



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

¿ESTÁ VIGENTE EL CRÉDITO TRIBUTARIO POR REINVERSIÓN A FAVOR DE CENTROS DE ENSEÑANZA PRIVADA? UNA RESPUESTA DESDE LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Luis Castillo-Córdova

Perú, diciembre de 2011

FACULTAD DE DERECHO

Área departamental de Derecho

Castillo, L. (2011). ¿Está vigente el crédito tributario por reinversión a favor de centros de enseñanza privada? Una respuesta desde la interpretación jurídica. *Análisis tributario: información contable, financiera y tributaria*, 24 (287), 24-29.



Esta obra está bajo una [licencia](#)
[Creative Commons Atribución-](#)
[NoComercial-SinDerivadas 2.5 Perú](#)

Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura

I. PLANTEAMIENTO DE LAS CUESTIONES

El 8 de noviembre de 1996, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo 882, en cuyo artículo 13 se recogió y reguló para los centros de enseñanza privada, el crédito tributario por reinversión. El contenido de este crédito era claro, sin embargo, no lo era la categoría jurídica a la que pertenecía. No existe inconveniente para admitir que el mencionado crédito tributario por reinversión estuvo vigente hasta el año 1999. La cuestión jurídicamente relevante se plantea respecto de la vigencia del mismo para los ejercicios fiscales del año 2000 hacia adelante. Esta falta de claridad intentó ser resuelta a través del Decreto Legislativo 1087 y posteriormente con la Ley 29766. En este contexto de poca claridad generada por una pésima técnica legislativa, es que se plantea una serie de cuestiones jurídicas relevantes. Aquí sólo se abordará la siguiente: ¿Cuál es o ha sido la vigencia temporal del crédito tributario por reinversión y qué papel ha desempeñado el Decreto Legislativo 1087 y la Ley 29766 en la definición del alcance temporal del mismo? A resolverla se destinan las páginas siguientes.

II. SOBRE LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Toda disposición legal se compone de un conjunto de palabras que conforma su enunciado lingüístico, el cual suele ser denominado como “disposición”. Los enunciados se han de interpretar a fin de determinar su sentido normativo, que es lo que precisamente vinculará a sus destinatarios¹. Los sentidos normativos están conformados por contenidos deónticos y suelen denominarse “normas”. De modo que a toda disposición le sigue al menos una norma².

Aquí conviene destacar dos situaciones que se presentan a la hora de la interpretación jurídica o determinación de la norma desde una disposición. Una es el llamado principio de utilidad de las leyes; y el otro es el llamado principio de permanencia de las leyes, íntimamente vinculados el uno al otro.

El principio de utilidad de las leyes es una exigencia de racionalidad de las mismas. Según este principio se ha de interpretar las disposiciones legales de modo que no se llegue a concluir normas absurdas o inútiles. Una consecuencia necesaria de este principio es la exigencia de atribuir a las disposiciones sólo sentidos normativos razonables que puedan agregar eficacia a su validez jurídica. Pero no basta la razonabilidad del sentido interpretativo, sino que tal ha de ajustarse a los sentidos interpretativos que se asignen a las distintas disposiciones constitucionales.

En este marco se coloca el principio de permanencia o de conservación de las leyes, el cual se presenta como una exigencia de eficacia del ordenamiento jurídico. Según este principio se ha de interpretar las disposiciones legales atribuyéndole normas que permitan la conservación y consecuente eficacia de la ley. Una consecuencia necesaria de este principio

¹ GUASTINI, Riccardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, Editorial Porrúa, México 1999, p. 11.

² DÍAZ REVORIO, Javier, *Las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional*, Lex Nova, Valladolid 2001, ps. 35 a 38..



es que de las disposiciones sólo se podrán concluir normas que se ajusten al orden constitucional vigente, de modo que una ley será tenida como inconstitucional sólo si no es posible concluir de ella una interpretación (o norma) ajustada a la Constitución (principio de interpretación conforme a la Constitución)³.

III. LA INTERPRETACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 882

El Decreto Legislativo 882 contiene un artículo 13 que entró en vigencia el 1 de enero del año 1997, cuya fórmula lingüística es la siguiente:

“Artículo 13.– Las Instituciones Educativas Particulares, que reviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido.

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

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

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

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

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

Para la determinación de los sentidos interpretativos o normas de esta disposición, resultaba relevante determinar si el crédito por reinversión creado en la disposición legal transcrita era o no un beneficio tributario. En referencia a esta consideración, era posible formular dos normas desde la referida disposición legal:

N1:

SH1: Las Instituciones Educativas Particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país,

³ HESSE, Konrad, *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 20. Auflage, C. F. Müller, Heidelberg 1999, ps. 30–33.

CJ1: tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido, **el cual tiene naturaleza de beneficio tributario.**

N2:

SH2: Las Instituciones Educativas Particulares, que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras Instituciones Educativas Particulares, constituidas en el país,

CJ2: tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30% del monto reinvertido, **el cual no tiene naturaleza de un beneficio tributario.**

Una y otra norma llevaban a posiciones jurídicas distintas respecto de la vigencia temporal del crédito tributario por reinversión. Efectivamente, cuando fue emitido el Decreto Legislativo 882 estaba vigente el artículo VII del Código Tributario en el que se establecía lo siguiente:

“Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita”.

Así, N1 llevaba a que el crédito por reinversión tuviese sólo una vigencia de tres años; mientras que N2 llevaba a que tal crédito tuviese una vigencia indefinida en el tiempo. Los titulares del crédito por reinversión habrían tenido como posición jurídica la de ser titulares sólo por tres años en el primer caso; e indefinidamente en el segundo.

Desde una consideración estrictamente dogmática hay más razones y razones más fuertes, para considerar que el crédito tributario por reinversión no debía ser considerado como un beneficio tributario. Es decir, razones para justificar suficientemente que el artículo 13 del Decreto Legislativo 882 debía interpretarse según N2.

Tales razones, que se formulan desde el plano de la naturaleza de las cosas son las siguientes:

1. En la ciencia de la interpretación jurídica existen varios métodos de interpretación. De entre ellos el literal es el menos significativo, al punto que su sola consideración normalmente permite construir interpretaciones incorrectas y soluciones injustas. Las razones son varias y aquí se apuntarán sólo dos: primera, que el lenguaje es siempre convencional y normalmente puede referir más de un significado; segunda; la razón de una norma no se encuentra en las palabras que conforman el texto, sino en la naturaleza de las cosas, y ésta no depende del texto. Si una disposición legal denomina una concreta realidad de una determinada manera, tal denominación sólo será razonable –y consecuentemente jurídica por justa– si se condice con las exigencias de la naturaleza jurídica de la cosa denominada.



2. En referencia al Decreto Legislativo 882, si bien es cierto en el texto del artículo 13 se denomina “beneficio” al crédito tributario por reinversión, a la hora de construir la norma desde esta disposición, habrá que evaluarse si tal denominación es o no jurídicamente correcta. Será tal si la denominación “beneficio” se condice con la naturaleza jurídica del crédito por reinversión.
3. La naturaleza jurídica del “beneficio”, en este caso de carácter tributario, viene conformada por dos elementos: uno es el trato de favor que conlleva de forma esencial; el otro es su finalidad: ayudar a soportar la carga del tributo a quienes no tienen o tienen una reducida capacidad contributiva⁴. Estos elementos son la justificación para entender al beneficio como una razonable excepción al principio de igualdad en tanto permite al contribuyente gozar de un tratamiento fiscal más beneficioso que a otros.
4. La naturaleza jurídica del crédito tributario por reinversión no se ajusta a estos dos elementos. En primer lugar, no existe un trato de favor, sino que por el contrario, el crédito se utilizará sólo si se cumple con una contraprestación reglada, que es reinvertir parte de las utilidades del ejercicio fiscal en el propio u otro distinto centro privado de educación. En segundo lugar, no nace con el objetivo de ayudar a quien no puede soportar una determinada carga tributaria por tener una reducida capacidad contributiva, sino que nace como una justa exigencia de equiparación entre el régimen tributario aplicable a las instituciones educativas sin fines de lucro con aquellas otras con fines de lucro cuando se trata de utilidades reinvertidas. De esta manera, el crédito fiscal por reinversión resulta siendo parte esencial del régimen tributario especial creado por el Decreto Legislativo 882 para los centros de enseñanza privada y que tiene por finalidad promover la inversión y participación privada en el ámbito de la educación.
5. Consecuentemente, se ha de concluir que jurídicamente es un error legislativo denominar como beneficio al crédito por reinversión. Al no haber razón en la consideración del crédito por reinversión como un beneficio, sino más bien al ser manifiesta la contravención de la naturaleza (jurídica) de las cosas, el operador jurídico (particularmente SUNAT), no podrá establecer como norma del artículo 13 del Decreto Legislativo 882, aquella que considere como beneficio al crédito por reinversión. Esto exige interpretar la mencionada disposición según N2.

IV. LA INTERPRETACIÓN DEL DECRETO LEGISLATIVO 1087

El 26 de junio del 2008, el Poder Ejecutivo emite el Decreto Legislativo 1087, en cuyo artículo 2, segundo párrafo, se dispone lo siguiente:

“Los Centros de Educación Técnico Productiva e Institutos Superiores Tecnológicos Privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas-productivas de

⁴ LOBO TORRES, Ricardo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 18 edición, Renovar, Río de Janeiro 2011, p. 308.

Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances de **los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882**, estarán exceptuados de lo dispuesto en el segundo párrafo del numeral 3.1 del artículo 3 del Decreto Legislativo N° 977” (énfasis añadido).

En la determinación de la norma que brota de esta disposición, juega un papel decisivo el principio de utilidad de las leyes mencionado anteriormente, con base en el cual hay que justificar un sentido interpretativo que no haga irrazonable ni inútil la disposición transcrita. La búsqueda del sentido interpretativo razonable necesariamente exige admitir que a la entrada en vigor de esta disposición, se encontraba vigente el objeto regulado por ella: “los beneficios tributarios establecidos en el Decreto Legislativo N° 882”. A esta conclusión se arriba no sólo desde una interpretación teleológica que es la que aquí se ha de considerar como constitucionalmente correcta; sino también desde una interpretación meramente literal.

Desde una interpretación teleológica hay que sostener –como se dijo ya– que las cosas tienen una naturaleza y significación jurídica que no depende ni de la voluntad del legislador ni de las palabras que componen el texto de una disposición. De manera que aunque el legislador denomine como “beneficio” al crédito por reinversión, si éste no encaja en la naturaleza de aquél, no ha de ser tenido como tal. Desde una interpretación teleológica que apunta a la razón de ser y consecuente finalidad del crédito por reinversión, no hay razón jurídicamente válida que permita considerarlo como un beneficio tributario.

Pero incluso, para quienes no toman en consideración la naturaleza y finalidad de las instituciones jurídicas, y pretendan interpretar las disposiciones aquí concernidas sólo desde un punto de vista literal, esta elemental exigencia de razonabilidad impide considerar que el Decreto Legislativo 882 haya recogido un “beneficio tributario”. Las razones son las siguientes:

1. No puede interpretarse que con la expresa mención al “beneficio tributario” contenida en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 se está confirmando que el crédito por reinversión previsto en el artículo 13 del Decreto Legislativo 882, tuvo desde su inicio la consideración de beneficio tributario. Si así se hiciese, se incurriría en un absurdo: por un lado transformar la naturaleza jurídica del crédito fiscal por reinversión para asumirlo como beneficio tributario desde su creación y darlo por vigente hasta el periodo fiscal 1999; y a la vez intentar aplicar el segundo párrafo del artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 a algo que ya no existía a la entrada en vigor de éste, porque precisamente habría existido hasta el periodo fiscal 1999.
2. El crédito por reinversión, o no era beneficio tributario a la fecha de emisión del Decreto Legislativo 1087 y entonces es posible predicar de él (y para determinados centros de enseñanza) la exceptuación que del artículo 3.1 del Decreto Legislativo 977 dispone el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087; o sí era beneficio tributario desde el Decreto Legislativo 882 y entonces esta exceptuación pierde su razón de ser porque no hay objeto sobre el cual aplicarla al haber caducado el supuesto beneficio tributario en el periodo fiscal 1999.



3. Por otro lado, la interpretación meramente literal se enfrenta al problema de que en referencia al crédito por reinversión, el Decreto Legislativo 882 sólo emplea la expresión “beneficio”; y el Decreto Legislativo 1087 la expresión “beneficio tributario”. Si hay que determinar la norma en uno y otro caso sólo desde la literalidad de la disposición, entonces, el intérprete está obligado a circunscribirse sólo a las palabras empleadas por el Legislador y, consecuentemente, deberá diferenciar “beneficios” de “beneficios tributarios” y asignar a cada expresión un significado no coincidente. De manera que desde una interpretación literal debería concluirse que el legislador del Decreto Legislativo 882 empleó la expresión en un sentido lato; y que el legislador del Decreto Legislativo 1087 la empleó en un sentido estricto. Así, desde una interpretación meramente literal, se llegaría a la conclusión que recién con el Decreto Legislativo 1087 se habría considerado –por decisión del Legislador, no por la naturaleza de las cosas– al crédito por reinversión como un beneficio tributario, y recién a partir de ahí le habría sido aplicable el plazo de caducidad.
4. De modo que, con base en una interpretación literal que no apela a la naturaleza de las instituciones jurídicas sino solamente a la declaración del legislador, se ha de descartar que el crédito por reinversión tuvo la consideración legislativa de beneficio tributario cuando fue creado por el Decreto Legislativo 882; y, que sería recién con el Decreto Legislativo 1087 que expresamente se le considera beneficio tributario, en cuyo caso, se le habría aplicado el artículo 2.c del actualmente derogado Decreto Legislativo 977 para darle vigencia hasta el periodo fiscal del 2014.

De lo que se lleva dicho se ha de concluir que la interpretación del artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, ya sea desde un parámetro interpretativo teleológico como desde uno literal, tiene en común el reconocimiento que a la entrada en vigor del 1087 estaba vigente el crédito por reinversión. De modo que desde la mencionada disposición es posible concluir la siguiente norma con un doble supuesto de hecho y una doble consecuencia jurídica:

N:

SH1: Los centros de educación técnico productiva y los institutos superiores tecnológicos privados que desarrollen actividades de Formación Técnica Profesional en las áreas económicas–productivas de Agroindustria, Metalmecánica, Gas, Energía, Minería, Pesquería y Artesanía, que se encuentren dentro de los alcances del Decreto Legislativo 882;

CJ1: no les será aplicable el segundo párrafo del artículo 3.1 del Decreto Legislativo 977, consecuentemente, podrá otorgárseles una prórroga por más de una vez en el goce de los **vigentes** beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo 882, es decir, el crédito por reinversión;

SH2: Los demás centros de educación privada que se encuentren dentro de los alcances del Decreto Legislativo 882;

CJ2: sí les será aplicable el segundo párrafo del artículo 3.1 del Decreto Legislativo 977, consecuentemente, sólo se les podrá otorgar una

prórroga por única vez en el goce de los **vigentes** beneficios tributarios previstos en el Decreto Legislativo 882, es decir, el crédito por reinversión.

Tanto desde una interpretación que apunta a la naturaleza de las instituciones jurídicas involucradas, como desde una interpretación meramente literal, se llega a una misma conclusión: el crédito por reinversión se hallaba vigente cuando entró en vigor el Decreto Legislativo 1087. Sólo cambia la justificación de la conclusión: el crédito por reinversión en ningún caso estuvo ni está sujeto a un plazo determinado de duración porque su naturaleza jurídica no es la propia de un beneficio tributario, en el primer caso; el crédito por reinversión recién es reconocido textual y expresamente como beneficio tributario desde la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1087, en el segundo caso.

Incluso, desde una interpretación u otra es posible sostener no solo que el crédito por reinversión se hallaba vigente a la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1087, sino también que el mismo se encuentra hoy vigente.

1. Desde una interpretación teleológica se sostiene que el crédito por reinversión está aún vigente pues al no tener naturaleza de beneficio tributario seguirá vigente hasta que expresamente el legislador disponga su derogación y ésta pueda ser aplicable, lo que –como se justificará más adelante–, ocurrirá recién a partir del periodo fiscal 2012, estando actualmente vigente.
2. Desde una interpretación literal se sostiene que el crédito por reinversión estaba vigente al 27 de junio del 2008 (fecha en la que entró en vigor el Decreto Legislativo 1087), y que es en este momento en el que se le ha de considerar –no por la naturaleza de las cosas sino por el texto legal– como un beneficio tributario, para la aplicación del artículo 2.c del Decreto Legislativo 977. En aplicación de este artículo el crédito por reinversión habría tenido vigencia hasta el ejercicio fiscal del año 2014, pero al haber sido derogado dicho Decreto Legislativo 977 mediante la Ley 29742, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” del 9 de julio del 2011, deja sin límite temporal al referido crédito por reinversión, estando vigente actualmente.

Esta misma conclusión que para la vigencia del crédito por reinversión se arriba desde una y otra interpretación, sólo se vería desvirtuada si es que fuese posible reconocer en la Ley 29766 el establecimiento de un válido límite temporal al crédito por reinversión que lo haga inexistente actualmente. Por eso conviene saber si en la referida ley se recoge válidamente un límite temporal al crédito por reinversión.

V. LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY 29766

La Ley 29766, emitida el 22 de julio del 2011, dispuso lo siguiente en su artículo único:

“Precísase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087, (...), respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y



respecto del impuesto a la renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual”.

En referencia al crédito tributario por reinversión, que es lo que interesa destacar aquí, de esta disposición es posible concluir la siguiente norma **para las entidades educativas no incluidas en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087**:

N: Está ordenado dar validez jurídica al crédito por reinversión sólo hasta el ejercicio fiscal 2008.

Esta norma, y para su mejor entendimiento y aplicación, puede ser fraccionada en las siguientes tres:

1. La primera es **N1**

N1: Está ordenado darle vigencia jurídica al crédito por reinversión hasta el ejercicio fiscal 2008.

De esta norma es posible concluir la siguiente regla jurídica:

SH: todos los beneficiarios que hicieron uso del crédito por reinversión entre los años 2000 al 2008;

CJ: lo han hecho de modo válido y deberán conservar su eficacia plena.

2. La segunda es **N2**

N2: Está ordenado negarle vigencia jurídica al crédito por reinversión en los ejercicios fiscales 2009, 2010, 2011.

De esta norma es posible concluir la siguiente regla jurídica:

SH: todos los beneficiarios que hicieron uso del crédito por reinversión en los ejercicios 2009, 2010 y 2011;

CJ: lo hicieron de modo inválido y, por tanto, no deberán conservar su eficacia.

3. La tercera es **N3**

N3: Está ordenado negarle vigencia al crédito por reinversión para los ejercicios fiscales del año 2012 hacia adelante.

De esta norma es posible concluir la siguiente regla jurídica:

SH: todos los beneficiarios que hagan uso del crédito por reinversión en los ejercicios 2012 hacia adelante;

CJ: lo harán de modo inválido.

Inmediatamente corresponde determinar si ninguna, alguna o todas estas tres normas son o no compatibles con la Constitución. En lo que respecta a N1 hay que afirmar que es una norma que se condice plenamente con las exigencias constitucionales pues, *no está atribuyendo* validez al crédito tributario por reinversión para los ejercicios fiscales 2000 a 2008, *sino que está reconociendo* una validez ya existente y cuya causa se encuentra –

como se justificó antes– en el Decreto Legislativo 882 en interpretación conjunta con el Decreto Legislativo 1087, interpretados tanto desde un criterio teleológico como desde uno meramente literal: la vigencia se inicia con el Decreto Legislativo 882, se confirma con el Decreto Legislativo 1087 y se vuelve a reconocer por N1 derivada de la Ley 29766. Esto significa reconocer que N1 no tiene efectos constitutivos por lo que no se le puede atribuir carácter retroactivo.

En lo que respecta a la constitucionalidad de N2, hay que mencionar lo siguiente:

1. En la medida que la Ley 29766 emplea la expresión “precísase”, es jurídicamente relevante preguntarse si ésta configura una ley interpretativa. En la doctrina del Tribunal Constitucional se ha consolidado el criterio jurisprudencial según el cual una ley se ha de considerar como interpretativa de otra ley, si cumple con los siguientes tres requisitos:

“Primero: Deben referirse expresamente a una norma legal anterior.

Segundo: Deben fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior.

Tercero: No deben agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material”⁵.

2. Resulta necesario saber si la Ley 29766 cumple con estos requisitos para ser considerada ley interpretativa. Respecto del Decreto Legislativo 882, claramente la Ley 29766 no cumple ninguno de los tres referidos requisitos, porque incontrovertiblemente ni tan siquiera expresamente se refiere al Decreto Legislativo 882 (que es la primera de las planteadas exigencias).
3. Respecto del Decreto Legislativo 1087, hay que decir que la Ley 29766 hace referencia expresa a este Decreto Legislativo por lo que cumple con el primero de los requisitos referidos. Sin embargo, no cumple ni el segundo ni el tercero.

a. No cumple el segundo requisito porque tal y como se formula la Norma que brota del artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 con el doble supuesto de hecho y doble consecuencia jurídica, no había nada que precisar. Los supuestos de hecho y las consecuencias jurídicas respectivas quedaban claras desde la sola consideración del mencionado artículo 2: para un grupo de centros privados de enseñanza era aplicable la prórroga por única vez tal y como lo disponía el segundo párrafo del artículo 3.1 del Decreto Legislativo 977 y para el otro podía ser aplicable la prórroga por más de una vez. De modo que estaba claro a quienes se le aplicaba la restricción del mencionado segundo párrafo del artículo 3.1, y a quienes no. Así, pues, en este punto no había nada oscuro, por lo que no había nada que precisar.

⁵ EXP. N.º 00018–2007–PI/TC, Fundamento 3.



- b. No cumple el tercer requisito porque la Ley 29766, precisamente porque nada del sentido interpretativo del segundo párrafo del artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 había por precisar, termina por disponer un nuevo contenido material a ese sentido interpretativo. Tal nuevo contenido es decidir no acerca de la aplicación de la limitación contenida en el segundo párrafo del artículo 3.1 del Decreto Legislativo 977, sino más bien decidir acerca de la duración del límite temporal del crédito por reinversión para determinados centros de enseñanza. En efecto, cuando decide que para determinados centros el crédito ya no está vigente, no precisa cuántas veces se ha de prorrogar o no el límite temporal del crédito, sino que va más allá, decide sobre su existencia. Y esto es una decisión nueva, que no se concluye del sentido interpretativo del artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 y, por ello, un añadido a su sentido interpretativo original.
4. La Ley 29766, consecuentemente, no puede ser tenida como ley interpretativa, ni del Decreto Legislativo 882 ni del Decreto Legislativo 1087. Esto significa que los efectos jurídicos de la mencionada ley se han de reconocer producidos a partir de su entrada en vigor. Es decir, al no tener naturaleza de una ley interpretativa no le es posible aplicar la siguiente regla: “la norma interpretativa debe regir desde la entrada en vigencia de la norma interpretada”⁶. Al no existir norma interpretada, la Ley 29766 ha de regir sus efectos según la regla constitucional de aplicación inmediata.
5. Por lo que se ha de concluir que N2 es manifiestamente inconstitucional por vulneradora del artículo 103 de la Constitución peruana, al contener un mandato retroactivo.
- a. En efecto, Ley 29766 no es interpretativa y fue publicada en el Diario Oficial “El Peruano” del 23 de julio del 2011, y al tratarse de una ley relativa a tributos de periodicidad anual, empezará a regir a partir del 1 de enero del 2012 (artículo 74 de la Constitución). Por lo que si pretendiese regular hacia atrás incurriría en retroactividad inconstitucional. En la medida que N2 pretende hacer valer sus efectos para los ejercicios fiscales 2009, 2010 y 2011, N2 es inconstitucional por retroactiva.
- b. Esta norma inconstitucional tiene carácter autoaplicativo, en tanto contiene un mandato de ejecución inmediata, es decir, no hay necesidad de ningún acto posterior para definir plenamente el contenido del mandato jurídico y para hacerlo exigible. Sino que con la sola entrada en vigor de la Ley 29766, se genera la siguiente consecuencia jurídica: no tiene validez el crédito por reinversión en los periodos 2009, 2010 y 2011. SUNAT no define la validez o no, sólo se limita a ser consecuente con ese mandato inconstitucional vigente, por lo que la concreta actuación de SUNAT desplegada en cumplimiento de este mandato incondicionado de invalidez jurídica, resulta siendo también inconstitucional.

⁶ EXP. N.º 00018–2007–PI/TC, Fundamento 2.

De la mano de esto último, hay que afirmar que N3 es también constitucional, porque no incurre en retroactividad inconstitucional desde que pretende hacer valer sus efectos jurídicos a partir del periodo fiscal 2012, es decir, desde su entrada en vigor.

Una vez determinada la constitucionalidad de N1 y N3, y la inconstitucionalidad de N2, conviene afirmar que en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha consolidado el criterio jurisprudencial por el cual una ley no es inconstitucional si es posible interpretarla conforme a la Constitución. Es la base de las llamadas sentencias interpretativas, a través de las cuales se establece que “determinado sentido interpretativo de una disposición legislativa resulta contrario a la Constitución, por lo que no debe ser usado por los jueces en el ejercicio de la función jurisdiccional que les corresponde”⁷. Estas sentencias encuentran su legitimidad “en el principio de conservación de la ley y en la exigencia de una interpretación conforme a la Constitución, a fin de no lesionar el principio básico de la primacía constitucional”⁸. Y es que debido a que al Parlamento le asiste “legitimidad democrática directa como representante de la Nación (artículo 93º), el juez tiene el deber de presumir la constitucionalidad de las leyes, de modo tal que sólo pueda inaplicarla (control difuso) o dejarla sin efecto (control concentrado), cuando su inconstitucionalidad sea manifiesta; es decir, cuando no exista posibilidad alguna de interpretarla de conformidad con la Constitución”⁹.

Con base en estos criterios jurisprudenciales del Tribunal Constitucional, se ha de sostener que al ser posible concluir del artículo único de la Ley 29766 dos normas constitucionales (N1 y N3), tal artículo único no puede ser tenido como inconstitucional siempre que a la disposición ahí contenida se le asigne como interpretaciones las normas N1 y N3.

Si el Proyecto de Ley enviado al Parlamento peruano con el título de “Ley que deroga la Ley N.º 29766” es finalmente aprobado por el Congreso¹⁰, entonces el plazo de caducidad por ésta previsto para el crédito fiscal por reinversión, se habrá derogado al derogarse la ley que lo contenía (N3). De esta manera:

1. El crédito por reinversión seguirá vigente, porque su validez y eficacia jurídica dependerá exclusivamente de los Decretos Legislativos 882 y 1087, a partir de los cuales –ya sea desde una interpretación teleológica o meramente literal, como se justificó antes– es argumentativamente correcto concluir que a la entrada en vigor de este último, el crédito por reinversión se encontraba vigente.
2. Hallándose vigente el crédito por reinversión a partir del periodo fiscal del año 1997 (Decreto Legislativo 882), y al ser confirmada la vigencia del mencionado crédito para las instituciones educativas no incluidas en el artículo 2 del Decreto Legislativo 1087 en relación con los ejercicios fiscales de los años 2000 al 2008 (Decreto

⁷ EXP. N.º 4853–2004–PA/TC, Fundamento 15.

⁸ EXP. N.º 0010–2002–AI/TC, Fundamento 35.

⁹ EXP. N.º 0030–2005–PI/TC, Fundamento 53.

¹⁰ Este Proyecto de ley tiene el siguiente artículo único: “Deróguese lo dispuesto en la Ley N.º 29766, Ley que precisa el artículo 2º del Decreto Legislativo N.º 1087, Decreto Legislativo que aprueba normas en educación para el mejor aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial”.



Legislativo 1087), esta vigencia se mantendrá al derogarse la Ley 29766 y desaparecer la inconstitucional derogación del crédito para los ejercicios fiscales de los años 2009, 2010 y 2011, y desaparecer también la constitucional caducidad del crédito por reinversión a partir del periodo fiscal 2012 para las mismas instituciones si tal derogación entra en vigencia antes del 1 de enero de 2012.

VI. CONCLUSIONES

De lo que se lleva justificado puede concluirse que el crédito tributario por reinversión estuvo vigente a partir del periodo fiscal 1997, sigue vigente actualmente y dejará de tener vigencia a partir del ejercicio fiscal del año 2012.

- a. El Decreto Legislativo 882 creó el crédito tributario por reinversión. Tal crédito tributario al no constituir un beneficio tributario en sentido estricto, no le era aplicable el entonces vigente artículo VII del Código Tributario, por lo que su vigencia no se limitó hasta el ejercicio fiscal del año 1999.
- b. Así lo confirmó el Decreto Legislativo 1087, cuyo artículo 2 segundo párrafo, sólo tenía sentido razonable y eficacia real si se partía del supuesto normativo de que el crédito tributario por reinversión estaba vigente al momento de la entrada en vigor de esta norma con rango de ley.
- c. Que estaba vigente el crédito tributario por reinversión más allá del ejercicio fiscal 1999, lo demuestra también la Ley 29766, la misma que confirma –no atribuye– la validez del mencionado crédito tributario para los ejercicios fiscales de los años 2000 a 2008; sin que tenga validez jurídica la pretensión de anular la validez del crédito tributario por reinversión para los ejercicios fiscales 2009, 2010 y 2011 por ser inconstitucional al pretender una aplicación retroactiva del plazo de caducidad.
- d. Este plazo de caducidad recién entrará a regir a partir del ejercicio fiscal del 2012, debido a que al no ser ley interpretativa la Ley 29766, y al estar relacionada con un tributo de periodicidad anual, entrará en vigor recién el 1 de enero del 2012.
- e. Si el Parlamento peruano derogase la Ley 29766, habría desaparecido el límite temporal previsto por el legislador para el crédito por reinversión, continuando su vigencia indefinida en el tiempo, y hasta que una ley posterior estableciera un nuevo plazo de caducidad.