

PRECEDENTES VINCULANTES

(Constitucionales, Judiciales y Administrativos)

Año XXXII / N° 1214

1

PODER JUDICIAL

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social
Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13708-2022
LIMA

TEMA: IMPUESTO TEMPORAL A LOS ACTIVOS
NETOS - ITAN

SUMILLA: PRECEDENTE VINCULANTE

4.1.1. Para efectos de la interpretación de los alcances del artículo 19 de la Constitución Política del Perú, en aplicación del principio de supremacía constitucional y especialidad de dicha disposición, una institución educativa particular que genere utilidades solo se encuentra afecta al impuesto a la renta, y tal afectación no puede extenderse a otros impuestos directos o indirectos que afecten sus bienes, como sería el Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN. En ese sentido, no le es aplicable lo establecido en el inciso f) del artículo 3 de la Ley N.° 28424, y así como las reglas previstas la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario puesto que esta última se refiere a las exoneraciones, incentivos o beneficios, y no a los casos de inafectación.

PALABRAS CLAVE: impuesto temporal a los activos netos - ITAN, principio de supremacía constitucional, inafectación

Lima, veinticinco de mayo de dos mil veintitres

LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

VISTA

La causa trece mil setecientos ocho guion dos mil veintidós Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia:

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

Vienen a conocimiento de esta Sala Suprema los recursos de casación interpuestos i) por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del quince de marzo de dos mil veintidós (fojas quinientos cincuenta y tres a quinientos sesenta y cinco del expediente judicial electrónico - EJE¹), y ii)

por la representante legal de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**², mediante escrito del diecisiete de marzo de dos mil veintidós (fojas quinientos sesenta y ocho a quinientos setenta y tres), contra la sentencia de vista emitida mediante resolución diecisiete, del veintidós de febrero de dos mil veintidós (fojas quinientos veinticinco a quinientos treinta y nueve), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revoca** la sentencia de primera instancia, del treinta de noviembre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos cincuenta y seis a cuatrocientos setenta y uno), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos; y, **reformándola, declara** fundada la demanda.

I. ANTECEDENTES

Causales por las cuales se han declarado procedentes los recursos de casación

Mediante resolución de auto calificatorio, del seis de julio de dos mil veintidós (foja ciento cuarenta y siete a ciento cincuenta y cinco del cuaderno de casación), se declararon **procedentes** los recursos de casación interpuestos por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal** y por la representante legal de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, por las siguientes causales:

Recurso del Tribunal Fiscal:

a) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 19 de la Constitución Política del Estado. Sostiene que la sentencia materia de casación contiene una interpretación errónea del artículo 37 (inciso r) del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Asimismo, precisa que el Ad Quem no ha tomado en cuenta que la parte demandante se encontraba exonerada del pago del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), incurriendo en la comisión de la infracción establecida en el artículo 176 (numeral 1) del TUO del Código Tributario, modificado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF.

Agrega, que no se tomó en consideración que de autos se tiene que la parte demandante omitió la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil catorce y el pago del ITAN del periodo de dos mil catorce, sin tener en cuenta que según la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio dos mil trece, presentada por la parte demandante mediante el Formulario Virtual PDT 608 N.° 750405755, teniendo como monto total de sus activos netos al treinta y uno de diciembre de dos mil trece fue de S/ 41'816, 681.00 (cuarenta y un millones ochocientos dieciséis mil seiscientos ochenta y uno con 00/100 soles); es decir, que superaban el importe de S/1'000,000.00 (un millón con 00/100 soles) establecido por el artículo 4 de la Resolución

de Superintendencia N.º 087-2009/SUNAT, observándose que la demandante se encontraba obligada a presentar su declaración jurada del ITAN, según balance cerrado al treinta y uno de diciembre del ejercicio anterior.

Precisa, que el Ad Quem al momento de resolver no observó las normas de la materia en su conjunto, centrándose solo en la aplicación del artículo 19 de la Constitución, sin tener en consideración los artículos 74 y 79 del mismo cuerpo legal, toda vez que la parte demandante no se encuentra en el supuesto de inafectación a que se refiere el artículo 3 (inciso f) de la Ley N.º 28424, modificado por Ley N.º 30264; por lo que, no se encuentra exonerada o inafecta del ITAN del dos mil catorce.

Asimismo, el Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del demandado Tribunal Fiscal, invoca la aplicación del artículo 392-A del Código Procesal Civil, incorporado por el artículo 2 de la Ley N.º 29364, Ley que modifica los diversos artículos del Código Procesal Civil, exhortando a la Sala que merite que el presente recurso de casación persigue como fin el resguardo de la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema, así como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto, conforme lo establece el artículo 384 del Código Procesal Civil modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364.

Recurso de la SUNAT:

Infracción normativa por interpretación errónea de los artículos 2 y 3 (inciso f) de la Ley de Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), antes de la modificación introducida por la Ley N.º 30264, y el artículo 19 de la Constitución Política del Estado. Señala, que en el décimo segundo a décimo cuarto de la sentencia de vista, la Sala Superior utilizó una interpretación literal del artículo 19 de la Constitución y a través de ello deja de lado lo expresamente regulado por la Ley del ITAN aplicable para el ejercicio dos mil catorce, específicamente lo dispuesto en los artículos 2 y el inciso f) del artículo 3 de la Ley del ITAN, antes de la modificación introducida por la Ley N.º 30264. Precisa, que resulta contrario a derecho que a través de una interpretación normativa se deje de lado todo lo expresamente regulado en la Ley del ITAN.

Agrega que, se debió realizar una interpretación sistemática de la normativa tributaria, a fin de dar el correcto sentido de lo regulado por la Ley del ITAN y el artículo 19 de la Constitución Política para el caso de las instituciones educativas privadas, sin que implique apartar en el caso concreto lo expresamente regulado por la Ley del ITAN.

II. CONSIDERANDO

PRIMERO: Antecedentes del caso

Previo al análisis y evaluación de las causales expuestas en los recursos de casación, resulta menester realizar un breve recuento de las principales actuaciones procesales:

1.1. Demanda. El cinco de febrero de dos mil veintiuno (fojas tres a diecisiete), Instituciones Toulouse Lautrec de Educación Superior S. A. C. - ITLS S. A. C. interpone **demanda contencioso administrativa** contra la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06209-9-2020, del veintiocho de octubre de dos mil veinte, planteando las siguientes pretensiones:

Pretensión principal: Que, de conformidad con el artículo 5, inciso 2, de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, el órgano jurisdiccional, en ejercicio de su poder de plena jurisdicción, declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06209-9-2020, del veintiocho de octubre de dos mil veinte, y declare que la accionante se encuentra inafecta al pago del impuesto temporal a los activos netos - ITAN y, consecuentemente, de su obligación de declarar dicho impuesto.

Pretensión accesoria a la pretensión principal: Que, como consecuencia de lo anterior, el órgano jurisdiccional ordene a la administración tributaria que proceda a la devolución de lo pagado por concepto de la Resolución de Multa N.º 011-002-0022840 girada por la supuesta infracción de no presentar la declaración del impuesto temporal a los activos netos - ITAN del año dos mil catorce, con sus intereses moratorios de acuerdo a lo previsto por el inciso a) del artículo 38 del Código Tributario, actualizados a la fecha efectiva del pago.

Los argumentos principales que sustentan la demanda son los siguientes:

- a) Señala que el cinco de noviembre de dos mil dieciocho la parte demandante fue notificada con la Comunicación de Omiso N.º 0110100003323 mediante la cual se comunicó la supuesta omisión en la presentación de la declaración de pago del impuesto temporal a los activos netos correspondiente al periodo dos mil catorce. Con fecha veintitrés de noviembre de dos mil dieciocho, la demandante fue notificada con la Resolución de Multa N.º 011-002-0022840 por la supuesta comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, vinculada al referido impuesto por el periodo de marzo de dos mil catorce.
- b) Agrega que, no encontrándose de acuerdo con el contenido de la citada resolución de multa, presentó recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado por Resolución de Intendencia N.º 0150140014966.
- c) Señala, además, que contra la resolución de Intendencia interpuso apelación, pero el Tribunal Fiscal la confirmó mediante Resolución N.º 06209-9-2020 y con ella a la Resolución de Multa N.º 011-002-0022840. El tribunal administrativo argumentó que la parte demandante sí se encontraba obligada al pago del impuesto temporal a los activos netos, así como a cumplir con la obligación formal de presentar la declaración del impuesto, correspondiente al ejercicio dos mil catorce, por no encontrarse en ninguno de los supuestos de inafectación previstos en el artículo 3 de la Ley que Crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos. Asimismo, adujo que, según la sentencia del Tribunal Constitucional N.º 04293-2012-PA/TC, carece de facultades para ejercer el control difuso de la constitucionalidad de las normas, por lo que no puede verificar si la obligación de presentar la declaración del impuesto en cuestión contraviene la inmunidad prevista por el artículo 19 de la Constitución Política del Estado.
- d) Sin embargo, agrega la demandante que es un instituto superior educativo, goza de inafectación de todo impuesto directo al patrimonio, como lo es el impuesto temporal a los activos netos, conforme a lo previsto en el artículo 19 de la Constitución Política del Estado, y no se encuentra obligada a declararlo. Por tanto, no cometió la infracción tipificada por numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

1.2. Contestación. El veintitrés de febrero de dos mil veintiuno (fojas ochenta y dos a ciento seis), la **Procuradora Pública a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, contesta la demanda solicitando que oportunamente se declare improcedente o en su caso infundada la demanda. Argumenta lo siguiente:

- a) La demandante erróneamente alega que no se encuentra afecta al pago del impuesto temporal a los activos netos - ITAN y mucho menos le correspondía presentar declaración alguna, en virtud del mandato expreso del artículo 19 de la Constitución Política del Perú. Además, señala que el Tribunal Fiscal no aplicó el control difuso y solo se limitó a aplicar las normas legales del mencionado impuesto referidas a la inexistencia de una exoneración del ITAN de las entidades educativas, sin tener ningún asidero factivo ni legal alguno.
- b) El Tribunal Fiscal demostró que la demandante no se encontraba inafecta al impuesto durante el periodo materia de litis, por lo que debió presentar su declaración jurada correspondiente al referido impuesto del ejercicio dos mil catorce. En ese sentido, la administración tributaria realizó una correcta aplicación de la Ley que Crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos dejando claro que la demandante incurrió en la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.
- c) Afirma que, de las normas que acota, se tiene que el impuesto temporal a los activos netos es un impuesto cuya fuente es el patrimonio, por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos contenidos en el balance cerrado al treinta y uno de diciembre del año anterior, al que se le deducirán solamente las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.
- d) Con relación a la Resolución de Multa N.º 011-002-0022840, esta fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario, al observarse que la demandante no presentó dentro de los plazos establecidos la declaración jurada del

impuesto temporal a los activos netos del ejercicio dos mil catorce, la misma que tiene como fecha de infracción el veintitrés de abril de dos mil catorce.

- e) Agrega que en las normas vigentes para el ejercicio dos mil catorce ya no existía la exoneración del impuesto temporal a los activos netos y, según declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, presentada por la demandante mediante el Formulario Virtual PDT 608 N.º 750405755, tenía como monto total de sus activos netos al treinta y uno de diciembre de dos mil trece la suma de S/ 41'816,681.00 (cuarenta y un millones ochocientos dieciséis mil seiscientos ochenta y uno soles con cero céntimos), es decir, superaba el importe de S/ 1'000,000.00 (un millón de soles con cero céntimos) establecido por el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.º 087-2009/SUNAT, por lo que la demandante se encontraba obligada a presentar su declaración jurada del impuesto temporal a los activos netos.
- f) Precisa que la administración tributaria ejerce la potestad sancionadora que le ha sido conferida de manera objetiva. Es decir, ante el incumplimiento o ante la infracción de las normas, se sanciona al contribuyente por la comisión o por la omisión realizada. En el caso materia de autos, se encuentra acreditado que la demandante no ha presentado su declaración jurada del impuesto temporal a los activos netos dentro del plazo establecido, lo que demuestra que incurrió en la infracción tipificada como tal en el numeral 1 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.
- g) En consecuencia, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06209-9-2020 contiene una motivación clara y congruente, cuyas conclusiones y decisión son producto de la actuación probatoria en el procedimiento administrativo, dentro del marco del principio de legalidad.

1.3. Contestación. El doce de marzo de dos mil veintiuno (fojas ciento quince a ciento veinticuatro), la representante de la **SUNAT** contesta la demanda, solicitando que sea declarada infundada. Argumenta lo siguiente:

- a) Sostiene que, en virtud de la normatividad relacionada al impuesto temporal a los activos netos, la actora no se encuentra exenta de presentar la declaración jurada del periodo dos mil catorce.
- b) Conforme a las normas vigentes, en el ejercicio dos mil catorce ya no existían exoneraciones del mencionado impuesto y según la declaración jurada anual del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece, presentada por la demandante mediante el Formulario PDT 608 N.º 750405755, el monto total de sus activos netos al treinta y uno de diciembre de dos mil trece fue de S/ 41'816,681.00 (cuarenta y un millones ochocientos dieciséis mil seiscientos ochenta y uno soles con cero céntimos), esto es, superaba el importe de S/ 1'000,000.00 (un millón de soles con cero céntimos) establecido por el artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.º 087-2009/SUNAT, por lo que se encontraba obligada a presentar la declaración jurada del impuesto temporal a los activos netos - ITAN.
- c) Agrega que, de la revisión del reporte denominado "Extracto de presentaciones y pagos", se advierte que la actora no presentó la declaración jurada del impuesto temporal a los activos netos del ejercicio dos mil catorce, por lo que se encuentra acreditada la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176 del Código Tributario.

1.4. Sentencia de primera instancia. Emitida por el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número doce, del treinta de noviembre de dos mil veintiuno (fojas cuatrocientos cincuenta y seis a cuatrocientos setenta y uno), declaró **infundada** en todos sus extremos la demanda. La referida sentencia tiene los siguientes fundamentos:

- a) El artículo 19 de la Constitución Política del Perú señala que los centros educativos constituidos conforme a la legislación de la materia, gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes y las actividades propias de su finalidad educativa y general.

Sin embargo, dicha disposición debe ser interpretada de forma conjunta con lo señalado en el último párrafo del mismo artículo 19 de la Constitución, que establece que para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta.

- b) El Juzgado advierte que la inafectación prevista en el artículo 19 de la Constitución Política del Perú no se aplica de forma plena a las instituciones educativas privadas, dado que constitucionalmente se reconoce que dichas entidades son pasibles de ser gravadas con el impuesto a la renta. Así, si bien se consideró pertinente establecer a nivel constitucional un régimen que promueva y desarrolle un aspecto tan esencial como la educación, también se consideró conveniente precisar de forma expresa que dicho régimen de beneficio no resultaba extensible a las entidades educativas particulares que generaban ingresos calificados como utilidades, las cuales podían ser sujetas al pago del impuesto a la renta.
- c) Colige que, al formular una interpretación sistemática de lo dispuesto en el artículo 19 de la Constitución, en el Decreto Legislativo N.º 882 y en el inciso i) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, es menester concluir que las instituciones educativas particulares, como la demandante, se encuentran sujetas al pago del impuesto a la renta. Así, en el caso materia de autos, ello es corroborado con las declaraciones juradas del impuesto a la renta que presentó la demandante por el ejercicio dos mil trece.
- d) El artículo 2 de la Ley N.º 28424 - Ley que Crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos señala que son sujetos del impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta. En tal sentido, de acuerdo a lo señalado en los puntos precedentes, se encuentra plenamente acreditado que la demandante es un sujeto que generaba rentas de tercera categoría de acuerdo al régimen general del impuesto a la renta, razón por lo que indefectiblemente califica como contribuyente del mencionado impuesto.
- e) Para el Juez, la demandante sí se encontraba afecta al impuesto temporal a los activos netos - ITAN, en tanto ostenta la condición de sujeto generador de rentas de tercera categoría, según lo señalado en los artículos 1 y 2 de la Ley N.º 28424. Ahora bien, el Juzgado además considera que lo expuesto no vulnera lo establecido por el cuarto párrafo del artículo 19 de la Constitución Política. Por el contrario, lo regulado mediante la Ley N.º 28424 desarrolla dicho texto constitucional, en tanto lo pagado por concepto de impuesto temporal a los activos netos puede ser utilizado como crédito contra el impuesto a la renta; es decir, se trata de una figura que se adhiere a la determinación de la imposición sobre la renta.
- f) De la revisión del expediente administrativo electrónico, se observa que, según el comprobante de información registrada de la demandante, esta no se encuentra registrada como una entidad exonerada o inafecta al impuesto a la renta ni se trata de una persona que genere rentas de tercera categoría exoneradas o inafectas, así como tampoco obra documentación adicional que permita sustentar dicho alegato. En consecuencia, no se encuentra acreditado que la demandante se encuentre en alguna causal que avale que es una entidad inafecta al impuesto temporal a los activos netos.
- g) En el expediente administrativo electrónico obra el documento denominado "Extracto de presentaciones y pagos". En este, se corrobora que la demandante no presentó la declaración jurada del impuesto temporal a los activos netos correspondiente al ejercicio dos mil catorce. Siendo ello así, se encuentra acreditado objetivamente que incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que sanciona a los contribuyentes que no presentan las declaraciones que contengan la determinación de la obligación tributaria dentro de los plazos establecidos.
- h) El Juez señala que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada no ha vulnerado ninguna de las garantías inherentes al debido procedimiento, siendo que dicha resolución no atenta contra el principio de proporcionalidad ni incurre en vicios de arbitrariedad. Agrega que se encuentra acreditado que la demandante efectivamente sí se encuentra afecta

al impuesto temporal a los activos netos y concluye que se estaba obligada a presentar la declaración jurada correspondiente al referido impuesto y, pese a ello, no lo hizo, con lo cual incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

1.5. Sentencia de vista. Emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la referida corte, mediante resolución número diecisiete, del veintidós de febrero de dos mil veintidós (fojas quinientos veinticinco a quinientos treinta y nueve), tiene la siguiente decisión:

REVOCARON la sentencia de primera instancia, de fecha treinta de noviembre de dos mil veintiuno [...], que declaró infundada la demanda; y, **REFORMÁNDOLA**, declara **FUNDADA** la demanda, en consecuencia, [...] declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6209-9-2020 de fecha veintiocho de octubre de dos mil veinte, **DISPUSIERON**:: i) Declarar que la demandante esta inafecta al Impuesto Temporal a los Activos Netos – ITAN, en otras palabras, no está en la obligación de declarar ni pagar dicho impuesto, ii) se ordena a la Administración Tributaria devolver lo pagado por la Resolución de Multa N° 011-002-0022840, más los intereses que correspondan actualizados a la fecha efectiva de pago.

La Sala Superior argumenta que:

- a) Examinada la recurrida, se advierte que la sentencia apelada expuso las razones fácticas y jurídicas por las cuales adoptó su decisión, pronunciándose sobre los principales argumentos que fueron expuestos en el escrito de demanda y en los escritos de contestación, pues en su quinto considerando, de una interpretación sistemática del último párrafo del artículo 19 de la Constitución, del artículo 12 del Decreto Legislativo N.º 882 y del inciso i) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, sostiene que las instituciones educativas particulares, como la demandante, cuando presentan utilidades, se encuentran sujetas al impuesto a la renta y, por ende, al impuesto temporal a los activos netos - ITAN, por encontrarse vinculados ambos impuestos, de acuerdo a los artículos 1 y 2 de la Ley N.º 28424, que señala que son sujetos contribuyentes quienes estén bajo el régimen del impuesto a la renta. De otro lado, aduce el Juez que el artículo 19 de la Constitución únicamente señala que a las entidades educativas privadas se les puede aplicar el impuesto a la renta, mas no hace referencia alguna al impuesto temporal a los activos netos. Además, según el artículo 8 de Ley N.º 28424, el impuesto temporal a los activos netos puede ser utilizado como crédito contra el impuesto a la renta (pagos a cuenta o pago de regularización anual). También, a criterio del Juez, ello no vulnera lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 19 de la Constitución, debido a que la Ley N.º 28424 desarrolla su texto constitucional y la actora no se encuentra en ninguno de los supuestos de inafectación. Por tanto, anota el colegiado superior que para el Juez está acreditada la infracción imputada y, adicionalmente, se evaluaron los medios probatorios aportados.
- b) Señala el colegiado superior que los artículos 38 y 51 de la Constitución regulan el principio de jerarquía en el sentido de que la Carta Magna prevalece sobre toda norma legal, mientras que la ley, sobre las normas de inferior jerarquía y así sucesivamente. Asimismo, el principio de fuerza normativa consistente en el deber de todos los ciudadanos y entidades públicas y privadas de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación. Siendo así, conforme a la jurisprudencia y doctrina uniforme, las normas legales deben ser concordantes con los principios, valores y parámetros que establece la Constitución; de lo contrario, resultarían inconstitucionales o inaplicables y, de igual forma, cualquier interpretación opuesta a la Constitución devendría inválida y arbitraria. En esa línea, se invoca el artículo 19 de la Constitución:

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. [primer párrafo]

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

- c) De la sola interpretación literal de la norma constitucional, se verifica que establece como **regla general** que las instituciones educativas dedicadas a fines educativos y culturales no están sujetas a ningún tipo de impuesto, sea directo (impuesto a la renta, impuesto predial, etc.) o indirecto (impuesto general a las ventas - IGV, impuesto selectivo al consumo, etc.), y, como **excepción**, que i) podrán estar sujetas a aranceles de importación y ii) podrán estar afectas al impuesto a la renta en caso generen ingresos que califiquen como utilidades según la ley. También, se advierte que las instituciones educativas únicamente podrían perder su derecho a la inafectación tributaria si no cumplen con realizar sus actividades educativas y culturales, en cuyo caso su tratamiento tributario sería el que se da a cualquier contribuyente, en virtud del principio de igualdad. En atención a lo expuesto y en atención al principio de jerarquía de normas consagrado por el artículo 51 de la propia Constitución, para los jueces superiores resulta inaceptable que mediante una norma legal inferior o una interpretación jurídica arbitraria se pretenda imponer a las instituciones educativas particulares el impuesto temporal de los activos netos, vulnerando la inafectación constitucional de que gozan las instituciones y centros educativos. Indica que el Tribunal Constitucional en la sentencia del cuatro de octubre de dos mil dieciséis, emitida en el Expediente N.º 1271-2006-PA/TC, en el fundamento 4, sostiene que:

El referido artículo consagra una inmunidad tributaria, es decir, un límite constitucional al ejercicio de la potestad tributaria a través de la exclusión de toda posibilidad impositiva a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos; [...] Solo quedan excluidos de la protección de la inmunidad tributaria los aranceles de importación y las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, pudiendo en estos casos aplicárseles el Impuesto a la Renta.

En ese sentido, señala el colegiado superior, no existe duda alguna de la correcta interpretación del primer y cuarto párrafo del artículo 19 de la Constitución.

- d) Refiere la Sala Superior que, en el caso concreto, la demandante, de conformidad con su Ficha del Registro Único de Contribuyente N.º 20520869655 (fojas 307 a 310) tenía autorización para operar como instituto superior desde el año dos mil nueve. Asimismo, su actividad principal es "Otros tipos de enseñanza N.C.P." Por tanto, al ser una institución educativa que brinda servicios educativos y culturales —asunto no controvertido— se encuentra bajo el amparo de la inmunidad tributaria contenida en el primer párrafo del artículo 19 de la Constitución. También, se verifica que registró ingresos durante el año dos mil trece que califican como utilidades según la definición prevista en el artículo 12 del Decreto Legislativo N.º 882 - Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, el cual señala que:

Para efectos de lo dispuesto en el cuarto párrafo del Artículo 19 de la Constitución [...] la utilidad obtenida por las Instituciones Educativas Particulares será la diferencia entre los ingresos totales obtenidos por éstas y los gastos necesarios para producirlos y mantener su fuente, constituyendo la renta neta. [...]

Señala que, en la declaración jurada del impuesto a la renta del ejercicio dos mil trece (fojas 354 a 358), la empresa consignó en las casillas 106 y 110, como renta neta y renta neta imponible S/ 7'597,153.00 (siete millones quinientos noventa y siete mil ciento cincuenta y tres soles con cero céntimos). Por lo expuesto, la actora se encuentra dentro de la excepción prevista en el cuarto párrafo del artículo 19 de la Constitución,

por lo que estará afecta únicamente al régimen general del impuesto a la renta conforme al inciso i) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, y los artículos 1, 11 y 12 de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, aprobada por Decreto Legislativo N.º 882, pero de ningún modo al impuesto temporal a los activos netos, regulado en la Ley N.º 28424. En mérito a lo anotado, resulta arbitrario que mediante la Resolución de Multa N.º 011-002-0022840, de fecha doce de noviembre de dos mil dieciocho (fojas 443), se haya impuesto a la demandante una multa e intereses equivalentes a S/ 6,331.00 (seis mil trescientos treinta y un soles con cero céntimos) por incurrir en la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 176 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, y normas modificatorias, consistente en "No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos legales" respecto del periodo marzo dos mil catorce y por el impuesto temporal a los activos netos, pues no tenían la obligación de declararla ni pagarla.

- e) Asimismo, señala que los codemandados y el Juez confirman la validez de la resolución de multa antes descrita con base en los artículos 1 y 2 de la Ley N.º 28424 - Ley que Crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, concordante con el artículo 2 de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 025-2005-EF, los cuales sostienen que el ITAN se aplica a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del impuesto a la renta. También refieren que la demandante no se encuentra en los supuestos de inafectación previstos en el artículo 3 de la ley anotada, modificada por Ley N.º 30264, ni en el supuesto regulado en el literal a) del numeral 4.2 del artículo 4 de la Resolución de Superintendencia N.º 087-2009/SUNAT, el cual señala que no está obligada a presentar la declaración jurada del impuesto temporal a los activos netos si el monto total de los activos netos al treinta y uno de diciembre del ejercicio anterior no supera el importe de S/ 1'000,000.00 (un millón de soles con cero céntimos), sin considerar las deducciones; y, por último, para el Juez y los codemandados tampoco está inafecta o exonerada del impuesto a la renta según los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- f) De ello se advierte que los codemandados y el Juez interpretan incorrectamente que la demandante, al estar sujeta al pago del impuesto a la renta, también está afecta al impuesto temporal a los activos netos - ITAN. Esto para el colegiado superior constituye un razonamiento arbitrario e inconstitucional, por implicar vulneración del artículo 19 de la Constitución, de los principios de jerarquía y fuerza normativa, e incluso transgresión del artículo VIII del título preliminar del Código Tributario, el cual dispone que vía interpretación no se podrá crear tributos, establecer sanciones ni supuestos distintos a los señalados en la ley, en este caso, la Constitución, pues conforme a su artículo 19 las entidades educativas que tengan finalidades educativas y culturales y presenten utilidades conforme a la ley, solo podrán estar afectas como excepción al pago de impuesto a la renta. Las normas legales y administrativas citadas contienen disposiciones generales, por lo que incluso por un principio de especialidad debió aplicarse el artículo 19 de la Constitución. Por ejemplo, el artículo 2 de la Ley N.º 28424 únicamente refiere que:

Son sujetos del Impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Es decir, en ningún extremo indica de manera literal que las instituciones educativas están afectas al ITAN.

- g) Si bien inicialmente la exoneración al ITAN por parte de las instituciones educativas estaba prevista literalmente en el inciso f) del artículo 3 de la Ley N.º 28424, el hecho de que posteriormente, con la modificatoria prevista por la Ley N.º 30264, publicada el dieciséis de noviembre de dos mil catorce, ya no se regulase expresamente dicha

exoneración, se debe a que ello ya estaba previsto en el artículo 19 de la Constitución, el cual no establece ningún plazo de vigencia. De esta forma, se entiende que la inmunidad tributaria al impuesto temporal a los activos netos es indefinida. No es materia de controversia determinar la naturaleza jurídica del ITAN y carece de objeto analizar la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 3797-2006-PA/TC y el Informe N.º 232-2009-SUNAT.

- h) Es así que la Sala Superior resuelve que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 6209-9-2020, del veintiocho de octubre de dos mil veinte, ha incurrido en causal de nulidad. Por tanto, corresponde estimar la pretensión principal y accesoria, declarando que la accionante se encuentra inafecta al ITAN, esto es, no obligada a declarar ni pagar dicho impuesto.

SEGUNDO: Consideraciones previas sobre el recurso de casación

2.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo sobre el resultado de lo decidido.

2.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial. Supone el control de derecho, velando por su cumplimiento "y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional"³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resolvieron de acuerdo a la normatividad jurídica. Por ende, corresponde a los jueces de casación cuidar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

2.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofláctica, conviene precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia, ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni supone la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

2.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la vulneración en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

TERCERO: Respecto a la infracción normativa denunciada por el Tribunal Fiscal sobre interpretación errónea del artículo 19 de la Constitución Política del Estado y respecto a lo denunciado por la SUNAT sobre interpretación errónea de los artículos 2 y 3 (inciso f) de la Ley que Crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), antes de la modificación introducida por la Ley N.º 30264, y del artículo 19 de la Constitución Política del Estado

Como se observa, los argumentos de las infracciones normativas propuestas por las dos entidades recurrentes se encuentran direccionados a cuestionar que la Sala Superior habría interpretado en forma errónea el artículo 19 de la Constitución Política del Perú, pues consideran que los colegios particulares no gozan de inmunidad tributaria para el caso del impuesto temporal a los activos netos - ITAN. Asimismo, refieren que la demandante no se encuentra en el supuesto de inafectación a lo que se refiere el artículo 3 (inciso f) de la Ley que Crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, modificado por la Ley N.º 30264. Añaden que la Sala Superior

deja de lado lo expresamente regulado por la Ley que Crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, aplicable para el ejercicio dos mil catorce, específicamente lo dispuesto en los artículos 2 y el inciso f) del artículo 3 de la mencionada ley, antes de la modificación introducida por la Ley N.º 30264. Se infiere entonces que las partes recurrentes consideran que la demandante no se encontraba exonerada o inafecta al impuesto temporal a los activos netos del dos mil catorce. Por lo tanto, al encontrarse vinculadas las causales planteadas, se analizarán y resolverán en forma conjunta.

3.1. Con relación a la infracción normativa por interpretación errónea, la doctrina ha señalado:

Habrà interpretación errònea cuando la Sala Jurisdiccional en su resoluciòn le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretaciòn errònea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretaciòn errònea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribuciòn de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.⁵

Asimismo, tenemos que Marcial Rubio señala que:

[...] la interpretaciòn jurìdica consta de tres componentes: "una aproximaciòn apriorística del interprete [...] un cuerpo de mecanismos operativos de interpretaciòn jurìdica generalmente aceptados por la doctrina, que, en conjunto constituyen los métodos de interpretaciòn, y los apogemas de interpretaciòn, que son argumentos tópicos de aceptaciòn bastante generalizada."⁶

Es así que estaremos frente a una correcta interpretación cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso.

3.2. Estando a lo señalado, conviene citar las normas materia de la presente infracción normativa:

Constituciòn Política del Perú

Régimen tributario de Centros de Educaciòn

Artículo 19.- Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislaciòn en la materia gozan de inafectaciòn 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 importaciòn, puede establecerse un régimen especial de afectaciòn para determinados bienes.

Las donaciones y becas con fines educativos gozarán de exoneraciòn y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley.

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

Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicaciòn del impuesto a la renta. [Subrayado agregado]

Ley N.º 28424 - Ley que Crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos

Artículo 2.- Sujetos del Impuesto

Son sujetos del Impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Artículo 3.- Exoneraciones (*)

Están exonerados del Impuesto:

[...]

f) Las instituciones educativas particulares, excluidas las academias de preparaciòn a que se refiere la Cuarta Disposiciòn Transitoria del Decreto Legislativo N.º 882 - Ley de Promociòn de la Inversiòn en la Educaciòn.

(*) Artículo incorporado por el Artículo 8 de la Ley N.º 30264, publicada el 16 noviembre 2014, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 3.- Inafectaciones

No están afectos al Impuesto:

[...]

f) Las entidades inafectas o exoneradas del Impuesto a la Renta a que se refieren los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como las personas generadoras de rentas de tercera categoría, exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta de manera expresa.

3.3. Esta Sala Suprema debe señalar que el Tribunal Constitucional, en el Expediente N.º 4413-2007-PA/TC⁷, ha declarado la constitucionalidad del impuesto temporal a los activos netos - ITAN:

6. El ITAN y el Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos.

- El artículo 58 de la Carta Magna establece que la economía social de mercado es el régimen económico de nuestro país. Este régimen representa, como ya se ha expresado en la STC N.º 008-2003-AI/TC, a los "valores constitucionales de la libertad y la justicia, y, por ende, es compatible con los fundamentos axiológicos y teleológicos que inspiran a un Estado social y democrático de derecho. En ésta imperan los principios de libertad y promociòn de la igualdad material dentro de un orden democrático garantizado por el Estado".

- Es evidente que se configura un compromiso de naturaleza constitucional que se fundamenta en valores básicos (libertad, igualdad, justicia y participaciòn democrática en la formaciòn del orden social y económico), los cuales deben entenderse no solo en un sentido formal, sino también material. Resulta de ello, que el Estado y los poderes públicos instituidos por la Constituciòn, "están comprometidos en la consecuciòn de un orden social más igualitario y más justo, y eso afecta de manera muy especial a su actividad financiera [...]" [...].

- Así, surge el tributo como presupuesto funcional del Estado Social, considerando las características del mismo: "[...] Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribuciòn de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir destraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas" [...].

- Es así que el Impuesto Temporal a los Activos Netos, como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye también una manifestaciòn del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43º de la Constituciòn al señalar que: "La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El estado es uno indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separaciòn de poderes" y, además, en el artículo 36 de la Declaraciòn Americana de los Derechos y Deberes del Hombre que señala que: "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

- Al igual que otros casos, se analiza el ITAN bajo la óptica y alcances del "deber de contribuir a los gastos públicos" lo que trae como consecuencia inmediata la obligaciòn de reflexiòn y análisis de parte del legislador tributario, los estudiosos de la materia y del contribuyente.

- En conclusiòn, se trata de reglas de orden público tributario, que todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: Contribuir, por un lado, a la detecciòn de aquellas personas que no cumplen con la obligaciòn social de tributar, y, por otro, a la promociòn del bienestar general que se fundamenta en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Naciòn (artículo 44 de la Constituciòn), mediante la contribuciòn equitativa al gasto social.

3.4. Entonces, para entender lo que establece o regula el artículo 19 de la Constituciòn Política del Perú, es necesario tener en cuenta que el artículo 1 de la Ley N.º 28424 señala lo siguiente:

Artículo 1. Creaciòn del Impuesto Temporal a los Activos Netos

Créase el Impuesto Temporal a los Activos Netos, aplicable a los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta. El Impuesto se aplica sobre los Activos Netos al 31 de diciembre del año anterior. La obligaciòn surge al 1 de enero de cada ejercicio. [...] [Subrayado agregado]

3.5. Ahora bien, no debe dejarse de lado lo que el literal i) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Legislativo N.º 882 establece: "Artículo 28. Son rentas de tercera categoría: [...] i) Las rentas obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares".

3.6. Estando a ello y al encontrarse en controversia una norma constitucional, se debe tener en cuenta lo que comprende el principio de supremacía constitucional:

La Constitución se configura como la norma suprema del ordenamiento jurídico. Esto significa que los preceptos constitucionales tienen el rango más alto y, por consiguiente, prevalecen sobre las demás normas del ordenamiento jurídico. De ello se desprende que la infracción de la constitución por cualquier norma legal u otra de rango inferior es antijurídica.

El artículo 51 de la Constitución recoge este principio cuando establece que 'La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente'.

*La supremacía de la Constitución deriva no solo, ni principalmente, de su jerarquía formal – a la que se refiere el artículo 51º- sino de su condición de norma fundante del ordenamiento jurídico, en la cual se establecen las bases y valores de todos los sectores que lo conforman; así como del hecho de ser la norma que organiza el Estado y establece las reglas básicas del sistema político y de la convivencia social. Su rol, por ello, no es solo el de una norma situada jerárquicamente por encima de las demás normas del ordenamiento, sino el de una que determina y condiciona la existencia misma de esas normas y organiza el Estado y al sistema político, en el cual reside la fuente productora de tales normas.*⁸

3.7. En ese sentido, es necesario señalar que nos encontramos en un Estado constitucional de derecho⁹, en el cual las normas supremas constituyen parámetros de validez y corrección de las normas legales, y orientan su debida interpretación, guardando compatibilidad y sumisión a la supremacía de las normas del bloque de constitucionalidad¹⁰. Estas consideraciones alcanzan y comprenden la interpretación de las disposiciones legales de la especialidad tributaria, las que no están exentas de ser interpretadas conforme a las normas constitucionales, por lo que resulta necesario y exigible orientar el rumbo hacia una interpretación constitucional de las disposiciones tributarias, garantizando así su "legitimidad constitucional y la legalidad de su ejercicio"¹¹.

3.8. De esa manera, de las normas señaladas precedentemente, no cabe duda de que la Ley N.º 28424, concordante con el literal i) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las instituciones educativas particulares como generadoras de rentas de tercera categoría se encontrarían afectas al impuesto temporal a los activos netos - ITAN. Sin embargo, el artículo 19 de la Constitución Política del Perú, que regula el régimen tributario de las universidades y centros educativos, consta de dos partes bien definidas: el primer párrafo trata sobre la **inafectación** ("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"), mientras que el último párrafo se vincula con el **impuesto a la renta de las instituciones educativas privadas** ("Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta").

3.9. Por su parte, el fundamento 5 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 00639-2007-AA/TC¹², relacionado con el impuesto temporal a los activos netos, señala en su parte pertinente que:

- La base imponible de este impuesto está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general de cada empresa deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por el Impuesto a la Renta, las cuales se han diseñado en función de situaciones especiales. De acuerdo a su naturaleza impositiva se contemplan una serie de deducciones de la base imponible.

[...]

- Lo dicho permite concluir que este impuesto no resulta aplicable a todos los sujetos perceptores de tercera categoría, ya que contempla una serie de excepciones y además de ese universo de contribuyentes una vez deducidas las depreciaciones y amortizaciones de ley, solo resultaría aplicable a los activos netos con el

límite establecido por la escala progresiva acumulativa correspondiente. [Subrayado agregado]

3.10. Uno de los fundamentos señalados en el décimo segundo considerando justifica la decisión adoptada por la Sala Superior. Consiste en indicar que "resulta inaceptable que a través de una norma legal inferior o una interpretación jurídica arbitraria se pretenda imponer a los centros educativos particulares el pago del impuesto temporal a los activos netos - ITAN, vulnerando la inafectación constitucional de que gozan las instituciones y centros educativos. [...]". Entonces, como se observa del último párrafo del artículo 19 de la Constitución Política, las instituciones educativas privadas que generen utilidades se encuentran afectas al impuesto a la renta. Esto es que no se hace referencia a una afectación de conceptos derivados de aquel impuesto; por el contrario, el primer párrafo de la comentada norma constitucional es claro en señalar que las instituciones educativas, entre ellos los particulares, gozan de inafectación de todo impuesto directo o **indirecto**.

3.11. En este sentido, se puede distinguir dos modalidades de imposición, según la forma como el impuesto llega a afectar al sujeto incidido (persona que soporta la carga tributaria)¹³:

Impuestos Directos: *En estos casos, el impuesto recae sobre una persona, sin la intervención de terceros. Son los casos de imposición a la renta e imposición al patrimonio.*

Impuestos Indirectos: *Se trata de aplicar una carga tributaria a determinada persona, mediante la intervención de terceros. Es el caso de la imposición al consumo. Por ejemplo, la carga tributaria que consiste en el IGV es aplicada por las empresas en sus precios, para que recaiga sobre todos los consumidores del país. Como se aprecia, la empresa resulta ser un tercero que facilita la afectación (impacto) de la carga tributaria en cabeza de los consumidores (sujetos incididos).*¹⁴

3.12. Por otro lado, Tribunal Fiscal, sostiene que, en la sentencia de vista no se habrían tomado en cuenta los artículos 74 y 79 de la Constitución Política del Perú, pero el primero de los nombrados se relaciona con el principio de legalidad de los tributos (creación, modificación, derogación y exoneración de los tributos); por su parte, la segunda norma señalada se vincula con las restricciones en el gasto público, indicándose que las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren informe del Ministerio de Economía y Finanzas.

3.13. Por lo tanto, podemos observar que los artículos 74 y 79 de la Constitución Política del Perú están referidos al principio de legalidad de los tributos y a las restricciones en el gasto público, respectivamente, por lo que las comentadas normas no son tomadas en cuenta por la Sala Superior porque correspondía establecer si la demandante estaba obligada a declarar y pagar el impuesto temporal a los activos netos, al amparo de lo regulado por el artículo 19 de la Constitución Política del Perú. Asimismo, es cierto que la demandante no se encontraría dentro del supuesto de inafectación del inciso f) del artículo 3 de la Ley N.º 28424, pero, como ya se ha señalado, de acuerdo a lo que prescribe el último párrafo del artículo 19 de la Constitución, las instituciones educativas privadas que generen utilidades se encuentran afectas **únicamente** al impuesto a la renta y no ha dado la posibilidad de que dichas instituciones educativas se encuentren afectas a algún impuesto derivado del impuesto a la renta. Por el contrario, la inafectación se ve reflejada en el primer párrafo del comentado artículo 19.

3.14. Por su parte, la parte recurrente SUNAT considera que resultaba aplicable la cuarta disposición transitoria del Decreto Legislativo N.º 882 - Ley de Promoción de la Inversión en la Educación y el Tribunal Fiscal considera que resultaba aplicable el artículo 12 de la referida Ley; sin embargo, lo señalado en la comentada norma se vincula a la manera cómo se obtiene la utilidad en el caso de las instituciones educativas particulares, ello para aclarar lo dispuesto en el último párrafo del artículo 19 de la Constitución. De esa forma, lo contenido en el decreto legislativo antes señalado tampoco implica una regulación expresa acerca de una afectación del impuesto temporal a los activos netos - ITAN a las instituciones educativas particulares, sino que, por el contrario, es una precisión respecto del impuesto a la renta.

3.15. Además de ello, el Tribunal Fiscal, también señala que la demandante es generadora de rentas de tercera categoría, tal como se desprende del Formulario Virtual PDT 608 N.º 750405755, así como de las declaraciones juradas del impuesto a la renta de los ejercicios dos mil trece y dos mil catorce, y que tampoco se encuentra dentro de los supuestos de los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto a la Renta (relacionados con una inafectación), por lo que se encontraría afectada al ITAN. Pero la discusión de los presentes actuados

no radica en si la actora es generadora o no de rentas de tercera categoría o si se encuentra exonerada o inafecta en forma expresa al impuesto a la renta; sino, únicamente, en si la institución demandante se encuentra inafecta al ITAN como consecuencia de la aplicación del primer párrafo del artículo 19 de la Constitución Política del Estado, que ya se encontraba vigente a la fecha de la declaración de dichas rentas.

3.16. Por consiguiente, se desprende de la sentencia de vista que no se ha efectuado una interpretación errónea del artículo 19 de la Constitución Política del Perú, pues esta norma establece claramente que las instituciones educativas particulares se encuentran afectas al impuesto a la renta, sin que se haga referencia a otro tipo de impuesto derivado o vinculado con el impuesto a la renta; por lo que aquellas instituciones educativas particulares se encuentran inafectas al impuesto temporal a los activos netos - ITAN, al amparo del primer párrafo de la norma constitucional y en aplicación del principio de supremacía constitucional. En consecuencia, estas infracciones normativas materia de análisis deben declararse **infundadas**.

CUARTO. Precedente vinculante

4.1. El artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, establece que:

Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Estos principios deben ser invocados por los Magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento [...]. [Énfasis agregado]

Por tanto, a efectos de contribuir con la uniformidad de la jurisprudencia, la seguridad jurídica y la predictibilidad de las decisiones judiciales, esta Sala Suprema estima pertinente fijar principios jurisprudenciales con carácter de precedentes de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales, de conformidad con el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, que señala: "Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante. [...]". En tal sentido, se fija el siguiente principio jurisprudencial:

4.1.1 Para efectos de la interpretación de los alcances del artículo 19 de la Constitución Política del Perú, en aplicación del principio de supremacía constitucional y especialidad de dicha disposición, una institución educativa particular que genere utilidades solo se encuentra afectada al impuesto a la renta, y tal afectación no puede extenderse a otros impuestos directos o indirectos que afecten sus bienes, como sería el Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN. En ese sentido, no le es aplicable lo establecido en el inciso f) del artículo 3 de la Ley N.º 28424, y así como las reglas previstas la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario puesto que esta última se refiere a las exoneraciones, incentivos o beneficios, y no a los casos de inafectación.

III. DECISIÓN

Por tales consideraciones, **SE RESUELVE**:

PRIMERO: DECLARAR INFUNDADOS los recursos de casación interpuestos i) por el **Procurador Adjunto a cargo de los Asuntos Judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas**, en representación del **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del quince de marzo de dos mil veintidós (fojas quinientos cincuenta y tres a quinientos sesenta y cinco), y ii) por la representante legal de la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, mediante escrito del diecisiete de marzo de dos mil veintidós (fojas quinientos sesenta y ocho a quinientos setenta y tres). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida mediante resolución diecisiete, del veintidós de febrero de dos mil veintidós (fojas quinientos veinticinco a quinientos treinta y nueve), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima.

SEGUNDO: ESTABLECER que constituye **precedente vinculante** el principio jurisprudencial señalado en el considerando cuarto de la presente resolución, el cual se detalla a continuación:

4.1.1 Para efectos de la interpretación de los alcances del artículo 19 de la Constitución Política del Perú, en aplicación del principio de supremacía constitucional y especialidad de dicha disposición, una institución educativa particular que genere utilidades solo se encuentra afectada al impuesto a la renta, y tal afectación no puede extenderse a otros impuestos directos o indirectos que afecten sus bienes, como sería el Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN. En ese sentido, no le es aplicable lo establecido en el inciso f) del artículo 3 de la Ley N.º 28424, y así como las reglas previstas la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario puesto que esta última se refiere a las exoneraciones, incentivos o beneficios, y no a los casos de inafectación.

TERCERO: DISPONER la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley; en los seguidos por Instituciones Toulouse Lautrec de Educación Superior S. A. C. - I.TLS S. A. C. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre acción contencioso administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como **ponente** la señora Jueza Suprema Tovar Buendía.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

¹ En adelante, todas las citas provienen de este expediente, salvo indicación contraria.

² En virtud de la delegación de facultades otorgada por el señor Procurador Público Adjunto.

³ HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

⁴ MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

⁵ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). *El recurso de casación en el Perú*. Segunda edición. Volumen I. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.

⁶ RUBIO CORREA, Marcial (1999). *El sistema jurídico. Introducción al derecho*. Octava edición. Lima, Fondo Editorial PUCP; p. 258.

⁷ Publicada el trece de julio de dos mil ocho en el diario oficial *El Peruano*.

⁸ BLANCAS BUSTAMANTE, Carlos (2019). *Derecho constitucional*. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; pp. 51-52.

⁹ Cuando nos referimos al respeto del derecho objetivo, no nos limitamos a una referencia a la ley, sino al sistema normativo en un Estado constitucional, más aún al derecho mismo, respecto al cual expone Luis Vigo:

No se puede prescindir del derecho que sigue después de la ley, porque de lo contrario corremos el riesgo de tener una visión irreal o no completa del mismo. Pero esa operatividad y resultado judicial resultan ser un foco de atención doctrinaria privilegiado actualmente, no sólo por sus dimensiones y complejidades sino también por su importancia teórica para entender el ordenamiento jurídico en su faz dinámica.

VIGO, Rodolfo Luis (2005). *De la ley al derecho*. México D.F., Editorial Porrúa; p. 17.

¹⁰ **Constitución Política del Perú**
Supremacía de la Constitución

Artículo 51. *La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.*

¹¹ LANDA ARROYO, César (2005). *Los principios tributarios en la constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*. Lima, Editorial; p. 37.

¹² Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintitrés de agosto de dos mil cinco.

¹³ VILLEGAS, Héctor B. (1993). *Cursos de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Editorial; p. 76.

¹⁴ RUIZ de Castilla, Francisco (2009). *Las Clasificaciones de los Tributos, impuestos, contribuciones y tasas*. La Revista de la Biblioteca, Edición N.º 8 octubre 2009.