (HR 075019-2020)
b) Memorando N° 0061-2020-EF/46.01 (HR 076727-2020)
c) Oficio N° 0313-2020-2021-CCR-CR (078157-2020)

Fecha : 17 de julio de 2020

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

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 respecto del Proyecto de Ley N° 5618/2020-CR Proyecto de Ley de Reforma Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución Política sobre el régimen tributario de las instituciones educativas (en adelante, el Proyecto).

Mediante el documento b) de la referencia, la Oficina General de Enlace de este Ministerio solicita la opinión técnica respecto del Proyecto.

Mediante el documento c) de la referencia, el presidente de la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso de la República invita a este Ministerio a participar de la Sesión Ordinaria de dicha Comisión y solicita opinión respecto del Proyecto de Ley N° 5618/2020-CR¹.

II. ANÁLISIS

A. Del Proyecto

1. Con relación a la finalidad de la propuesta legislativa, la Exposición de Motivos del Proyecto señala que: "(...) se busca corregir la inafectación que gozan las instituciones educativas privadas. Pues, esta medida, desde la vigencia de la

¹ El documento también solicita opinión respecto del Proyecto de Ley N° 5537/2020-CR, respecto del cual se ha emitido el Informe N° 0070-2020-EF/61.01.



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"

Constitución en el año 1993, no ha evidenciado justificación. Por el contrario, con una mayor recaudación tributaria, el Estado podría financiar más y mejores políticas públicas educativas".

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 plantean eliminar:

Constitución Política del Perú	PL 5618/2020-CR
<p>Artículo 19.- Las universidades, institutos superiores y demás <u>centros educativos</u> 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.</p> <p>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.</p> <p>La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las <u>mencionadas</u> instituciones, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios.</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 públicas, institutos superiores y demás instituciones educativas públicas, 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.</p> <p>Las donaciones y becas con fines educativos, para las instituciones educativas públicas y privadas, gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley.</p> <p>La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las instituciones educativas públicas y privadas, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios.</p> <p>Las universidades privadas, institutos superiores y demás instituciones educativas privadas no gozan de inafectación, ni de impuestos directos ni indirectos.</p>

3. Respecto a la problemática que pretende resolver el Proyecto, la Exposición de Motivos señala que "La actual crisis sanitaria ha develado las subsistentes



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"

brechas sociales y económicos [sic] del Perú. Muchas familias peruanas no pudieron cumplir con la cuarentena porque la necesidad apremiante en sus hogares los ha forzado a salir a las calles a buscar el sustento económico de sus familias." Por ello "... es necesario realizar una reforma del sistema tributario, porque de un lado tenemos exoneraciones indefinidas y que ya no tienen sentido y por otro lado, la informalidad no permite una mejor educación". A lo que se añade que el gasto tributario de los últimos 10 años alcanzó los 120 mil millones de soles.

4. En consecuencia, el propósito -declarado- del Proyecto sería que la inmunidad tributaria 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 no gocen de beneficio tributario alguno. 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:
 - a. Los impuestos directos e indirectos;
 - b. Que afecten: i) los bienes, ii) las actividades y iii) los servicios, propios de la finalidad educativa de las referidas instituciones;
 - c. Con independencia del alcance local, regional o nacional del respectivo impuesto.

Por ende, la inmunidad hoy no alcanza a 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 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.



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"

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 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).

7. Al respecto, Edmar Vianeí 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 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

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° 524-4-97, 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.

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
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

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

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 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 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).

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

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

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).

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 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, 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 [...]".

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

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
DIRECCION GENERAL DE POLITICA DE INGRESOS PUBLICOS

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

11. El Proyecto, al mencionar expresamente a las universidades públicas y demás instituciones educativas públicas; está planteando:
- Circunscribir la inmunidad tributaria hoy vigente, únicamente a las entidades educativas públicas respecto de los impuestos directos e indirectos.
 - Eliminar la inmunidad -quitar protección- para las universidades y demás instituciones 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 las instituciones educativas privadas para establecer que son gravadas con este impuesto).
12. 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 (IGV) 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.
13. Con relación al impuesto a la renta (IR) tampoco se tienen observaciones, pues el hecho de resaltar que el primer párrafo resulta aplicable solo a las universidades públicas y las demás instituciones educativas públicas, no genera un cambio sustancial debido a que en la actualidad la inmunidad prevista por dicho primer párrafo es aplicable solo a las entidades educativas públicas, no alcanzando a las privadas; conforme se explica a continuación.
- El artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta⁷ (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.
 - 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.

⁷ Cuyo Texto Único Ordenado es aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias.



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"

- 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.
- 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 utilidades⁸, 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, cabe afirmar que la LIR ya está preparada para darles un tratamiento similar o idéntico a las entidades educativas privadas asociativas o societarias.
- e) 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.
- f) Asimismo, para el caso de los institutos de educación superior (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.

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 lucrativa⁹, calificando dichos ingresos como rentas de tercera categoría.

14. 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

⁸ 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.

⁹ 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"

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 precitados¹⁰⁻¹¹.

15. Sin perjuicio de lo señalado, la redacción planteada, que alude a "Las universidades públicas, institutos superiores y demás instituciones educativas públicas...", podría ser susceptible de mejora para excluir cualquier duda de que la característica de ser pública alcanza también a los institutos superiores, dado que dicha cualidad se ha mencionado para las universidades y solo hay una referencia a las "demás instituciones educativas públicas", quedando en medio la referencia a los institutos superiores. Por lo tanto, a fin de eliminar la posible generación de múltiples interpretaciones, debería enmendarse tal redacción indicando la cualidad de públicas solo al final del listado de los diferentes tipos de entidades educativas: "Las universidades, institutos superiores y demás **instituciones educativas, todas públicas**".

En cuanto a las modificaciones del segundo y tercer párrafo del artículo 19

16. A nivel del segundo y tercer párrafo, el Proyecto plantea mencionar expresamente a las instituciones educativas públicas y privadas.
17. Cabe señalar que tal mención expresa no introduce un cambio sustancial, dado que actualmente tales párrafos al tener una redacción general, resultan aplicables tanto a las instituciones públicas como a las privadas.
18. La habilitación de poder tributario, para regular por ley, en el marco de lo establecido por el artículo 74 de la Constitución, seguiría permitiendo establecer en ejercicio de dicho poder, exoneraciones y beneficios tributarios en favor de las donaciones y becas con fines educativos en general, beneficios para los centros

¹⁰ Dicho inciso b) agrega que el reglamento establecerá los supuestos en que se configura la mencionada vinculación, para lo cual desarrolla criterios a considerar.

¹¹ 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 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"

culturales, así como prever los mecanismos de fiscalización correspondientes. En consecuencia, no se tienen observaciones en este extremo, pues, el cambio de texto no involucra variación sustancial alguna al contenido del poder tributario del Estado, que puede o no dictar beneficios o exoneraciones, o regular mecanismos de fiscalización adecuados a las circunstancias.

Respecto del nuevo cuarto párrafo del artículo 19 de la Constitución

19. La propuesta de cuarto párrafo establece que las universidades privadas, institutos superiores y demás instituciones educativas privadas no gozan de inafectación, ni de impuestos directos ni indirectos.
20. Una primera lectura, de la propuesta de cuarto párrafo podría entender que su contenido es en parte similar al del nuevo primer párrafo.

En efecto, la parte en la que lo sería es en la que se consagra que las instituciones educativas privadas han perdido su inmunidad tributaria: son pasibles de ser consideradas dentro del ámbito de aplicación de impuestos directos (ser contribuyentes). De ser así, la inclusión de este nuevo cuarto párrafo sería innecesaria por redundante, pues con la inmunidad recogida en el primer párrafo del Proyecto, las entidades educativas privadas quedan desprotegidas de la inmunidad parcial de la que actualmente gozan, habilitando automáticamente al legislador ordinario a gravar a las entidades educativas privadas.

La parte en la que no sería similar es en la que el constituyente habría elegido, antes que el legislador titular del poder tributario, ya no solo que las instituciones educativas privadas no estarían protegidas contra los impuestos, sino que, no podrían quedar inafectas; es decir, deberían quedar siempre afectas.

21. Una interpretación adicional y no excluyente de la anterior es que, el texto no cumple a cabalidad con la exposición de motivos que lo sustenta, pues, al texto le basta con que las instituciones educativas privadas queden afectas o gravadas, aunque luego se les pueda beneficiar, exonerar o incentivar (figuras ellas que, técnicamente, solo se conceden a contribuyentes que están gravados o afectos - i.e. que están dentro del -ambito de aplicación de los impuestos-).
22. Así, por ejemplo, la mencionada redacción del párrafo cuarto, permitiría mantener la exoneración prevista por el inciso b) del artículo 19 de la LIR citada en el párrafo 14 del presente documento.

Por ello, si se ha comprendido la intención del Proyecto, su texto debe ser perfeccionado para lograr plenamente los objetivos.

Cabe resaltar que, de acuerdo con la exposición de motivos, el propósito del Proyecto sería que la inmunidad tributaria de la que, en la actualidad, gozan las



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"

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 no gocen de beneficio tributario alguno, lo que no se desprende ni logrará necesariamente con el texto planteado, pues como se ha explicado, de acuerdo con el cuarto párrafo podría sostenerse que el legislador está habilitado para establecer beneficios tributarios para las entidades educativas privadas.

23. De no eliminarse el cuarto párrafo de la propuesta, debería enunciar mejor su mandato señalando de modo explícito que no deben concederse beneficios tributarios en favor de las entidades educativas privadas que eliminen o reduzcan el pago de los impuestos. No obstante, el constituyente y la Constitución no son el agente y el instrumento idóneos para señalar parecida decisión de política tributaria, conforme se explica en el rubro D del presente documento.
24. En razón a lo anterior, entonces, se considera que bajo el marco legal y constitucional vigente, con la modificación lograda por el Proyecto aún existe riesgo de que pueda construir la interpretación de que una entidad educativa privada constituida bajo la forma de asociación sin fines de lucro, pueda acceder p.e. a una exoneración como prevista en el inciso b) del artículo 19 del LIR, en tanto reúna los requisitos de ley¹²; sin embargo, de no reunir estos, tendría que pagar el impuesto.

En consecuencia, parte del texto del Proyecto arriesga no cumplir con el objetivo previsto en la Exposición de Motivos del mismo Proyecto.

25. Por lo señalado, corresponde observar el cuarto párrafo del artículo 19 del Proyecto.

D. Sobre las normas constitucionales

26. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el propósito del artículo 19 de la Constitución no es instaurar tributos o cargas impositivas, sujetos pasivos de la obligación tributaria, o prohibir al legislador ordinario que otorgue beneficios tributarios –como las inafectaciones– a determinados sujetos, 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,

¹² 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"

bienes u operaciones señalados en la Constitución.

27. 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"¹³. Agrega García Toma¹⁴ 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.
28. Distinto es el caso de la evaluación y análisis que realiza el legislador ordinario para establecer o racionalizar beneficios tributarios existentes, lo que implica un necesario estudio de las circunstancias en que se realiza dicha evaluación y, por ende, la decisión de gravar o de otorgar beneficios o racionalizar los ya existentes, está sometida a constantes cambios de política tributaria. Así, por ejemplo, hoy en día tenemos un escenario marcado por los efectos negativos en la economía generados por la pandemia, por lo que ha sido necesario dictar diversas medidas tributarias, tales como la prórroga y ampliación del ámbito de aplicación del Régimen Especial de Recuperación Anticipada del IGV¹⁵, entre otros, a fin de mitigar tales efectos económicos; sin embargo, este escenario no será permanente en los términos de una norma constitucional.
29. En el caso que una norma constitucional prohíba el otorgamiento de beneficios tributarios, como propone el Proyecto; su modificación requeriría 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 el cambio normativo de manera oportuna, lo cual no tendría sentido.
30. Así pues, técnicamente, desde el punto de vista constitucional, no resulta adecuado que el legislador constituyente establezca contribuyentes de un determinado tributo ni que el legislador prohíba al legislador ordinario otorgar beneficios tributarios, cuando sí es su competencia únicamente que señale el alcance de la inmunidad tributaria¹⁶ para limitar el poder tributario del legislador ordinario previsto en el artículo 74 de la Constitución, dejando así la posibilidad de

¹³ GARCÍA TOMA, Víctor. En: Valores, principios, fines e Interpretación Constitucional. Derecho & SOCIEDAD 21. P. 190.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Establecida mediante Decreto Legislativo N° 1463, publicado el 17 de abril de 2020.

¹⁶ La cual ya viene restringida por el primer párrafo del artículo 19 del Proyecto.



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"

rediseñar la aplicación del IR a las entidades educativas mediante una ley ordinaria.

31. Por las consideraciones expuestas si bien no se tiene observaciones al propósito del cuarto 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 las modificaciones del segundo y tercer 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° 5618/2020-CR, Proyecto de Ley de Reforma Constitucional que modifica el artículo 19 de la Constitución Política sobre el régimen tributario de las instituciones educativas, en lo relativo a la incorporación del nuevo cuarto párrafo por tener una redacción que tiene riesgo de no lograr los objetivos que declara perseguir (excluir a las instituciones educativas privadas de beneficios tributarios sobre impuestos).

Es todo cuanto se tiene por informar.

Atentamente,

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

