

LA
CONSTITUCIÓN
COMENTADA

ANÁLISIS ARTÍCULO POR ARTÍCULO

*Obra colectiva
escrita por 117 destacados juristas del país*

DIRECTOR
WALTER GUTIERREZ

TOMO 

ARTÍCULO 11	El libre acceso a las prestaciones de salud y pensiones <i>César Abanto Revilla</i>	425
ARTÍCULO 12	La intangibilidad de los fondos y reservas de la seguridad social <i>César Abanto Revilla</i>	438
ARTÍCULO 13	Derecho a la educación. Libertad de enseñanza <i>Max Salazar Gallegos</i>	447
ARTÍCULO 14	Derecho a la educación. Fines y contenido. Promoción del desarrollo científico y tecnológico <i>Max Salazar Gallegos</i>	453
ARTÍCULO 15	Régimen del profesorado. Derechos del educando. Promoción de la educación privada <i>Max Salazar Gallegos</i>	461
ARTÍCULO 16	Sistema y régimen educativo <i>Max Salazar Gallegos</i>	469
ARTÍCULO 17	Gratuidad y obligatoriedad de la educación <i>Max Salazar Gallegos</i>	475
ARTÍCULO 18	Régimen universitario <i>Max Salazar Gallegos</i>	482
ARTÍCULO 19	Régimen tributario de la educación <i>Max Salazar Gallegos</i>	489
ARTÍCULO 20	Colegios profesionales y colegiación obligatoria <i>Fernando Velezmoro Pinto</i>	496
ARTÍCULO 21	Patrimonio cultural de la Nación <i>Adriana Arista Zerga</i>	504
ARTÍCULO 22	Deber y derecho al trabajo <i>Jorge Toyama Miyagusuku</i>	512
ARTÍCULO 23 1 ^{RA} PARTE	Atención prioritaria del derecho al trabajo. Protección de la madre, menores e impedidos que trabajan <i>Fernando Elías Mantero</i>	521

Régimen tributario de la educación

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.

CONCORDANCIAS:

C.: arts. 13, 14, 15, 16, 17, 18, 79;

D.U.D.H.: art. 26; P.I.D.E.S.C.: art. 13.2

inc. c); P.S.S.: art. 13.3 inc. c)

Max Salazar Gallegos

1. **Postulado:** “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”

El precepto es claro en cuanto a su mandamiento. Las instituciones educativas ya han sido identificadas como tales y ha sido reconocido su rol en la sociedad.

El primer párrafo de la norma está dirigido de manera especial para las instituciones privadas. El Estado es el gran garante constitucional en lo que a educación se refiere, y como tal se ha impuesto una labor que por lo pronto supera sus límites.

En Perú, ya lo hemos acotado, la educación pública es de baja calidad. Adicionalmente, esta no cubre la demanda. El presupuesto del que goza el sector es insuficiente para resolver los problemas planteados por la realidad. Sea que se trate de un problema de gestión interna (una administración ineficiente no maximiza lo invertido y tampoco interioriza las externalidades negativas de su accionar al no existir correlación de titularidades), de política gubernamental (falta priorizar el gasto del sector, a pesar de los ya existentes mandatos constitucionales en este sentido) u otro que tenga que ver con la revisión de metas, logros y objetivos en un determinado ejercicio o periodo, lo cierto es que es necesario plantear claramente los problemas existentes para encontrar las soluciones adecuadas (una de ellas, identificar, focalizar y priorizar áreas de desarrollo para la inversión pública, dejando atrás el mantenimiento directo de otras, poniendo estas últimas en manos de terceros —iglesia, organismos internacionales, de cooperación, sector privado, etc.— por lo menos de manera temporal, bajo supervisión).

También hemos de aludir al hecho de que no se puede invertir o generar beneficios en determinados sectores productivos —distintos a la educación— sin generar a su vez capacitación general para su explotación y goce posterior, pues esto se presta a discriminación, sesgo que amplía y genera brechas socioeconómicas dentro de un mismo territorio; es decir, desigualdad en todas sus escalas.

El país crece en la medida que sus ciudadanos se insertan en un mismo camino de desarrollo. Para esto es necesario priorizar la inversión en educación, ya que esta genera valor agregado al capital humano con el que cuenta la nación, condicionamientos que se pueden hacer valer en la práctica, generando a su vez mejores condiciones de vida para las personas, debido a su mejor adaptación a la vida, al trabajo (conforme a los fines constitucionales), haciendo fluir riqueza. La posibilidad de acceder a una mejor forma de vida, en la generalidad de los casos, es directamente proporcional al nivel educativo con el que cuente cada persona.

Consciente de estos hechos, el constituyente apuesta sobre la base de la solidaridad del sector privado, para que sea este último el que preste el servicio en ausencia o defecto del primero ya que conforme a su presupuesto, para el Estado no es posible atender la demanda educativa.

La solidaridad normalmente está basada en un costo. Por lo pronto, hemos recalado en el hecho de que la educación es el componente principal para lograr riqueza, tanto que no debe ser contabilizada en el presupuesto general como gasto, sino como inversión.

La inversión privada es requerida para solventar las actividades educativas y hacerlas eficaces. En su búsqueda de inversión, el Estado ha considerado que no debe imponer barreras de acceso para los diferentes agentes que pretendan ingresar al sector, sino que, por el contrario, debe crear las condiciones que incentiven dicho accionar.

Estas condiciones han sido plasmadas y garantizadas constitucionalmente en el presente artículo.

La inafectación es un privilegio tributario de carácter permanente. En este caso, las entidades educativas no son consideradas como sujetos pasivos de ningún impuesto. Obviamente, el beneficio tributario indicado se aplica conforme a las disposiciones legales que regulan la materia; es decir, sobre aquellos sujetos que reúnen las condiciones estipuladas por las normas particulares.

Se trata de una norma constitucional regla que debe aplicarse imperativamente.

Ahora bien, la garantía constitucional está basada en dos requisitos, que son los que deben cumplir las instituciones educativas para gozar de la inafectación.

El primero de estos requisitos es que los centros educativos (cualquiera de ellos) se encuentren constituidos conforme a la legislación en la materia. Es decir, que respeten las formas de constitución autorizadas por ley para prestar el servicio. En el momento en que se redactó y puso en vigencia la Constitución comentada, solo existían autorizadas unas pocas modalidades corporativas bajo las cuales brindar el servicio. Sin embargo, a la fecha de estos comentarios, cualquier forma societaria o asociativa en el Perú es considerada adecuada para prestar el servicio. No obstante, se requiere de la autorización correspondiente para operar como tal.

El segundo de los requisitos es que la inafectación solo favorezca los bienes, actividades y servicios propios de la finalidad educativa. Esto nos abre la posibilidad de reglamentar cuáles serán estos bienes, actividades y servicios. Las instituciones educativas proyectan sus actividades hacia la comunidad, en especial las de nivel superior, prestando servicios y transfiriendo bienes. Estos servicios y bienes, obviamente, deben ser de carácter educativo, pues lo contrario desnaturalizaría el precepto. Esto también quiere decir que en determinadas circunstancias, algunas actividades que presten estos centros educativos pueden no estar sujetas a la inafectación y no por ello estar actuando de manera contraria a Derecho o desnaturalizando su propósito.

El precepto, comprendido bajo argumento en contrario, parece reconocer la existencia de centros educativos que no se encuentren constituidos conforme a la legislación de la materia, cual es aquella emanada de los organismos que regulan el sector de manera general y específica, esto es, en primer lugar, el Congreso de la República y luego el Ministerio de Educación, además de la Asamblea Nacional de Rectores y el Consejo Nacional para la Autorización de Funcionamiento de Universidades - CONAFU, o aquellas que los reemplacen. La norma parece así desconectarse del resto de disposiciones constitucionales sobre la materia, pues no coincide con lo que señala el penúltimo párrafo del artículo 14 de la Constitución y el segundo del artículo 16. Se entendería que pueden existir centros educativos que no se guíen por las normas que hemos estado comentando. Este último razonamiento no parece acertado, pues la legislación educativa solo debe reconocer como centro educativos a los autorizados a funcionar como tales por las autoridades pertinentes.

Bajo nuestro análisis, no cabe considerar como centro educativo, y por tanto, sujeto a las leyes de la materia, salvo las de carácter sancionador, a aquellas instituciones que no han recibido la autorización correspondiente luego de haber cursado por el procedimiento respectivo, respetando los parámetros de ley y que pretendan posicionarse ante el público como uno formalmente autorizado. Obviamente, el procedimiento y las leyes para lograr ello no pueden violar a su vez los principios establecidos por la Constitución. La vía judicial puede resultar un camino adecuado para salvar el ejercicio abusivo del derecho o su desconocimiento por parte de las entidades educativas reguladoras, pero no puede desconocer la autoridad para licenciar funcionamientos ni tampoco inafectaciones, sino mandar se corrija la infracción y aplique la norma correspondiente en cada caso, haciendo transitar a las instituciones bajo el manto de la ley, sin perjuicio de recurrir a instancias superiores. Resultaría absurdo, por ejemplo, que una entidad pretenda gozar de manera permanente de la calidad de educativa merced a una acción de amparo, como se ha dado en otros casos.

Concretamente: i) solo reciben la calificación de centros educativos aquellas entidades constituidas formalmente y autorizadas a funcionar como tales por las autoridades del sector; ii) solo existen dos requisitos para gozar del beneficio tributario: (a). la constitución formal y, (b). la realización de actividades y servicios propios, además de la transferencia de bienes, que sean propios a la finalidad educativa; iii) todas las leyes que regulan impuestos aplicables al sector deben respetar la inafectación, caso contrario, carecerían de validez.

2. Postulado: “en materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes”

Léase y entiéndase correctamente. En general, las instituciones educativas pueden importar cualquier tipo de bienes, bajo un régimen especial, que favorezca la inafectación de dichas importaciones. Sin embargo, puede establecer excepcionalmente un listado de bienes que no gozarán del beneficio respectivo, por considerarse ajenos a la labor educativa.

El precepto no se encuentra redactado de manera feliz, pues a nuestro pesar, la inspiración debió ser justamente al revés, esto es, establecer un grupo de bienes que sí pudieran ser internados en el país liberados de impuestos.

3. Postulado: “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”

Se trata de establecer un tratamiento diferenciado a las donaciones y becas que con fines educativos realicen los particulares. Aquí se aplican los mismos principios

de solidaridad e integración que hemos explicado líneas arriba, pero cambia el tipo de beneficio tributario, pues se reconoce un sistema de aplicación temporal que puede ser variado en el tiempo, de acuerdo a la coyuntura.

4. Postulado: “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”

Tratándose de un beneficio tributario que favorece el resultado final de las instituciones educativas y habiéndose establecido los elementos para gozar del mismo, es necesario regular la forma de fiscalización de las actividades que dan lugar a dicho beneficio. Las instituciones educativas están sujetas al mandato, y por tanto deben brindar las facilidades para su fiscalización, bajo apercibimiento.

Lo mismo ocurre en el plano cultural con las instituciones que se dedican a tan noble tarea. El Estado nuevamente debe crear las condiciones que favorezcan de alguna manera a todos aquellos que deseen incursionar en estas actividades y que forman parte de todas las que favorecen el desarrollo personal de los ciudadanos de la República.

En la línea de pensamiento que hemos esgrimido, la Constitución también considera que las instituciones educativas pueden generar determinados ingresos afectos a impuestos, es decir, ingresos que no necesariamente sean producto de su finalidad educativa como único derrotero a seguir. La redacción de la norma resulta también defectuosa, pues hoy debemos considerar que casi todas las instituciones que concurren, interactúan y trafican en cualquier segmento de mercado buscan resultados positivos para seguir subsistiendo, los que no pueden ser otros que utilidades. El destino de esas utilidades es lo que define finalmente la naturaleza de las instituciones y no su obtención per se, que es finalmente, el objetivo o fin último que se persigue.

La clásica distinción de entidades con o sin fines de lucro está basada en el factor resultante de la organización y reparto de beneficios internos entre los miembros que las conforman, lo que se hace únicamente entre ellos, siendo que en pureza, de acuerdo a su funcionamiento, aisladamente considerados los resultados de la empresa de sus miembros; siempre se buscará el fin de lucro como expresión, de una gestión eficiente y resultado esperado para continuar en actividades. Aun más, en las denominadas personas jurídicas sin fines de lucro no existen propietarios con título

válido para exigir dividendos, por lo cual no pueden distribuir entre los mismos lo que por de hecho y derecho no les pertenece, como son las utilidades de la institución.

DOCTRINA

SALAZAR GALLEGOS, Max. *La empresa educativa y los sujetos de derecho*. En: Revista "Ius et Praxis". N° 33. Universidad de Lima, Fondo de Desarrollo Editorial. Lima, 2002; SALAZAR GALLEGOS, Max. *Código Civil Comentado*. Tomo I. *Derechos de las Personas*. Varios autores. Editorial Gaceta Jurídica, Lima, 2003; SALAZAR GALLEGOS, Max. *¿Unificación, transformación, fusión o creación de personas jurídicas? A propósito del caso de la adecuación de instituciones educativas*. En: Revista "Actualidad Jurídica", Tomo 123, Gaceta Jurídica, Lima, 2004; SALAZAR GALLEGOS, Max. *La acreditación universitaria. Globalización e internacionalización de la educación superior*. En: "Hacia una nueva universidad en el Perú". Compilación de ponencias. Editores: UNESCO, UNMSM, Universidad Ricardo Palma. Perú, 2003. INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA, Perú. *Encuesta Nacional de Hogares 2001* En: www.inei.gob.pe; POSNER, Richard A. *El análisis económico del Derecho*. 1ª edición. Fondo de Cultura Económica, México, 1998; FRIEDMAN, Milton y Rose. *Libertad de elegir*. 1ª edición. Ediciones Orbis S.A. España. 1983; COOTER, Robert y ULEN, Thomas. *Law and Economics*. 2ª edición. Addison. Wesley. USA, 1997. SAMUELSON, Paul A. y NORDHAUS, William D. *Economía*. Decimosexta edición. Mc Graw Hill. España, 1999; HOUSE, Ernest R. *Schools for sale*. Teacher College Press, Columbia University. New York, 1998; SLAUGHTER, Sheila y LESLIE, Larry L. *Academic capitalism*. 1ª edición. The Johns Hopkins University Press. USA, 1999. RUCH, Richard S. *Higher Ed, Inc*. 1ª edición. The Johns Hopkins University Press. USA. 2001. BRECCIA, BIGLIAZZI GERI, NATOLI Y BUSNELLI. *Derecho Civil*. Tomo I, Vol. 1, 1ª edición. Universidad Externado de Colombia. Colombia. 1992; FERRARA, Francisco. *Teoría de las personas jurídicas*. Editorial Reus. Madrid. 1929; ESPINOZA ESPINOZA, Juan. *Derecho de las Personas*. 3ª edición. Editorial Huallaga. 2001. ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1992; BERNALES BALLESTEROS, Enrique. *La Constitución de 1993. Análisis comparado*. 5ª edición. Editora Rao SRL. Lima, 1999. EKMEKDJIAN, Miguel Angel. *Tratado de Derecho Constitucional*. Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1993; RAMELLA, Pablo A. *Derecho Constitucional*. 3ª edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1986; REVISTA EDUCACIÓN SUPERIOR Y SOCIEDAD. Volúmenes 8 y 9, N° 1, 1997 y 1998 respectivamente. VARIOS AUTORES: *La universidad latinoamericana ante los nuevos escenarios de la región*. 1ª edición. Universidad Iberoamericana A.C. México, 1995. REVISTA IBEROAMERICANA DE EDUCACIÓN, N° 14. *Financiación de la educación*. Ediciones de la Organización de Estados Iberoamericanos. 1997; CHEN, Derek H. C. y DAHLMAN, Carl J. *Knowledge and development: A cross-section approach*. The World Bank Group. Working paper (N° 3366). 2004; WOLFF, Laurence y DE MOURA CASTRO, Claudio. *Public or private education for Latin America?*. Banco Interamericano de Desarrollo. Sustainable Development Department. Technical papers series; CARNOY, Martin y DE MOURA, Claudio.

¿Qué rumbo debe tomar el mejoramiento de la educación en América Latina? Banco Interamericano de Desarrollo. Publicaciones. 1997; COASE, Ronald H. *The problem of social cost*. Readings in Microeconomics. William Breit and Harold M. Hochman eds, Holt, Rinehart, and Winston. New York, 1968; LOIZAGA, Eduardo. *Responsabilidad civil de los establecimientos educativos*. 1ª edición. Abeledo Perrot. Buenos Aires, 2000. *El crédito educativo como inversión social permanente*. Apice. 1ª edición. Colombia. 1999. VARIOS AUTORES: *El difícil equilibrio: la educación superior como bien público y comercio de servicios* Columbus. Perú, 2003; AGUILAR BROUGHTON, Renato. *Economía y educación*. Vol. 2. N° 1. Revista Enfoques Educativos. Facultad de Ciencias Sociales de la Universidad de Chile. 1999; CARLSSON, Ola. *Aspects of internal organization and privatization: profit vs. non profit in education and social service*. School of Economics and Management, Lund University, Suecia, 2003.
