

# De buenas intenciones está empedrado el infierno

 Posted by [Boletín Ita Ius Esto](#) •  julio 27, 2013 •  [Derecho Tributario](#) • [Add Comment](#) • [Edit](#)

Por: Daniel Montes Delgado

## 1. Introducción

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera (SUNAT), viene teniendo con varias entidades educativas privadas discusiones legales acerca de la vigencia del denominado “crédito por reinversión contra el Impuesto a la Renta”, creado por el Decreto Legislativo 882, en 1996. Esta discusión ha pasado por varias etapas, marcadas por la promulgación del Decreto Legislativo 1087, en 2008, que abrió la caja de Pandora, pasando por la Ley 29766, de 2011, que complicó más las cosas antes de aclararlas pese a su intención, y ahora terminando con una Sentencia del Tribunal Constitucional (TC), que acierta con la respuesta correcta al problema, pero lo hace por las razones equivocadas. La intención de este artículo es aclarar el panorama, si eso aún fuera posible.

Partiremos por señalar que sobre este tema de la vigencia del crédito por reinversión, hay varias tesis, a saber:

1. El beneficio solo estuvo vigente de 1996 a 1999, en aplicación de la Norma VII del Código Tributario, vigente en ese entonces, que daba a los beneficios tributarios creados sin plazo legal expreso, un plazo por defecto de tres años.
2. El beneficio estuvo vigente de 1996 a 2008, en vista que el Decreto Legislativo 1087, “precisado” por la Ley 29766, así lo señala, por excepción a las reglas del Código Tributario sobre vigencia de beneficios tributarios.
3. El beneficio sigue vigente hasta la fecha, y solo será derogado cuando el Estado así lo decida y lo declare expresamente en una norma con rango de ley, porque tanto SUNAT como el Ministerio de Educación entendieron que seguía vigente hasta 2011.
4. El beneficio sigue vigente hasta la fecha, y solo será derogado cuando el Estado así lo decida y lo declare expresamente en una norma con rango de ley, porque el Decreto Legislativo 882 lo estableció con carácter permanente y no temporal.

La primera tesis fue la que sustentó de parte de SUNAT las primeras acotaciones antes del Decreto Legislativo 1087, aunque no como parte de una política institucional, sino más como una creación heroica de algunos auditores. La segunda tesis es la que sustenta las acotaciones que viene realizando la SUNAT por los ejercicios 2009 a 2011, tras la promulgación de la Ley 29766. Aún así, por estos días estamos viendo un regreso de SUNAT al argumento de la primera tesis, en sus resoluciones que declaran infundados los reclamos interpuestos contra acotaciones de los ejercicios 2009 a 2011.

La tercera tesis es la que el TC esgrime, con poca claridad, en su Sentencia recaída en el Expediente N° 04700-2011-AC, usando el error como fuente de derecho. Y la cuarta tesis, es la que proponemos como la correcta, apelando a una lectura sistemática de las normas involucradas en este tema.

## 2. Naturaleza del reparo de SUNAT

Las resoluciones de SUNAT que están siendo emitidas, contienen un reparo que consiste en el desconocimiento de la aplicación del crédito por reinversión al que tienen derecho las entidades educativas privadas en caso reinviertan sus utilidades, y corresponde al 30% del monto reinvertido. Al desconocer SUNAT ese crédito, el resultado es una supuesta omisión del Impuesto a la Renta en dicho ejercicio (resolución de determinación) y una supuesta infracción de declarar datos falsos en la declaración del mismo ejercicio acotado (resolución de multa).

### **3. Alcances del Decreto Legislativo 882: inclusión en el régimen general del IR**

El Decreto Legislativo 882 se dictó en 1996 para incentivar la inversión privada empresarial en la educación (la inversión de entes sin fines de lucro ya existía, pero era a todas luces insuficiente). Esa norma establecía varias cosas, entre ellas, el crédito por reinversión, consistente en que la utilidad que se reinvirtiera (en activos fijos principalmente), no pagaría el impuesto a la renta. Pero, al inicio de la norma, se dice algo que SUNAT pasa por alto en sus acotaciones: la norma declara que los centros educativos están sujetos al régimen general del impuesto a la renta (artículo 11).

El régimen general del impuesto está regulado por la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Legislativo 774, de 1993, cuyo texto único ordenado está en el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, con numerosas normas modificatorias y complementarias) y, como es obvio, tiene carácter permanente (no se dicta una nueva ley todos los años). Lo que hizo el Decreto Legislativo 882 fue incorporar a ese régimen general permanente, algunas reglas especiales para los centros educativos privados, al igual que contiene reglas especiales desde hace tiempo para diversos rubros económicos o en atención a situaciones especiales.

### **4. Normas favorables al contribuyente con carácter permanente en el IR**

Debemos indicar que el crédito por reinversión fue incorporado como una de esas reglas permanentes en el régimen general, sin importar si esta norma pudiera entenderse como un “beneficio” para los contribuyentes que fueran promotores de entidades educativas privadas. Normas permanentes que pueden considerarse dictadas a favor de los contribuyentes hay varias en el régimen general del Impuesto a la Renta, sin que SUNAT nunca las haya cuestionado.

Un ejemplo de lo mencionado líneas arriba es la exclusión de la enajenación de casa habitación efectuada por personas naturales, del ámbito de aplicación de las ganancias de capital, conforme al texto del numeral i) del tercer párrafo del artículo 2 de la Ley del Impuesto a la Renta. Esta norma, aunque pudiera entenderse como un “beneficio” a favor de personas que venden su única propiedad, es una regla permanente y su vigencia no ha sido cuestionada nunca.

Otro ejemplo es el de los gastos preoperativos y de organización, que el contribuyente puede deducir, a su elección, en el primer año o, proporcionalmente, hasta en diez años, conforme al inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Esta opción, por más que pueda entenderse como un “beneficio” para los contribuyentes de tercera categoría, forma parte del régimen general y por tanto es permanente, sin que SUNAT nunca haya discutido su vigencia.

Otro ejemplo es la depreciación acelerada que pueden solicitar las empresas que tengan explotaciones forestales, conforme al artículo 42 de la Ley del Impuesto a la Renta, “beneficio” que no tienen las demás empresas que tienen activos fijos de naturaleza distinta.

Un ejemplo más es la tasa especial de 4,99% por el impuesto a la renta, aplicable a los intereses por préstamos recibidos del exterior, siempre que se cumplan determinados requisitos, conforme al inciso a) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta; “beneficio” que no tienen los demás intereses de créditos externos.

Un tratamiento especial también tienen las rentas de fuente peruana que se abonen a sujetos no domiciliados que prestan servicios que califiquen como asistencia técnica, conforme al inciso f) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que sin duda constituye un tratamiento preferencial respecto de las demás rentas de sujetos no domiciliados que prestan servicios a sujetos domiciliados, y por ende puede entenderse como un “beneficio” para el contribuyente.

En todos los ejemplos citados, los supuestos “beneficios” son permanentes, porque están incluidos en el régimen general del impuesto a la renta. El problema en el caso que nos ocupa, es que SUNAT ha entendido, equivocadamente, que el crédito por reinversión es un “beneficio” en el sentido de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, referido al plazo de vigencia por defecto que corresponde a aquellas exoneraciones y beneficios tributarios concedidos sin plazo expreso en la norma que los aprueba; supuesto para el cual esa norma del Código Tributario establece una vigencia de tres años.

## **5. Incoherencia de la interpretación de SUNAT**

Si esto hubiera sido así desde un comienzo, es decir, que desde la dación del Decreto Legislativo 882 debía haberse entendido que el “beneficio” era solo por tres años, entonces el “beneficio” hubiera terminado en el año 1999 y no tendrían sentido varias disposiciones de ese mismo Decreto Legislativo 882. La primera de ellas sería la inclusión del inciso i) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, que menciona, y lo sigue haciendo hasta ahora, como entidades receptoras de rentas de tercera categoría, a las entidades educativas privadas, como una regla permanente.

En segundo lugar, no tendría sentido dictar una norma promocional con un crédito por reinversión, que tiene como objetivo que las empresas privadas inviertan en infraestructura y equipamiento (en ese entonces los inmuebles se depreciaban a razón de 3% anual y los equipos se siguen depreciando a razón de 10% anual), cuando el “beneficio” tendría vigencia solo por tres años. Es claro que una inversión en infraestructura difícilmente se recupera en tres años, por lo que sería ilógico que la norma pretendiera ser promocional, pero otorgara un beneficio tan limitado en el tiempo, pues de ese modo no conseguiría atraer a los inversionistas a este nuevo rubro de negocios (recuérdese que antes del Decreto Legislativo 882 la educación solo podía ser promovida por entidades no lucrativas).

Del mismo modo, no tendría sentido que el Decreto Legislativo 882 hubiera incluido un inciso m) en el artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, para exonerar a las entidades educativas privadas que se hubieran acogido a la forma de organización de la

Ley 23733, Ley Universitaria. En este caso, estas entidades educativas privadas no han dejado de ser entidades lucrativas por su naturaleza, pero tienen una organización distinta a la permitida por el Decreto Legislativo 882, con lo cual el legislador entendió, en ese caso sí claramente, que convenía otorgarles un beneficio especial sujeto a una vigencia temporal, como lo son las exoneraciones, pues el artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta señalaba un plazo concreto de vigencia. Por tanto, solo a esta clase de entidades les podría ser de aplicación la tesis de SUNAT.

Siguiendo con el razonamiento que nos abre el punto anterior, debemos señalar que si el legislador hubiera querido que el crédito por reinversión hubiera tenido una vigencia temporal, entonces hubiera sido más sencillo que incluyera a todas las entidades educativas privadas en la exoneración del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tampoco hubiera tenido sentido el nuevo numeral 2 del inciso d) del artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, que introdujo el Decreto Legislativo 882, referido a la existencia de un crédito por donaciones que efectuara una entidad educativa particular afecta, a favor de una entidad educativa privada exonerada o a una entidad educativa pública, con un porcentaje de 30% del monto donado, lo que en la práctica equivale a una desgravación de esas donaciones, como es evidente. Debemos señalar que este crédito se mantuvo vigente hasta el año 2002, cuando fue derogado por el legislador a través de la Ley N° 27804. Nótese que esto es tres años más tarde que 1999, año en que supuestamente dejó de tener vigencia el plazo por defecto de la Norma VII del Código Tributario, lo cual no es coherente si seguimos la interpretación de SUNAT.

Fue porque el Decreto Legislativo 882 declaró expresamente que las entidades educativas privadas se regirían por el régimen general del impuesto a la renta, y por su lógica y sistematización incorporada expresamente en el articulado de la ley de ese impuesto, que se entendió por todos, incluyendo SUNAT, que el crédito por reinversión era permanente y en ningún caso un “beneficio” sujeto a plazo expreso o por defecto.

## **6. Inaplicabilidad del Decreto Legislativo 1087 y la Ley 29766**

Más aún, el crédito por reinversión fue incluido en los PDT de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta, por la propia SUNAT y aceptado sin problemas hasta el año 2011. ¿Entonces por qué se dice ahora lo contrario? Porque el Decreto Legislativo 1087, equivocadamente, asumió que el crédito por reinversión tenía una vigencia temporal y, peor aún, que había caducado en 1999 aplicando el plazo por defecto de la Norma VII del Código Tributario.

El Decreto Legislativo 1087 se promulgó en el año 2008, cuando el poder ejecutivo tenía facultades del Congreso para hacer cambios en muchos temas, por la firma del Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos de América. Pues bien, fue en esa ocasión que se filtró en el Decreto Legislativo 1087 (referido a la promoción de ciertas carreras técnicas), una fe de erratas que en buena cuenta señaló que el crédito por reinversión del Decreto Legislativo 882 quedaría vigente solo para esas pocas carreras sin el requisito de los tres años. Por negación, parecía entenderse que a las entidades educativas privadas que tuvieran carreras técnicas distintas a las Decreto Legislativo 1087, se les había acabado el crédito por reinversión en 1999.

Peor aún, el Decreto Legislativo 1087 señaló que las entidades educativas privadas dedicadas a brindar carreras técnicas en rubros económicos como agroindustria, minería, gas, metalmecánica, entre otros, sí estaban acogidas al Decreto Legislativo 882 (eso incluye el crédito por reinversión), estarían exceptuadas de la limitación del segundo párrafo del numeral 3.1 del Decreto Legislativo 977, norma que en el año 2007 había derogado la Norma VII del Código Tributario y había establecido reglas generales para el otorgamiento de beneficios tributarios. Con eso, el Decreto Legislativo 1087 parecía pretender que las normas del Decreto Legislativo 882 se mantendrían vigentes solo para esa clase de entidades educativas y no para las demás.

Sin embargo, debe notarse que el Decreto Legislativo 977 se promulgó en el año 2007, mucho después de que, si se hubiera aplicado la Norma VII del Código Tributario en 1996, hubiera expirado el supuesto beneficio del crédito por reinversión, en 1999. Por eso mismo la pretendida aplicación del Decreto Legislativo 977 al crédito por reinversión es ilógica, pues no podría aplicarse a un “beneficio” ya inexistente. Aún cuando se quisiera aplicar el plazo de seis años del Decreto Legislativo 977 al crédito por reinversión, esto solo alcanzaría hasta el año 2002, cuando la norma se dictó, como decimos, en 2007.

Ese fue el error del Decreto Legislativo 1087, que tuvo el efecto de un mensaje mal emitido y peor recibido en SUNAT. En realidad, siendo que el Decreto Legislativo 1087 parte de un supuesto inexistente, como es que el crédito por reinversión solo estuvo vigente hasta 1999, deviene en una norma inaplicable e inútil, ya que obedece solo a un error. Y peor todavía resultaba el error cometido por el Decreto Legislativo 1087 respecto de la imposible aplicación del Decreto Legislativo 977. Y es que, o era imposible aplicarlo en 2007 a un “beneficio” ya caducado en 1999 o en el mejor de los casos en 2002, o no tenía sentido aplicarlo si el crédito por reinversión tenía, como es evidente y venimos repitiendo, una naturaleza permanente, que fue claramente entendida desde un inicio por SUNAT, inclusive.

En julio de 2011, el gobierno saliente que había dictado el equivocado Decreto Legislativo 1087 quiso corregir ese error de concepto con otro más grande: la Ley 29766 señaló que, por excepción, el “beneficio” del crédito por reinversión se entendía vigente hasta el año 2008, es decir, ratificando tácitamente al parecer el error de considerar que el crédito por reinversión había nacido con una naturaleza temporal y que le eran aplicables las reglas de la entonces Norma VII del Código Tributario, con un plazo por defecto.

Si el Decreto Legislativo 1087 era inaplicable por absurdo e inútil, al no tener un supuesto sobre el cual aplicarse, lo mismo cabe decir de la Ley 29766. Esta ley pretendió favorecer a las entidades educativas privadas no incluidas en el Decreto Legislativo 1087, bajo la premisa de que el crédito por reinversión caducó en 1999, por aplicación de la Norma VII del Código Tributario. Así, pretendía extender este “beneficio” hasta el año 2008, aprovechando el Decreto Legislativo 1087, que en realidad no podía tener efecto alguno sobre el pretendido beneficio si este ya estaba caduco en el año 2008 (supuesto falso, como hemos visto, pero por otro motivo).

En suma, la interpretación de SUNAT se basa en un error legislativo inaplicable, empeorado por otro error legislativo que quiso corregirlo, pero solo consiguió confundir más las cosas. El crédito por reinversión es de naturaleza permanente, como se

desprende claramente del texto del Decreto Legislativo 882, y por tanto no se le puede aplicar ningún plazo de caducidad, ni el de la Norma VII del Código Tributario, ni el de la Ley 29766, por lo que las empresas educativas que hicieron uso del mismo, hicieron lo correcto y por tanto no han cometido ninguna infracción tributaria por el mismo concepto.

## **7. La confusión del TC**

¿Qué ha dicho el TC en su STC 04700-2011-AC? En la parte resolutive de su fallo, dice lo correcto: que el crédito por reinversión no ha sido derogado y que sigue vigente hasta que el Estado decida dejarlo sin efecto, cosa que no ha ocurrido. Pero, en los argumentos que usa para llegar a esta decisión, se equivoca completamente. Veamos por qué.

El TC empieza por reconocer como beneficio tributario al crédito por reinversión, con lo cual le busca el plazo de vigencia, cuando el D. Leg. 882, desde 1996, había señalado que las entidades educativas se regirían por el régimen general del Impuesto a la Renta, que no tiene plazo de vigencia, porque tiene vocación de vigencia indefinida, como debe ser. Y como no encuentra ese plazo, coincide en que debería aplicarse el plazo máximo de tres años. Hasta aquí, debería haber ganado la discusión SUNAT, no la universidad que promovió la acción de cumplimiento, transformada en proceso de amparo por el mismo TC.

Lo que pasa es que el TC, acto seguido, dice que esta regla tan simple del plazo por defecto admite excepciones, y se lanza a buscar y justificar una. Y la encuentra en el hecho de que ni SUNAT, ni el Ministerio de Educación, habían reparado en que el beneficio había caducado, y la primera lo había seguido considerando en los PDT de Renta Anual, y el segundo había seguido recibiendo y tramitando los planes de reinversión de las entidades educativas. En suma, se habían equivocado a favor de los contribuyentes.

Como el error no es fuente de derecho, conforme a un principio general, el TC no quería decir esto de manera tan burda, así que afirma que la voluntad del Estado de mantener vigente el beneficio, se desprende de esta conducta de sus instituciones. Y concluye que su vigencia se desprende de su “despliegue normativo que se patentiza secuencialmente en el transcurso del tiempo”, frase de antología, con un carácter esotérico y enrevesado que no se entiende a la primera que la leemos, pero que en buena cuenta significa que si SUNAT y el Ministerio de Educación se equivocaron, entonces hay que dejar que el beneficio siga vigente. En suma, resulta que el TC ha acertado con la respuesta final al problema, pero por las razones equivocadas.

Esperemos, por el bien de las demás entidades educativas que han planteado acciones constitucionales, que el TC haga su tarea, estudie el caso con más detenimiento y resuelva en el mismo sentido, pero esta vez por las buenas razones. Y esperemos lo mismo del Tribunal Fiscal, que aún no tiene pronunciamientos sobre el tema, pero que, sin entrar siquiera en aspectos constitucionales, podría determinar el carácter permanente del crédito por reinversión.

*Daniel Montes Delgado es abogado PUCP, MBA Centrum Católica. Socio de Montes Delgado – Abogados SAC.*

---

Etiquetas: código tributario, Derecho tributario, entidades educativas, impuesto a la renta, SUNAT