



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04700-2011-PC/TC

LIMA

UNIVERSIDAD ALAS PERUANAS S.A.

AUTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Lima, 25 de septiembre de 2017

VISTO

El pedido de nulidad, entendido como reposición, presentado por el procurador público de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) contra la sentencia de fecha 5 de noviembre de 2012, que declaró fundada la demanda de cumplimiento, entendida como una de amparo, y contra el auto de fecha 4 de setiembre de 2013, que desestimó su pedido de nulidad entendido como aclaración.

ATENDIENDO A QUE

1. El primer párrafo del artículo 121 del Código Procesal Constitucional establece que, respecto de sus sentencias, el Tribunal Constitucional, de oficio o a instancia de parte, puede aclarar de algún concepto o subsanar cualquier error material u omisión en que hubiese incurrido.

2. De lo actuado se aprecia lo siguiente:

- Con fecha 5 de noviembre de 2012, el Tribunal Constitucional expide, por mayoría, sentencia definitiva (fojas 137-161) estimando la demanda.

Con fecha 6 de marzo de 2013, se declaró improcedente el pedido de aclaración presentado por el demandante.

- Los ulteriores pedidos de nulidad, presentados contra la sentencia de fecha 5 de noviembre de 2012 por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat), fueron entendidos como aclaración y declarados, a su vez, como improcedentes mediante auto de fecha 4 de setiembre de 2013.

A pesar de que tal pedido ya fue declarado improcedente, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) insiste nuevamente en solicitar la nulidad de dicha sentencia así como del resto de resoluciones expedidas en el presente proceso con posterioridad a la misma, lo cual es manifiestamente improcedente por extemporáneo y porque, además, dicho pedido de nulidad ya ha sido resuelto mediante auto de fecha 4 de setiembre de 2013.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04700-2011-PC/TC

LIMA

UNIVERSIDAD ALAS PERUANAS S.A.

3. En ese sentido, corresponde declarar el presente pedido como improcedente.

Por estas consideraciones, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú, y con el fundamento de voto del magistrado Espinosa-Saldaña y el voto singular de la magistrada Ledesma Narváez, que se agregan,

RESUELVE

Declarar **IMPROCEDENTE** el pedido de nulidad, entendido como recurso de reposición.

SS.

Publíquese y notifíquese.

MIRANDA CANALES
BLUME FORTINI
RAMOS NÚÑEZ
SARDÓN DE TABOADA
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA
FERRERO COSTA

PONENTE RAMOS NÚÑEZ

Lo que certifico:


.....
Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



EXP. N.º 04700-2011-PC/TC

LIMA

UNIVERSIDAD ALAS PERUANAS S.A.

**FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA
BARRERA**

Coincido con denegar el pedido de nulidad presentado, pero lo hago en mérito a que en lo resuelto no encuentro vicio grave e insubsanable que justifique una excepcional declaración de nulidad.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Lo que certifico:

.....
Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC

LIMA

UNIVERSIDAD

ALAS

PERUANAS S.A.

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVÁEZ

Los beneficios tributarios son otorgados única y exclusivamente por el legislador, nunca por los jueces o el Tribunal Constitucional

Considero que en el presente caso existen razones más que suficientes para declarar **FUNDADO** el pedido de nulidad planteado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), y por la gravedad del vicio contenido en la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 5 de noviembre de 2012, debe declararse su **NULIDAD**.

Es inadmisibile que el Tribunal Constitucional, en mayoría, haya sostenido que "*si bien la regla general es que las leyes tributarias que no establezcan plazo de duración alguna para la vigencia de los beneficios tributarios se sujetan al plazo máximo establecido por el Código Tributario (3 años en el presente caso); lo cierto es que esta regla admite excepciones, las cuales deben ser evaluadas teniendo en cuenta el caso concreto*" (fundamento 13). ¿Quién evalúa esa excepción? Respuesta: el Tribunal Constitucional. ¿Quién está otorgando el beneficio tributario? Respuesta: el Tribunal Constitucional. Es claro que esta decisión del Tribunal Constitucional, expedida en el año 2012, se encuentra gravemente viciada pues asumió competencias que no le corresponde, ni le podría corresponder, siendo la declaración de nulidad la única vía para reparar el grave daño generado.

Precisamente, en el pedido de autos el Procurador Público de la SUNAT solicita al Tribunal Constitucional (TC) que declare nula la sentencia de 5 de noviembre de 2012, así como la resolución de fecha 4 de septiembre de 2013 que resuelve un anterior pedido de aclaración. Para tales efectos, afirma, entre otros argumentos, que el Tribunal Constitucional excedió los límites de su potestad tributaria y no respetó el principio la reserva de ley que rige los beneficios tributarios y sus límites temporales. Por tales argumentos, concluye alegando la violación del derecho al debido proceso, a la debida motivación, principio de congruencia procesal y el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Sobre el particular, sustentaré mi posición de la siguiente forma: en primer lugar, abordaré lo fundamentos generales que legitiman la declaración de nulidad de una sentencia del



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC
LIMA
UNIVERSIDAD ALAS
PERUANAS S.A.

Tribunal Constitucional; y, en segundo lugar, analizaré los argumentos del pedido de nulidad en torno a la violación del principio de reserva de ley en materia tributaria y los límites temporales de los beneficios tributarios.

Sobre la declaración de nulidad de una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional

1. Tal y como lo expresé en mi voto singular en el auto de fecha 18 de noviembre de 2014 en el Expediente 04617-2012-PA/TC (Caso Panamericana Televisión S.A.), estimo que el artículo 121 del Código Procesal Constitucional, el cual señala que “contra las sentencias del Tribunal Constitucional no cabe impugnación alguna”, constituye una disposición derrotable, en la medida en que en un caso concreto como el presente se puede identificar un supuesto de hecho no previsto en la formulación inicial del artículo 121. Tal supuesto de hecho, excepcional por cierto, sería aquel constituido por una sentencia manifiestamente irregular del Tribunal Constitucional.

En otras palabras, cuando el legislador formuló el texto del artículo 121 no consideró aquel caso en el que la propia sentencia del Tribunal Constitucional sea clara y probadamente arbitraria. Por tanto, al identificarse un supuesto de hecho nuevo, como el de una sentencia manifiestamente arbitraria, no previsto inicialmente en la formulación del legislador del Código Procesal Constitucional, es justificado asumir que la respectiva consecuencia jurídica del aludido artículo 121 resulta derrotada, generándose la posibilidad de aplicar el artículo III del Título Preliminar del mencionado Código, que permite adecuar las formalidades al cumplimiento de los fines de los procesos constitucionales [garantizar la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales] y, de este modo, revisar dicha sentencia.

2. Por ello, cuando se sustenta razonablemente el pedido de nulidad mediante el argumento que una sentencia del Tribunal Constitucional contiene errores y vicios no solo graves sino de la máxima relevancia que impiden considerarla como una que emane de un proceso regular, estimo que resulta ineludible la expedición de un pronunciamiento sobre tal pedido.
3. El pronunciamiento sobre un pedido de nulidad de sentencia del Tribunal Constitucional no podrá entenderse como mecanismo ordinario de revisión de sentencias, sino, como ya se ha mencionado, como uno de carácter excepcional, supeditado siempre al cumplimiento de un requisito excepcional: las exigencias o



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC
LIMA
UNIVERSIDAD ALAS
PERUANAS S.A.

cargas de argumentación suficientes que acrediten la grave arbitrariedad del Tribunal originada por la inexistencia de justificación jurídica y fáctica para resolver el caso, es decir, sólo cuando se demuestre la existencia de una decisión jurisdiccional manifiestamente incorrecta o injusta.

Análisis del argumento en relación a la violación del principio de reserva de ley en materia tributaria y los límites temporales de los beneficios tributarios

4. En este punto, es necesario precisar las reglas básicas sobre el otorgamiento de un beneficio tributario. Así, de la Constitución (artículo 74) y el Código Tributario (artículo IV) se desprende que los beneficios tributarios solo pueden ser establecidos por ley o por decreto legislativo en caso de delegación, y, en el específico caso del plazo de duración de un beneficio tributario, dicho Código prevé que “toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años” y que “no hay prórroga tácita” (artículo VII).

5. En tal sentido, de dichas disposiciones se desprenden dos reglas básicas:

1) Un beneficio tributario se otorga sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación

2) Si un beneficio tributario es expedido sin señalar plazo de vigencia, se entiende otorgado por un plazo máximo de 3 años. No existe prórroga tácita.

6. En relación a los límites temporales, el Procurador Público de la SUNAT alega en el pedido de nulidad que la sentencia cuestionada inaplica injustificadamente el límite temporal de los beneficios tributarios previsto en la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Además, considera que el Tribunal no desarrolló las circunstancias excepcionales por las cuales no se debería aplicar dicho plazo supletorio de 3 años para el caso de los créditos de reinversión en educación. Por tales razones, sostiene que se ha violado su derecho a una motivación adecuada de la sentencia, como parte integrante del debido proceso.

7. Por otro lado, en torno al principio de reserva de ley en materia tributaria, la SUNAT considera que se vulneró el artículo 74 de la Constitución, del cual se desprende que los beneficios tributarios se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo. Además, afirma que la declaración de inconstitucionalidad del primer



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC

LIMA

UNIVERSIDAD

ALAS

PERUANAS S.A.

párrafo del artículo único de la Ley 29766, establece irrazonablemente la vigencia permanente del beneficio del crédito de reinversión en educación. En tal sentido, alega que la extensión de la vigencia del beneficio tributario hasta la actualidad -tal y como fue establecida en la parte resolutive de la sentencia a favor de la Universidad Alas Peruanas- extiende retroactivamente el mismo beneficio tributario sin determinación de plazo. Refiere además que el Tribunal ha excedido los límites de su potestad tributaria, y ha violados los principios de reserva de ley y el principio de irretroactividad de las normas.

8. Sobre el particular, reafirmo mi posición establecida en el voto singular de la sentencia recaída en el Expediente 02053-2013-PA/TC (Caso universidad Privada de Ciencias Aplicadas – UPC y otro). Por ello, dado que su esencia, dicho caso es similar al presente, seguidamente voy a reiterar mis argumentos.
9. Dos de las exigencias normativas básicas, entre otras, que regulan el otorgamiento de beneficios tributarios son, la reserva de ley y el plazo de vigencia.
10. En cuanto al principio de reserva de ley tributaria, el Tribunal Constitucional ha sostenido (Expediente 00042-2004-AI/TC) que, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, **debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74º)**. En virtud de esta disposición, en lo que se refiere al principio de reserva de ley, nuestra Constitución no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios [resaltado agregado]. Esto, en la medida en que

el Estado, al establecer beneficios tributarios, no sólo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44º de la Constitución).

En tal sentido, de establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de legalidad y de reserva de ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios pueden ser



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC
LIMA
UNIVERSIDAD ALAS
PERUANAS S.A.

considerados lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria, representando auténticas violaciones constitucionales.

Ahora bien, los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación (...).

Cabe señalar, que atendiendo al carácter excepcional de los beneficios tributarios y a fin de resguardar la protección de los principios constitucionales tributarios, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, establece en estos casos, entre otros requisitos, que la propuesta legislativa deba señalar de forma clara y detallada el objeto de la medida, así como los beneficiarios de la misma, y especificar el plazo máximo de duración del beneficio, caso contrario, se entenderá otorgado por tres años. [fundamento 13]

11. Atendiendo al principio de reserva de ley, el artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 816, en vigencia desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial *El Peruano*, el 21 de abril de 1996, ha establecido lo siguiente:

NORMA IV:
PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY
Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:
(...)
b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;

12. En el específico caso de la Universidad Alas Peruanas S.A. dicha universidad pretende el reconocimiento por los años 1997 al 2008 del beneficio tributario de reinversión en educación, regulado en el Decreto Legislativo 882.

13. Dicho Decreto Legislativo 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 9 de noviembre de 1996, ha establecido lo siguiente:

CAPÍTULO II
DISPOSICIONES TRIBUTARIAS
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.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC
LIMA
UNIVERSIDAD ALAS
PERUANAS S.A.

(...) Mediante Decreto Supremo se aprobará la relación de bienes y servicios que serán materia del **beneficio** de reinversión.

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. [resaltado agregado]

14. En la Quinta Disposición Final del Decreto Legislativo 882, se estableció que “Lo dispuesto en la presente Ley entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación; con excepción de lo previsto en el **Capítulo II** y el segundo párrafo de la Primera Disposición Final, los cuales entrarán en vigencia a partir del **1 de enero de 1997**” [resaltado agregado].

15. Como se aprecia, el Decreto Legislativo 882 no estableció, ni expresa, ni implícitamente, el plazo de duración de dicho “beneficio” tributario, de modo que resultaba de aplicación la Norma VII del Código Tributario, cuyo texto vigente entonces es el siguiente:

NORMA VII:

PLAZO SUPLETORIO PARA EXONERACIONES Y BENEFICIOS

Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por **tres (3) años. No hay prórroga tácita**. [resaltado agregado]

16. Por lo tanto, del análisis conjunto de dichas normas (artículo 13 del Decreto Legislativo 882 y artículo VII del Código Tributario), se puede concluir, irrefutablemente, que no existiendo prórroga expresa o tácita, el beneficio tributario por reinversión en educación **sólo tuvo vigencia por 3 años (1997, 1998 y 1999)**.

17. En tal sentido, la pretensión de la Universidad Alas Peruanas S.A. sobre reconocimiento de dicho beneficio tributario de reinversión en educación en los años 2000 a 2008 carece de ley tributaria que lo permita. En dichos años no existía ley tributaria que expresamente otorgue este beneficio tributario a las universidades.

18. Esta conclusión no se ve desvirtuada por las posteriores modificaciones legales del artículo VII del Código Tributario, dadas a partir de 2004, que más allá de ampliar o reducir los requisitos para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, **mantienen inalterable, tanto el plazo límite de duración (en general, 3 años) de los beneficios tributarios dados sin señalar plazo, así como la prohibición de prórrogas tácitas**.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC
LIMA
UNIVERSIDAD ALAS
PERUANAS S.A.

19. Para una mejor ilustración de lo afirmado, seguidamente, se citarán tales modificaciones.

20. El Decreto Legislativo 953, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 5 de febrero de **2004**, modificó, entre otras, la Norma VII del Código Tributario, estableciendo lo siguiente:

NORMA VII:
TRANSPARENCIA PARA LA DACIÓN DE INCENTIVOS O
EXONERACIONES TRIBUTARIAS
(...) Toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita. [resaltado agregado]

21. Luego, mediante el Decreto Legislativo 977, que establece la Ley Marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, publicado en el diario oficial *El Peruano* el 15 de marzo de **2007**, se derogó la Norma VII del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 135-99-EF y normas modificatorias.

22. Si bien este Decreto Legislativo 977 derogó la Norma VII del Código Tributario, también **continuó prohibiendo la prórroga tácita**. Así, estableció que

2.c. (...) Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de seis (6) años (...)

3.3. La Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga **deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario**. No hay prórroga tácita. [resaltado agregado]

23. Tal Decreto Legislativo 977 fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional mediante sentencia del Expediente 00016-2007-PI/TC, publicada en el diario oficial *El Peruano* el 16 de abril de **2009**.

24. Dicho Decreto Legislativo 977, así como el Decreto Legislativo 978 y la Ley Autoritativa 28932 fueron declarados inconstitucionales por **RAZONES DE FORMA**, y no por razones de fondo sobre su constitucionalidad, pues al dictar la aludida Ley 28932 no se cumplió con el procedimiento de mayoría calificada exigido por el último párrafo del artículo 79 de la Constitución. Reitero, el TC no hizo en este caso ningún control por razones de fondo.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 04700-2011-PC/TC
LIMA
UNIVERSIDAD ALAS
PERUANAS S.A.

25. En tal sentencia el TC estableció una *vacatio sententiae* (es decir, que mantenía su vigencia y por ende se seguía aplicando) hasta que el legislador dicte una nueva ley.
26. Precisamente, mediante el Decreto Legislativo 1117, publicado en el diario oficial *El Peruano* con fecha 7 de julio de **2012**, incorpora la Norma VII del Código Tributario en el sentido siguiente:
- Artículo 4:
Incorpórese la Norma VII del Título Preliminar (...) del Código Tributario (...) conforme al texto siguiente:
(...) Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años.
(...) No hay prórroga tácita.
27. De lo expuesto se aprecia que en ningún periodo de tiempo se permitió la prórroga tácita de los beneficios tributarios, de modo que no existiendo ley tributaria que en los años 2000 a 2008 otorgue expresamente el beneficio tributario de reinversión en educación (Decreto Legislativo 882) a las universidades, ni que tampoco exista, como se ha dicho, alguna prórroga tácita, la pretensión de la Universidad Alas Peruanas S.A. resulta incontrovertiblemente sin fundamento.
28. En suma, a la demandante Universidad Alas Peruanas S.A. **no** se le puede aplicar el beneficio de reinversión en los años 2000 al 2008, y menos hasta el 2012 como se sostuvo en la sentencia del Tribunal Constitucional (sin que ni siquiera la recurrente lo pidiera), pues dicho beneficio sólo tuvo vigencia hasta 1999.
29. Por lo tanto, habiéndose verificado que la sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 5 de noviembre de 2012, otorgó indebidamente el beneficio de reinversión en educación a favor de la Universidad Alas Peruanas S.A. en los años 2000 a 2012, corresponde declarar **FUNDADO** el pedido de nulidad planteado por el Procurador Público de la SUNAT; y, en consecuencia declarar **NULA** dicha sentencia a efectos de que el presente caso pueda ser examinado correctamente por el Tribunal Constitucional.

S.

LEDESMA NARVÁEZ

Lo que certifico:


.....
Flavio Reátegui Apaza
Secretario Relator
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL