



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 06403-2006-PA/TC
LORETO
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA
AMAZONÍA PERUANA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 15 días del mes de noviembre de 2007, la Segunda Sala del Tribunal Constitucional, integrada por los magistrados Mesía Ramírez, Vergara Gotelli y Álvarez Miranda, pronuncia la siguiente sentencia.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por la Universidad Nacional de la Amazonía Peruana contra la Resolución de la Sala Civil Mixta de la Corte Superior de Justicia de Loreto, de fojas 172, su fecha 17 de mayo de 2006, que declara infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

Con fecha 13 de septiembre de 2005, la Universidad recurrente interpone demanda de amparo contra la Municipalidad Provincial de Maynas con el objeto de que se deje sin efecto el procedimiento de ejecución coactiva mediante el cual se pretende hacer efectivo el cobro de arbitrios municipales y en virtud del cual se ha dispuesto un embargo en forma de retención por la suma de S/. 185,000.00 nuevos soles. Señala que no le correspondería el pago de arbitrios debido a que el artículo 87 de la Ley 23733 (Ley Universitaria) concede a las universidades una exoneración respecto de todo tributo creado o por crearse. Añade que esta norma no ha sido derogada por una ley expresa, por lo que aún estaría vigente conforme a lo dispuesto por el artículo 74 de la Constitución.

La emplazada entidad edil contesta la demanda aduciendo que el procedimiento de ejecución coactiva fue iniciado en cumplimiento de la normativa vigente, y que el cobro de arbitrios no forma parte de la exoneración concedida a las universidades.

El Primer Juzgado Civil de Maynas, con fecha 15 de diciembre de 2005, declara infundada la demanda por estimar que el artículo 19 de la Constitución de 1993 derogó tácitamente el artículo 87 de la Ley 23733, al conceder a las universidades solo una inafectación respecto a los impuestos, siendo que los artículos 66 y 68 de la Ley de Tributación Municipal disponen que los arbitrios tienen la calidad de las tasas, concluyendo que estos no se debían considerar en los beneficios reconocidos por la Constitución, por lo que resultaba exigible su pago.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La recurrida confirma la apelada estimando que conforme al artículo 74 de la Constitución, los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones; y que la entidad demandada no ha concedido ningún beneficio tributario en materia de arbitrios a la recurrente.

FUNDAMENTOS

I. § Petitorio

1. El objeto de la demanda de amparo es que se deje sin efecto tanto el proceso coactivo iniciado por la Resolución N.º 1, por la que se requiere a la demandante que cumpla con las Resoluciones de Determinación N.ºs 007604, 007870, 001835 y 001836, referidas al cobro de arbitrios por los ejercicios 2001, 2003 y 2004, como el embargo en forma de intervención realizado el 17 de agosto de 2005, hasta por S/. 185 000.00 (fojas 12). A juicio de la entidad demandante el sistema universitario tendría una doble protección, pues, por un lado, el artículo 87 de la Ley Universitaria la exoneraría de todo tributo creado o por crearse y, por otro, la Constitución de 1993 la inafectaría de todo impuesto directo e indirecto.

II. § Materias constitucionalmente relevantes

2. Teniendo en cuenta el petitorio de la recurrente y los argumentos vertidos por las partes, el pronunciamiento de este Tribunal estará orientado a dilucidar los siguientes puntos:
 - 2.1. Analizar si el artículo 87 de la Ley N.º 23733, Ley Universitaria, dictado bajo el marco de la Constitución de 1979, resulta compatible con el nuevo régimen tributario para las universidades establecido a la luz de la Constitución de 1993.
 - 2.2. Determinar si la parte demandada han efectuado algún cobro indebido de tributos, con la consecuente vulneración de los derechos constitucionales de la recurrente.
 - 2.3. Determinar los alcances de las normas correspondientes al régimen constitucional tributario aplicable a las universidades del país.

III. § Interpretación de normas preconstitucionales: *el caso del artículo 87 de la Ley 23733, Ley Universitaria frente a la Constitución de 1993*

3. Conforme a los alegatos de la recurrente, la Municipalidad demandada habría actuado arbitrariamente al pretender cobrarle tributos, desconociéndole el beneficio del artículo 87 de la Ley 23733, Ley Universitaria, el cual, constituye un derecho adquirido a su favor desde la vigencia de la Constitución de 1979, el mismo que no puede ser desconocido por la Constitución de 1993, norma expedida en un gobierno de facto y carente de validez.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

4. A efectos de dilucidar la controversia suscitada respecto a este primer punto (2.1 *supra*), resulta indispensable que la misma sea abordada desde la teoría de interpretación de normas preconstitucionales; es decir, aplicando la técnica de enjuiciamiento de normas cuyo contenido resulta de dudosa compatibilidad constitucional de cara a la vigencia de una nueva Ley Fundamental. De ahí la necesidad de un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

5. El caso descrito evidentemente justifica una evaluación de esta naturaleza, toda vez que pone de manifiesto una situación de cambio en el régimen tributario de las universidades, el cual se produce luego de la vigencia de la Constitución de 1993, conforme se observa a continuación:

“Artículo 32 Constitución de 1979- Las universidades y los centros educativos y culturales están exonerados de todo tributo, creado o por crearse.

La Ley establece estímulos tributarios y de otra índole para favorecer las donaciones y aportes en favor de las universidades y centros educativos y culturales.”

“Artículo 87, Ley 23733 (17.12.83)- Las Universidades están exoneradas de todo tributo fiscal o municipal, creado o por crearse. Gozan de franquicia postal y telegráfica y las actividades culturales que ellas organizan están exentas de todo impuesto. La exoneración de los tributos a la importación se limita a los bienes necesarios para el cumplimiento de sus fines.”

“Artículo 19, Constitución de 1993- Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.

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”.

6. Resulta entonces indispensable determinar si el régimen tributario previo que reconoce la exoneración de todo tipo de tributo puede considerarse válido y vigente a la luz de la Constitución de 1993, norma que restringe este beneficio exclusivamente para el caso de impuestos, excluyendo el caso de las contribuciones y tasas.

7. Antes de desarrollar este punto, y ante los cuestionamiento de la parte demandante respecto a la Constitución de 1993, este Colegiado considera necesario precisar que en la STC 014-2002-AI/TC, fundamento 34, se confirmó la promulgación legítima de la Constitución de 1993 y, consecuentemente, se reconoció su actual vigencia y eficacia.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

8. Teniendo en cuenta ello, resulta aplicable lo dispuesto en la Decimosexta Disposición Final y Transitoria de la Constitución de 1993, la misma que establece la sustitución [derogación] expresa de la Constitución de 1979. Siendo así, se descartan los argumentos de la recurrente, no siendo aplicable entonces el régimen de beneficios tributarios establecido por la derogada Constitución de 1979.

9. Respecto a los criterios de interpretación de normas preconstitucionales, el Tribunal comparte lo señalado por Alonso Parejo cuando afirma “*mientras que en el caso de las leyes pos constitucionales su relación con la Constitución se resuelve íntegramente con arreglo al criterio de lex superior o de jerarquía, en el de las pre constitucionales esa relación reviste caracteres peculiares, toda vez que no se agota en el criterio expuesto al concurrir con el mismo, el de la lex posterior o temporal(...)*”.¹

Así, la evaluación de compatibilidad o disconformidad del artículo 87 de la Ley 23733, frente al régimen tributario de las universidades dispuesto en la Constitución de 1993, deberá tomar en cuenta los criterios de temporalidad y jerarquía.

10. La aplicación del criterio de temporalidad (*lex posterior derogat legi anteriori*) se encuentra reconocido en el artículo 103° de la Constitución Política y su aplicación trae como consecuencia el cese de la vigencia o derogación de la norma más antigua por la norma nueva. Como es evidente, el efecto derogatorio que despliega la implantación de un nuevo texto constitucional sólo alcanza a aquellas normas cuyo contenido sea contrario a lo que la Constitución dispone; tal derogación es automática y se produce *ex constitutione*, sin necesidad de declaración alguna por parte del legislador o de algún Tribunal².

11. En el presente caso, se advierte que la Constitución de 1993 regula de distinta forma la materia que la Ley Universitaria (exoneraciones a las universidades con respecto a los tributos internos), por lo cual se debe concluir que la Ley N.º 23733 ha sido derogada de manera tácita por la Constitución de 1993.

Cabe añadir que este Tribunal ha advertido que el hecho de que una norma se encuentre derogada no impediría que siga surtiendo efectos con respecto a aquellas situaciones que acaecieron mientras se encontraba vigente (ultractividad)³. Sin embargo, como se verá a continuación, debido a que en el presente caso concurre también el criterio de jerarquía, la norma en cuestión también perdería validez .

¹ PAREJO ALONSO, Luciano. “La Constitución y leyes preconstitucionales. El problema de la derogación y la llamada inconstitucionalidad sobrevenida”. En: *Revista de Administración Pública*, N.º 94, Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1981, p. 202.

² Cf. DE OTTO, Ignacio. *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Editorial Ariel, 1999, p. 79.

³ Cf. STC 0004-2004-AI (expedientes acumulados, fundamento d. 2); STC 0019-2004-AI (fundamento 4).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

12. El criterio de jerarquía (*lex superior derogat legi inferiori*) se encuentra reconocido en el artículo 51° de la Constitución Política, el mismo que dispone que “[la] Constitución prevalece sobre toda norma de rango legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...)”. Este artículo afirma los principios de supremacía constitucional que supone una normatividad *supra* –la Constitución– encargada de consignar la regulación normativa básica de la cual emana la validez de todo el ordenamiento legal de la sociedad política⁴. En ese entendido, se debe señalar que la Constitución es una norma jerárquicamente superior que la Ley N.° 23733, por cuanto la validez de ésta depende de aquélla.

13. Por tanto la validez, en materia de justicia constitucional, se encuentra relacionada con el principio de jerarquía normativa, conforme al cual la norma inferior (v.g. Ley N.° 23733) será válida sólo en la medida que sea compatible con la norma superior (v.g. la Constitución)⁵. De acuerdo a ello, el hecho que el artículo 87° de la Ley N.° 23733 sea materialmente incompatible con la Constitución de 1993 traería como consecuencia la invalidez de tal dispositivo, lo que a diferencia de la simple derogación supone que éste no podrá seguir surtiendo ningún tipo de efectos con respecto a la recurrente.

14. En consecuencia, a juicio de este Colegiado, en aplicación de los criterios de temporalidad y jerarquía, el artículo 87 de la Ley 23733 adolece de una situación de inconstitucionalidad sobrevenida, al pretender abarcar, en mayores supuestos, los beneficios tributarios establecidos en la Constitución de 1993.

IV. § Sobre la aplicación de los tributos impugnados

15. Visto ello, se procederá a evaluar si los tributos cuya aplicación cuestiona la recurrente se ajustan a las reglas establecidas por la Constitución de 1993 y, por tanto, si vulneran, o no, sus derechos constitucionales.

4.1 § Sobre el cobro de arbitrios

4.1.1. Sobre la pretendida exoneración de arbitrios

16. En el presente caso, la recurrente cuestiona la validez del cobro de arbitrios por los periodos 2001, 2003 y 2004 que viene realizando la Municipalidad Provincial de Maynas, para cuyo efecto adjunta en calidad de medio probatorio la Resolución de Ejecución Coactiva N.° Uno (foja 11). La demandante considera que dichos tributos se encontrarían incluidos dentro de los beneficios tributarios que se conceden a las universidades.

⁴ Cf. STC 0047-2004-AI (fundamento 55).

⁵ Cf. STC 0004-2004-AI (expedientes acumulados, fundamento2).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

17. En primer lugar se debe señalar que la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece una diferenciación entre las siguientes especies tributarias: *impuestos, contribuciones y tasas*. De acuerdo a tal norma, los impuestos constituyen tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. En cambio, las tasas son tributos cuya obligación tienen como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

En tal sentido, la norma citada califica a los arbitrios como una subespecie de las tasas, definiéndolas como *aquellas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público*. La misma calificación se adopta en el artículo 69° del Decreto Legislativo 776 –Ley de Tributación Municipal-, el cual dispone que “[l]as **tasas por servicios públicos o arbitrios**, se calcularán dentro del último trimestre de cada ejercicio fiscal anterior al de su aplicación, en función del costo efectivo del servicio a prestar” (el énfasis es agregado).

18. De acuerdo a ello, los arbitrios pertenecen a una especie tributaria distinta de los impuestos, por lo que no se encuentran incluidos dentro del supuesto de inafectación que prevé el artículo 19° de la Constitución Política a favor de las universidades; siendo así, este tributo resulta exigible a dichas entidades educativas. En consecuencia, del hecho que se exija su pago a la recurrente no se deriva vulneración alguna de sus derechos constitucionales, debiendo desestimarse este extremo de la demanda.
19. Lo señalado no obsta para que la demandante, si así lo considera, pueda cuestionar la aplicación de las ordenanzas que sustentan el referido cobro, en cuyo caso se deberá verificar si éstas son conformes con los parámetros constitucionales establecidos por este Tribunal.

4.2 § Sobre la inafectación del Impuesto General a las Ventas (IGV), el Impuesto de Promoción Municipal (IPM) y los aranceles

20. Si bien el caso concreto se limita a cuestionar el cobro de arbitrios municipales a instituciones educativas, este Tribunal considera pertinente dilucidar el contenido del artículo 19° de la Constitución, a fin de comprender sus reales alcances.
21. A grandes rasgos, conforme se señaló en la STC 1271-2006-AA/TC y STC N.º 3444-2004-AA, el actual régimen tributario de las universidades 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, conforme a los términos dispuestos en el artículo 19 de la Constitución. Dicha inafectación constitucional o inmunidad se encuentra condicionada



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

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; y b) que el impuesto, sea directo o indirecto, tenga efecto sobre los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En lo que sigue, se desarrollará cada uno de estos requisitos.

22. Quedan excluidos de la protección de la inmunidad tributaria los aranceles de importación, respecto de los cuales podría establecerse regímenes especiales, así como el caso de 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 quien ostente la potestad tributaria y bajo el estricto respeto de los principios constitucionales tributarios recogidos en el artículo 74 de la Ley Fundamental.

✓ 23. El artículo 19° de la Constitución establece una exención tributaria a favor de las entidades educativas que cumplan las características ya señaladas. Así, es preciso tomar en cuenta que se considera exención tributaria a aquel hecho o situación establecido mediante una norma el cual, al verificarse en la realidad, tiene como efecto que “neutraliza la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible”⁶, no surgiendo así la obligación de pago de determinado tributo. En ese sentido, es preciso recordar que dentro de las exenciones tributarias, las más comunes son la Exoneración y la inafectación.

a. Exoneración: En este caso, tal y como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 559-4-97, “(...) 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”.

Es decir, el contribuyente se libera de la obligación tributaria, a pesar de que su actuación implicó la ocurrencia del hecho imponible y, como consecuencia lógica, tendría el deber de soportar la carga tributaria.

Siguiendo esta línea, la doctrina considera que “(...) se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria

⁶ VILLEGAS, Héctor: *Curso de finanzas*, 8º Ed., p. 366 y ss.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

correspondiente (...) libera precisamente el cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer⁷”.

- b. Inafectación: La inafectación implica la no sujeción de un determinado hecho a cargas tributarias. En ese sentido, jamás nació el hecho imponible, ni nunca ocurrió en el plano fáctico la hipótesis de incidencia. En la Resolución del Tribunal Fiscal a la que hacemos referencia en el literal anterior, se señaló respecto a ese tema lo siguiente: “(...) la "inafectación" se refiere a una situación que no ha sido comprendida dentro del campo de aplicación del tributo, es decir, que está fuera porque no corresponde a la descripción legal hipotética y abstracta del hecho concreto (...)”.

Resulta evidente la diferencia entre ambas figuras: “(...) en la exoneración se produce el hecho imponible, pero en virtud de una norma legal neutralizante no surge la obligación de pago, en la inafectación no nace la obligación tributaria ya que el hecho no se encuadra o no está comprendido en el supuesto establecido por la Ley como hecho generador”⁸.

24. Así, resulta claro lo que implica el establecimiento de la inafectación tributaria contenida en el artículo 19° de la Constitución que, tal y como se aprecia del caso de autos, tiene como beneficiarios a centros educativos: todas las acciones que esas entidades lleven a cabo siempre que —en principio— sean propias de su finalidad educativa y cultural, no significarán bajo ningún supuesto la materialización de alguna hipótesis de incidencia sea cual fuera el impuesto al que correspondan. En consecuencia, debe entenderse que, de cumplirse los requisitos del artículo objeto de análisis, no existió, existe ni existirá obligación tributaria de pago respecto de impuestos que deba ser asumida por estos sujetos.

25. A criterio de este Colegiado el establecimiento de estas medidas tiene una justificación que desvirtúa el argumento de la afectación del principio constitucional tributario de igualdad, que tiene como una de sus manifestaciones el principio tributario de generalidad. Así, debe entenderse que el principio de generalidad no prohíbe el establecimiento de exenciones tributarias, sino el hecho de que estas implican auténticos privilegios, entendiéndose este último como beneficios sin justificación constitucional. En este orden de ideas, siguiendo lo señalado por Menéndez Moreno⁹, se debe admitir sólo algunas exenciones de carácter general, como es el caso de: (i) las exenciones referidas al mínimo de subsistencia; (ii) las exenciones derivadas de la

⁷ GONZÁLEZ Eusebio y LEJEUNE Ernesto. Derecho tributario. Tomo I. Plaza Universitaria ediciones, Salamanca, 1997. p. 210.

⁸ Resolución del Tribunal Fiscal N.º 559-4-97.

⁹ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: *Derecho financiero tributario. Parte general*. 2º Edición. Editorial Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 81



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

extensión únicamente nacional del poder tributario (que se materializan en aquellas que procuran evitar la doble imposición); (iii) las exenciones de técnica tributaria (como por ejemplo, aquellas que tienen como finalidad de evitar la doble imposición interna); y (iv) las exenciones con fines extrafiscales.

26. Es pertinente incidir respecto a estas últimas, ya que son el género al que corresponde la inafectación estudiada en el caso de autos. En ese sentido, es preciso resaltar que las mismas “(...) se establecen con el objeto de favorecer el logro de determinados objetivos de política económica y social. (...) En definitiva, la concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada o ser constitucionalmente legítima, siempre que la misma sea un instrumento para la consecución de estos objetivos que gozan de respaldo constitucional. (...) En estos casos lo que en definitiva ocurre es que los entes públicos renuncian, mediante el establecimiento de las correspondientes exenciones, aparte de sus ingresos para cooperar así a la consecución de objetivos público prioritarios, supliendo con ello la inversión directa en el correspondiente gasto público”¹⁰.

27. Asimismo, debe tomarse en cuenta que las justificaciones para el establecimiento de beneficios tributarios no implican su ejercicio irrestricto, considerando que constituyen un gasto público¹¹ (puesto que son ingresos que el fisco deja de percibir) debe tener ciertos límites. En ese sentido, este Tribunal en la STC N.º 10138-2005-PC/TC, ha señalado la necesidad de límites para los beneficios tributarios, situación que puede extenderse al caso de inafectaciones por tener similares finalidades “(...) Si bien es cierto que generalmente los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, justificando un trato excepcional a determinadas actividades o personas, las cuales, normalmente están obligadas a tributar; también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional, ya que podría devenir en arbitrario. Es imperativo, entonces, que un acto de este tipo se realice no sólo con observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que revestir las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito (cfr. STC 0042-2004-AI/TC fundamento 14 (...))”.

4.2.3 Tributos contenidos en la inafectación constituida por el artículo 19º de la Constitución

28. Tal y como lo señala el artículo 19º, los tributos que se consideran pasibles de inafectación en este caso son los impuestos. Los impuestos, según lo establecido por la

¹⁰ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: Op. Cit., pp. 81 y 82.

¹¹ LA ROSSA, Salvatore: “Los beneficios tributarios”. En: *Tratado de derecho tributario*, Tomo I. Editorial Temis, Bogotá, 2001, p. 388.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Norma II del Código Tributario, son los tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. Esto último es su característica principal, como así lo refuerza la doctrina: “(...) Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como “la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir”. Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma. Esto es así porque los recursos obtenidos por el sector público sirven para muchos fines. (...)”¹²

29. La doctrina ha clasificado este tipo de tributos de diversas maneras. La clasificación de los impuestos reconocida por la mayoría de autores es la de directos e indirectos. En el primer caso, se trata de aquellos impuestos que tiene relación con la capacidad tributaria directamente ligada con un elemento subjetivo, las características del contribuyente y los ingresos que percibe, de modo que no se permite su traslación, siendo por ello evidente ante los ojos de los sujetos gravados u obligados legales. El impuesto directo por excelencia es el impuesto a la renta. Por otro lado, los impuestos indirectos hacen posible la diferencia entre el sujeto que es obligado legalmente a pagar el tributo y el sujeto económico que fácticamente soporta la carga, mediante la traslación. Esa característica la tiene, por ejemplo, el impuesto general a las ventas. Ambos tipos de impuestos, sea cual fuere su clasificación, se encuentra comprendidos en la inafectación establecida en la Constitución.
30. En nuestro país la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional (Decreto Legislativo 771) regula la estructura del sistema tributario peruano, identificando, en concordancia con el Código Tributario, tres subconjuntos de tributos en función del destinatario de los montos recaudados. Así, en cuanto a impuestos, establece al impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas, impuesto selectivo al consumo, los derechos arancelarios y el régimen único simplificado. En materia de tributación municipal se hace referencia al impuesto predial, alcabala, vehicular, apuestas, a los juegos, espectáculos públicos no deportivos, promoción municipal, al rodaje y a las embarcaciones de recreo, así como el impuesto a los juegos de casino y máquinas tragamonedas.
31. Por su parte, el artículo 58° de la Ley Fundamental prescribe que: “(...) el Estado orienta el desarrollo del país y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura”. Esta disposición se convierte en una finalidad constitucional expresa que se fundamenta en los principios de una economía social de mercado. En este sentido, el Tribunal Constitucional se pronunció en anterior jurisprudencia:

¹² <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

“Así, la configuración del Estado Social y Democrático de Derecho requiere no sólo de la exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos –lo que exige una relación directa de las posibilidades reales y objetivas del Estado con la activa participación de los ciudadanos en el quehacer estatal – sino, además, su identificación con los fines de su contenido social, a efectos de que pueda evaluar tanto los contextos que justifiquen su accionar, como aquellos que justifiquen su abstención, evitando convertirse en un obstáculo para el desarrollo social.

En tal contexto, conforme al artículo 58° de la Ley Fundamental, nuestro régimen *económico se* ejerce dentro de una economía social de mercado representativa de los valores constitucionales de la libertad y la justicia y, por tanto, compatible con los fundamentos que inspiran a un Estado Social y Democrático de Derecho” (STC N.º 7320-2005-AA/TC).

32. Lo anterior quiere decir que los poderes estatales, dentro del Estado social y democrático de derecho que propugna la Constitución, deben cumplir ciertos márgenes de actuación mínimos que aseguren un nivel de bienestar que facilite el desarrollo de los ciudadanos, lo cual implica el respeto de los derechos fundamentales al libre desarrollo y bienestar (inciso 1 del artículo 2° de la Constitución). Mas, se impone plantearse la siguiente pregunta: ¿Cómo alcanzar este objetivo con mecanismos sostenibles? En opinión de este Colegiado, la forma más eficiente es otorgando la posibilidad de acceder libremente a la educación, “(...) dados los efectos positivos que para su sistema productivo tiene la cualificación de sus recursos humanos”¹³. Sin embargo, no debe entenderse esta afirmación de forma tal que se limite a procurar tan sólo el libre acceso, sino también las condiciones necesarias para que este servicio sea prestado con calidad.

33. Por ello la Constitución de 1993 prevé ciertas disposiciones que tutelan la educación en todos sus niveles:

“Artículo 13°. La educación tiene como finalidad el desarrollo integral de la persona humana. El Estado reconoce y garantiza la libertad de enseñanza. Los padres de familia tienen el deber de educar a sus hijos y el derecho de escoger los centros de educación y de participar en el proceso educativo.

Artículo 14°. La educación promueve el conocimiento, el aprendizaje y la práctica de las humanidades, la ciencia, la técnica, las artes, la educación física y el deporte. Prepara para la vida y el trabajo y fomenta la solidaridad.

Es deber del Estado promover el desarrollo científico y tecnológico del país.

La formación ética y cívica y la enseñanza de la Constitución y de los derechos humanos son obligatorias en todo el proceso educativo civil o militar. La educación religiosa se imparte con respeto a la libertad de las conciencias.

¹³ HERNÁNDEZ ARMENTEROS, Juan y otro: “La educación universitaria y el desarrollo sostenible. Consideraciones acerca de la política universitaria de la Comunidad Autónoma de Andalucía. 1987-1998” *Estudios Regionales*, N.º 54 1999, P.1



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La enseñanza se imparte, en todos sus niveles, con sujeción a los principios constitucionales y a los fines de la correspondiente institución educativa.

Los medios de comunicación social deben colaborar con el Estado en la educación y en la formación moral y cultural.

Artículo 16°. Tanto el sistema como el régimen educativo son descentralizados.

El Estado coordina la política educativa. Formula los lineamientos generales de los planes de estudios así como los requisitos mínimos de la organización de los centros educativos. Supervisa su cumplimiento y la calidad de la educación.

Es deber del Estado asegurar que nadie se vea impedido de recibir educación adecuada por razón de su situación económica o de limitaciones mentales o físicas.

Se da prioridad a la educación en la asignación de recursos ordinarios del Presupuesto de la República.

Artículo 19°. Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.

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.

La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las mencionadas instituciones, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios.

Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta.

34. El legislador constitucional ha previsto un incentivo a fin de promover la educación, el cual resulta siendo 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, ello exige una ponderación específica que, por tanto, tendrá que evaluarse en cada caso en concreto.
35. Tanto el IGV como el IPM tienen la calidad de impuestos, por lo que estarían comprendidos dentro del supuesto de inafectación previsto por el artículo 19° de la Constitución Política, siempre y cuando dichos tributos pretendan gravar bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural, lo que, como se ha mencionado, debe ser analizado en cada caso en concreto. Para el caso de los aranceles se ha instaurado la posibilidad de un régimen especial de afectación. Así, conforme al 23° del Decreto Legislativo N.º 882, Ley de Promoción a la Inversión en Educación (norma posconstitucional), se ha establecido que las universidades estén inafectas del pago de derechos arancelarios correspondiente a la importación de bienes relacionados con el cumplimiento de sus fines. Por tanto, en materia arancelaria sólo podrían ser exigibles a las universidades aquellos aranceles que graven otro tipo de bienes que escapen a sus finalidades educativas.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 06403-2006-PA/TC
LORETO
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA
AMAZONÍA PERUANA

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú, y con el fundamento de voto adjunto del magistrado Vergara Gotelli.

HA RESUELTO

Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**MESÍA RAMÍREZ
VERGARA GOTELLI
ÁLVAREZ MIRANDA**

Lo que certifico:


Dr. ERNESTO FIGUEROA BERNARDINI
SECRETARIO RELATOR



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 06403-2006-PA/TC
LORETO
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA
AMAZONÍA PERUANA

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO VERGARA GOTELLI

Emito el presente fundamento de voto considerando que para resolver la presente causa son suficientes los fundamentos de la ponencia que a continuación detallo:

1. Con fecha 13 de septiembre de 2005 la Universidad recurrente interpone demanda de amparo contra la Municipalidad Provincial de Maynas con el objeto de que se deje sin efecto el procedimiento de ejecución coactiva mediante el cual se pretende hacer efectivo el cobro de arbitrios municipales y en virtud del cual se ha dispuesto un embargo en forma de retención por la suma de S/. 185,000.00 nuevos soles. Señala que no le corresponde el pago de arbitrios debido a que el artículo 87 de la Ley 23733 (Ley Universitaria) concede a las universidades una exoneración respecto de todo tributo creado o por crearse. Añade que esta norma no ha sido derogada por una ley expresa, por lo que aún estaría vigente conforme a lo dispuesto por el artículo 74 de la Constitución.
2. La emplazada entidad edil contesta la demanda aduciendo que el procedimiento de ejecución coactiva fue iniciado en cumplimiento de la normativa vigente, y que el cobro de arbitrios no forma parte de la exoneración concedida a las universidades.
3. El Primer Juzgado Civil de Maynas, con fecha 15 de diciembre de 2005, declara infundada la demanda por estimar que el artículo 19 de la Constitución de 1993 derogó tácitamente el artículo 87 de la Ley 23733, al conceder a las universidades solo una inafectación respecto a los impuestos, siendo que los artículos 66 y 68 de la Ley de Tributación Municipal disponen que los arbitrios tienen la calidad de las tasas, concluyendo que estos no se debían considerar en los beneficios reconocidos por la Constitución, por lo que resultaba exigible su pago.

La recurrida confirma la apelada estimando que conforme al artículo 74 de la Constitución, los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, y que la entidad demandada no ha concedido ningún beneficio tributario en materia de arbitrios a la recurrente.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

4. El objeto de la demanda de amparo es que se deje sin efecto tanto el proceso coactivo iniciado por la Resolución N.º 1, por la que se requiere a la demandante que cumpla con las Resoluciones de Determinación N.ºs 007604, 007870, 001835 y 001836, referidas al cobro de arbitrios por los ejercicios 2001, 2003 y 2004, como el embargo en forma de intervención realizado el 17 de agosto de 2005, hasta por S/. 185 000.00 (fojas 11 y 12).
5. Conforme a los alegatos de la recurrente la Municipalidad demandada ha actuado arbitrariamente al pretender cobrarle tributos, desconociéndole el beneficio del artículo 87 de la Ley 23733, Ley Universitaria, el cual constituye un derecho adquirido a su favor desde la vigencia de la Constitución de 1979 por lo mismo que no puede ser desconocido por la Constitución de 1993, norma expedida en un gobierno de facto y carente de validez. Sin embargo la parte demandada alega que el procedimiento de ejecución coactiva fue iniciado en cumplimiento de la normativa vigente, y que el cobro de arbitrios no forma parte de la exoneración concedida a las universidades por la constitución de 1993
6. Teniendo en cuenta el petitorio y los argumentos de las partes, el pronunciamiento estará orientado a analizar si el artículo 87 de la Ley N.º 23733, Ley Universitaria, dictado bajo el marco de la Constitución de 1979, resulta compatible con el nuevo régimen tributario para las universidades establecido por la Constitución vigente de 1993; luego determinar si la parte demandada ha efectuado algún cobro indebido de tributos, con la consecuente vulneración de los derechos constitucionales de la recurrente.
7. Tal análisis se justifica toda vez que pone de manifiesto una situación de cambio en el régimen tributario de las universidades, el cual se produce luego de la vigencia de la Constitución de 1993, conforme se observa a continuación:
 - a. **“Artículo 32 Constitución de 1979-** Las universidades y los centros educativos y culturales están exonerados de todo tributo, creado o por crearse. *La Ley establece estímulos tributarios y de otra índole para favorecer las donaciones y aportes en favor de las universidades y centros educativos y culturales.*”
 - b. **“Artículo 87, Ley 23733 (17.12.83)-** Las Universidades están exoneradas de todo tributo fiscal o municipal, creado o por crearse. Gozan de franquicia postal y telegráfica y las actividades culturales que ellas organizan están exentas de todo impuesto. La exoneración de los tributos a la importación se limita a los bienes necesarios para el cumplimiento de sus fines.”



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- c. **“Artículo 19, Constitución de 1993.-** Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes. 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”.
8. Siendo evidente la situación de cambio en el régimen tributario de las universidades, resulta entonces indispensable determinar si el régimen tributario previo, que reconoce la exoneración de todo tipo de tributo, puede considerarse válido y vigente a la luz de la Constitución de 1993, norma que restringe este beneficio exclusivamente para el caso de impuestos, excluyendo el caso de las contribuciones y tasas.
9. Antes de desarrollar este punto y ante los cuestionamiento de la parte demandante respecto a la Constitución de 1993, considero necesario precisar que en la STC 014-2002-AI/TC, fundamento 34, se confirmó la promulgación legítima de la Constitución de 1993 y, consecuentemente, se reconoció su actual vigencia y eficacia. En tal sentido resulta aplicable lo dispuesto en la Decimosexta Disposición Final y Transitoria de la Constitución de 1993, la que establece la sustitución [derogación] expresa de la Constitución de 1979. Siendo así se descartan los argumentos de la recurrente, no siendo aplicable entonces el régimen de beneficios tributarios establecido por la derogada Constitución de 1979.
10. Siendo así y prosiguiendo con el desarrollo del análisis propuesto considero que la evaluación de compatibilidad o disconformidad del artículo 87 de la Ley 23733, frente al régimen tributario de las universidades dispuesto en la Constitución de 1993, deberá tomar en cuenta los criterios de temporalidad y jerarquía de las normas.
11. En efecto la aplicación del criterio de temporalidad (*lex posterior derogat legi anteriori*) se encuentra reconocido en el artículo 103° de la Constitución Política y su aplicación trae como consecuencia el cese de la vigencia o derogación de la norma más antigua por la norma nueva. Como es evidente, el efecto derogatorio que despliega la implantación de un nuevo texto constitucional sólo alcanza a aquellas normas cuyo contenido sea contrario a lo que la Constitución dispone; tal derogación es automática y se produce *ex constitutione*, sin necesidad de declaración alguna por parte del legislador o de algún Tribunal.
12. En el presente caso se advierte que la Constitución de 1993 regula de distinta forma la materia que la Ley Universitaria (exoneraciones a las universidades con respecto



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

a los tributos internos), por lo cual se debe concluir que el artículo 87 de la Ley N° 23733 ha sido derogado de manera tácita por la Constitución de 1993.

13. Sin perjuicio de lo mencionado cabe añadir que este Tribunal ha advertido que el hecho de que una norma se encuentre derogada no impediría que siga surtiendo efectos con respecto a aquellas situaciones que acaecieron mientras se encontraba vigente (ultractividad). Sin embargo como se verá a continuación debido a que en el presente caso concurre también el criterio de jerarquía, la norma en cuestión también perdería validez.
14. El criterio de jerarquía (*lex superior derogat legi inferiori*) se encuentra reconocido en el artículo 51° de la Constitución Política, el mismo que dispone que “[la] Constitución prevalece sobre toda norma de rango legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...)”. Este artículo afirma los principios de supremacía constitucional que supone una normatividad *supra* –la Constitución– encargada de consignar la regulación normativa básica de la cual emana la validez de todo el ordenamiento legal de la sociedad. En ese entendido, se debe señalar que la Constitución es una norma jerárquicamente superior que la Ley N.° 23733, por cuanto la validez de ésta depende de aquélla.
15. Por tanto la validez en materia de justicia constitucional se encuentra relacionada con el principio de jerarquía normativa conforme al cual la norma inferior (v.g. Ley N.° 23733) será válida sólo en la medida que sea compatible con la norma superior (v.g. la Constitución). De acuerdo a ello el hecho que el artículo 87° de la Ley N.° 23733 sea materialmente incompatible con la Constitución de 1993 traería como consecuencia la invalidez de tal dispositivo, lo que a diferencia de la simple derogación supone que éste no podrá seguir surtiendo ningún tipo de efectos con respecto a la recurrente.
16. En consecuencia considero que en aplicación de los criterios de temporalidad y jerarquía el artículo 87 de la Ley 23733 adolece de una situación de inconstitucionalidad sobrevenida al pretender abarcar, en mayores supuestos, los beneficios tributarios establecidos en la Constitución de 1993. De ello resulta que el régimen tributario para las universidades, determinado por el cause normativo del artículo 87 de la Ley 23733 carece de validez y vigencia para la aplicación en el presente caso, toda vez que es incompatible materialmente con el cause normativo del régimen tributario establecido en el artículo 19° de la Constitución vigente de 1993.
17. Visto ello se procederá a evaluar si los tributos cuya aplicación cuestiona la recurrente se ajustan a las reglas establecidas por la Constitución de 1993; consecuentemente determinar si se vulneran o no sus derechos constitucionales.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

18. Al respecto en el presente caso la recurrente cuestiona la validez del cobro de arbitrios por los periodos 2001, 2003 y 2004 que viene realizando la Municipalidad Provincial de Maynas, para cuyo efecto adjunta en calidad de medio probatorio la Resolución de Ejecución Coactiva N.º 1 (foja 11). La demandante considera que dichos tributos se encontrarían incluidos dentro de los beneficios tributarios que se conceden a las universidades.
19. En primer lugar se debe señalar que la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece una diferenciación entre las siguientes especies tributarias: *impuestos, contribuciones y tasas*. De acuerdo a tal norma, los impuestos constituyen tributos cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado. En cambio las tasas son tributos cuya obligación tienen como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.
20. En tal sentido la norma citada en el fundamento anterior califica a los arbitrios como una subespecie de las tasas definiéndolas como *aquellas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público*. La misma calificación se adopta en el artículo 69º del Decreto Legislativo 776 –Ley de Tributación Municipal-, el cual dispone que “[l]as tasas por servicios públicos o arbitrios, se calcularán dentro del último trimestre de cada ejercicio fiscal anterior al de su aplicación, en función del costo efectivo del servicio a prestar”.
21. De acuerdo a ello los arbitrios pertenecen a una especie tributaria distinta de los impuestos, por lo que no se encuentran incluidos dentro del supuesto de inafectación que prevé el artículo 19º de la Constitución Política a favor de las universidades; siendo así este tributo resulta exigible a dichas entidades educativas, toda vez que tal exigencia (pago de arbitrios) esta facultada constitucionalmente (artículo 74 de la constitución de 1993) ‘a los gobiernos regionales y locales. En consecuencia, del hecho en el cual se exija el cumplimiento de un deber constitucional mediante el pago de un tributo por parte de la recurrente no se deriva vulneración alguna de sus derechos constitucionales, debiendo por tanto desestimarse la demanda.

Por lo expuesto considero que la demanda de amparo debe de ser declarada **INFUNDADA.**

SS.

VERGARA GOTELLI

Lo que certifico:

Dr. ERNESTO FIGUEROA BERNARDINI
SECRETARIO RELATOR