

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**¿LA REGULACIÓN ACTUAL DE LAS DEDUCCIONES APLICABLES A
LA RENTA DE TRABAJO DE LAS PERSONAS NATURALES, Y SEGÚN
EL DECRETO LEGISLATIVO 1258, ES COMPATIBLE CON EL PRINCIPIO DE
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA?**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

ARMANDO SANTIAGO MARTIN SEVILLANO GOMERO

ASESOR

JUAN CARLOS DIAZ COLCHADO

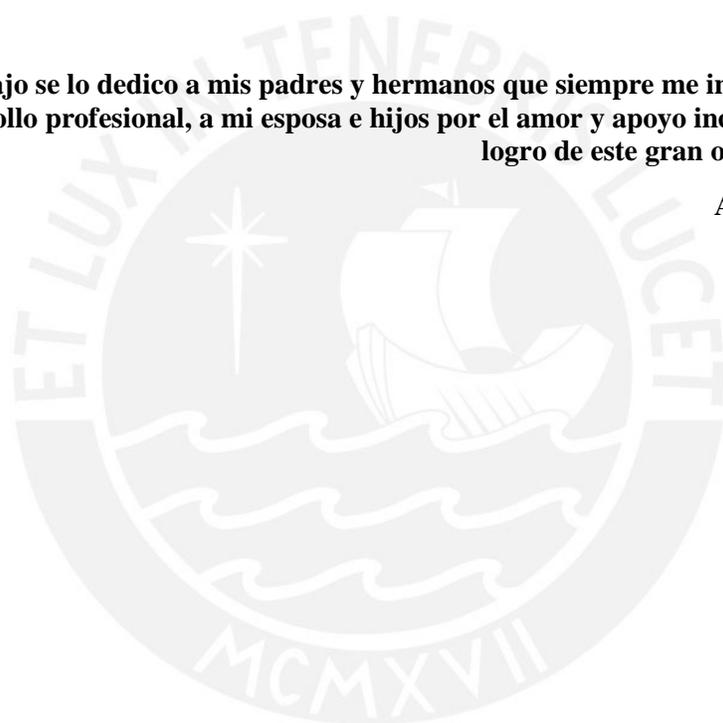
LIMA – PERÚ

DICIEMBRE-2020

DEDICATORIA

El presente trabajo se lo dedico a mis padres y hermanos que siempre me inculcaron el orden, respeto y desarrollo profesional, a mi esposa e hijos por el amor y apoyo incondicional para el logro de este gran objetivo en mi vida.

Armando Sevillano



RESUMEN

Nuestro principal objetivo es analizar los principios tributarios de igualdad, capacidad contributiva, solidaridad, generalidad y justicia tributaria; y como estos principios influyen en nuestro actual sistema de deducciones por Rentas de trabajo.

Todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público y que esta contribución sirva para ayudar a los más necesitados, esta contribución debe ser justa; de tal manera que no afecte la capacidad contributiva de las personas. Autores como Rubio, Bernal y Landa; nos explican claramente el principio tributario de igualdad, y como la carga tributaria debe ser distribuida de acuerdo a la capacidad económica de cada persona, de acuerdo a su situación y grupo familiar.

La capacidad contributiva de acuerdo a lo mencionado por Novoa, Tarsitano y Moschetti, debe respetar en primer lugar la capacidad real de las personas de contribuir a las cargas públicas, pero asegurándose de que exista realmente un excedente que pueda ser afectado a dicha carga. Asimismo, debe asegurarse que primero se cubran las necesidades básicas de las personas, hoy esas necesidades básicas no solo deben limitarse a lo mínimo indispensable, sino a lo necesario para que las personas puedan ofrecer a su familia una vida digna y un mejor futuro es todos los aspectos.

La calidad en el gasto público y un manejo eficiente en el Presupuesto público ayudarían a que los legisladores puedan cumplir lo estipulado en los principios tributarios, debido a que por efectos de una menor recaudación por cambios en las deducciones de trabajo, no exista excusa para realizar cambios normativos que cumplan con los principios tributarios.

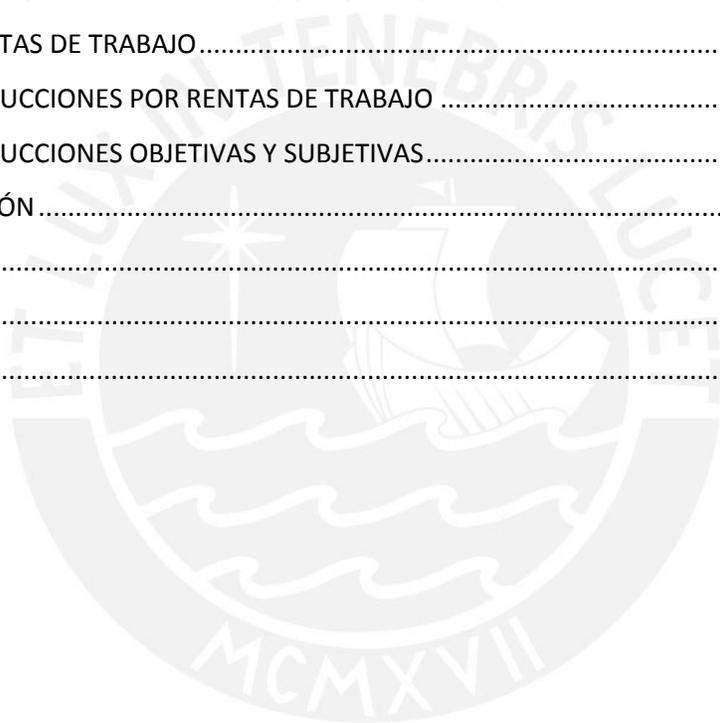
Países como Ecuador y Colombia tienen un sistema de deducciones que consideran gastos educativos y de salud, los cuales ayudan a reflejar la capacidad contributiva de las personas, cambios que se han realizado en los últimos años y han contribuido a que se cumpla con lo establecido en las normas legales respecto a los principios tributarios.

Nuestro país está dando pasos importantes para ampliar la base tributaria, lo cual ayudaría al cumplimiento de los principios tributarios. Aun así, es necesario un cambio en el sistema de deducciones por rentas de trabajo que refleje la real capacidad contributiva de las personas, de lo contrario se estaría afectando uno de los derechos tributarios implícitos en nuestra Constitución.

ÍNDICE

RESUMEN	1
ÍNDICE	2
LISTA DE TABLAS	4
INTRODUCCIÓN.....	5
TEMA Y PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN:.....	5
HIPÓTESIS.....	9
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	11
ENFOQUE METODOLÓGICO.....	12
ESTADO DEL ARTE	13
CAPÍTULO I: PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	14
1.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD	14
1.1.1 DEFINICIÓN	14
1.1.2 EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	16
1.2 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	21
1.2.1 DEFINICIÓN	21
1.2.2 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EL MÍNIMO EXENTO	22
1.2.3 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR	23
1.2.4 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL	25
1.3 PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD	27
1.3.1 DEFINICIÓN	27
1.4 PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA	29
1.4.1 DEFINICIÓN	29
1.4.2 EL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD	30
1.5 PRINCIPIO DE GENERALIDAD	32
1.5.1 DEFINICIÓN	32
CAPÍTULO II: LOS GASTOS PÚBLICOS Y EL PRESUPUESTO	34
2.1 DEFINICIÓN E IMPORTANCIA DEL GASTO PÚBLICO	34
2.2 CARACTERÍSTICAS DEL GASTO PÚBLICO	35

2.3	DEFINICIÓN E IMPORTANCIA DEL PRESUPUESTO.....	38
2.4	EL PRESUPUESTO Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.....	39
CAPÍTULO III: LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS43		
3.1	DERECHOS FUNDAMENTALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN ESPAÑA	47
3.2	DERECHOS FUNDAMENTALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN ECUADOR	51
3.3	DERECHOS FUNDAMENTALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN COLOMBIA	54
CAPÍTULO IV: IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS NATURALES		
4.1	RENTAS DE TRABAJO.....	62
4.2	DEDUCCIONES POR RENTAS DE TRABAJO	63
4.3	DEDUCCIONES OBJETIVAS Y SUBJETIVAS.....	66
CAPÍTULO V: DISCUSIÓN		
CONCLUSIONES.....		81
BIBLIOGRAFÍA.....		85
ANEXOS		90



LISTA DE TABLAS

TABLA 1 Límite para la deducción de gastos personales en Ecuador.....52

TABLA 2 Deducciones D.L. No. 1258.....65

TABLA 3 Nuevas deducciones.....79



INTRODUCCIÓN

TEMA Y PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN:

La recaudación tributaria en el Perú es un problema que data de muchos años atrás. Asimismo, el sistema tributario se ha modificado con la finalidad de mejorar la recaudación. En dicho sentido, en las Rentas de trabajo se ha optado por un sistema simplificado, de fácil fiscalización y recaudación. El sistema de deducciones para las Rentas de trabajo es el mismo para todos los contribuyentes, pero todos los contribuyentes no tienen las mismas condiciones, como su estado civil o grupo familiar. Las distintas condiciones de los contribuyentes van a incidir en la determinación de su ingreso neto, debido a que puede tener gastos educativos, de salud y otros que el sistema tributario no les permite deducir, desvirtuando una correcta determinación de sus ingresos netos.

Según el Decreto Legislativo No 1258 se admiten nuevas deducciones para reducir la base imponible, pero siempre con limitaciones. Estas limitaciones no estarían mal aplicadas, pero si observamos que estas limitaciones vulneran el derecho del contribuyente a declarar su verdadera capacidad contributiva, si estaríamos frente a una afectación a este principio.

Asimismo, se debería considerar todos los desembolsos del contribuyente teniendo en cuenta su condición personal y grupo familiar, para no afectar los principios de igualdad y capacidad contributiva.

La importancia de desarrollar la presente investigación, se asienta en el respeto que el legislador debe considerar al momento de emitir las leyes y normas que afecten la economía de los contribuyentes.

Podemos observar en la Declaración de Política Fiscal, definidas en el Marco Macro Económico Multianual 2019-2022 (Ministerio de Economía y Finanzas 2018 p. 25), el siguiente lineamiento:

“Para asegurar la consolidación fiscal, se establecerán medidas que incrementen los ingresos fiscales estructurales, principalmente, a través de la reducción de la evasión y elusión tributaria local e internacional para incrementar la base tributaria; y políticas que

mejoren la calidad del gasto público a través de la modernización de los sistemas administrativos y del capital humano del Estado. Parte de estas medidas serán adoptadas en el marco de la delegación de facultades legislativas que otorgó el Congreso de la República al Poder Ejecutivo en julio del presente año. Dichas medidas deberán complementarse con medidas tributarias adicionales **que no vulneren los principios de suficiencia, eficiencia, equidad**, neutralidad y simplicidad del sistema tributario.” (El resaltado es nuestro)

Dentro de la política fiscal resalta el respeto al principio de equidad, pero vemos que el sistema de deducciones por las rentas de trabajo es limitativo en cuanto a deducciones se refiere, ya que hay un sistema plano para todo tipo de personas naturales. Mediante Ley No 30506, promulgado el 30 de setiembre del 2016 el legislador no aprovecho el uso de facultades legislativas para mejorar la distorsión que existe en el sistema de deducciones. Dentro de las últimas modificaciones, como el Decreto Legislativo No. 1258; se permiten considerar diversas deducciones hasta un máximo de 3 UIT por diversos servicios y/o gastos, pero estas deducciones también tienen sus restricciones, como lo vamos a ver más adelante.

Entonces podemos concluir que el legislador se concentra más en aumentar la recaudación, reducir la informalidad y cubrir el gasto público, que en determinar un sistema de deducciones que respete la capacidad contributiva de las personas.

El Impuesto a las Rentas de trabajo debe afectar el excedente después de deducidos los gastos reales que generen la fuente de ingresos y no el excedente de los ingresos deduciendo porcentajes “por todo concepto” señalados por la Ley del Impuesto a la Renta. El actual sistema de deducciones, es un sistema de deducciones a ciegas en donde se estaría afectando el principio de capacidad contributiva por las rentas de trabajo.

Como hemos visto en los últimos años, el Poder Ejecutivo ha emitido normas referentes a las deducciones por rentas de trabajo, adicionando conceptos para estas deducciones.

Así tenemos el Decreto Legislativo No 1258 (del 7 de diciembre de 2016) que permite las deducciones por determinados conceptos de gastos para rentas trabajo, pero con algunos requisitos y limitaciones. Estas nuevas medidas ayudan a incorporar a las deducciones conceptos que deben integrarse al nuevo sistema, y de esta forma determinar una renta neta que se acerque a la verdadera

capacidad contributiva de las personas, principio que ha sido tema de discusión en el Tribunal Constitucional, el cual recomienda a nuestro legislador tomar en cuenta los principios de igualdad y capacidad contributiva al momento de promulgar leyes en materia tributaria

En la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1258 se plantean temas que resultan interesantes, como lo citado en el sexto párrafo del punto b) Problemática, donde menciona que en un Estado Social y Democrático de Derecho el ciudadano no solo tiene el deber de pagar los tributos, sino también que asume labores de colaboración con la Administración Tributaria, **a fin de garantizar que todos participen de acuerdo a su capacidad contributiva en el financiamiento del gasto público** (el subrayado es nuestro).

Podemos observar que el legislador tiene claro que la participación de las personas en el gasto público debe ser de acuerdo a su capacidad contributiva, asimismo, colaborar con las entidades públicas para lograr este fin. A pesar que el legislador menciona el principio de capacidad contributiva, solo puntualiza el tema en que las personas deben colaborar con la Administración Tributaria, convirtiéndolos en una herramienta para exigir comprobantes de pago y de esta forma reducir la evasión y la informalidad. Esta finalidad es muy buena para la formalización de la economía, pero ¿dónde queda la aplicación del principio de capacidad contributiva que se menciona en la exposición de motivos?

Una vez más vemos relegado, por nuestros legisladores, uno de los principios tributarios bajo la excusa de colaboración para disminuir la evasión e informalidad

Si revisamos el Artículo 1° del Decreto Legislativo No 1258, podemos encontrar lo siguiente:

“El presente Decreto Legislativo tiene por objeto ampliar la base tributaria e incentivar la formalización a través de la modificación de la tasa del impuesto a la renta aplicable a las ganancias de capital obtenidas por personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas por la enajenación de inmuebles situados en el país, así como establecer incentivos para que las personas naturales domiciliadas exijan comprobantes de pago permitiendo la deducción de gastos de las rentas del trabajo..” (El subrayado es nuestro).

Al respecto, el objetivo principal de este Decreto Legislativo es ampliar la base tributaria, asimismo, establecen incentivos para exigir comprobantes de pago para que sean usados para la deducción de las rentas de trabajo.

A partir del contexto antes señalado, formulamos la siguiente cuestión que guiará el desarrollo del presente trabajo: ¿Es posible un nuevo sistema de deducciones para la determinación de la base imponible para rentas de trabajo sin afectar los principios de igualdad y capacidad contributiva? Consideramos que es posible, pero requiere bastante trabajo por el lado de la administración tributaria y concientización de los contribuyentes para integrar a más sujetos pasivos en el sistema tributario.



HIPÓTESIS

Podemos observar que el actual sistema de deducciones por rentas de trabajo podría afectar los principios tributarios de igualdad y capacidad contributiva, debiéndose evaluar un nuevo sistema de deducciones, que considere la condición particular y/o grupo familiar del contribuyente. No pretendemos que haya una extensa sub-categoría dentro de los regímenes actuales, pero sí una nueva opción que permita la deducción de gastos reales de acuerdo a la situación del contribuyente y de esta forma minimizar la vulneración de los derechos del contribuyente. Sabemos la importancia que existe en contribuir al gasto público, pero el legislador no debe limitarse a cubrir dicho presupuesto, sino que el sistema recaudatorio respete los principios tributarios mencionados en nuestra Constitución.

De acuerdo a los artículos 45° y 46° de la Ley del impuesto a la Renta, las deducciones tienen límites, lo cual no es criticable, pero si se realiza un buen análisis podríamos ver que estos límites podrían afectar una justa determinación de la base imponible por rentas de trabajo.

En el Decreto Legislativo No. 1258 se consideran nuevas deducciones para rentas de trabajo tales como gastos de arrendamiento, alimentación, salud, vivienda, etc. referidos a gastos para el sostenimiento del contribuyente, estos deben tener diferentes alcances de acuerdo a la capacidad contributiva de la persona o grupo familiar, como lo hemos mencionado anteriormente; se podría evaluar al menos, el estado civil del contribuyente y si tuviera carga familiar, para que de esta manera la carga fiscal que le corresponda respete el principio de igualdad y capacidad contributiva. Asimismo, debemos tener en cuenta que una gran parte de los contribuyentes se ven en la necesidad de cubrir diversos gastos, como educación y salud de calidad, que el Estado, siendo el obligado; no otorga a todas las personas. Los gastos de educación y salud cubiertos por los contribuyentes, son parte de las deducciones que deben ser permitidas en la determinación de la base imponible del contribuyente, existen diversos gastos mencionados en el Decreto Legislativo N° 1258, pero el legislador solo permite deducir un porcentaje de estos gastos o parte de ellos.

Al final de nuestro análisis, podríamos presentar un nuevo sistema de deducciones por rentas de trabajo, que no solo vea al contribuyente como una persona natural individual, sino que

pueda diferenciar su capacidad contributiva en base a su grupo familiar o cualquier otra característica que pueda afectar su capacidad de contribuir al gasto público.

Así pues podríamos plantear una nueva categoría de deducciones que pueda reflejar la real capacidad contributiva de las personas, sustentando sus deducciones y/o gastos con comprobantes de pago fehacientes y que sean de sustento para determinar una base imponible real. Esta categoría podría ser voluntaria, tomando en cuenta que si se aceptan considerar los gastos reales de los contribuyentes, estos gastos deberán ser sustentados con documentos fehacientes y registrados por el contribuyente, transfiriendo la labor tributaria al contribuyente.



OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN:

- Analizar el actual sistema de deducciones por Rentas de trabajo y evaluar si afecta el principio tributario de igualdad y capacidad contributiva enmarcado en nuestra Constitución.
- Analizar los principios tributarios de igualdad, solidaridad, capacidad contributiva, generalidad y justicia tributaria, y su relación con el sistema de deducciones.
- Evaluar si el límite de las deducciones o mínimo exento afecta la base imponible real de los contribuyentes.
- Analizar los principios tributarios en España, Ecuador y Colombia. Así como revisar el sistema de deducciones en Ecuador y Colombia.
- Proponer un sistema de deducciones adicional al existente, la cual puede ser opcional y considerando deducciones subjetivas sujeta a nuevos límites por los diferentes conceptos mencionados en los artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

ENFOQUE METODOLÓGICO

Emplearemos como metodología la argumentación jurídica, basada en los derechos fundamentales de las personas, principios tributarios y cómo la legislación tributaria actual influye en su afectación. Asimismo, se emplearán las sentencias y resoluciones del Tribunal Constitucional, que son consideradas fuente de derecho, para reforzar nuestra línea constitucional referente a la afectación del principio tributario de capacidad contributiva, la cual debería formar parte de nuestro actual sistema de deducciones de las rentas de trabajo.

En países como España, Colombia y Ecuador también establecen en sus Constituciones y legislación tributaria, principios tributarios, por ello haremos un breve repaso al respecto, lo cual nos ayudará a tener una referencia de su normativa y analizar que principios tributarios están considerados en su legislación.

Asimismo, tomaremos como referencia el sistema tributario de Colombia y Ecuador para hacer un breve análisis de su sistema de deducciones para personas naturales y sus diferencias con el sistema de deducciones peruano.



ESTADO DEL ARTE

El principio tributario de capacidad contributiva se puede ver afectado por las diversas normas legales peruanas, esto debido a que el legislador ante el poder que le otorga la Constitución puede emitir normas de carácter tributaria que, en algunos casos por ser de fácil fiscalización y menos onerosas para el Estado, podrían vulnerar lo que manda la Constitución en el artículo 74° “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

Esta afectación la podemos encontrar en el sistema deducciones para determinar la Renta Neta de trabajo, señalados en los artículos 45° y 46° de la Ley del Impuesto a la Renta.



CAPÍTULO I: PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los principios tributarios son ordenadores del Derecho y están mencionados en nuestra Constitución. Estos principios limitan la potestad tributaria que tiene el Estado y este tiene el deber de considerarla al momento de legislar. De acuerdo a ello es que tenemos la obligación de hacer respetar lo que manda nuestra Constitución o al menos dejar nuestra disconformidad ante situaciones que vulneren estos principios tributarios, como es nuestro caso de análisis.

La capacidad contributiva es un principio que limita la potestad del Estado, cuya finalidad es no afectar el ingreso de las personas sin antes haber satisfecho no solo sus necesidades básicas biológicas, sino; las consideradas para mantener una vida digna que pueda garantizar el bienestar familiar, educación de calidad, salud y otros inherentes a su grupo familiar.

El principio de igualdad considera tratar a los contribuyentes de acuerdo al nivel económico en que se encuentren. De esta manera se tratará a los contribuyentes de acuerdo a su real disposición económica.

Siguiendo este conjunto de ideas respecto a la capacidad contributiva e igualdad, nos encontramos que ello nos encamina hacia una justicia tributaria, la cual considera un trato justo ante el deber de contribuir, pero el Estado como ente administrador de las finanzas públicas debe realizar su mejor esfuerzo para que estos principios tributarios sean cumplidos y no solo queden escritos en nuestra Constitución.

1.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD

1.1.1 DEFINICIÓN

Como lo hemos mencionado el principio de igualdad está consagrado en el Artículo 74° de nuestra constitución. Esta “igualdad” no es literal, sino relativa.

Rubio, Eguiguren y Bernales (2010, p.146) mencionan que el verdadero concepto de igualdad consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Esta definición también

la podemos ampliar en el sentido de que un sistema tributario o un sistema de deducciones no debería ser igual para todos, debido a que todas las personas tienen diferentes realidades económicas, y lo que se requiere de un sistema tributario justo, es que todos contribuyan al gasto público de acuerdo a su real capacidad contributiva.

Asimismo, la igualdad en base a los tributos, significa que cada persona debe contribuir al gasto público en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica, tal como lo menciona Mendoza (2014, p.105), asimismo señala que no debe haber imposición ante la inexistencia de capacidad económica y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva.

Villegas (2002, p.202) menciona que la igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritmética igual en su *quantum*, para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Asimismo, el tratamiento en situaciones o circunstancias desiguales correspondería un trato desigual. Esta situación de desigualdad por una determinada situación o circunstancia debe prevalecer al momento de la distribución de la carga tributaria. El legislador debe considerar la razonabilidad para la determinación de la base imponible y no ser arbitrario al momento de legislar, debido a que la mayoría de los contribuyentes solo se limitan a tributar y no objetan el sistema.

La igualdad tributaria no se refiere a una igualdad literal, en la cual todas las personas deben contribuir con la misma cantidad. La igualdad tributaria tiene una relación con el principio de capacidad contributiva, debido a que el legislador deberá tomar en cuenta ambos principios para determinar la aplicación de la base imponible y que la contribución sea proporcional y progresiva de acuerdo a la capacidad económica de las personas.

El actual sistema de deducciones no prevé las diferentes capacidades económicas que puedan presentar los contribuyentes, alejándose del principio de igualdad y tratar de manera desigual a los contribuyentes que tienen diferente capacidad económica. Es así, que las deducciones son iguales para todos los contribuyentes (Artículos 45° y 46° de la Ley del Impuesto a la Renta).

Landa (2014, p.43) explica que dicha igualdad, no es para exigir un trato igualitario, sino a ser tratado del mismo modo a aquellos que se encuentren en una misma situación. Tal como lo

menciona Landa, este trato debe ser diferenciado de acuerdo a la situación de las personas. Podríamos decir que los contribuyentes solteros deben ser tratados diferentes que a los contribuyentes casados. Asimismo, a los contribuyentes casados sin hijos, deben ser tratados diferente que a los contribuyentes casados con hijos. Las obligaciones económicas de los grupos familiares van a tener una carga distinta, y esto se va a reflejar en su capacidad contributiva, por lo que es necesario un sistema de deducciones diferenciado.

Bravo (2003, p.114), nos explica que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre las personas con una misma situación económica y de forma asimétrica o desigual para las personas de diferente situación económica.

De acuerdo a estas definiciones, y sumadas a los principios analizados, podemos ver que es necesario evaluar el actual sistema de deducciones para las rentas de trabajo. La igualdad ante el Estado debe reflejarse en la capacidad de poder diferenciar a los distintos sujetos obligados a contribuir al gasto público en medida de su capacidad contributiva y económica, atendiendo a su situación no solo como persona individual; sino como grupo familiar.

1.1.2 EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

En 1776 Adam Smith ya ponía las bases para desarrollar el principio de igualdad, al sostener que los ciudadanos de cada Estado deben contribuir al apoyo del gobierno, tanto como sea posible, de acuerdo a sus capacidades. Esta es la introducción que realiza el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el año 2017 cuando inauguró su Asamblea General No.51 en Paraguay, en la cual trataron el tema “Avances de las Administraciones Tributarias hacia una mayor equidad fiscal, mejorando la eficacia y eficiencia”. En esta presentación el CIAT tiene bien claro las diferencias que existen en el tratamiento tributario de los contribuyentes, las deficiencias en poder realizar un control masivo de las personas naturales y la facilidad de tener como gran contribuyente a las personas de mayor ingreso.

La falta de recursos es un pretexto generalizado por parte de todas las administraciones tributarias para realizar una eficiente fiscalización. Asimismo, el sistema de deducciones en nuestro país es limitativo, y por consiguiente conlleva a un trato desigual ante la capacidad de contribuir. Esta falta de recursos que presentan las administraciones tributarias no puede justificar

una afectación a un principio tributario que lleva siglos escrito en los libros y además transcrito en nuestra Constitución.

Asimismo, siguiendo con la sustentación del principio de igualdad Robles C. explica que:

“El principio de igualdad se sustenta en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales ahí la necesidad de tratarlos de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios” (2008, párr.44).

Tal como lo menciona Robles (2008, párr.44), el principio de igualdad no se cumple debido a que las deducciones no son las que efectivamente realizan las personas. Puede existir dos contribuyentes que tengan el mismo ingreso, pero tienen diferente capacidad contributiva, esta diferencia de contribuyentes es debido a que éstos pueden tener un grupo familiar variado, con carga familiar, hijos, esposa, etc.

La labor fiscalizadora de la Administración Tributaria es más sencilla cuando se trabaja con deducciones presuntas para todo tipo de contribuyente que percibe rentas de trabajo.

Novoa (2016, p.2) al criticar el comentario de Giullianni Fonrouge al referirse al principio de la capacidad contributiva como a un encomiable propósito de justicia tributaria a ser tenido en cuenta por el legislador, manifiesta que a pesar de la autoridad del jurista antes mencionado, no concuerda con ese pensamiento y sostiene, por el contrario, que el principio de capacidad contributiva no puede ser visto como una simple recomendación para el legislador sino que éste al elegir las situaciones de hecho, tal como lo hemos mencionado debemos ubicar la situación como grupo familiar del contribuyente. Novoa refuerza el principio de capacidad contributiva como base para determinar obligaciones en base al grupo familiar y no una simple mención en la legislación y/o en los proyectos de Ley, como ha sucedido en nuestro país, mencionado en el Marco Macro Económico Multianual 2019-2022 y en la exposición de motivos del Decreto Ley N° 1258.

Esta realidad de grupo familiar debe ser considerada como hecho imponible que dé nacimiento a las obligaciones tributarias. Asimismo, deben elegir necesariamente a aquellas

situaciones que manifiesten directa o indirectamente, índices de capacidad contributiva en el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Coincidimos totalmente con lo mencionado por Novoa, debido a que el legislador muchas veces excede su potestad tributaria para crear sistemas y tributos que no consideran los principios tributarios, y en muchos casos estos impuestos llegan a tribunales para reconsiderar su aplicación. La recaudación tributaria no solo debe sostenerse en su fin recaudatorio, además, debe construir sistemas de recaudación que respeten los derechos fundamentales de las personas y los principios tributarios que estos deben incluir. Si bien es cierto que todos debemos contribuir al gasto público, esta contribución debe de tomar en cuenta todos los perfiles inherentes a los contribuyentes, que en el tiempo van cambiando de acuerdo a los grupos familiares adoptados.

Así tenemos la Sentencia del Tribunal Constitucional del Exp. 8543/2006-PA/TC, que se pronuncia a solicitud de la demanda de amparo contra los pagos del impuesto mínimo a la renta, en su párrafo 7 menciona:

“Al respecto, en cuanto al Impuesto Mínimo a la Renta, el Tribunal Constitucional ha señalado los siguiente criterios vinculantes:

- a) Cuando en la STC NC 0646-1996-AA/TC, sostuvo que el Impuesto Mínimo a la Renta era inconstitucional por violar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, tal inconstitucionalidad radicaba en que en el seno de una Ley (como el Decreto Legislativo No 774 - Ley del Impuesto a la Renta) destinado a gravar rentas o utilidades (El rayado es nuestro), se terminase gravando la fuente productora de la renta;
- b) Era la incongruencia de un medio (el impuesto mínimo a la renta) con los fines que perseguía el legislador tributario (gravar la renta), lo que en dicho caso se consideró inconstitucional.
- c) Independientemente de si la empresa ha generado beneficios, ganancias o rentas, o si ha incurrido en pérdidas, la aplicación de los artículos del Decreto Legislativo N° 711, referidos al Impuesto Mínimo a la Renta, no puede surtir efectos, por ser inconstitucionales. (STC N° 2822-2003-AA/TC, Caso COLDEX S.A.)”.

El impuesto mínimo a la renta es una clara manifestación de afectación a los principios fundamentales y principios tributarios, ya que el legislador presumía una utilidad generada por la fuente productora en un ejercicio económico, pero si esta no se producía igualmente estaba considerada como un pago por impuesto a la renta. Como menciona la sentencia, el impuesto gravaba la fuente productora desligándose totalmente del sentido del impuesto a «la renta».

Aunque el impuesto mínimo a la renta se cambió posteriormente como impuesto extraordinario a los activos netos y actualmente impuesto «temporal» a los activos netos, el legislador corrigió el sentido de los pagos a cuenta y estos, en la actualidad son aplicados contra los pagos mensuales y la determinación del impuesto anual que resultare de aplicar el respectivo porcentaje a la utilidad tributaria.

Como podemos observar, el Estado al hacer uso de su potestad tributaria, podría vulnerar los derechos de las personas, manipulando las condiciones de las normas legales para buscar solo el fin recaudatorio, sin tener la predisposición de corregir sus errores, sino de encontrar mecanismos para que no disminuya su capacidad recaudatoria, aun a costa de vulnerar los derechos tributarios una y otra vez. La falta de coherencia en las nuevas deducciones permitidas en el Decreto Legislativo No 1258, es la deducción del total de las aportaciones a Essalud de las trabajadoras del hogar, que están a cargo del contribuyente, pero no se puede deducir ninguna cantidad por el pago correspondiente a su remuneración y otros beneficios sociales que le corresponden. Esta deducción (Essalud) es correcta, pero vemos que la intención del legislador es solo formalizar este sector laboral y no reconocer la deducibilidad de todo el gasto que ello amerita, como lo es la remuneración y otros beneficios de la trabajadora del hogar.

Es obligación de toda persona a aportar al gasto público con el pago de impuestos, pero el legislador debe respetar los principios tributarios, como ya lo hemos mencionado anteriormente y está señalado en el artículo 74° de nuestra Constitución; el principio de igualdad es uno de ellos. Asimismo, el principio de capacidad contributiva que es inherente al principio de igualdad, señala que la persona está en capacidad de contribuir al gasto público en base a su capacidad económica.

García (2002, p.46) hace una clara descripción del principio de capacidad contributiva, señalando en primer lugar que el Estado no debe legislar con fines meramente recaudatorios ya

que se estaría lesionando el principio de capacidad contributiva, asimismo, señala que el legislador debe buscar que el sujeto pasivo aporte de acuerdo a su riqueza neta. El sujeto pasivo tiene el derecho que el Estado reconozca que necesita cubrir un monto mínimo exento personal y familiar, para que después de cubrir sus gastos básicos recién pueda afectar su capacidad contributiva real.

El legislador tiene la obligación de tomar en cuenta los principios tributarios señalados en nuestra constitución, el cual debe ser fuente de todo fundamento legal en materia tributaria, tal como lo señala el Tribunal Constitucional:

Por consiguiente, la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N.º 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional. (STC del Exp. 033-2004-AI/TC, fundamento jurídico 12)

Como hemos visto la tendencia del Tribunal Constitucional es que las instituciones respeten el principio de capacidad contributiva, de modo que mientras no exista clara manifestación de capacidad contributiva no debe existir tributo.

En el 2016 el poder ejecutivo ha adicionado determinados conceptos para la deducción de la base tributaria para las personas naturales. Así tenemos la deducción adicional de 3 UIT por diversos servicios efectivamente pagados, pero de acuerdo a ciertos límites y requisitos. Ahora bien, cabe la pregunta: ¿Este cambio corresponde a una nueva forma de que el legislador llegue a

una Renta Neta personal real o, su intención es que por medio de esta medida encuentre a más contribuyentes y de esta manera ampliar la base tributaria? Quisiéramos que la respuesta sea que se busca llegar a una Renta neta personal real, pero no es así. La medida está dada para llegar a nuevos contribuyentes y disminuir la evasión tributaria, esto sustentado en la exposición de motivos del Decreto Ley N° 1258 inciso b) “problemática”.

Dicho esto, podemos confirmar que, efectivamente el Legislador es consciente de que las personas físicas tienen diversos gastos que no son considerados para determinar su Renta Neta.

La ampliación de la base tributaria es de suma importancia para que la carga tributaria, como lo mencionamos anteriormente sea de acuerdo a lo que emanan las leyes y los principios tributarios, es un trabajo complicado y bastante oneroso; pero que debe trabajarse para llegar a una mejor y equitativa recaudación.

1.2 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

1.2.1 DEFINICIÓN

Es la capacidad que tiene el contribuyente para hacer frente a su obligación tributaria y el deber de contribuir al gasto público, pero esta capacidad debe ser respetando su situación real, no solo como individuo sino como grupo familiar.

Tal como lo menciona Novoa (2013, p.101) el principio de capacidad contributiva nace de la necesidad de cubrir al gasto público y del principio de la igualdad de las cargas públicas. Esta obligación del Estado de proveer a las personas de las necesidades básicas, debe contemplar asimismo, un trato justo al momento de afectar sus rentas. Ante todo, que los ingresos primero cubran las necesidades básicas esenciales y tomar en cuenta que todos poseen características económicas distintas y por lo tanto ser tratados de manera distinta.

Asimismo, Tarsitano (2014, p.121) define la capacidad contributiva, como la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestación de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por

la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible. Esta ponderación, mencionada por Tarsitano debe ser una calificación que conlleve a encontrar no solo manifestación de riqueza, sino; que exista un excedente de ésta, para que la imposición tributaria recaiga sobre la parte disponible, una vez que las personas cubran sus necesidades básicas, permitan una vida digna y puedan solventar todas las necesidades, que como grupo familiar sea necesario cubrir.

La capacidad contributiva definida por Moschetti (2001, p.264) sostiene que a partir de un juicio de igualdad, el principio de capacidad contributiva es principio constitucional de justicia fiscal, válida para cada particular. Esta igualdad a la que hace referencia Moschetti, tiene como eje principal la justicia fiscal, la cual debe estar encaminada a poder diferenciar los diversos niveles de imposición tributaria, para que de esta manera la carga fiscal recaiga efectivamente sobre quienes posean real capacidad contributiva. Tal como lo menciona, esta justicia fiscal es válida para cada particular. Sería imposible poder definir una categoría impositiva para cada persona, pero esta justicia fiscal podría identificar las diferentes realidades que, ante una misma base imponible, tendrían cargas familiares y/o personales distintas. Esta es la diferenciación que el legislador debería aplicar en un sistema de deducciones justa, y no aplicar un sistema de deducciones a ciegas, como si todos los contribuyentes fueran homogéneos.

1.2.2 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EL MÍNIMO EXENTO

Como ya lo hemos mencionado, la capacidad contributiva debe reflejar la capacidad del contribuyente para determinar su capacidad de aportar al sustento del gasto público. Esta capacidad de contribuir al gasto debe estar acompañada de un sistema tributario que pueda determinar una base imponible que refleje la real capacidad de contribución. Muchos contribuyentes pueden tener ingresos similares, pero no todos tendrán gastos similares, ello debido los gastos y a la carga familiar que pueda tener cada persona.

Masbernat P. (2010, p.314) determina que el mínimo exento está vinculado al principio de capacidad contributiva, la cual tiene su origen en la dignidad de la persona humana, y protección a la familia y que está constituido por un mínimo ético como consecuencia de una justicia tributaria, y un mínimo lógico que protege a la persona de la potestad tributaria o arbitrariedad del legislador.

Este mínimo exento debe ser una protección que el legislador debe garantizar de acuerdo a determinados lineamientos fijados por cada grupo familiar, esta protección debe tener en cuenta la capacidad económica real. No toda capacidad económica es perceptible de afectación tributaria.

La determinación de estos gastos y/o carga familiar, se determina según nuestro sistema tributario de acuerdo a lo mencionado en los artículos 45° y 46° de la Ley del Impuesto a la Renta. Estos artículos definen el mínimo exento, monto que no estará afecto a contribución.

Según lo normado por nuestra legislación el mínimo exento será determinado por montos fijos (7 UIT en el caso de rentas de quinta categoría) y 20% por concepto de todo gasto, para rentas de cuarta categoría. A partir del 2016, hay nuevas deducciones que pueden determinar nuestro mínimo exento, pero estas deducciones; según el acápite b) de la exposición de motivos del Decreto Legislativo No 1258, norma que regula estas deducciones adicionales; están destinadas a reducir la evasión e informalidad, el contribuyente solo es un instrumento que ayudará a cumplir indirectamente esta medida, debido a que estas deducciones adicionales están limitadas a la exigencia de comprobantes de pago. Estas deducciones adicionales no pretenden que el contribuyente amplíe su mínimo exento y pueda reflejar su real capacidad contributiva.

La distribución de la carga fiscal debe tener un trato diferenciado, donde se pueda determinar la real capacidad contributiva de las personas. Determinar un mínimo exento o mínimo no imponible, debe considerar todas las diferencias que existen en los contribuyentes, no se puede establecer un mismo porcentaje de deducción o un monto fijo de deducción para todos los contribuyentes por igual. Nuestro actual sistema de deducciones es un sistema igual para todo tipo de contribuyente, donde el mínimo exento no permite un trato diferenciado de acuerdo a las cargas familiares u otra situación familiar que pueda existir.

1.2.3 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR

Toda persona como ciudadano responsable tiene el deber de contribuir al gasto público, y ser solidarios con las personas que necesitan cubrir necesidades básicas, como educación, salud y servicios básicos.

La obligación del Estado de garantizar que se cubra el gasto público, ha convertido en cierto modo a su sistema tributario en un ente netamente recaudador. Ello por las características que tiene el sistema tributario para rentas de trabajo, como son la simplicidad y economía en la recaudación.

El Estado al ejercer su potestad tributaria tiene el deber de retraer de las personas parte de su riqueza para que ésta cubra el gasto público. La obligación de contribuir, derivada de las leyes; debe estar sujeta a determinados límites que garanticen la correcta aplicación de la tasa imponible y no afecte parte que no represente riqueza.

Tal como lo menciona Duran (2007, p.9) en un Estado Social y Democrático de Derecho el principio de solidaridad acaba siendo el instrumento central para conseguir los fines de justicia y paz social.

La obligación de contribuir y el principio de solidaridad han sido fundamento de nuestro Tribunal Constitucional para apartarse del principio de capacidad contributiva. Así tenemos las sentencias de los expedientes 004-2004-AI/TC y 06089-2006-PA/TC, donde sustentan que la solidaridad debe prevalecer ante determinados principios tributarios.

En el fundamento 11 de la Sentencia 06089-2006-PA/TC el Tribunal hace mención a dos aspectos de un Estado Social y Democrático de Derecho:

- a) La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal; y
- b) La identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tomarse en obstáculos para su desarrollo social.

La participación activa de los ciudadanos en el desarrollo de un país, está fuera de discusión, pero las formas en que el Estado pueda involucrarlos podría poner en duda su capacidad para hacer frente a problemas que al Estado le compete. Lo mencionado es referente al fin que busca el Decreto Legislativo No 1258, y es como lo mencionado anteriormente, la lucha contra la evasión tributaria y reducción de la informalidad.

No somos ajenos a que la necesidad de contribuir es de suma importancia en nuestro país, golpeado por muchas crisis ocasionado por políticas que destruyeron el erario nacional. Pero esta necesidad de cubrir el gasto público debe ir de la mano con un manejo eficiente de los recursos públicos y de esta manera también respetar la capacidad contributiva de las personas.

1.2.4 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

En la Constitución Política del Perú, párrafo 2, artículo 74° señala textualmente “--- El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”. Como podemos ver, la misma Constitución señala que se debe respetar el principio de igualdad, del cual se desprende el de capacidad contributiva, para poder ejercer su potestad tributaria, esto es legislar en esta materia.

Uno de los principios que nos acercan a nuestra crítica respecto a las deducciones por rentas de trabajo, es el principio de capacidad contributiva.

De acuerdo a lo que nos explica Tarsitano A. (2014, p.121) podemos mencionar que la capacidad contributiva está íntegramente ligada a señales de riqueza, y como consecuencia de ello el compromiso de aportar al gasto público. El artículo 74° de la Constitución Política del Perú, garantiza que los tributos se emitan de acuerdo al principio de legalidad, y sobre todo que estos sean razonables respetando los principios tributarios.

Asimismo, Gamba (2006, p.127) refiriéndose a los límites de la actuación de todos los poderes públicos, refiere que estos no pueden afectar o vulnerar el contenido esencial de los valores protegidos por los principios tributarios, señalados en el artículo 74° de la Constitución. Además agrega, que todos los ciudadanos, solo pueden ser llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de los límites impuestos por tales valores constitucionales.

Estas reflexiones refuerzan el análisis que requiere el actual sistema de deducciones, no podemos asegurar que el actual sistema de deducciones respeta los principios tributarios debido a que estas deducciones son limitativas.

Así también tenemos la posición del Tribunal Fiscal, en la sentencia N° 00042-2004-AI/TC que el ejercicio de la potestad tributaria no puede ejercerse arbitrariamente y menos aún, afectando los derechos fundamentales de las personas consignados en el artículo 74° de la Constitución. La sentencia en mención, analiza la potestad institucional para calificar espectáculos públicos y fijar una tasa impositiva, si bien no es un hecho relacionado a la capacidad contributiva, si lo es, respecto a las capacidades que tienen los entes públicos para fijar tributos, los cuales tienen que respetar los derechos de los contribuyentes y establecer reglas claras que puedan ser sustento de análisis para imponer cargas fiscales, de esta manera delimitar el poder otorgado por la Constitución a las entidades públicas y no cometan uso y abuso amparado por sus facultades.

Asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal 03264-2-2007 (p.20) respecto a los arbitrios municipales menciona que el principio de solidaridad debe ser usado excepcionalmente para reducir la cuota contributiva, esta aclaración del Tribunal nos hace reflexionar respecto al uso y abuso del principio de solidaridad y cómo puede afectar la capacidad contributiva de las personas sino se realiza un trabajo serio respecto a la recaudación tributaria, sea esta en los gobiernos locales o en el gobierno central.

Es obligación de todo ente público respetar los límites que le impone la constitución para ejercer su poder delegado y establecer impuestos que respeten los derechos fundamentales. Al ser el impuesto a la renta de trabajo, un impuesto directo; se debe de determinar respetando ciertas pautas que se manejan para rentas que necesariamente tienen gastos identificables con la fuente, y de esta manera determinar una base imponible justa, que refleje la verdadera capacidad contributiva de las personas.

Tal como lo menciona Danós (2014, p.139) la jurisprudencia de los países de nuestro entorno ha establecido que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, podríamos mencionar también; que puede ser confiscatorio cuando la determinación de su base imponible no se acerca a la realidad. Asimismo, añade que una tasa elevada puede ser confiscatoria cuando absorbe una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad. De acuerdo a ello la capacidad económica de las personas tiene que ser analizada con cuidado por el legislador y no generalizar al momento de aplicar tasas o límites de deducciones para la determinación de la Renta

Neta, de lo contrario estaría afectando su capacidad contributiva y podría convertir un impuesto en confiscatorio.

Asimismo Palao (2005, p.19), menciona que el principio de capacidad contributiva es indeterminado, cosa que es común para todo principio, pero no indeterminable. Tal posición muchas veces nuestro legislador no lo considera, que en nuestro tema de estudios, solo se han limitado a «determinar» la base imponible por rentas de trabajo, en base a presunciones y no a la determinación de una base real.

Así es como el principio de capacidad contributiva debe convertirse en un límite para el poder tributario y exigir su aplicabilidad al momento de legislar en materia tributaria.

La capacidad contributiva, como eje de justicia tributaria debería estar implícita al momento de emitir las normas tributarias, y no solo ser un principio que se mencione en la doctrina y en las resoluciones del Tribunal Fiscal al momento de exigir que esta misma se respete. Aun así, teniendo muy claro el concepto de capacidad contributiva, el legislador sobrepone la simplicidad y fines recaudatorios al momento de determinar la base imponible de las personas naturales.

1.3 PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD

1.3.1 DEFINICIÓN

El Estado en su rol administrador de recursos públicos, tiene la obligación de ser eficiente para cubrir todas las necesidades de un país.

Asimismo, el gasto público debe ser cubierto por los ciudadanos que tengan capacidad contributiva y los que no puedan aportar directamente al gasto público, estarán exentos de esta obligación, convirtiendo a los contribuyentes en aportantes solidarios para ayudar a esa población que no llega a contribuir.

Según Villegas (2002, p.263) existe solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento de una misma prestación. Así, la obligación recaída por varios sujetos, los convierte en interdependientes entre sí, debido a que la

falta de cumplimiento de uno afectará a todo el grupo social. Pero qué pasa si dentro de un grupo social, existen personas que no pueden contribuir o no pueden ser sujetos pasivos de obligación tributaria? Aquí nace el principio de solidaridad, donde los sujetos capaces de contribuir al gasto público son los encargados de cubrir esa necesidad y el Estado se convierte en un ente redistributivo. Ante esta obligación solidaria, también debe existir una relación de justicia tributaria, que respete a las personas que destinan parte de sus ingresos y/o riqueza a cubrir las necesidades de terceros. Si bien es cierto que es una obligación del sujeto pasivo, emanado de la potestad tributaria, cumplir con sus deberes tributarios, éstos deben ser tratados de manera tal, que su capacidad contributiva refleje lo que realmente pueda disponer para el gasto público.

Para Sarmiento (2010, p.5), el principio de solidaridad constituye fundamento primero y origen de la tributación y sustenta finalidades adicionales a la recaudación y que por lo tanto no se basan en la capacidad contributiva del ciudadano. Esta percepción del principio de solidaridad podría ser muy tentativa para nuestro legislador, ya que bajo este principio podría fácilmente afectarse otros principios, por lo que su concepción debería aplicarse razonablemente, sin llegar a extremos.

Bajo el principio de solidaridad se han creado diversos tributos y normas, muchas sentencias del Tribunal Constitucional, como la STC 06089-2006-PA/TC, justifican la afectación de otros principios, como el de capacidad contributiva y priorizan el principio de solidaridad. Asimismo, la Sentencia que confirma el cobro del ITF apela al principio de solidaridad para contribuir al gasto público, así como para ayudar a la fiscalización y disminuir el fraude tributario.

Podemos observar, que en algunas sentencias, el Tribunal Constitucional hace prevalecer el principio de solidaridad ante determinados principios, como es el de capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Pueden existir determinados escenarios políticos, económicos o históricos, que obliguen a los magistrados a priorizar el principio de solidaridad, pero se debe tener un gran análisis que realmente justifiquen estas decisiones, debido a que las autoridades correspondientes deben servir de filtro para hacer que los principios emanados en nuestra Constitución se hagan respetar. Cuando existen controversias originadas por los principios tributarios el análisis realizado debe ser de manera muy minuciosa, debido a que las sentencias de nuestro Tribunal Constitucional marcan un camino a seguir respecto a temas inherentes en el futuro.

1.4 PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA

1.4.1 DEFINICIÓN

Según Bolaños (2017, p. 61) justicia tributaria es un concepto abstracto, inacabado, fundamentalmente valorativo, y que por ende muta, según el contexto social. Podemos añadir que bajo el principio de justicia tributaria y el contexto social que pueda atravesar una sociedad este principio se podría ver afectado pero justificado. Ello en mérito a las necesidades que requiera cubrir el sector público, en épocas de crisis, de guerra o cualquier otra situación excepcional podría justificarse la inaplicación de este principio. El desarrollo económico de los países, como el nuestro, que ha mostrado tasas de crecimiento sostenido por varios años, debe ir de la mano con el desarrollo de su justicia tributaria. Esto es, que la aplicación del tributo se aplique a una base imponible que refleje la real capacidad económica de las personas, teniendo en cuenta su condición o grupo familiar.

Como lo menciona Sainz de Bujanda, “un sistema tributario, en efecto, es racional si es justo, y es justo, solo si se adecua a las normas fundamentales y primarias del Ordenamiento positivo, contenidas en el texto constitucional, y a los principios generales del Derecho” (1987, p.6).

Podemos comprender que un sistema tributario, no solo debe tener un fin recaudatorio, sino que debe tener en cuenta los derechos fundamentales, representado por un trato justo que comprenden los principios tributarios de capacidad contributiva, igualdad, progresividad, solidaridad y que no tenga alcance confiscatorio.

La potestad tributaria usada sin un análisis coherente puede afectar los principios tributarios, en la actualidad estos principios deberían ser considerados por nuestro legislador, el cual solo ha usado esta facultad para fines que no corresponden a un trato justo a favor del contribuyente, sino para otros fines, los cuales no son de menor importancia, como lo señalado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo No. 1258. En la exposición de motivos mencionada, el fin principal es reducir la informalidad y evasión tributaria, a costa de que los contribuyentes exijan comprobantes de pago para determinados servicios, como lo mencionamos anteriormente, el fin no es malo, pero una vez más no se toma en consideración el respeto a los

principios tributarios de los contribuyentes y solo usan un medio (Contribuyente) para mejorar algunas deficiencias tributarias, como son la informalidad y evasión tributaria. El legislador al reconocer que el contribuyente asume gastos necesarios para el grupo familiar (empleada del hogar, servicios médicos, alquiler de vivienda) debería evaluar la deducción en su totalidad de los gastos mencionados y otros no considerados, para determinar su verdadera capacidad contributiva.

La justicia tributaria es un principio que comprende a todos principios tributarios involucrados en el sistema tributario. El Estado como ente administrador tiene la obligación de fijar una carga fiscal progresiva (igualdad) a los contribuyentes que realmente posean capacidad contributiva (no confiscatoriedad) y encargarse de que exista una redistribución eficiente de la riqueza (solidaridad). Toda esta “cadena” de tareas se facilitaría con el manejo eficiente del gasto público, gasto que muchas veces es desviado o mal gastado por gobiernos que solo ven en el Estado una oportunidad para llevar a cabo manejos fraudulentos, el cual los lleva a aumentar la recaudación bajo el pretexto de cubrir necesidades básicas de los más necesitados.

Corti (2018, p.423) haciendo referencia a Victor Uckmar, “no puede existir justo impuesto sin justo gasto” inicia su trabajo de Derecho Constitucional Presupuestario, el gasto publico justo y la Teoría General de la Constitución financiera. Dentro de todo ese trabajo nos trata de explicar los criterios materiales de justicia tributaria y como ha sido complicado darle sentido a esta justicia tributaria, que muchas veces suena un poco vacío. Pero menciona tres líneas de desarrollo: primero, el concepto de capacidad contributiva. Segundo: el principio de igualdad, la igualdad ante las cargas públicas. Y finalmente, el derecho de los contribuyentes y la potestad tributaria, básicamente el derecho a la propiedad.

Capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad, son los tres pilares de la justicia tributaria, los cuales deben ser tomados en cuenta al momento de crear un impuesto y por el cual un impuesto sea justo.

1.4.2 EL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD

La justicia tributaria como principio tributario, está relacionado con los principios de igualdad, capacidad contributiva y además con el principio de solidaridad.

Tal como lo menciona Pont (1974 p.13) en excelente discurso en torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria, como la justicia tributaria ha tendido a concretarse en criterios materiales en torno a la capacidad económica, no establece una igualdad entre justicia tributaria y capacidad económica, sino que establece una relación entre lo abstracto y lo material.

Fernandez (2013, p.498) menciona que los principios constitucionales tributarios son base obligatoria para el ejercicio de la potestad tributaria en tanto que con su cumplimiento se construye un sistema tributario que esté basado en el principio de justicia. Un sistema tributario no debe estar separado de ninguna manera del principio de justicia tributaria, ya que este principio abarca la capacidad económica, solidaridad e igualdad.

De acuerdo a lo mencionado en el artículo 44° de nuestra Constitución, el Estado tiene el deber, entre otros, de garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en desarrollo integral y equilibrado de la Nación. Estas obligaciones que tiene el Estado con los ciudadanos se debe manifestar en una continua reforma del sistema tributario que se aproxime a que el bienestar general no solo se refleje en los servicios de calidad que reciban los contribuyentes, sino que la imposición de los tributos sea en base a una capacidad contributiva justa y que no afecte su economía.

Así la justicia tributaria debe considerar un trato justo, de acuerdo a nuestra capacidad económica después de satisfacer nuestras necesidades básicas y un trato de acuerdo a nuestro grupo familiar.

La justicia tributaria es un tema muy amplio y que su interpretación puede afectar a diferentes grupos de personas. Así, pensando en un sentido solidario sería justo que el Estado atienda las necesidades básicas para las personas con bajos recursos, pero a costa de que aporten, para ese fin; las personas que tienen más ingresos. Pero qué pasaría si el Estado malversa esos fondos y no invierte de forma correcta lo aportado por los contribuyentes de mayores ingresos, se estaría afectando a todo este grupo de personas. Al afectar los fondos del Estado a consecuencia de actos de corrupción o ineficiencia en el gasto, y sin cubrir los servicios básicos de calidad de los que más necesitan, el principio de solidaridad se vería afectado y no cumpliría su fin.

La justicia tributaria es un concepto que involucra al Estado, ciudadanos y Sociedad. El Estado como autoridad máxima debe garantizar el bienestar de todos los ciudadanos, exigir la contribución de los que tienen la capacidad económica para cubrir al gasto público, pero considerando su capacidad contributiva. El tratamiento que reciban los contribuyentes debe ser justo y equitativo, se debe tener en cuenta que las personas pueden tener ingresos iguales, pero situaciones personales y grupos familiares diferentes, por lo que deberían tener un trato diferenciado.

1.5 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

1.5.1 DEFINICIÓN

Consiste en que todas las personas deben soportar las cargas tributarias proporcionalmente, de forma que la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable. Esta carga tributaria debe recaer sobre todas las personas indistintamente que manifiesten capacidad contributiva, la cual debe respetar lo señalado en nuestra Constitución.

Según Landa (2005, p.47) el principio de generalidad es el presupuesto para la realización, por ejemplo, del principio de igualdad, la cual nos indica que la obligación de contribuir alcanza a todas las personas. Asimismo, manifiesta que este principio debe ser un llamado al legislador para que cumpla con tipificar todo acto que sea clara manifestación de capacidad económica. Asimismo, menciona que toda persona sin distinción de raza, sexo, religión, está obligado a contribuir al gasto público, pero esta obligación debe tener en cuenta primero, si las personas tienen capacidad económica y además, si una vez determinada su capacidad económica, se pueda determinar claramente que el sujeto sea pasible de imposición tributaria. Esta imposición no puede ser rígida, debe ser sujeta a un análisis económico de la real capacidad contributiva del obligado.

Este principio tributario se relaciona con el principio de solidaridad y justicia tributaria, tal como lo hemos mencionado anteriormente; todas las personas con una clara manifestación de capacidad económica debe ser sujeta de imposición tributaria. Toda imposición tributaria debe respetar todos principios tributarios para que ésta no se convierta en confiscatoria, y no pretender, bajo el pretexto del principio de generalidad y solidaridad vulnerar derechos que el Estado debe garantizar.

Tal como lo manifiesta Villegas (2001, p.200) el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.

Establecer la forma para gravar el hecho generador de tributo debe recoger lo mencionado en los principios tributarios, no podemos llegar a establecer el hecho generador de manera que no exista un trato diferenciado que pueda delimitar fehacientemente la capacidad contributiva de las personas. La simplificación tributaria no puede ser excusa para que no exista un trato diferenciado entre los diversos tipos de contribuyentes, debido a que existen contribuyentes con una misma capacidad contributiva; pero con características familiares y/o económicas diferentes. Es el trato diferenciado donde el legislador, apelando a los principios tributarios emanados en nuestra Constitución, deberá hacer respetar el principio de capacidad contributiva.

Como podemos analizar, el principio de generalidad también tiene sus límites y está representado por la capacidad contributiva de las personas.

El límite al principio de generalidad está comprendido en el mínimo exento, el cual debe contener no solo lo que la persona necesita para cubrir sus necesidades básicas, sino también para que mantenga una vida digna, asimismo; debemos considerar su grupo familiar. El mínimo exento o mínimo no imponible no debe ser fijado de manera ciega, justificando un tratamiento simplificado y de fácil aplicación, debemos considerar lo que ello va a representar para el sujeto pasivo. Si no se evalúa de manera correcta el mínimo exento podríamos ver afectado parte de la capacidad económica de las personas que estas puedan destinar a necesidades no cubiertas.

CAPÍTULO II: LOS GASTOS PÚBLICOS Y EL PRESUPUESTO

2.1 DEFINICIÓN E IMPORTANCIA DEL GASTO PÚBLICO

Según Villegas (2001, p.8) son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de Ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas.

Los gastos públicos son cubiertos por impuestos que el Estado a través del tiempo ha ido simplificando e intentando que sean aplicados de acuerdo a principios tributarios (al menos lo mencionan en sus argumentos). Sin impuestos no existiría Estado y esa existencia se la debe a los ciudadanos que mediante el pago directo o indirecto de impuestos hace posible la generación de todo el aparato estatal.

El gasto público también está considerado como la devolución a la sociedad de algunos recursos económicos que el gobierno captó vía ingresos públicos, por medio de su sistema tributario principalmente. Bajo esta definición podemos reflejar la importancia que tienen los contribuyentes en cubrir el gasto público, debido a que ello va a redundar en los servicios prestados por el Estado hacia todos los contribuyentes, configurándose el principio de solidaridad.

El año 2020 ha sido un periodo que se ha reconfirmado la deficiencia en algunos sectores, tal es el caso de la deficiencia en los sectores educación y salud, que en la actualidad son los sectores con una mayor brecha, cuando estos servicios no son de calidad y además no satisfacen la demanda requerida, esta deficiencia tiene que ser cubierta por los recursos económicos de las personas, que al ver insatisfechas estas necesidades básicas tienen que destinar parte de sus ingresos para buscar un mejor servicio. Este gasto cubierto por las personas trae como consecuencia una disminución de su capacidad contributiva, que de acuerdo al actual sistema de deducciones por rentas de trabajo, no puede deducirse.

Una administración pública eficiente representa un ahorro considerable para la caja fiscal, y lo que ocurre con un manejo ineficiente es lo contrario, es decir; déficit o disminución en la caja fiscal. Esta deficiencia trae consigo una preocupación por parte del Estado de recaudar más, lo cual, persiste en un sistema tributario simplificado y de fácil recaudación (respecto a las personas naturales).

2.2 CARACTERÍSTICAS DEL GASTO PÚBLICO

Tomando como base la definición que nos presenta Villegas, podemos distinguir las siguientes características:

- a) Erogaciones dinerarias, se refiere al uso de bienes pecuniarios, reflejados en nuestra actualidad, en dinero.
- b) Efectuadas por el Estado, esta característica es muy amplia, al considerar todos los desembolsos realizados por el Estado, no solo los destinados a las necesidades públicas, sino también a otros entes estatales encargados de cubrir algún presupuesto.
- c) En virtud de Ley, está representado por el principio de Legalidad. En nuestra normativa reflejada en el Artículo 74° de nuestra constitución, no hay gasto sino existe Ley que la sustente.
- d) Para cumplir sus fines consistentes en cumplir las necesidades públicas, esta característica puede ser muy clara al referirse a las necesidades públicas, pero en nuestro país, como en muchos otros; el gasto público muchas veces se destinan para otros fines, muchas veces más políticos que económicos.

Estas características en su conjunto, buscan que el gasto público realizado por el Estado se encuentre normado de acuerdo a Ley, y dentro de los alcances que esta lo permitan. Asimismo, la necesidad de cumplir con el presupuesto exige que el Estado maximice la recaudación tributaria, hecho que en nuestro país alcanza niveles por debajo en comparación con los países de la región. Esta deficiencia en la recaudación hace que el Estado se concentre en los sujetos pasivos formales y utilice mecanismos para que mediante estos sujetos llegue a los evasores y/o informales.

El destino del gasto público, debe ser de manera correcta, la cual permita al legislador que no prevalezca solo el interés recaudatorio, sino que el sistema tributario tenga en consideración el respeto a los contribuyentes y una aplicación razonable a su capacidad contributiva.

Hemos visto como en gobiernos anteriores han malgastado los fondos públicos en obras inconclusas o que no tienen un fin público, originando gastos que los contribuyentes tenemos que

cubrir por muchos años. Esta deficiencia de alguna manera obliga al legislador a aplicar un sistema de deducciones que en primer lugar sea de fácil recaudación, sea simplificado y no erogue gastos en su fiscalización a la administración tributaria, pero no toma en consideración los principios tributarios, que siendo mencionados en muchas normas legales, proyectos de ley o exposición de motivos; son ignorados al momento de su aprobación.

Un estudio preparado por la Comisión Económica para América Latina y El Caribe (CEPAL) (2014, pp.14-18) respecto a la calidad del gasto público y reformas institucionales en América Latina, nos da luces de la gran importancia que tiene un eficiente y eficaz uso de los recursos públicos, el cual busca elevar el crecimiento económico y sobre todo en nuestra región, una eficiente equidad distributiva.

Si los recursos públicos tienen un manejo responsable, maximizando su control, ayudaría a que la recaudación tributaria sea más justa y equitativa. Hay que tener bien claro que los ingresos generados por la recaudación tributaria es patrimonio de toda la sociedad y por lo tanto el Estado tiene la obligación de rendir cuenta del uso que se realice.

En el estudio realizado la CEPAL hace referencia a que un control cuantitativo de las finanzas públicas no garantiza una correcta administración de la economía de parte de las instituciones públicas. Esta deficiencia podría afectar el desarrollo y crecimiento económico, así como una correcta distribución equitativa del ingreso, manifestada en servicios educativos y de salud de primera calidad, que no sean “básicos” sino completos.

Todos los años a puertas de inicio del periodo escolar somos testigos de implementaciones de última hora en los colegios públicos, ya sea por deficiencia en infraestructura o porque simplemente el centro de estudio no tiene mobiliario para asegurar un lugar donde los niños puedan escuchar sus clases. Asimismo, en el sector salud podemos escribir una lista infinita de las deficiencias que sufre el sector y aun así, siempre estas deficiencias están sobre la mesa que sirven de excusa para discusiones banales, y no “encuentran” soluciones al respecto, estos son ejemplos claro de la mala calidad del gasto público.

La CEPAL menciona en su estudio un concepto: calidad en las finanzas públicas. Un concepto muy amplio que hace referencia a todos los acuerdos y operaciones que ayuden a los objetivos macroeconómicos de la política fiscal.

Asimismo, hace referencia a cinco dimensiones que impactarían en el crecimiento económico a largo plazo en los países, así tenemos:

- a) El tamaño del gobierno.
- b) La posición fiscal y sostenibilidad.
- c) La composición, eficiencia y efectividad del gasto.
- d) La estructura y eficiencia de los sistemas de ingresos (impuestos)
- e) La gobernanza fiscal.

La incidencia de una buena calidad en las finanzas públicas se verá reflejada en una mejor aplicación de la carga tributaria, debido a que el Estado deberá considerar los principios tributarios establecidos en nuestra Constitución y no preocuparse solo en cubrir sus gastos excesivos, sino en administrar eficientemente sus ingresos.

Estas cinco dimensiones mencionadas por la CEPAL son claves en el crecimiento económico de un país, y muchos somos testigos que en nuestro país existe una gran deficiencia en el manejo de estos cinco factores.

En primer lugar tenemos el tamaño del gobierno, vemos instituciones públicas sobrepobladas que no generan servicios eficientes y solo conllevan a elevar el gasto sin una contrapartida de por medio. Cada gobierno entrante crea puestos de trabajo para sus propios intereses y cada poder del Estado hace lo propio, cuyos intereses son solo políticos. Lo hemos visto con la aprobación del Dictamen en octubre del 2020, la cual el Poder Legislativo pretendía que 14,000 profesores se incorporen a la carrera magisterial después de haber sido desaprobados hace 6 años.

La posición fiscal y sostenibilidad se refiere al grado de financiamiento sostenido, balanceando ingresos y gastos en un periodo determinado y no generar crisis de deuda, la cual conllevaría a graves consecuencias.

La eficiencia y efectividad en el gasto lo hemos comentado anteriormente, por lo que hemos visto que un gasto mal efectuado es un paso atrás que impediría el desarrollo de nuestro país. Asimismo, un gasto efectuado tardíamente no cumpliría sus objetivos.

El sistema de impuestos es un tema bastante amplio que debería ser analizado con extremo cuidado. Podemos evaluar si las exoneraciones y beneficios tributarios han cumplido sus fines y si se justifica su ampliación, debido a la brecha generada en la recaudación.

Por último, la gobernanza fiscal reflejada en reglas fiscales claras, instituciones y procedimientos eficientes ayudarían a completar un panorama que ofrezca confianza a las inversiones privadas con un consecuente desarrollo económico.

La preocupación y cumplimiento en mejorar estos cinco factores facilitarían la labor del legislador en cumplir el espíritu de nuestra Constitución, que es la distribución de la carga tributaria mediante un sistema que refleje la real capacidad contributiva de las personas.

2.3 DEFINICIÓN E IMPORTANCIA DEL PRESUPUESTO

Una noción general de presupuesto lo podemos recoger de Villegas (2001, p.789), el cual manifiesta que el Estado para realizar sus fines necesita realizar gastos y obtener recursos y por un tema de orden deben ser calculadas y autorizadas de antemano.

Asimismo, podemos citar a García (1998, p.42) el cual menciona que la actividad financiera es ejercida por el Estado, que en cuanto a tal, responde a decisiones políticas, que implica recaudar ingresos, administrar un patrimonio y en efectuar gastos.

Podemos observar como el presupuesto y la actividad financiera del Estado tiene íntima relación, en cuanto a programación, generación de recursos y realización de gastos. El presupuesto general de la República de nuestro país es elaborado por el Ministerio de Economía y Finanzas y debe ser aprobado por el poder legislativo.

El presupuesto debe ser elaborado de una manera responsable ya que de ello dependerá la buena gestión del Estado para cumplir con las necesidades básicas de la población.

Tal como lo menciona García (1998, p.42), la actividad financiera del Estado responde a decisiones políticas, muchas veces estas “decisiones políticas” no corresponden a lo exigido por la realidad social y económica del país, llevando a las finanzas públicas a un déficit, el cual siempre es solventado con impuestos pagados por los contribuyentes.

Somos testigos que en muchas entidades públicas, como gobierno central, regional y local hacen mal uso del presupuesto otorgado, destinando el gasto en obras mal hechas o inútiles, gastos inexistentes, obras sobrevaloradas y lo que es más lamentable en “comisiones” para autoridades públicas desde el más alto nivel hasta el funcionario de menor jerarquía.

Esta percepción del mal uso presupuestario se refleja en que los contribuyentes se pregunten: Para qué sirven mis impuestos? Además de cubrir el gasto público, se tiene la percepción de que los fondos públicos generados por los impuestos son usados para realizar “compras deficientes” o pagar comisiones ilícitas.

Debemos entender que existe una relación ineludible entre el presupuesto y el gasto público, el cual consiste en que un presupuesto bien elaborado y sobre todo ejecutado en el ejercicio económico correspondiente, se reflejará en obras, programas sociales y demás servicios públicos (gasto público) que impactaran en todos los contribuyentes.

Asimismo, muchas veces el legislador se limita a tener como objetivo a que las normas tributarias no afecten la recaudación y por ende el presupuesto público, sin dar la debida importancia a que los principios tributarios se apliquen al momento de legislar. Con un buen manejo del presupuesto y sobre todo con un gasto público eficiente y eficaz se podrán realizar los cambios tributarios necesarios para la elaboración de un cambio normativo tributario que integre los principios tributarios en la legislación.

2.4 EL PRESUPUESTO Y LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Corti (2018, p.15), resalta el deber fundamental de contribuir, sobre todo, el deber de contribuir al gasto público de acuerdo a la capacidad contributiva, y sobre todo resalta la estrecha vinculación que existe entre el deber de contribuir con la solidaridad.

Los contribuyentes son conscientes que se contribuye para solventar el presupuesto, pero se espera que este presupuesto sea bien ejecutado. La buena administración de las finanzas públicas ayudará a que se mejore la conciencia tributaria, incrementando la recaudación y mejor aplicación de un sistema tributario justo.

Corti (2018, p.16) menciona que los derechos fundamentales podrán ser efectivos si se cuenta con estructuras, acción pública y lo más importante, de financiamiento. La interconexión

de estos factores se tiene que desarrollar en todos los gobiernos, y nos referimos a los cambios de gobierno de turno, debido a que la mayoría de planes de gobierno son a corto plazo y no se establecen planes para un gran futuro. Estos planes a corto plazo muchas veces complican el desarrollo de programas sociales y mejora en los servicios educativos y de salud. Los derechos fundamentales deben cumplirse en toda su magnitud, tanto en la obligación que tiene el Estado de dar, como de recibir.

Respecto a la obligación de dar, nos referimos a que el Estado, haciendo prevalecer los derechos fundamentales de las personas, debe ofrecer infraestructura y servicios de calidad, ello conlleva a que las personas tengan una mejora en su calidad de vida y tenga mejores oportunidades de desarrollo, para que de esta forma dependan menos del Estado.

Y por otro lado, respecto a la obligación de recibir, nos referimos a que el Estado mediante un manejo eficiente y eficaz de los fondos públicos, pueda implementar un sistema tributario justo que respete los derechos fundamentales de las personas y que se contribuya sobre una base cierta o sobre una real capacidad contributiva.

Un manejo eficiente y eficaz del presupuesto público es de suma importancia para la generación de bienestar social, debido a que ello reflejará que los ingresos generados por la recaudación de impuestos haya sido utilizado correctamente.

García Cobian (2015, p.162) realiza una excelente reflexión respecto a la “constitucionalización” del derecho presupuestario y la protección de los derechos fundamentales. Resalta la importancia que tiene una efectiva distribución del presupuesto y el gasto público, todo ello en función al cumplimiento de las obligaciones normadas en la Constitución.

Un eficiente control del presupuesto ayudaría a alcanzar los objetivos sociales mencionados en la Constitución. Asimismo, ello contribuiría a que la recaudación tributaria sea más justa en cuanto a su sistema de deducciones por rentas de trabajo y tenga como objetivo imponer tributo donde exista riqueza y no imponer tributo donde se supone exista riqueza.

Asimismo, cabe resaltar que el gasto público forma parte del presupuesto anual de la República. Según lo mencionado en el Expediente No. 004-2004-CC/T.C., la actividad presupuestal se rige por once principios constitucionales presupuestarios, de los cuales recogeremos solo dos principios, por ser de nuestro interés:

Principio de justicia presupuestaria:

Contemplado en los artículos 16° y 77° de la Constitución, que establece que la aprobación o autorización para la captación de ingresos y la ejecución de gastos supone un compromiso con la consagración de valores comunitarios y la construcción del bien común. De allí que los fines estatales previstos en el texto fundamental de la República se constituyan en la razón de ser y en el sentido de la actividad presupuestal.

Principio de equilibrio financiero:

Previsto en el artículo 78° de la Constitución, que establece que el presupuesto debe contener todos los ingresos y gastos del Estado debidamente balanceados, a efectos de evitar que el déficit fiscal genere un proceso perturbador de la normal marcha económica del país.

Estos principios consagran el balance que debe existir entre la recaudación de ingresos y la ejecución de gastos, resaltando un “compromiso con la consagración de valores comunitarios”. Podemos entender que en esta consagración de valores comunitarios está inmerso el respeto a un trato justo al momento de imponer la carga tributaria.

La actividad presupuestal es la base en la cual se construye un sistema recaudatorio que sea equitativo, progresivo y redistributivo. Asimismo, una eficiente ejecución del gasto tendrá consecuencias positivas en la prestación de servicios básicos y el desarrollo de los ciudadanos más vulnerables, los cuales podrán ver reflejado la redistribución de los impuestos recaudados.

Asimismo, Corti (2005, p.15) realiza una investigación interesante respecto al vínculo que existe entre el presupuesto y los derechos fundamentales. Menciona que lo consignado en la Constitución, sobre todo respecto a los derechos fundamentales, debe cumplirse bajo un manejo eficiente y eficaz de los recursos públicos. El derecho a una educación y salud de calidad debe estar como un pilar fundamental dentro de todas las obligaciones del Estado. El derecho a una vida digna va más allá de “hacer lo que se puede con el presupuesto”, sino de ofrecer servicios públicos de calidad. Es una exigencia que las personas tienen el derecho de hacer cumplir al Estado, sobre todo en un Estado Constitucional de Derecho.

La actividad financiera del Estado tiene la obligación de transformar los recursos públicos en herramientas de cumplimiento de los derechos fundamentales.

Podríamos decir que la exigencia en el cumplimiento de los derechos fundamentales en nuestro país está en sus inicios, por no decir que es casi nula, debido a que los servicios educativos y de salud (solo por mencionar los principales) son deficientes y ninguna institución o persona exige al Estado una mejora sustantiva. La respuesta del Estado para mejorar los servicios siempre será “no alcanza el presupuesto”, pero por otro lado podemos ver que existe un manejo irresponsable de los fondos públicos. Esta contradicción se manifiesta en pésima calidad educativa y servicios de salud deficientes, disminuyendo la posibilidad de mejorar la calidad de vida de la población más vulnerable.

Esta falta de calidad en los servicios obliga a las personas a buscar mejores opciones, por lo que destinarán parte de sus ingresos para pagar estos servicios que el Estado no ofrece.

Finalmente, un equilibrio financiero es necesario en la ejecución de un presupuesto, debido a que la generación de déficit, gastos superiores a los ingresos, podría generar un desorden económico financiero o la creación de nuevos impuestos con la consecuente vulneración de principios tributarios, solo con la finalidad de recaudar y cubrir el déficit presupuestario tal como ha ocurrido en gobiernos pasados.

La importancia que tiene un manejo eficiente de los fondos públicos se verá reflejado en que las necesidades públicas sean cubiertas de manera satisfactoria y alcance a todos los sectores que así lo requieran.

CAPÍTULO III: LOS DERECHOS FUNDAMENTALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Los derechos fundamentales consagrados en nuestra constitución tienen un rol garantista y nos protegen de arbitrariedades que el Estado, ante su poder dominante podría afectar.

Rodríguez (1992, p.10), hace una interesante reflexión respecto al marco constitucional en lo que a materia financiera y tributaria se refiere. Primero es el poder financiero que tiene el Estado de fijar tributos y de ejecutar los gastos; el cual fija un equilibrio político. Este equilibrio deberá garantizar la legalidad de la imposición de los tributos y una eficiencia en el gasto público, garantizada por la independencia y separación de poderes. Y segundo, la incorporación de conceptos de derecho financiero, elevándolos a la categoría de principios tributarios, tales como generalidad, igualdad, progresividad y capacidad económica; como máxima garantía jurídica de los derechos de los ciudadanos frente al poder del Estado.

Si bien es correcto que los principios tributarios no son derechos fundamentales, estos principios forman parte importante en la realización económica del ciudadano en cuanto a la participación fiscal que el Estado le otorgará directa o indirectamente. Asimismo, el Estado tiene la obligación de facilitar el desarrollo económico del país, y por ende de los ciudadanos. De tal forma que garantice el orden institucional y económico, mediante medidas que incentiven la inversión privada y un sistema tributario estable y justo. Así pues, una correcta aplicación de los principios tributarios garantizará una carga tributaria justa y redistributiva.

Ferrajoli (2006, p.37) señala que no solo es suficiente conocer qué son los derechos fundamentales, sino se debe saber cuáles son y cuáles deben ser garantizados como tales. En dicho sentido, define como derechos fundamentales aquellos que están adscritos universalmente a todos en cuanto a persona con capacidad de obrar y que por tanto son inalienables. Por otro lado, señala que son los mencionados en lo establecido en el ordenamiento internacional en la Declaración Universal de los Derechos Humanos. Señala que deben ser garantizados como tales, entre otros; el derecho a la vida, a la libertad, a la igualdad y sobre todo a la defensa del más débil ante el más fuerte.

Esta defensa a la que se refiere Ferrajoli, es entre instituciones, personas y Estado, resaltando la posible afectación de normas legales hacia las personas.

La posición del Estado ante la sociedad lo ubican en posición ventajosa debido a la potestad tributaria obtenida por la Constitución, y que en múltiples ocasiones es usada sin considerar principios implícitos emanados en la misma Constitución que les otorgó dicho poder.

Es así que a nuestro entender, la defensa de los derechos fundamentales alcanza a normas legales que perjudiquen todo lo inherente a la vida e igualdad de las personas, y ahí se encuentra la afectación a los ingresos remunerativos que no son debidamente evaluados para ser considerados afectos a carga tributaria. Por lo que la defensa del ciudadano ante la Potestad tributaria del Estado deben ser tutelados como derechos fundamentales.

El equilibrio mencionado por Rodríguez (1992, p.10) representa los poderes que el Estado sostiene en ambas manos, en una, la facultad de la imposición tributaria y en la otra el poder del gasto público. Si el Estado es un buen administrador del gasto público, podrá realizar una eficiente imposición de la carga tributaria, direccionando la obligación donde realmente exista capacidad económica, de lo contrario; si el Estado no maneja con eficiencia el gasto público, se verá en la obligación de imponer la carga tributaria sin considerar los principios tributarios, abusando del poder tributario que le otorga la Constitución.

Es así, que los derechos de los contribuyentes deben ser tutelados como derechos fundamentales, justamente para ayudar a mantener el equilibrio mencionado por Rodríguez (1992, p.10) el cual garantizara la potestad del Estado ante la imposición injustificable de impuestos, que en muchos casos no cumplen las características mínimas que impone implícitamente la Constitución.

El derecho a tener una educación de calidad y a un sistema de salud eficiente, son algunas de las obligaciones que tiene el Estado hacia sus ciudadanos. Hoy en nuestro país sabemos que esos son los sectores que tienen más deficiencias y una gran crisis de infraestructura.

Al existir esta crisis en la educación y salud, las personas tienen la necesidad de buscar mejores alternativas, por lo que destinan parte de sus recursos económicos para cubrir esta necesidad, debido a la gran preocupación que tienen las familias por garantizar una buena atención médica y una educación de calidad, que en nuestro país lleva muchos años deteriorándose.

La defensa del más débil ante el más fuerte se refleja en la incapacidad de las instituciones de poder defender a los contribuyentes (persona natural) ante las arbitrariedades de la administración tributaria y las normas legales. El desconocimiento de los contribuyentes de sus derechos a que participe en el gasto público en base a una correcta aplicación de los principios tributarios, hace que el ente recaudador solo se limite a su labor coactiva.

Muñiz, J. (1989, p.222) en su crítica a García-Pelayo (1977) menciona que en un Estado Social y Democrático de Derecho el individuo y la Sociedad no son categorías aisladas o contradictorias, sino dos términos que no pueden realizarse el uno sin el otro, de acuerdo a ello esta relación debe fluir en base al respeto a los principios tributarios, y no solo limitar la acción del Estado como ente independiente y ejecutor coactivo tributario.

Los Derechos Fundamentales se extienden a otros aspectos inherentes a las personas, como es el derecho de los ciudadanos a que el Estado al ejercer su potestad tributaria respete el principio de igualdad y de esa manera proponga un trato tributario justo que no afecte su capacidad contributiva.

El Estado al ejercer su potestad tributaria lo ubica siempre en un nivel superior y con poder coactivo hacia el contribuyente. Se debe tomar en cuenta lo que muchos países han integrado en su Constitución respecto a los derechos fundamentales de las personas, los cuales en nuestra Constitución están señalados en los tres primeros capítulos.

La obligación de contribuir al gasto público debe alinearse con el respeto a los derechos fundamentales de las personas. Es una obligación de todo ciudadano a ser solidario con los que menos tienen, pero sin que ello perjudique su capacidad contributiva, su derecho a ser tratado igual y que exista una justicia tributaria al momento de determinar su contribución.

Asimismo, el Estado como ente encargado de Administrar las finanzas públicas, está en la obligación que el presupuesto de la República se maneje con eficiencia y transparencia. El principio de asignación equitativa de los recursos públicos, requiere que el Estado sea un buen administrador y pueda, en base a una eficiente recaudación, llegar a las personas que necesitan más atención educativa y sanitaria. Una buena asignación de recursos, facilitaría el cumplimiento de los principios tributarios emanados de nuestra Constitución y no desviar recursos a proyectos

inútiles que menoscaban la caja fiscal y complican después la recaudación, justificando los procedimientos tributarios respecto a la determinación de la Renta neta personal, donde no podemos decir: “Es lo que manda la Ley”.

Tal como lo manifiesta Landa (2005, p.47) la función constitucional de los tributos no es solo un deber que le corresponde al Estado, sino una obligación que le compete a todos, es así que de acuerdo al artículo 58° de la Constitución la obligación del Estado es garantizar ciertas condiciones mínimas materiales, como la promoción del empleo, salud, educación, vivienda, seguridad, servicios públicos e infraestructura. Todos estos servicios deben ser cubiertos con el pago de impuestos y todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público ya que depende de ello para que el Estado cumpla con sus obligaciones.

Los servicios públicos deben ser de calidad para garantizar el desarrollo de todas las personas, pero en la actualidad algunos servicios como educación, salud y vivienda; no son de buena calidad o simplemente no son cubiertas por el Estado. Esta deficiencia hace que muchas personas se vean en la obligación de buscar mejores servicios, destinando recursos económicos para ello.

Asimismo, esta obligación tributaria la cual es dirigida a las personas con capacidad contributiva permite al Estado una redistribución de la riqueza relacionada con los principios de justicia y solidaridad, la cual debe de ser manejada con especial cuidado y no justificar la aplicación de estos principios para afectar otros igualmente importantes.

Podemos observar como Ferrajoli, Garcia y Landa, integran los principios tributarios no solo como herramientas para reforzar los derechos fundamentales de las personas, sino que lo posicionan como un “arma de defensa” del ciudadano sin alejarlo de su obligación de contribuir al Estado.

Como podemos ver, nuestra Constitución debe garantizar el cumplimiento implícito del principio de capacidad contributiva, pero el legislador muchas veces hace caso omiso a este principio, promulgando leyes controversiales o convirtiendo impuestos temporales en permanentes, por lo que en varias ocasiones las personas y/o instituciones se ven obligadas a recurrir a instancias superiores para resolver dichas controversias.

La posición del Tribunal Constitucional es de valiosa importancia ante las diversas controversias generadas en torno a los derechos fundamentales, por lo que recogemos lo mencionado en el Expediente No 1042-2002-AA/TC:

“Tanto el derecho de petición como aquellos otros derechos fundamentales reconocidos en nuestra Constitución constituyen componentes estructurales básicos del conjunto del orden jurídico objetivo, puesto que son la expresión jurídica de un sistema de valores que por decisión del constituyente informan todo el conjunto de la organización política y jurídica. En ese orden de ideas, permiten la consagración práctica del postulado previsto en el artículo 1 ° del referido texto que concibe a la persona humana como "el fin supremo de la sociedad y del Estado". De este modo, la garantía de su vigencia dentro de nuestra comunidad política no puede limitarse solamente a la posibilidad del ejercicio de pretensiones por parte de los diversos individuos, sino que también debe ser asumida por el Estado como una responsabilidad teleológica”.

Según nuestro Tribunal Constitucional “todos los derechos fundamentales” constituyen la base para nuestro orden jurídico y como tal son garantía para la persona, y que el Estado asume la responsabilidad que ello se cumpla en las diversas decisiones que los organismos públicos puedan ejercer.

3.1 DERECHOS FUNDAMENTALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN ESPAÑA

La Constitución española es muy clara al referirse a las bases sobre las cuales se construirá su sistema tributario. Así tenemos que en el artículo 31.1 de su Constitución señala que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica -ya está limitando la contribución- mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá carácter confiscatorio. Lo mencionado en el presente numeral sustenta los lineamientos que debe considerar el legislador para construir un sistema tributario que garantice dichos principios.

La Ley General Tributaria española recoge en su artículo 3.1 los mismos principios emanados de la Constitución, por lo que la intención de la legislación española es que la recaudación tributaria garantice el respeto de la capacidad económica basado en un sistema tributario justo y que no cumpla solamente su labor recaudatoria, sino que esta labor debe estar limitada por los principios mencionados.

Hernández (2015, p.365) en una mención referente a las diversas sentencias del Tribunal Constitucional español refiere que “el Impuesto a la Renta de personas físicas, es una figura impositiva que acoge la aplicación integral y plena de todos los principios del sistema tributario justo, a saber: se realiza la personalización de la carga fiscal (generalidad); según unos criterios (principio de capacidad económica, igualdad y progresividad); y, a mayor abundamiento, cumple con el objetivo de redistribución de la renta y solidaridad”. El análisis de Hernández nos amplía el concepto de justicia tributaria, la cual tiene una relación implícita con los demás principios y como estos deben ser considerados explícitamente en el sistema tributario aplicado a las personas naturales.

Muchas veces la limitación de administrar un régimen tributario simplificado y de fácil recaudación hace que indirectamente se vulneren los principios emanados de nuestra Constitución.

El Tribunal Constitucional español ha emitido diversas sentencias respecto al principio de capacidad económica y es muy exigente respecto a la afectación de este principio, así tenemos la Sentencia 182-1997 que menciona:

“El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es la figura tributaria en la que el precepto del Decreto-ley enjuiciado ha introducido modificaciones, es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva (SSTC 45/1989, fundamento jurídico 2º, 150/1990, fundamento jurídico 5º, y 214/1994, fundamento jurídico 5º). Constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, recordadas expresamente en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 5/1992, cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes. Al mismo tiempo, es sobre todo a través del I.R.P.F. como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal

en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 C.E., dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, fundamento jurídico 6º)”.

Esta Sentencia menciona claramente la defensa de la distribución de la carga tributaria, la cual debe realizarse tomando en cuenta la capacidad económica, igualdad y progresividad, todo ello en busca de que se cumplan los principios de justicia tributaria. Respecto a esta sentencia, que falla en contra de una variación mínima en la distribución de la carga tributaria, observamos la gran importancia que el Tribunal Constitucional español otorga a los contribuyentes a través de estos principios.

Asimismo, el Tribunal Constitucional español hace referencia a que la capacidad contributiva se manifiesta no solo en los indicadores nominales, sino también en los potenciales, tal como lo menciona en la STC 37/1987, FJ.13:

«Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel principio constitucional quede a salvo. (...) No resulta difícil concluir que el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo sobre las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo —que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal— es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Abogado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto.»

No se trata pues, de una defensa unilateral o a ciegas de la capacidad contributiva, sino una aplicación razonable de este principio, que conlleve al legislador a imputar la carga fiscal donde exista realmente capacidad contributiva.

El Tribunal Constitucional español al referirse a la capacidad potencial limita igualmente la capacidad económica real y no solo lo estipulado en la Ley, debido a que no puede gravarse lo que no existe. Así lo manifiesta en el fundamento 4 de la Sentencia 134/1996:

“Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que “una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que —como hemos venido señalando— dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia” (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, “en un resultado obviamente confiscatorio” (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).”

Es así que la imposición tributaria debe dirigirse a una capacidad económica existente y no presunta, debido a que la carga tributaria debe recaer sobre base cierta. Para el caso de las personas naturales podría ser complicado para el contribuyente y para la administración tributaria determinar exactamente la base cierta, pero esto no puede ser motivo para una determinación a ciegas, caso contrario estaríamos yendo hacia al otro extremo.

Tal como sucede en la determinación de la base imponible en el sistema tributario peruano para rentas de quinta categoría, debido a que la Ley del Impuesto a la Renta “presume” que el contribuyente ha tenido en un ejercicio económico gastos ascendentes a 10 unidades impositivas tributarias (adicionando las 3 UIT referidas a las permitidas con la modificación del Decreto Legislativo No. 1258), cabe resaltar que estas deducciones adicionales tienen bastantes restricciones, de difícil cumplimiento.

La legislación española considera la capacidad económica como un limitante a todo acto legal que vaya en contra de lo estipulado en su Constitución y sus normas tributarias. Además, considera que debe analizarse cuidadosamente cualquier sustento basado en el deber de contribuir al gasto público, ya que esto no debería ser un fundamento jurídico para una imposición tributaria inexistente o irreal.

3.2 DERECHOS FUNDAMENTALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN ECUADOR

La Constitución ecuatoriana en el artículo 300° hace mención a los principios básicos que regirá su régimen tributario, como son los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, enfatizando también en la redistribución de la riqueza entre todas las personas. Estos principios mencionados en la Constitución ecuatoriana, son la base para que el legislador estructure su sistema tributario, no se debe legislar en base a fines propiamente económicos o recaudatorios, estos deben incluir un sistema razonablemente justo que garantice una carga tributaria que no afecte la capacidad contributiva de los ciudadanos.

Según el Servicio de Rentas Internas de Ecuador, se permiten deducciones por conceptos de salud, educación, vivienda, vestimenta y enfermedades raras para ingresos netos menores a US\$100,000.00 (Cien mil con 00/100 Dólares Americanos). Asimismo, el ingreso neto se determina considerando los gastos deducibles y rebajas para personas de tercera edad.

De acuerdo al artículo 34° del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador (Decreto No. 374), podemos observar que el legislador ha puesto un límite respecto al nivel de ingreso neto para que el contribuyente aplique deducciones subjetivas correspondientes a gastos de salud, educación, vivienda y enfermedades raras. Este sistema, aplica el principio tributario de igualdad vertical, el cual solo permite deducciones hasta un cierto nivel de ingresos netos.

El sistema de deducciones subjetivas es razonable cuando existen límites para su aplicación, y no sea utilizado para personas de altos recursos económicos y que consecuentemente tienen un nivel de gasto alto, el cual les permitiría cierto grado de beneficio tributario.

El mínimo exento en Ecuador es US\$11,315.00 (Once mil trescientos quince Dólares Americanos) una vez descontadas las deducciones permitidas, por lo que este mínimo exento podría elevarse considerando los límites aplicables a estas deducciones:

TABLA 1 Límite para la deducción de gastos personales en Ecuador

LIMITE PARA LA DEDUCCION DE GASTOS PERSONALES						
Rubro	Conti nente	Galápagos*	Continente	Galápagos	Continente	Galápagos
	Número de veces la fracción básica desgravada de Impuesto a la Renta de personas naturales		Fracción básica desgravada IR			
			2019 (USD 11.310)	2019 (USD 11.310)	2020 (USD 11.315)	2020 (USD 11.315)
Vivienda	0,325	0,586	3.675,75	6.627,66	3.677,38	6.630,59
Educación incluye rubros de arte y cultura **	0,325	0,586	3.675,75	6.627,66	3.677,38	6.630,59
Alimentación	0,325	0,586	3.675,75	6.627,66	3.677,38	6.630,59
Vestimenta	0,325	0,586	3.675,75	6.627,66	3.677,38	6.630,59
Salud	1,3	2,344	14.703,00	26.510,64	14.709,50	26.522,36
Total gastos personales (Hasta el 50% de los ingresos gravados del contribuyente sin que supere los valores señalados en esta fila)	1,3	2,344	14.703,00	26.510,64	14.709,50	26.522,36
Enfermedades raras, catastróficas o huérfanas ***	2	3,606	22.620,00	40.783,86	22.630,00	40.801,89

*Para la provincia de Galápagos el límite se obtiene al multiplicar el monto máximo para cada rubro en el continente por el Índice de Precios al Consumidor Espacial de Galápagos (1,803) establecido desde el ejercicio fiscal 2016.

**Los rubros de gastos de arte y cultura se incorporaron como deducibles desde el ejercicio fiscal 2017 (su límite de deducibilidad en este ejercicio fue de 1,3 veces la fracción), y desde el ejercicio fiscal 2018 estos rubros se incluyeron en el de educación, compartiendo el límite de 0,325 veces.

***En estos casos tanto los gastos por rubro de salud como el total de gastos personales pueden ser deducibles hasta 2 fracciones básicas desgravadas de Impuesto a la Renta, debiendo respetarse los límites individuales para el resto de rubros. Ejemplo: si durante el ejercicio 2020 el contribuyente obtiene USD 30.000 como ingresos gravados y él o sus dependientes tienen gastos por este tipo de enfermedades, sus gastos deducibles por salud podrán ser de hasta USD 22.630. Si el contribuyente tuviese este tipo de gastos sustentados hasta USD 14.000 podría completar el límite antes indicado con el resto de rubros de gastos personales, respetando los límites individuales previstos para cada uno de ellos.

Fuente: Servicios de Rentas Internas de Ecuador

Considerando los máximos deducibles de solo tres conceptos (Educación, alimentación y vestimenta) el sistema de deducciones ecuatoriano podría llegar a un mínimo exento de US\$22,347.14 (Veintidós mil trescientos cuarenta y siete con 14/100 Dólares americanos)

En nuestro país el mínimo exento para rentas de trabajo dependiente es de 7 UIT (US\$8,600.00) más 3 UIT (US\$3,685.00) por gastos adicionales permitidos según la modificación del Decreto Legislativo N° 1258, en el cual hay muchas limitaciones y solo podrán alcanzar el máximo permitido personas de muy altos ingresos.

El mínimo exento total en nuestro país podría llegar en el mejor de los casos a US\$12,285.00 (Doce mil doscientos ochenta y cinco dólares) el cual representa un 54% del mínimo exento en Ecuador.

Podemos ver la gran diferencia existente entre Ecuador y Perú, considerando limitaciones prudentes. Es así que podemos observar que la legislación ecuatoriana es mucho más razonable en cuanto al mínimo exento para ser considerado sujeto pasivo del impuesto.

Podríamos considerar también que el manejo del presupuesto público representa un rol importantísimo en la aplicación de un sistema tributario justo y correcta aplicación de los principios tributarios en un país.

3.3 DERECHOS FUNDAMENTALES Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN COLOMBIA

La Constitución colombiana en el numeral 9° del artículo 95° menciona como deber de los ciudadanos “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad” y en su artículo 363° al referirse a su sistema tributario menciona que este se basará en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Los tres principios mencionados en la Constitución colombiana sintetizan lo que el sistema tributario pretende reflejar en su normativa. Aplicar el principio de equidad en términos concretos nos podemos referir a tratar a los iguales de una forma y a los desiguales de forma distinta (equidad horizontal y equidad vertical). Estructurar el sistema tributario que considere los diferentes niveles socio-económico de los contribuyentes de manera que se aplique una progresividad al momento de la distribución de la carga pública.

El Estatuto Tributario colombiano (equivalente a la Ley del Impuesto a la Renta peruano), permite las deducciones de diversos gastos, como los aportes pensionarios voluntarios, carga por hijos, gastos de salud, intereses por vivienda, pero con ciertos límites.

Refiriéndose a la tributación y el impacto que este causaría a los derechos del ciudadanos Linares et al. (2017) manifiesta que la justicia tributaria asume un rol decisivo, y que los tributos deben guardar una coherencia con la capacidad contributiva de los obligados, de tal modo que se pueda llegar al bienestar de la sociedad a través de la solidaridad, pero respetando las libertades individuales. Comprendemos que el principio de solidaridad estará presente en todas las obligaciones tributarias para poder llegar a cubrir la necesidad de la población carente de recursos, pero esta solidaridad no debe ser “ciega” sino que debe respetar la capacidad contributiva de los contribuyentes, caso contrario estaríamos afectando parte de los escasos recursos, y de esta manera; algunos impuestos podrían convertirse en confiscatorios.

Quisiéramos resaltar la categoría de derecho fundamental que la Corte Constitucional colombiana (Sentencias 146/96-323/96) ha otorgado al mínimo vital (lo que en nuestro país se refiere a la remuneración mínima vital), esto debido a la conexión que tiene con la VIDA de la persona. Asimismo, consideran al mínimo vital como un elemento del principio de capacidad contributiva, debido a que el Estado al conocer el mínimo vital podría desarrollar un sistema tributario que considere los sujetos pasivos para aportar al gasto público. Así pues se podría definir

el mínimo vital exento como “el patrimonio de una persona natural, que por destinarse a la satisfacción de las necesidades básicas, debe excluirse de todo tipo de tributación.” Andrade (1985, p.171)

Así tenemos lo mencionado en la Sentencia No. 146/96 de la Corte Constitucional Colombiana:

“En el marco normativo del Estado social de derecho vigente en Colombia, el trabajo tiene la doble calidad de derecho fundamental y de obligación social (artículo 25 C.P.); además, es doctrina reiterada de esta Corte que: ***“El trabajo tiene un carácter de derecho-deber y, como todo el tríptico económico de la carta -propiedad, trabajo, empresa-, cumple una función social. Es una actividad que goza en todas sus modalidades de la especial protección del Estado”*** (Sentencia C-221/92, Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero).

La Sentencia en referencia defiende el derecho al pago por el trabajo realizado, pero además enfatiza la importancia del ingreso salarial y su capacidad de mantener la vida digna de una persona. Es así que podemos colegir que el mínimo vital no solo será indispensable en su obligación como derecho fundamental, sino también el ingreso remunerativo de las personas. El ingreso remunerativo se debe proteger de imposiciones tributarias injustas, que no sean sustentadas solo con procedimientos simplificados, y que solo tienen como fin recaudar y no recaudar sobre una base justa.

Así pues, las personas podrían verse afectadas como sujeto pasivo de una obligación tributaria injusta, debido a que si la imposición del impuesto no reúne lo señalado en los principios tributarios, podría afectar la capacidad de una vida digna.

Para Zavala (2001) “el principio de equidad o justicia tributaria se basa en el tributo que va a ser impuesto de acuerdo al contexto social y que de ninguna manera puede ser desproporcionado” (citado en Mora, 2016, p.211)

Para Evans (1997) “la equidad se manifiesta en la aplicación correcta de la carga tributaria, de manera racional para contribuyentes con una misma circunstancia y de manera relativa para aquellos que se encuentran en diferente circunstancia” (citado en Mora, 2016, p.211)

Según Mora (2016, p.211) para la doctrina constitucional colombiana la Equidad está íntimamente ligada al principio de igualdad, mencionado también en el artículo 74° de nuestra constitución, añade también que para que una medida impositiva sea equitativa y justa ha de respetar el principio de la igualdad de la carga entre los contribuyentes, esta igualdad se caracteriza por encontrar una distribución justa entre los diferentes niveles de ingresos y grupos sociales. Como podemos observar el tratamiento de la carga impositiva debería tomar en cuenta los grupos sociales, debido a la diversidad de situaciones que el contribuyente podría presentar en el momento que tenga la obligación de hacer frente a la obligación tributaria.

La inclusión de grupo social ya implica una mirada diferente hacia el contribuyente, esta mención es importante debido a que los contribuyentes tienen diferentes situaciones, como su estado civil, carga familiar, dependientes, etc.

Asimismo, el 2014 la Corte Constitucional colombiana en la Sentencia C-291 hace una mención interesante respecto al principio de equidad:

“La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”

En nuestro país la capacidad económica de los sujetos pasivos es una característica que no tiene mucha incidencia al momento de establecer las deducciones por rentas de trabajo, debido a que las deducciones en nuestra legislación son fijadas en base a límites pre-establecidos.

Igualmente, en la Sentencia C-776-2003 mencionan lo siguiente:

“La Corte ha señalado que el principio constitucional de igualdad debe ser respetado por el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes.”

El principio de igualdad propone tener en consideración “desigualdades existentes”, en el contexto tributario resulta pertinente tomar como regla que existen diferentes niveles en un imaginario “edificio tributario” por lo que es necesario que el legislador asuma el reto de normar bajo esta realidad.

Linares (2017, p.349) haciendo referencia a la Sentencia C-250-2003 de la Corte Constitucional de Colombia, manifiesta que la jurisprudencia colombiana define “la capacidad contributiva como la capacidad económica que tiene la persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica, sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos.” Como lo mencionamos anteriormente, la obligación de los contribuyentes a soportar la carga tributaria debe ser en base a su capacidad real y no en base a una determinación sustentada por deducciones fijas o planas para todos los contribuyentes por igual.

Asimismo, la Sentencia C-776 de 2003 enfatiza que, llamar a soportar la carga tributaria a las personas que carezcan de capacidad contributiva de manera que afecte su subsistencia, se estaría actuando de manera contraria a la justicia tributaria.

Según el artículo 387° el Estatuto Tributario colombiano se permite un mínimo exento de US\$10,125.65 (Diez mil ciento veinticinco con 65/100 Dólares americanos), después de las exenciones y deducciones permitidas, las cuales son las siguientes:

- Intereses sobre préstamos para adquisición de vivienda US\$11,148.00
- Dependiente económico US\$3,567.36
- Medicina pre-pagada y Seguros de Salud US\$ 1,783.68
- GMF 50% (Gravamen movimiento financiero)
- Incentivos AFP y AFC 30%

Considerando las exenciones y deducciones permitidas podríamos llegar a un mínimo exento de US\$15,476.69 (sin considerar intereses por adquisición de vivienda)

Finalmente, podemos observar que la Constitución española, colombiana y ecuatoriana mencionan literalmente el respeto a los principios tributarios,

La importancia de incorporar literalmente los principios tributarios a la Constitución y sobre todo incorporar estos principios a la normativa de cada Estado es trascendental para tener un punto de partida y marcar los límites a la potestad tributaria que tienen los legisladores, los cuales en un Estado Social y Democrático de Derecho debe prevalecer el respeto a la capacidad contributiva de la persona y todo lo que ella representa.

Podemos analizar como los países de Colombia y Ecuador están haciendo cambios en su legislación por llegar a un mínimo exento que se aproxime a la real capacidad contributiva de las personas y convertir su sistema tributario en un sistema tributario justo.

Los principios tributarios no solo deben quedar escritos en la Constitución, sino deben ser aplicados en toda norma legal tributaria, de lo contrario se estaría vulnerando lo que manda la Carta Magna.

Vemos como países de la región, Ecuador y Colombia, han modificado en los últimos años su sistema de deducciones para la determinación de las rentas de trabajo, tratando de que se ajuste a una base imponible razonable y justa, de esta manera se aportará al gasto público de acuerdo a la capacidad contributiva de las personas.

La integración de los principios tributarios a las normas legales no debe ser una exigencia, sino una consecuencia normal de coherencia que deben tener los legisladores en la práctica legislativa.

El 26 de mayo del 2020 el Instituto Derecho-Justicia-Sociedad, conformada por reconocidos constitucionalistas y economistas de Colombia, ha presentado una demanda de inconstitucionalidad contra todo el Estatuto Tributario colombiano, debido a que según su análisis, no cumple con los principios constitucionales de progresividad, redistribución, equidad y eficiencia a la hora de recaudar.

El artículo 363° de la Constitución colombiana menciona los principios en los cuales se basará su sistema tributario, como son equidad, eficiencia y progresividad.

Tal como lo menciona la demanda son muchos los factores por los que no se llegan a cumplir con los principios tributarios y que devienen en perjuicio de los que menos tienen. Uno de los argumentos que sostiene la demanda es que en base a los principios tributarios, la Constitución ha asociado el pacto político constitucional, que busca realizar un Estado Social de Derecho fundado en la búsqueda de la igualdad efectiva entre todas las personas con un pacto tributario.

Desde nuestro punto de vista este “pacto tributario” debe ser un compromiso del legislador para procurar un sistema tributario justo, que vaya de la mano con el desarrollo económico del país y de las personas, que no sea un sistema tributario ciego, que solo se preocupa en mencionar todos los principios tributarios que existen y luego no lo transforme en normas legales justas.

La demanda enfatiza la falta de progresividad y como afecta la equidad en sus dos aspectos: horizontal y vertical, debido a la desigualdad de los contribuyentes. Cabe aclarar que la demanda

es por todo el sistema tributario, por lo que al referirse a la progresividad incluye a personas jurídicas y naturales.

La existencia de exoneraciones y beneficios, según la demanda, ayudan a disminuir esta progresividad, debido a que muchos de estos se convierten en beneficios eternos que no cumplen sus fines.

Esta demanda pretende modificar todo el sistema tributario colombiano, labor que demandaría bastante tiempo e intervención de expertos en la materia. Es loable la acción de los Constitucionalistas y economistas colombianos al pretender modificar todo su sistema tributario a un sistema que considere los principios tributarios mencionados en su Constitución, pero es una labor que debería iniciarse en toda la región, sobre todo cuando somos testigos de cómo se van descubriendo millonarias comisiones ilícitas en las más altas esferas de los gobiernos, los cuales ante demandas de incrementos presupuestales de sectores como educación y salud las deniegan bajo la excusa de “responsabilidad fiscal”.



CAPÍTULO IV: IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS NATURALES

La obligación de las personas a contribuir al gasto público tiene como origen hace cientos de años. En la época de los incas, esta contribución se podía dar con trabajo o entrega de «contribuciones» agrícolas. Y con la llegada de los españoles el «sistema» fue cambiando y evolucionando en el tiempo.

En la década de los ochentas la crisis en nuestro país fue complicada, acentuándose significativamente en el gobierno del 1985-1990. En ese periodo se tomaron medidas económicas que tuvo consecuencias muy graves y que nos llevó a un aislamiento del sistema financiero internacional. A finales de 1990, el Perú cerró con una inflación de 7,649.70% (fuente Banco Central de Reserva del Perú), debido a los ajustes implementados por el nuevo gobierno.

A principios de los años noventa, con el cambio de gobierno, hubo una reforma tributaria reduciendo la cantidad de tributos, eliminando beneficios y exoneraciones. Asimismo, se eliminó la Dirección General de Contribuciones y se creó la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, la cual llevo a cabo un proceso de modernización al sistema y control tributario, el cual hasta esa fecha se regía por un alto grado de evasión e informalidad.

A inicios de los noventa el tema recaudatorio era un problema que debía resolverse de manera rápida y eficiente, tal vez ignorando los principios tributarios y haciendo prevalecer el principio de solidaridad, debido a que el gasto público necesitaba ser cubierto por al pésimo manejo económico de gobiernos anteriores. En esas épocas es cuando el Estado asume su poder recaudatorio y coactivo para solucionar problemas que involucra las necesidades básicas de las personas.

Como lo hemos mencionado, en épocas de crisis el principio de solidaridad prevalece ante cualquier otro principio, ya que el bien común se convierte en una necesidad impostergable.

Asimismo, en 1998; se crea mediante Ley 26969 el impuesto extraordinario de solidaridad, el cual reemplazaba al FONAVI; cuyo destino según su artículo 4o era la culminación de obras de electrificación y saneamiento, así como los programas a cargo del banco de materiales. Dicho impuesto se derogó en noviembre de 2004.

Cuando el destino del impuesto es extraordinario, puede mantenerse al margen la actitud del legislador de no tomar en cuenta el principio de capacidad contributiva. Al ser extraordinario un impuesto, tenemos la certeza de que éste debe tener una vigencia limitada hasta que logre su objetivo, lamentablemente en nuestro país, muchas leyes “temporales” duran mucho más tiempo para el cual fue creado.

Los países conforme van creciendo económica y políticamente deben de ir mejorando la aplicación de los principios tributarios. Por ello hacemos una reflexión acerca de ello y que no solo quede escrito en nuestra carta magna, sino que se aplique de acuerdo a lo que ello manda. Hasta el año 1993 nuestro sistema tributario permitía algunas deducciones por hijos y carga familiar entre otros conceptos más. Hasta esa época la fiscalización de personas naturales era casi nula, acentuándose aún más debido a que el sistema tributario era obsoleto, en la área legal y en cuanto a modernidad se trata (se manejaban formularios físicos para las declaraciones juradas, tanto para personas jurídicas como para personas naturales), ello hacía casi imposible una fiscalización de parte de la entidad tributaria. Esta deficiencia fue aprovechada por malos contribuyentes para hacer uso y abuso del sistema de deducciones, la cual erosionaba la base imponible de las personas naturales, reflejándose en la baja recaudación tributaria. El cambio a un sistema tributario moderno cambia la posición de la Administración Tributaria, cuyos sistemas permiten intercambio de información con diferentes entidades públicas y privadas, el cual puede hacer mucho más fácil que las personas naturales sustenten sus gastos personales y familiares. Un Estado moderno debe agotar todos los mecanismos para que su capacidad recaudadora no solo sea eficiente sino justa.

Según lo menciona Alarco A. (2004, p.2) la Simplicidad, uno de los principios básicos de la tributación, debe buscar un sistema tributario comprensible para los deudores tributarios y también para la administración tributaria. Asimismo, el sistema tributario debe ser de fácil control para la administración tributaria y de fácil cumplimiento para el deudor tributario, minimizando sus costos de control y cumplimiento.

En la actualidad los diversos sistemas electrónicos de emisión de comprobantes de pago deben de tomarse en cuenta para incluir nuevas deducciones en las rentas de trabajo. Ello incentivará a que más personas exijan comprobantes de pago por compra de bienes y servicios y con ello ampliar la base tributaria.

Es importante que un sistema tributario sea simplificado, pero ello no debe ser un limitante para que se apliquen los principios tributarios. La tecnología debe ser una aliada estratégica para enlazar simplicidad y justicia tributaria.

Creemos que las diversas normas tributarias están diseñadas para hacer el trabajo fácil a la Administración Tributaria, o al menos eso parece, debido a que la mirada recaudadora siempre esta puesta en las grande empresas formales y personas naturales formales, ello debido a que el trabajo de inspección y formalización a la gran masa informal de nuestra economía (18.6% del PBI del 2017, fuente INEI) representaría un esfuerzo muy grande de parte de la Administración Tributaria. La inclusión de nuevos contribuyentes ayudaría a que la aplicación del sistema de deducciones a las personas naturales respete el principio de capacidad contributiva de los contribuyentes.

4.1 RENTAS DE TRABAJO

De acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de trabajo están contempladas en los artículos 33° y 34°

En el Artículo 33° se definen las rentas de cuarta categoría, refiriéndose a las obtenidas por:

- a) El ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría.
- b) El desempeño de funciones de director de empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional, por las cuales perciban dietas.

Y en el artículo 34° se detallan las rentas de quinta categoría:

- a) El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales. No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la

naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto. Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría.

b) Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.

c) Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

d) Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.

e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

f) Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.

4.2 DEDUCCIONES POR RENTAS DE TRABAJO

En el Decreto Ley No 200 promulgado en 1981 (hoy derogado), mencionaba en su artículo 35° que para establecer la renta neta, se deben de «deducir todos los gastos para producir y mantener la fuente».

Asimismo, en su artículo 42° indicaba el procedimiento para las deducciones por rentas de cuarta categoría. La cual permitía aplicar dos procedimientos:

1. Aplicar el 15% de la renta bruta, con un máximo de 2 UIT, más gastos por servicios como alquiler, teléfono, energía eléctrica, remuneraciones y otros necesarios para mantener la fuente.
2. Siempre que se lleve registros o libros autorizados, todos los gastos necesarios para mantener la fuente.

Además, para las rentas de quinta categoría permitían una deducción de gastos de salud, hasta un límite de 50% de la UIT, el impuesto al patrimonio predial no empresarial y en su artículo 57° permitían deducciones especiales por cargas de familia, tales como: hijo, conyugue, padres, ascendentes y descendientes.

Como podemos observar, el concepto de «deducción de gastos para mantener la fuente», ya existía en nuestra legislación, pero un abuso de esta norma hizo que el legislador cambie su sistema de deducciones.

Todo este sistema cambia con el Decreto Legislativo No 774 publicado en el 30 de noviembre de 1993 cuya entrada en vigencia empieza en 1994.

Los artículos 45° y 46° de la Ley del Impuesto a la Renta señalan los montos máximos permitidos para la determinación del Impuesto a la Renta por de rentas de cuarta y quinta categoría. Así tenemos el artículo 45° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que para determinar la renta neta de cuarta categoría el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, **por concepto de todo gasto**, hasta el 20% de la misma, hasta un máximo de 24 UIT y el artículo 46° de la misma Ley señala que, por rentas de cuarta y quinta categoría podrán deducirse anualmente **un monto fijo** equivalente a 7 UIT (el subrayado es nuestro).

Adicionalmente podrán deducirse los gastos pagados, de acuerdo a los requisitos señalados en la Ley y hasta un máximo de 3 UIT los siguientes conceptos:

Tabla 2 Deducciones D.L. No 1258

CONCEPTO	MAXIMO PERMITIDO
a) Arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles.	30% de la renta convenida.
c) Honorarios profesionales de médicos y odontólogos.	30% de los honorarios profesionales.
d) Servicios prestados en el país bajo el régimen de 4ta. Categoría.	30% de la contraprestación del servicio.
e) Aportaciones a ESSALUD de las trabajadoras del hogar.	100% de la aportación.
Inciso d) del artículo 26-A del reglamento LIR: Servicios de hoteles y restaurantes.	15% de la contraprestación del servicio.

En los artículos 45° y 46° de la Ley del Impuesto a la Renta hay dos términos que nos exige analizar el sistema de deducciones por Rentas de trabajo y son los siguientes: “**por concepto de todo gasto**” y “**un monto fijo**”. Es cierto que un sistema simplificado puede ser lo más recomendable para la determinación de impuestos, pero si esta simplificación afecta los principios tributarios se debe analizar a fondo el sistema de deducciones. Bajo esos términos el actual sistema está limitando las deducciones reales que una persona puede tener para determinar su capacidad contributiva y a partir de ahí, determinar su Renta Neta para el cálculo del impuesto.

En el primer término “**por concepto de todo gasto**” podemos observar que la Ley ya está fijando *a priori* cuanto hemos «gastado» en el ejercicio económico para la manutención de nuestros servicios básicos y sustento familiar.

Asimismo, tenemos el segundo término que impone “**un monto fijo**” para las deducciones. Como podemos observar la imposición de un monto fijo para todos los contribuyentes estaría afectando el principio de igualdad, ya que todos los contribuyentes no tenemos los mismos gastos que puedan determinar nuestra Renta Neta.

4.3 DEDUCCIONES OBJETIVAS Y SUBJETIVAS

Un estudio muy interesante se realiza en la Tesis de López D., (2018, pp.85-86) donde analiza las deducciones subjetivas y objetivas por rentas de trabajo y la afectación al principio de justicia tributaria.

En dicho estudio, critica las deducciones ciegas, cuyo origen nace por la intención recaudatoria y por temas operativos (simplicidad en la recaudación).

Como ya habíamos mencionado en el punto 3.2 las deducciones subjetivas estuvo vigente hasta 1993, año en que se modificó el sistema de deducciones a las rentas de trabajo, por un sistema de deducciones objetivas o ciegas.

Como hemos visto, en la modificación del sistema de deducciones según el Decreto Legislativo No 1258, permiten un tramo adicional para deducciones, pero como ya hemos visto, también tiene límites (Hasta 3 UIT), y además dentro de los conceptos detallados también tienen límites. Un claro ejemplo de la vulneración de la capacidad contributiva, es lo mencionado en el inciso e) del Artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, donde permiten la deducción del total de las aportaciones a ESSALUD de las trabajadoras del hogar que el contribuyente tiene a cargo, este gasto como todos lo entendemos tiene “causalidad” con los ingresos generados por el contribuyente, dado que si no empleamos a una trabajadora para el quehacer domestico sería muy complicado, o casi imposible que se pueda laborar. Ahora bien, el hecho que nos permitan deducir el gasto por las aportaciones a ESSALUD no es ningún inconveniente, la vulneración radica en la no deducibilidad de la remuneración de la trabajadora del hogar a nuestro cargo. Como vemos existe una incongruencia de parte de nuestro legislador al intentar mejorar el sistema de

deducciones, afectando claramente nuestros derechos a un trato tributario justo que no afecte nuestra capacidad contributiva.

Tal como lo menciona Alarco (2004, p.6) para determinar el derecho a contribuir con relación al principio de capacidad contributiva, es necesario valorar en un primer aspecto la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo con su riqueza neta (aspecto objetivo) y, posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares que se encuentre (aspecto subjetivo). Esta valoración del aspecto objetivo podría ser un primer parámetro para la determinación del deber de contribuir, el cual solo nos remite a una característica general del contribuyente, su capacidad contributiva. El segundo parámetro para la determinación de su capacidad contributiva es analizar su grupo familiar, aspecto subjetivo, que determinará su real capacidad de contribuir al gasto público.



CAPÍTULO V: DISCUSIÓN

En nuestro país el sistema de deducciones para rentas de trabajo dependiente está configurado en el artículo 46° de la Ley del impuesto a la renta. Estas deducciones hasta el año 2016 estaban limitadas a 7 UIT (Unidades impositivas tributarias) y, a partir del ejercicio 2017, con la modificación del artículo 46°, según Decreto Legislativo N° 1258, se considera nuevas deducciones por diversos gastos, igualmente con un límite máximo de 3 UIT.

La modificación del artículo 46° se realizó, según consta en la exposición de motivos, con la intención de que el contribuyente “ayudara” a disminuir la informalidad y evasión tributaria en diversos sectores de la economía exigiendo comprobantes de pago por diversos servicios.

Es importante resaltar la exposición de motivos del decreto legislativo N° 1258 debido a que hace referencia a la Sentencia N° 06089-2006-PA/TC emitida por el Tribunal Constitucional, la cual menciona que la obligación del ciudadano no se limita a pagar los tributos, sino que también asume las labores de colaboración con la Administración Tributaria. Asimismo, hace énfasis en el deber de contribuir, pero basado **fundamentalmente en la capacidad contributiva** y el rol solidario que ello requiere. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo al fundamento expuesto, entendemos que el legislador invoca la sentencia para resaltar los principios tributarios de capacidad contributiva y solidaridad.

El principio de igualdad lo menciona el artículo 74° de nuestra Constitución, la cual condiciona la potestad tributaria del Estado, para que en base a este principio y al respeto de los derechos fundamentales de las personas se emitan las normas legales.

El Estado tiene la obligación de cubrir los servicios básicos de los ciudadanos, pero estos servicios deben ser de buena calidad y estar al alcance de todos. El gasto público es cubierto por los impuestos pagados por los contribuyentes, basado en el principio de solidaridad y progresividad, el deber de contribuir al gasto público debe respetar también el principio de capacidad contributiva.

El principio de solidaridad es una obligación que todas las personas deben tomar en cuenta al momento de tributar, ya que de ello depende que se puedan cubrir las necesidades de los que menos tienen. Hoy en día la Administración Tributaria tiene las herramientas necesarias para

fiscalizar en plazos breves las declaraciones juradas de los administrados, esto ayudará a que los contribuyentes puedan registrar sus operaciones en el caso que se opte por nuevos sistemas de liquidación de impuestos.

Según Villegas (2002, p.202) y Landa (2014, p.43), la igualdad tributaria no se refiere a una igualdad literal, sino que el Estado tiene la obligación de tratar tributariamente a los contribuyentes de acuerdo a su situación y/o circunstancia, no se puede asumir, tal como lo considera el actual sistema de deducciones, que todos los contribuyentes tienen la misma cantidad de gastos. Esta presunción de gastos señalada en el artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta, estaría vulnerando los principios de capacidad contributiva e igualdad.

En nuestro sistema tributario todas las personas naturales liquidan sus impuestos sin considerar su situación civil, si son solteras, casadas sin hijos, casadas con hijos o que son padre y madre en el grupo familiar.

Esta distinción de situación familiar ubica al contribuyente en un nivel diferenciado respecto a otros, por lo que su capacidad contributiva será totalmente diferente, y por eso es necesario tener un trato de acuerdo a su realidad, caso contrario se podría estar afectando parte de los gastos que incurren para cubrir sus necesidades básicas e incluirlos en base imponible para la determinación del pago de impuestos.

Para los generadores de renta de trabajo, según nuestro sistema tributario, la capacidad contributiva está determinada por el exceso de las 7 U.I.T., más las deducciones adicionales permitidas por diversos servicios (máximo 3 U.I.T. y de acuerdo a las exigencias requeridas en la norma).

Estas deducciones, las cuales constituyen el mínimo exento o renta mínima no imponible; podrían no ser suficientes para cubrir todos los gastos efectuados por el contribuyente para cubrir sus necesidades básicas, debido a que el sistema de deducciones es igual para todos y no existe un trato diferenciado en la cual permite al contribuyente reflejar su situación económica real personal y/o familiar, por lo que este sistema de deducciones estaría afectando el principio de capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva y solidaridad deben confluir para que un sistema tributario sea justo. Un Estado democrático y de derecho debe garantizar que el legislador ejerza

la potestad que le otorga la Constitución para que exista un equilibrio entre los diferentes principios tributarios, y de esa forma lograr que la mayoría de los ciudadanos soporten la carga tributaria de acuerdo a su real capacidad contributiva.

El presupuesto de la Republica constituye una herramienta fundamental para encaminar los diversos proyectos y programas sociales que el Estado deberá cumplir para satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

Lamentablemente en nuestro país existe una gran deficiencia en la ejecución del presupuesto público, según información del Congreso, al 30 de setiembre del 2020 solo se ha ejecutado el 52.7% del presupuesto. Esta deficiencia hace que la distribución de la riqueza sea lenta y no llegue en el momento oportuno a la población más vulnerable de nuestra economía. Esta deficiencia, sumada a los actos de corrupción existente en el sector público crean un forado en la caja fiscal, la cual complica para que nuestro sistema tributario sea justo y cumpla con los principios enmarcados en nuestra Constitución, debido a que ante proyectos de Ley que intenten reducir o modificar tributos, siempre existe la excusa de afectación al presupuesto de la Republica.

El estudio realizado por la CEPAL (2014, pp.14-18) demuestra claramente la importancia que existe en la calidad de las finanzas públicas. Si los gastos públicos no son eficientes ni eficaces, complicarían el desarrollo económico de los países y sobre todo impediría que los ingresos (impuestos) se recauden de manera justa.

Son diversos los factores que deben mejorar en la administración pública para exigir el cumplimiento de los principios tributarios, no es un tema aislado, pero si un compromiso que debe plantearse el Estado para su pronta ejecución.

Hemos visto que en las Constituciones de España, Colombia y Ecuador, enfatizan los principios tributarios que deben ser base para sus normas legales. Así pues coherentemente unifican lo normado en la Constitución y su sistema tributario para personas naturales.

En los regímenes tributarios de Colombia y Ecuador se permiten deducir gastos familiares correspondientes a dependientes, conyugue o hijos menores de edad y/o que estén en etapa educativa, todo ello con ciertos requisitos y límites.

Una característica interesante del régimen de deducciones en Ecuador es que las deducciones deben ser sustentadas con comprobantes de pago a nombre del titular, conyugue, dependiente o hijos. Asimismo, en el régimen tributario colombiano la base imponible de una persona natural se puede determinar por sus compras o consumo vía tarjeta de crédito, así como lo consignado en depósitos bancarios.

En Colombia el cambio de la determinación de la base imponible inició el año 2016, periodo en que nuestro país se promulgó el Decreto Legislativo N° 1258 modificando el artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta, en la cual se adicionan gastos para la deducción de la base imponible.

En Colombia se ha presentado en Mayo de 2020 una demanda de inconstitucionalidad contra todo el sistema tributario, alegando que atenta contra los principios tributarios de eficiencia, progresividad y equidad. Asimismo, señala entre otros motivos lo mencionado por la Corte Constitucional colombiana en su sentencia No. 643-2002, ***“los principios de eficiencia, progresividad y equidad constituyen los parámetros para legitimar los parámetros del sistema tributario (...) se predicen de un sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular”***.

La demanda es interesante, debido a que intenta demostrar empíricamente que la falta de progresividad se debe, entre otros motivos, a las exoneraciones, beneficios tributarios e incremento de deducciones a diversos sectores, entre ellos también a las personas naturales generadoras de rentas de capital.

Como podemos observar la aplicación de los principios tributarios implica mantener un sistema tributario equilibrado, que planee beneficios y exoneraciones que se ajusten a la temporalidad de las economías, debido a que muchos beneficios y exoneraciones temporales para incentivar la economía y/o reactivación de algunos sectores, se convierten en eternos, afectando la brecha fiscal. Muchas veces somos testigos de la formación de lobbies entre grupos empresariales y entidades del gobierno para lograr beneficios que perjudican la recaudación de impuestos, esta acción impide por sí misma el cumplimiento de los principios tributarios al dejar de generar ingresos que ayuden a cubrir el presupuesto de la República.

Vemos que la tendencia en algunos países de la región como Ecuador y Colombia, es implementar un sistema de deducciones en la cual la base imponible sobre la cual tributar, sea la más justa tomando en cuenta la capacidad contributiva de los ciudadanos. Lo correcto sería que se pueda tributar exactamente a partir del exceso de nuestros ingresos, tal cual lo hacen las personas jurídicas, pero eso conllevaría a una serie de complicaciones para los contribuyentes y la Administración Tributaria.

Asimismo, debemos tener en cuenta que hoy una vez más se ha develado la deficiencia en el sector salud, obligando a las personas con recursos económicos disponibles a buscar mejores alternativas, generando ello un desembolso importante en sus ingresos familiares.

Por otro lado vemos que la calidad en el sector educativo no ha mejorado en los últimos años, y las familias buscan mejores opciones educativas para sus hijos, lo que naturalmente genera desembolsos, estos gastos tampoco son considerados para la deducción de la base imponible.

Entonces si el Estado, siendo el obligado a ofrecernos un servicio educativo y de salud de calidad no lo hace, ¿por qué no permite que estos gastos desembolsados de mis ingresos no sean deducibles en la determinación de mi base imponible?

El legislador “presume” que las deducciones permitidas en el artículo 46° de la Ley del impuesto a la Renta cubren “todos” los gastos que requiere una familia para tener una vida digna. Pero esta vida digna, no solo debe considerar lo básico que necesita una familia para subsistir, ya que la dignidad de una persona no solo se limita a la subsistencia, sino a generar un desarrollo económico, social, educativo y de salud que su economía le permita cubrir.

Debemos de ser más proactivos en cuanto al respeto de nuestros derechos como ciudadanos y no solo limitarnos a decir “es lo que dice la Ley”. Exigir un tratamiento justo que nos permita tributar sobre una base cierta es un objetivo que nos debemos trazar como una sociedad que va evolucionando económica y socialmente.

Corti (2018, p.430) nos menciona que un impuesto no solo debe reunir los requisitos exigidos por Ley, sino que debe tomar en cuenta tres principios básicos: capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad. Solo así un impuesto podría catalogarse como un impuesto justo.

Añade Corti, (2018,430) que no solo basta limitarse a lo que dice la Ley, sino que esta debe sujetarse a principios sustanciales, los cuales son mencionados en el párrafo anterior. Asimismo, considera que la obligación de contribuir al gasto público tiene conexión inmediata con la capacidad contributiva. Asimismo, la obligación a no contribuir si los recursos que se tiene no revelan dicha capacidad debe ser un derecho de las personas, pero esa determinación lo define el legislador unilateralmente, sin considerar determinados parámetros actualizados y que respeten los principios tributarios.

En nuestro sistema tributario el mínimo exento, para el ejercicio 2021, considerando solo las 7 UIT como primera deducción anual y única para rentas de quinta categoría es de dos mil doscientos soles mensuales. Las 3 UIT por deducciones adicionales alcanzan a muy pocos, debido a que su diseño se ha implementado para fines ajenos a determinar una base imponible que busque la verdadera capacidad contributiva de las personas.

En el año 2014, se presentó el proyecto de Ley No. 3136/2013-CR para modificar el texto único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta sobre el monto de unidades impositivas tributarias deducibles para los trabajadores que obtienen rentas de quinta categoría. El proyecto de Ley tenía como finalidad modificar el artículo 46° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto a las deducciones por rentas de cuarta y quinta categoría, que sean 12 UIT como deducción única, de esta manera se actualiza el monto de las deducciones, teniendo en cuenta que la deducción establecida data del año 1993, es decir hace 20 años.

En la exposición de motivos, mencionan ligeramente el principio de capacidad contributiva; siendo este principio el principal sustento para modificar el artículo 46°, no se profundiza debidamente y se perdió la oportunidad de ampliar la magnitud de los principios tributarios.

La exposición de motivos apela a que los trabajadores de cuarta categoría, tienen la posibilidad de deducir 20% de la renta bruta hasta un máximo de 24 UIT originando un trato desigual para ambas rentas.

Asimismo, considerando la tasa por rentas de capital que es de 6.25% evidencia que las rentas de trabajo tienen una tasa más elevada en comparación con este tipo de renta.

Además, la exposición de motivos resalta la “suposición” de que las 7 UIT es una cantidad suficiente para que un trabajador dependiente cubra todos sus gastos y la de su familia. Tal como lo hemos mencionado, coincide en que hay otros gastos que superan la canasta familiar y la deficiencia en los servicios que el Estado debe cubrir. Finalmente, la exposición de motivos invoca al artículo 44° de la Constitución Política, la cual señala que es función del Estado “promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación:”

Como respuesta a este proyecto de Ley, el 18 de junio de 2014, la Comisión de Economía, Banca, Finanzas e Inteligencia Financiera, entrega su Dictamen en referencia al proyecto de Ley.

Como primera observación, apela al principio de igualdad, señalando que debe existir un trato diferenciado entre los contribuyentes, refiriéndose a los trabajadores de cuarta y quinta categoría. Asume que el trabajador de quinta categoría esta en ventaja sobre el trabajador de cuarta categoría por que no requiere realizar gastos ni herramientas para ejercer su trabajo, además tiene ingresos por gratificaciones y compensación por tiempo de servicios.

A nuestro criterio, este sustento es insuficiente debido a que todos los trabajadores necesitan realizar diversos tipos de gastos, como es ropa, calzado, cuidado personal, transporte y otros.

Respecto a la actualización de las 7 UIT, la Comisión considera que la actualización se realiza con el aumento del valor de la unidad impositiva tributaria en cada ejercicio.

Como bien se menciona en la exposición de motivos, esta deducción data de hace 20 años, y no solo nos podemos limitar en señalar que la UIT se actualiza cada año. Para este caso, ninguna de las partes han realizado un análisis más exhaustivo al respecto, como la variación de precios, el tipo de cambio o lo que es de suma importancia: la variación de la remuneración mínima vital del año 1993 al año 2014.

Para el año 1993 tenemos que la remuneración mínima vital era de S/.72.00 (Setenta y dos con 00/100 soles) y para el año 2014 alcanzo la suma de S/.750.00 (setecientos cincuenta con 00/100 soles), estamos hablando de un incremento de más de 1,000%

Por lo que consideramos que no se trata de solo actualizar uno de los factores, como es la UIT, sino se trata de analizar diversos factores involucrados en la calidad de vida de las personas.

La Comisión al referirse al principio de equidad, menciona lo dicho por el doctor Francisco Ruiz de Castilla señalando que "... La equidad significa que debe existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago del tributo" enfatizando lo señalado a las clases de equidad, vertical y horizontal.

En este comentario la Comisión resalta lo que busca el proyecto de Ley, pero limitándose a encontrar diferencias entre los trabajadores dependientes e independientes y el beneficio que las deducciones de 12 UIT solo alcanzarían a los trabajadores dependientes, craso error ya que el proyecto de Ley propone que las deducciones serían para ambas categorías.

Resulta interesante el análisis que realiza la Comisión respecto al principio de Capacidad Contributiva, tomando lo señalado por Ruiz de Castilla (2001) que consiste "En la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias", añadiendo "en consecuencia, los que están aptas económicamente para pagar impuestos deben contribuir, y los que tienen riqueza solo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva."

Respecto a las necesidades vitales y las de la familia, se deben actualizar los gastos necesarios para el sustento familiar. No podemos considerar que para ser sujetos pasivos de impuesto el legislador solo tome en cuenta "las necesidades vitales" en su significado básico, sino se debe considerar lo que en la actualidad el mundo en potencial desarrollo considera necesario para que las personas logren superarse en todo aspecto: educación, salud, economía, entretenimiento, etc.

El aumento considerado según el proyecto de Ley, considera la Comisión; no alcanzaría a los "pobres", sino a un grupo que cuenta con los ingresos necesarios para satisfacer sus necesidades básicas, además originaría una menor recaudación tributaria. Al respecto podemos señalar que no basta con satisfacer las necesidades básicas para tener capacidad contributiva, como lo hemos reiterado en varias oportunidades, existen gastos no cubiertos por el Estado que las personas deben solventar para encontrar una mejora en su grupo familiar y mejorar su nivel socio-económico.

Enfatizando el impacto fiscal que originaría este proyecto de Ley, la Comisión señala que la cultura tributaria en nuestro país no existe, nosotros nos preguntamos: Que se está haciendo al respecto? Muy poco.

Asimismo, la Comisión informa que la SUNAT detecto a mediados del 2013 una evasión de aproximadamente 1,000 millones de soles entre impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas, esta deducción de 12 UIT disminuiría la recaudación del Impuesto a la Renta.

Podemos ver que la evasión es un tema importante de resolver y no se puede atribuir a esta irresponsabilidad de los contribuyentes para que no se cumplan los principios tributarios respecto a una imposición tributaria que afecte la real capacidad contributiva de las personas.

Parte de la solución de la evasión tributaria corresponde a la Administración Tributaria, mediante fiscalizaciones a sectores de alta informalidad.

Por último, la Comisión apela a que no se puede aprobar esta modificación porque afectaría el equilibrio económico de la Caja Fiscal y afectaría los proyectos considerados en el Presupuesto Público para el año 2014.

Consideramos que los argumentos expuestos por la Comisión no son tan convincentes, debido a que deben tener en cuenta otros factores, como las nuevas necesidades que tienen las familias, el esfuerzo que realiza el grupo familiar por mejorar su demanda no satisfecha por el Estado, como es un servicio educativo y salud de calidad. Estas necesidades que no son cubiertas por el Estado requieren un desembolso significativo de las familias, disminuyendo su capacidad contributiva.

Por el lado de afectación al Presupuesto Público, consideramos que se debe mejorar la fiscalización para reducir la evasión y elusión tributaria. Asimismo, revisar las exoneraciones en algunos sectores, los cuales han tenido muchos periodos de beneficios tributarios, convirtiendo este beneficio en permanentes y no temporales como en principio se mencionaba en las normas legales.

Todo esto ayudaría a mejorar el cumplimiento de una justicia tributaria que alcance a las personas que realmente reflejen exceso de riqueza y los convierta en sujetos de imposición tributaria.

Una propuesta para la determinación de la base imponible para las personas naturales es que se permitan deducciones por gastos de carga de familia, gastos por mantenimiento del grupo familiar, como servicios de luz, agua, comunicaciones, alimentación, educación y salud. Asimismo, gastos correspondientes a dependientes, conyugues e hijos en edad escolar o estudios universitarios, todos estos gastos deberán ser sustentado con comprobantes de pago fehacientes (ampliar el uso de comprobantes electrónicos) y bancarizados o pagados con tarjeta de débito o crédito, lo cual permitirá tener a la Administración Tributaria un registro oportuno si considera fiscalizar a los contribuyentes.

Estas deducciones permitidas deberán tener límites razonables, pero no pueden ser excesivas. Sabemos que la capacidad adquisitiva de las familias ha crecido con el tiempo y con ello también sus gastos, vemos que hoy existen gastos que hace muchos años atrás eran considerados de “lujo” o no básicos, como el servicio doméstico, EPS, seguros, la telefonía o internet, etc.

Asimismo, este nuevo régimen de deducciones podría ser opcional o que sea permitido hasta un nivel de ingresos razonable, para que de esta forma las deducciones no favorezcan a las personas de ingresos muy elevados.

Este nuevo régimen de deducciones podría disminuir la recaudación tributaria, debido a que este podría ser el primer impacto que el legislador observaría, por lo que deberá ser analizado con la variación de una tasa más progresiva para las personas de ingresos más altos y la revisión de los beneficios tributarios y exoneraciones a diversos sectores.

Asimismo, como lo hemos mencionado anteriormente hay otros factores que ayudarían a mejorar la brecha fiscal y de esta forma imponer tributos a las personas naturales sobre una base que refleje su efectiva capacidad contributiva.

De esta manera proponemos algunas consideraciones que se pueden tomar en cuenta para las deducciones por rentas de quinta categoría:

1. El contribuyente accederá a una deducción única de 7 UIT anuales para determinar su capacidad contributiva y su base imponible para el cálculo del impuesto a la Renta, el cual no requerirá sustento documentario alguno.

2. Para acceder a una deducción máxima de 12 UIT la cual se denominara: sistema de deducciones detallado, se requiere el sustento documentario de acuerdo a lo exigido por las normas legales vigentes y lo requerido por el Reglamento de la presente norma.
3. Para acceder al sistema de deducciones detallado, es necesario reunir, al menos una de las siguientes condiciones:
 - Ser casado y/o conviviente, sustentado con partida de matrimonio y/o declaración notarial para uniones de hecho.
 - Tener al menos un hijo menor de edad y/o en etapa escolar y/o universitaria hasta pre-grado.
 - Ser divorciada (o) y tener a cargo hijos menores de edad y/o en etapa escolar y/o universitaria (pre-grado)



4. El sistema de deducciones detallada permitiría deducir del ingreso bruto los siguientes conceptos y con determinados límites:

TABLA 3 Nuevas deducciones

CONCEPTO	LIMITE MENSUAL	TOTAL S/.
Alimentación y servicios (luz-agua-teléfono)	25% UIT	1,100.00
Gastos por educación (máximo 2 hijos)	10% UIT por hijo	880.00
Gastos por empleadas del hogar	25% UIT	1,100.00
Pago por arrendamiento de casa/habitación.	25% UIT	1,100.00
Intereses por crédito de vivienda. (solo primera vivienda)	6.25% UIT	275.00
Gastos médicos y/o pagos a EPS	10% UIT	440.00
MAXIMO DEDUCIBLE MENSUAL 1 UIT (S/4,400.00)		4,895.00
Ver anexo 1		

5. Los gastos deben ser sustentados con comprobantes de pago electrónicos, o en su defecto con documentación fehaciente de acuerdo a cada concepto del gasto.
6. Los gastos deben ser bancarizados o utilizar medios de pago electrónicos (tarjeta de débito o crédito)
7. La declaración generada está sujeta a fiscalización virtual, la cual la Administración Tributaria solicitara vía correo u otro sistema informático la documentación que no se encuentre en los sistemas digitales de la SUNAT.

Podemos observar que la deducción máxima calculada es de S/4,895.00 (Cuatro mil ochocientos noventa y cinco con 00/100 soles) mayor a la UIT actual que es de S/4,300.00 (Cuatro mil trescientos con 00/100 soles)

Este cálculo coincide con el Proyecto de Ley No. 3136/2013-CR en el cual proponían una deducción de 12 UIT anuales como máximo permitido.

Un sistema de deducciones justo es posible si se concatenan varios factores que ayuden a que la Administración Tributaria mejore la recaudación de impuestos de todas las categorías, ampliando la base tributaria y revisando los beneficios tributarios.



CONCLUSIONES

La recaudación tributaria en un Estado Social y de Derecho debe respetar todos los principios tributarios emanados de nuestra Constitución, asimismo el Estado debe ser buen administrador y debe tener un eficiente manejo del gasto público.

La razonabilidad en la determinación de un tributo es un principio que el Estado como ente generador de tributos debe tener en cuenta para poder legislar en esta materia, y no solo buscar la recaudación para cubrir el gasto público, sino que el sistema tributario esté basado en el respeto a los derechos tributarios implícitos contemplados en nuestra Constitución, como son la igualdad y capacidad contributiva.

Asimismo, la potestad que ejerce el Estado de imponer normas tributarias deberá considerar los principios tributarios como capacidad contributiva, igualdad, solidaridad y destino del gasto público. Debemos resaltar el principio «destino del gasto público», este «principio» lo menciona la legislación española en el artículo 31º de su constitución, resaltando su uso (gasto público) a los criterios de eficiencia y economía. La Constitución española menciona explícitamente el principio de capacidad económica mediante un sistema tributario justo que se base en los principios de igualdad y progresividad. En nuestra Constitución el Artículo 74º hace referencia al principio de igualdad y que el Estado al ejercer su potestad tributaria debe respetar los derechos fundamentales de la persona. Creemos que es importante que en nuestra Constitución se manifieste el respeto a los principios tributarios, pero mucho más importante es que se demuestre ese respeto, que como ya lo hemos mencionado anteriormente; no basta con invocarlo en proyectos de Ley u otro documento oficial, si al final solo va a servir de pretexto para buscar otros fines.

El Estado como ente administrador de la caja fiscal debe manejar con eficiencia sus recursos, de ahí nace la necesidad que la recaudación de impuestos no se convierta en herramienta que sirva solo para cubrir el gasto del Estado, sino que, en base al buen manejo de los ingresos fiscales se respete la capacidad contributiva del ciudadano.

El actual sistema de deducciones sobre rentas de trabajo no diferencia ninguna condición del contribuyente al momento de tributar, éste puede ser casado sin hijos, casado con hijos,

divorciado sin hijos, divorciado con hijos, soltero sin cargas familiares, soltero con cargas familiares, etc. El régimen de deducciones del impuesto a la renta para personas es igual para todos sin considerar ninguna condición adicional que la persona pueda tener.

Una adecuada y justa re-categorización dentro del sistema de deducciones sobre rentas de trabajo sería lo más adecuado para una contribución que nos aproxime a la verdadera capacidad contributiva de las personas, y asimismo; aplicar la razonabilidad a un sistema de deducciones que pueda tener en cuenta la justicia tributaria como base para su determinación.

De acuerdo a lo investigado podemos concluir que el sistema de deducciones por rentas de trabajo, al ser limitativa en cuanto a deducciones se refiere; vulnera el principio tributario de capacidad contributiva y por consiguiente se tendría que establecer un nuevo sistema de deducciones que respete dicho principio, debido a que todos los contribuyentes tienen las mismas deducciones y el legislador no ha considerado ninguna situación que pueda diferenciar la capacidad económica de los contribuyentes.

El interés recaudatorio del Estado no solo debe limitarse a cubrir el gasto público, sino que este gasto público sea eficiente y eficaz, para que de esta forma se puedan respetar los principios tributarios, como la capacidad contributiva; que siempre se menciona en la normativa legal pero muy pocas veces se considera.

El Estado tiene la obligación de que la carga tributaria recaiga sobre todos los sujetos pasivos de manera idónea y equitativa, así como plantear una política tributaria a largo plazo que conlleve a mejorar las deducciones de las personas naturales y que estas contengan una base imponible real.

El principio de igualdad debe reflejarse al momento de distribuir la carga fiscal, como lo hemos revisado, no es justo que personas con un mismo ingreso; pero con diferentes cargas de familia tengan las mismas deducciones. No es tan simple replantear el tema de deducciones, pero el Estado debe trabajar en que los ingresos fiscales y el gasto público se administren responsablemente y de esta forma mejorar la base imponible de las personas.

Ferrajoli (2006, p.37), nos muestra una amplia visión respecto a los derechos fundamentales de las personas y como partiendo desde sus orígenes, como el derecho a la vida y a la libertad, podemos llegar a otros derechos como es la defensa del débil ante el más fuerte, en

todos sus aspectos. Y esta defensa también llega al ciudadano, que ante la fuerza que le otorga la Constitución al Estado muchas veces el Estado abusa de ese poder y no aplica la legislación como manda la misma Carta Magna, respetando principio inherente; paradójico en un Estado Social y de Derecho.

Bravo (2003, p.114) señala que la carga tributaria debe ser distribuida de forma diferente para cada tipo de persona considerando su situación económica. Por lo que el sistema tributario debe ser razonable para la determinación de la base imponible, considerando que no todas las personas tienen las mismas cargas familiares y por consecuencia las deducciones no pueden ser las mismas.

En el mismo sentido Robles (2008, p.44) refiriéndose al principio de igualdad, considera que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales de manera desigual. Existe la posibilidad que dos contribuyentes tengan los mismos ingresos pero uno de ellos presente en su entorno familiar gastos adicionales de educación, salud u otros, por lo que correspondería un trato diferenciado ante la determinación de su base imponible.

La determinación de un hecho imponible debe tener un nexo indisoluble con la capacidad contributiva, así lo señala el Tribunal Constitucional en diversas sentencias (STC No. 2727-2002-AA/TC, STC 033-2004-AI/TC), añadiendo que solo así se podrá respetar la aptitud del contribuyente para participar en los gastos públicos. Resalta asimismo, el respeto que el legislador debe considerar al momento de configurar la carga tributaria y poder lograr una justicia tributaria.

El respeto a las personas debe comprender todo lo que ella representa, como sujeto capaz de contribuir a la carga fiscal; tal como lo hemos analizado la capacidad contributiva debe integrarse con los diversos principios tributarios, asimismo lo ordena el Tribunal Constitucional. El legislador debe encontrar una fórmula eficiente para que la carga fiscal recaiga donde realmente exista excedente de riqueza o excedentes de ingresos, esto debido a que el actual sistema de deducciones es objetivo y no permite que el contribuyente tribute sobre una base imponible que refleje su capacidad económica real.

El presupuesto y el gasto público representan un papel importante para llegar a una justicia tributaria que determine una base imponible que refleje la verdadera capacidad contributiva de las personas y no se trate a los contribuyentes como simples entes fuentes de recursos.

La conciencia tributaria parte de que los contribuyentes vean reflejados en obras o servicios de buena calidad que pueda ofrecer el Estado. Asimismo, la reducción de la corrupción la cual afecta directamente el presupuesto ayudaría a que el legislador no tenga excusa para mejorar el sistema de deducciones y tenga como escudo la disminución de la recaudación.

Una alternativa podría ser implementar un nuevo régimen de deducciones para rentas de trabajo donde se pueda identificar lo siguiente:

1. Establecer el estado civil de las personas: soltera, casada sin hijos, casada con hijos, carga familiar.
2. Facultad de una declaración simplificada que contengan gastos personales y familiares reales, sustentada con comprobantes de pago fehacientes, que tengan límites razonables, y sean de fácil fiscalización para la Administración Tributaria.
3. Límites de ingresos netos para acceder al sistema de deducciones reales.

Un sistema tributario justo abarca a todos los contribuyentes, no solo a los pobres, que son parte importante en nuestro país; sino a todos. Hay que considerar que nuestro país ha crecido económicamente y es necesario fortalecer nuestra Constitución para que su aplicación considere los principios tributarios inherentes a todo tributo. No solo se trata de que el legislador considere que el contribuyente debe ser apto para pagar impuestos una vez que haya cubierto sus “necesidades básicas”, estas necesidades básicas no deben ser las mínimas de existencia, sino ir más allá de la dignidad de las personas, considerando que todos tenemos el derecho a mejorar nuestro nivel de vida y la de nuestro grupo familiar.

Por último, consideramos que si un sistema tributario no respeta la capacidad contributiva de las personas, estaría afectando sus derechos fundamentales respecto a una mejor vida, a progresar como personas y grupo familiar. Asimismo, el Estado estaría abusando de su potestad tributaria tomando parte de los ingresos de los contribuyentes, que corresponde a cubrir gastos, como educación y salud; que el Estado obligado por la Constitución, no cumple.

BIBLIOGRAFÍA:

- Alarco A. (2004) “Impuesto Personal a la renta comparado, situación actual y perspectiva futura: la experiencia peruana”- XVII Concurso de monografías CIAT/AEAT/IEF
- Andrade, Mario, El principio de la capacidad contributiva y su aplicación en el impuesto sobre la renta de las personas naturales, Tesis de grado, Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá: 1985, páginas 171 y ss.
- Bravo C. (2003) Fundamentos de Derecho Tributario. Primera edición. Palestra Perú. p.114
- Bravo J. (2017) Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior Editorial Panamericana, formas e impresos S.A. - Colombia
- Bernales E., Eguiguren F, Rubio M. (2017) Los derechos fundamentales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional-Análisis de los artículos 1,2 y 3 de la Constitución. Lima-Perú-Fondo editorial PUCP
- Bolaños, L. (2017). Justicia tributaria como principio Constitucional en el Estado social de derecho. Revista de Derecho, (48) ,54-81. [Fecha de Consulta 1 de Mayo de 2020]. ISSN: 0121-8697. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=851/85152301004>
- Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad-Dejusticia (2020) Acción pública de inconstitucionalidad contra la integridad del Decreto 624 de 1989, por lo cual se expide el Estatuto Tributario y las normas que la modifican.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2014) Calidad del gasto público y reformas institucionales en América Latina – Naciones Unidas.
- Congreso Internacional de Derecho Tributario, & Yacolca, E. D. (2009). *Derecho tributario: Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal arbitral, internacional, ambiental, minero construcción, penal y aduanero*. Lima, Perú: Editora Jurídica Grijley.
- Corti H. (2018) Derechos Humanos y Presupuestos Públicos-Repensar el derecho presupuestario en el Siglo XXI-Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de investigaciones jurídicas. México-2018
- Corti, H. (2018) Los principios comunes del derecho constitucional presupuestario, el gasto público justo y la Teoría General de la Constitución Financiera. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo 2018. At.423
- Danós, J. (2014) El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar-*TH MIS-Revista De Derecho*, (29), 131-145. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11467>
- Duran, R. (2007) La Noción del deber Constitucional de contribuir – Un estudio introductorio. https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf

- Escribano, L. F. (2009). La configuración jurídica del deber de contribuir: Perfiles constitucionales. Lima: Giley.
- Fernández Amor, José Antonio, & Masbernat, Patricio. (2011). El principio de capacidad económica en la jurisprudencia tributaria comparada de Chile y España. *Revista de derecho (Valparaíso)*, (37), 567-593.
- Fernández Amor, José Antonio, & Masbernat, Patricio. (2013). La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: Aportaciones para un debate. *Estudios constitucionales*, 11(2), 495-546. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-52002013000200013>
- Ferrajoli, L. (2006) "Sobre los derechos fundamentales" Cuestiones constitucionales, México, núm. 15 julio-diciembre 2006
- Gamba, C. (2006) IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – Instituto Peruano de derecho Tributario.
- García, C. C. E. (2015). La "constitucionalización" del derecho presupuestario y la protección de los derechos fundamentales: Apuntes para la reflexión en el Perú. *Pensamiento Constitucional*, 20.)
- García, D. (1998) El Derecho Presupuestario en el Perú. Editorial Luis Alfredo Ediciones S.R.L.
- García-Pelayo, M. (1989) Las transformaciones del Estado contemporáneo. Editorial Alianza Editorial. España.
- Hernández F. (2015) Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales. *Rev. Bol. De derecho* No. 19
- Landa, C. (2005) Los principios tributarios en la Constitución de 1993-Una perspectiva constitucional
- Linares, A. (2017) El principio de capacidad contributiva y sus manifestaciones en la jurisprudencia constitucional colombiana. *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. (Febrero 2017) At.335
- Magint P. (1974) Entorno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los Estados contemporáneos. Publicaciones de la Real Academia de Ciencias económicas y financieras de Barcelona.
- Martínez, R., Ortega, J. (2018) Derechos humanos y presupuesto público. Instituto de investigaciones jurídicas. Universidad Autónoma de México.
- Masbernat Muñoz, Patricio. (2010). el principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Ius et Praxis*, 16(1), 303-332. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122010000100011>

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

2017 Marco Macroeconómico Multianual 22 de agosto 2018

https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/marco_macro/MMM_2018_2021.pdf

Moschetti, F. (2001) El principio de capacidad contributiva. En Amatucci. A. (Director). Tratado de Derecho Tributario. Tomo I. (pag.264). Bogotá, Colombia: Editorial Temis.

Mendoza, R. (2014) . El principio tributario de igualdad, generalidad, proporcionalidad y la sociedad en el Perú. Quipukamayoc Revista de la facultad de ciencias contables Vol. 22 N° 42 UNMSM, Lima – Perú

Mora Muñoz. A., & Bernal Ortiz. A. (1). El Sistema Tributario colombiano, desarrollo y principios básicos. *Revista UNIMAR*, 34(2). Recuperado a partir de <http://editorial.umariana.edu.co/revistas/index.php/unimar/article/view/1251>

Novoa, G. (2006). Derecho y sociedad año 17 N. °27

Ortega, J. (2016) Justicia Tributaria y Derechos Humanos. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México.

Panez, S. J. C. (2011). *Derecho tributario: Tópicos contemporáneos*. Lima: Grijley.

Palao, T. (2005). El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. *Revista Vectigalia*.

Ríos, G. (2014) Derechos Humanos de los contribuyentes. Editorial Instituto de investigaciones jurídicas UNAM, México.

Robles C. (2008) Blog, Los Principios Constitucionales Tributarios. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

Rodríguez, A. (1992). EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCION (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). *Revista Española De Derecho Constitucional*, (36), 9-69. Retrieved October 16, 2020, from <http://www.jstor.org/stable/24880740>

Roque G. (1978). Impuesto sobre la Renta, Teoría y Técnica del impuesto. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Organización de Estados Americanos. Buenos Aires

Roque G. (1980). Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del impuesto. Santo Domingo: Secretaria del Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria.

Sainz de Bujanda, (1987) La contribución territorial urbana. Trayectoria histórica y problemas actuales. Valencia (1987): Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, p. 6.

Tarsitano, A. (2014). El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial. *Derecho & Sociedad*, (43), 119-128.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL

STC 37/1987

<http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/769>

STC 182/1997

<http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3447>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL COLOMBIANO

Sentencia 146/96

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/T-146-96.htm>

Sentencia 323/96

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/t-323-96.htm>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PERUANO

2002 Expediente No 1042-2002 AA/TC

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01042-2002-AA.pdf>

2004 Expediente N. 00001-2004 y 00002-2004-AI

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf>

2004 Expediente N. ° 00042-2004-AI/TC Sentencia 13 de abril de 2005

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

2004 Expediente No 033-2004-AI/TC Sentencia

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

2006 Expediente N. ° 8543-2006-PA/TC Sentencia 31 de octubre de 2006

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/08543-2006-AA.pdf>

2006 Expediente N. 06089-2006-AA

<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>

TRIBUNAL FISCAL PERUANO

2007 Expediente 03264-2-2007

http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2007/2/2007_2_03264.pdf

Yacolca, E. D. I. (2010). Doctrina y casuística de derecho tributario: Libro homenaje al catedrático Francisco Escribano. Lima: Grijley.

Villegas, H. (2002) Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario, Edición actualizada y ampliada, Editorial ASTREA de Alfredo y Ricardo De Palma – Buenos Aires



ANEXOS

Anexo 1

CONCEPTO	REFERENCIA	FUENTE
Alimentación y servicios (luz-agua-teléfono)	Canasta mínima total por persona S/352.00 mensual	S.E.L.A. Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe-21 Mayo 2020
Gastos por educación (máximo 2 hijos)	10% UIT por hijo	Instituto Educación al futuro
Costo de Pensiones de colegios:		
Hasta S/300	58%	
S/301 a S/600	26%	
S/601 a S/1000	12%	
Mas de S/1000	4%	
Gastos por empleadas del hogar	R.M.V. + Beneficios sociales	Ley No. 31047 del 1 de octubre de 2020
Pago por arrendamiento de casa/habitación.	25% UIT	Notas de Estudio BCRP N° 30 - 7 de mayo 2020 p. 6
Intereses por crédito de vivienda. (solo primera vivienda)	6.25% UIT	Solo referencial.
Gastos médicos y/o pagos a EPS	10% UIT	Solo referencial.