

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**PUCP**

**“EN UN ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO ¿SE PUEDEN  
PERMITIR LAS DEDUCCIONES OBJETIVAS EN EL IMPUESTO A LA  
RENTA SOBRE EL TRABAJO SIN QUE SE VULNEREN PRINCIPIOS DE  
JUSTICIA TRIBUTARIA?”**

**TESIS PARA OBTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN  
DERECHO TRIBUTARIO**

**AUTOR**

**DELIA KATHERINE LÓPEZ AGÜERO**

**19998794**

**ASESOR**

**DR. LUIS ALBERTO DURÁN ROJO**

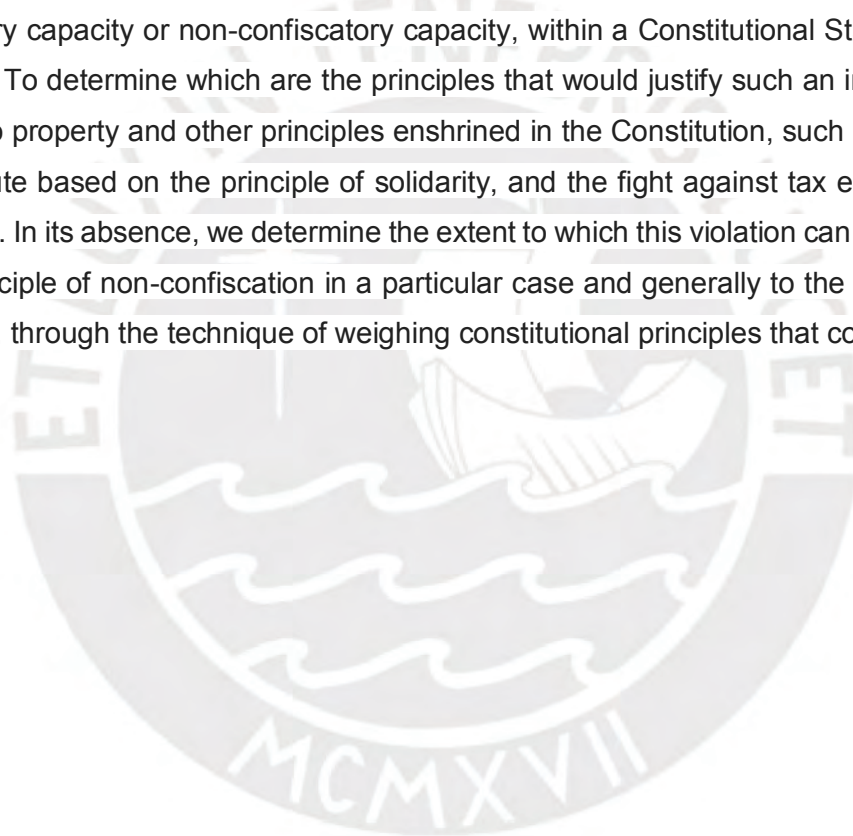
**OCTUBRE- 2018**

## RESUMEN EJECUTIVO

En el Perú la determinación de la base imponible del impuesto a la renta sobre las rentas del trabajo se realiza de manera objetiva a partir del año 1994, pero ello no siempre fue así. Anteriormente ésta se efectuaba realizando una serie de deducciones que para algunos autores era un método que se acercaba más a los principios de justicia tributaria porque tenía en cuenta la verdadera capacidad de contribuir con los gastos públicos. Es por ello que en la presente investigación, analizamos si la forma de obtención de la base imponible de modo objetivo es violatoria de algún principio de justicia tributaria, tales como el de capacidad contributiva o el de no confiscatoriedad. Ello teniendo en cuenta un modelo de Estado Constitucional de Derecho, así como también determinar cuáles son los principios que justificarían tal intromisión al derecho a la propiedad y a otros principios consagrados Constitucionalmente como lo serían el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad, y la lucha contra la evasión fiscal y la informalidad. En su defecto determinaremos hasta qué punto se puede permitir dicha vulneración al principio de no confiscatoriedad, en un caso en particular; y en general a los principios de justicia tributaria a través del análisis del test de proporcionalidad que ha sido adoptado por el Tribunal Constitucional cuando existe alguna controversia o conflicto entre principios o derechos constitucionales. En consecuencia al finalizar la presente tesis se efectuará un análisis de ponderación o proporcionalidad entre el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad y los derechos fundamentales de las personas, a la salud y la educación, basados en el valor dignidad humana.

## **ABSTRACT**

In Peru, the determination of the tax base of income tax on labor income is made objectively from 1994, but this was not always the case. Previously this was done by making a series of deductions that for some authors was a method that was closer to the principles of tax justice because it took into account the true ability to contribute to public spending. Consequently, in the present investigation, we analyze whether the basic way of obtaining base is in violation of some principle of tax justice, such as that of contributory capacity or non-confiscatory capacity, within a Constitutional State of Law, as well as To determine which are the principles that would justify such an intrusion on the right to property and other principles enshrined in the Constitution, such as the duty to contribute based on the principle of solidarity, and the fight against tax evasion and informality. In its absence, we determine the extent to which this violation can be allowed to the principle of non-confiscation in a particular case and generally to the principle of tax justice, through the technique of weighing constitutional principles that conflict.





## **DEDICATORIA**

A mis padres, por la educación que me brindaron y todo el sacrificio que ello conllevó;

A mi esposo por su paciencia y apoyo incondicional;

A mis hermanos;

A mi hermosa hija por su amor, y por ser mi motivación y fortaleza de cada día;

Y un agradecimiento especial a mi asesor de tesis Luis Durán Rojo, gran maestro y amigo, por la paciencia y todo el conocimiento que supo transmitir.

**Delia López.**

## ÌNDICE

RESUMEN EJECUTIVO .....	2
ABSTRACT.....	3
DEDICATORIA .....	4
ÌNDICE .....	5
INTRODUCCIÓN .....	9

### CAPÍTULO I

#### **“ESTRUCTURA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LA PERSONA NATURAL RESPECTO A SUS RENTAS DEL TRABAJO ANTES Y DESPUES DE LA MODIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN SUBJETIVO A UN RÉGIMEN OBJETIVO”**

<b>I.- Estructura del impuesto a la renta de la persona natural respecto a sus rentas del trabajo en un régimen de deducciones subjetivas, según el Decreto Ley N° 25751:</b> .....	11
1.- Rentas del trabajo independiente o de cuarta categoría:.....	13
1.1. Conceptos comprendidos dentro de las rentas del trabajo independiente o de cuarta categoría según el Decreto Ley N° 25751:.....	14
1.1.1. Deducciones personales:.....	15
1.1.2. Gastos deducibles:.....	19
2. Rentas del trabajo dependiente o de quinta categoría:.....	22
2.1. Conceptos deducibles comprendidos dentro de las rentas del trabajo dependiente o de quinta categoría:.....	23
2.1.1. Mínimo no imponible:.....	23
2.1.2. Gasto deducible:.....	24
3. Justificaciones del régimen de deducciones subjetivas:.....	24
3.1. Argumentos a favor del régimen de deducciones subjetivas:.....	26
3.2. Argumentos en contra del régimen de deducciones subjetivas:.....	27
4. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de los años 1980 a 1994:.....	30
<b>II.- Estructura del impuesto sobre las rentas del trabajo desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 774 hasta el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004</b>	
1. Rentas del trabajo independiente o de cuarta categoría:.....	37
1.1. Conceptos comprendidos dentro de las rentas de cuarta categoría:.....	38
1.1.1. Mínimo no imponible:.....	39
1.1.2. Gastos deducibles en el impuesto a la renta de cuarta categoría:.....	43

2. Rentas del trabajo dependiente o de quinta categoría:.....	44
2.1. Gastos deducibles en el impuesto a la renta de quinta categoría:.....	45
3. Confusión de los conceptos de mínimo exento y gasto deducible: .....	47
<b>III.- Causas de la implementación del régimen de deducciones objetivas y problemas que se suscitan por la aplicación del referido régimen en la determinación de la base imponible sobre las rentas del trabajo dentro de un esquema de Estado Constitucional:</b>	
1. Problemas que se suscitan por la aplicación del régimen de deducciones ciegas en la determinación de la base imponible sobre las rentas del trabajo dentro de un esquema de Estado Constitucional: .....	50
2. Causas de la deducción objetiva: .....	52
2.1. Contexto socio económico del Perú en los años 1980 a 1993 que justifica el cambio de régimen de determinación de base, de deducciones subjetivas a deducciones objetivas, en el impuesto a la renta sobre el trabajo de las personas naturales:.....	53
3. Objetivos de la deducción objetiva: .....	56
3.1. ¿Lucha contra la informalidad y la evasión fiscal u objetivo recaudatorio?:.....	56
4. Argumentos en contra de las deducciones objetivas: .....	58
5. Naturaleza jurídica de la deducción objetiva:.....	59
5.1. Presunciones en el derecho tributario: .....	60
5.1.1. Estimaciones o técnicas de valoración en el derecho tributario:.....	62
<b>IV.- Estructura del impuesto sobre las rentas del trabajo según el Decreto Legislativo N° 1258 y análisis de la reforma del Estado respecto a la implementación de la posibilidad de deducir 3 UIT adicionales a las 7 UIT ya permitidas:</b>	
1. Gastos comprendidos en el primer requisito:.....	66
1.1. Gasto por arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles: .....	66
1.2. Gasto por intereses de créditos hipotecarios para primera vivienda:.....	67
1.3. Gasto por los honorarios profesionales de médicos y odontólogos: .....	70
1.4. Gastos por los servicios prestados por perceptores de rentas de cuarta categoría:.....	71
1.5. Gastos por las aportaciones a ESSALUD respecto de los trabajadores del hogar:.....	73
2. Gastos que cumplen con el segundo requisito: .....	73
3. Justificación respecto a esa modificación: .....	74
<b>Conclusiones preliminares del capítulo I:</b> .....	77



## CAPÍTULO II

### “FINES QUE PERSIGUE EL ESTADO EN LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCION OBJETIVA”

1. ¿Qué fines persigue el Estado peruano a través de la deducción objetiva sobre la base imponible del impuesto a la renta del trabajo? .....	82
1.1. Finalidad fiscal de la deducción objetiva: .....	85
1.1.1. La deducción objetiva y su relación con los principios económicos: .....	86
1.2. Finalidad extra fiscal de la deducción objetiva:.....	91
1.2.1. La deducción objetiva y los principios tributarios que están detrás de su finalidad extra fiscal:.....	95
2. Finalidad y principios que están detrás de la reforma del Decreto Legislativo N° 1258: .....	99
3. Principios que justificarían la reforma del Decreto Legislativo N° 1258:.....	101
4. Principios de justicia tributaria que se vulneran con la modificación del Decreto Legislativo N° 1258: .....	102
5. Principios de Justicia Tributaria que entrarían en conflicto en la aplicación del régimen de deducciones objetivas: .....	104
5.1. Principio de solidaridad versus ¿capacidad contributiva o no confiscatoriedad?:107	
5.1.1. Principio de no confiscatoriedad:.....	111
6. La deducción objetiva bajo el análisis de la no confiscatoriedad cualitativa: .....	117
7. Conclusión inicial que respalda la hipótesis de la afectación a los principios de justicia tributaria en general y al principio de no confiscatoriedad en particular: .....	117
<b>Conclusiones preliminares del capítulo II:</b> .....	119

## CAPÍTULO III

### “LÍMITES CONSTITUCIONALES A LA FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LA DEDUCCIÓN OBJETIVA”

1. Límites constitucionales a la finalidad extra fiscal de las deducciones objetivas en un modelo de Estado Constitucional de Derecho: .....	123
2. Régimen Económico según el Modelo de Estado Social y Democrático de Derecho: .....	126
3. Régimen Económico según el Modelo de Estado Constitucional de Derecho: .....	130
4. Solución de conflictos entre principios o derechos constitucionales: .....	132
4.1. Análisis de proporcionalidad o ley de ponderación:.....	134
4.2. Solución de conflictos en abstracto de principios constitucionales: .....	140

4.2.1. Análisis de ponderación en el concepto de gastos deducibles: .....	144
4.2.2. Análisis de ponderación en el concepto del mínimo no imponible: .....	149
<b>Conclusiones finales:</b> .....	157
<b>Recomendaciones:</b> .....	159
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	161
<b>Anexo I</b> .....	170





## INTRODUCCIÓN

Desde 1994, año en que entró en vigencia el Decreto Legislativo 774, la forma de determinar la base imponible del impuesto a la renta sobre el trabajo ha sido a través de la aplicación de deducciones objetivas o ciegas. De este modo se dejó de lado la determinación subjetiva, que había sido adoptada y modificada, aunque no sustancialmente, desde que se creara el impuesto a la renta de las personas naturales en 1936. En consecuencia, se pasó de un régimen subjetivo de determinación de la base a uno objetivo que, para un sector importante de la doctrina, presenta vicios de inconstitucionalidad al no tener en cuenta la verdadera capacidad de pago de los contribuyentes.

La opción del legislador por las deducciones objetivas se debió a temas operativos y recaudatorios de política fiscal, en la que primaron principios económicos y se dejaron de lado principios o valores protegidos constitucionalmente. En consecuencia con el presente trabajo se demostrará que en un contexto de Estado Constitucional de Derecho no se puede continuar con un régimen de deducciones ciegas, puesto que ello vulnera principios de justicia tributaria; principios que dan forma al ordenamiento jurídico en el cual el ser humano es un fin en sí mismo y no un medio para la realización de otros fines.

Por ello, en el primer capítulo analizamos el tratamiento tributario del impuesto a la renta de las personas naturales sobre sus rentas del trabajo desde el año de 1981, fecha en que promulgó el Decreto Legislativo N° 200, que contenía el régimen de deducciones subjetivas, hasta el año 1994, en que se modificó el régimen anterior y se implementó el régimen de deducciones ciegas. Ello con el objetivo de identificar la estructura del impuesto a la renta sobre las rentas del trabajo en ambos regímenes de deducciones (subjetivo y objetivo), así como identificar los argumentos a favor y en contra que se esgrimieron sobre ellos; y, en consecuencia, determinar cuál fue la justificación de su cambio.

Luego de determinar cuáles fueron las causas y objetivos que originaron el cambio de régimen, vemos en un segundo capítulo que los principios que subyacen detrás de dicha modificación, de manera inicial, fueron principios económicos de simplicidad, economía y eficiencia; pero que dicha forma de obtención de base se mantiene en el tiempo, pues ha sido convalidada con principios constitucionales como el de solidaridad y el deber de contribuir en la lucha contra la evasión y la informalidad;

creemos que ello es así, pues el Tribunal Constitucional ha aceptado ya la instrumentalización de los impuestos, es decir ha validado la utilización de estos para fines fiscales como extra fiscales, con lo cual ha convalidado tácitamente el uso de la presunción de las deducciones objetivas en favor de la preeminencia de un valor constitucional, como es el deber de contribuir, frente a los principios consagrados en el artículo 74 de la Constitución, los cuales constituyen límite ante el poder tributario y al mismo tiempo son garantías para los contribuyentes.

En efecto se determinará la existencia de una vulneración constitucional, concretizada en la afectación del principio de no confiscatoriedad, en su vertiente cualitativa; y por consiguiente a todo el ordenamiento constitucional reconocido por nuestro Estado Constitucional de Derecho, este último entendido en la vulneración a los valores y principios constitucionales, tales como los principios de justicia, equidad proporcionalidad, razonabilidad y respeto a los derechos fundamentales de la persona, esto se efectuará en un tercer capítulo, a través del análisis de la medida adoptada por el Estado vía ponderación de principios constitucionales.

En este tercer capítulo, analizamos cuál es el límite constitucional a dicha intervención extra fiscal de los impuestos a través de deducciones ciegas en la vida económica de las personas o en su derecho de propiedad, ello con el objetivo de determinar, hasta qué punto se puede permitir una afectación a los principios de justicia tributaria, teniendo en cuenta el contexto de un Estado Constitucional de Derecho en donde el individuo y su proyecto de vida deben ser promovidos y protegidos por el Estado y la sociedad.

Esto último se efectuará sobre la base del análisis de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en las que, vía ponderación de principios, ha establecido la importancia del deber de contribuir basado en el principio de solidaridad; así como en las tesis o argumentos esgrimidos por la doctrina del neoconstitucionalismo, en las que efectúan un análisis de la importancia del principio de proporcionalidad, en aras de salvaguardar el valor dignidad humana como fundamento último de dicho modelo de Estado.

## CAPÍTULO I

### “ESTRUCTURA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LA PERSONA NATURAL RESPECTO A SUS RENTAS DEL TRABAJO ANTES Y DESPUES DE LA MODIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN SUBJETIVO A UN RÉGIMEN OBJETIVO”

#### **I.- Estructura del impuesto a la renta de la persona natural respecto a sus rentas del trabajo en un régimen de deducciones subjetivas, según el Decreto Ley N° 25751:**

El Decreto Ley N° 25751<sup>1</sup>, Ley del Impuesto a la Renta, que rigió a partir del 1° de enero de 1993, y que sucedió en lo sustancial tanto al D.S N° 287-68-HC como al Decreto Legislativo N° 200, establecía un sistema de imposición al que la doctrina mayoritaria cataloga como un sistema de imposición global, ello debido a que la materia imponible del impuesto se obtenía luego de la sumatoria de todas las rentas de las distintas categorías, y luego de haber restado todas las deducciones permitidas por la ley.

A su vez, sus artículos establecían que la forma de obtención de la base imponible del impuesto a la renta sobre las rentas del trabajo, se efectuaba a través de la aplicación de un régimen de deducciones subjetivas. En ese sentido, para las rentas de cuarta categoría el legislador establecía la opción, a cargo del contribuyente, de escoger entre dos procedimientos para la deducción de ciertos gastos; mientras que para las rentas de quinta, la deducción se sujetaba a gastos tales como el impuesto a las contribuciones pagadas a entidades nacionales por seguro social, así como el descuento a los servidores públicos para el fondo de cesantía, jubilación y montepío; entre otros.

Rivera señalaba de manera general tanto para el impuesto a la renta de persona natural como de persona jurídica que, “la determinación de la base imponible se ajusta a la orientación universalmente aceptada de ingresos brutos menos costos igual a renta bruta; renta bruta menos gastos igual renta neta; en el caso de personas naturales renta

---

<sup>1</sup> Decreto Ley N° 25751, Ley del Impuesto a la Renta, publicado el 01 de octubre de 1992.

neta menos cargas de familiares y deducción por rentas del trabajo igual renta neta imponible” (1988:33)

No obstante ello, la referida norma señalaba en su artículo 50 que los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares no eran deducibles para determinar la renta imponible de ninguna de las categorías que establecía la Norma; debemos entender que ello incluía a las rentas del trabajo dependiente como independiente. Sin embargo, y a pesar de esa prohibición expresa, la norma hacía una mención especial en su capítulo VII, “de las deducciones personales”.

Así, en su artículo 55 y siguientes, la norma señalaba que las personas naturales tendrían derecho al cómputo de las deducciones personales a través de créditos imputables contra el impuesto, tales como: por concepto de mínimo no imponible, en el que se permitía deducir el equivalente a 2 UIT (art. 56), dicho mínimo se sumaba a la deducción especial de 1 UIT<sup>2</sup> que se otorgaba a los perceptores de rentas de cuarta y quinta categorías; así como a la deducción por concepto de carga de familia, según los límites que la propia ley estableciera.

En consecuencia, la norma en mención establecía una serie de conceptos que permitían disminuir la base imponible del impuesto, diferentes en nomenclatura aunque no en sustancia, a los conceptos que hoy tenemos en la norma, nos referimos a gastos deducibles y mínimo no imponible.

Ahora bien, tales deducciones personales, consideradas como créditos contra el impuesto, no se encontraban dentro de la estructura jurídica del impuesto, tal y como se encuentran en la actualidad los conceptos de gastos deducibles o del mínimo no imponible; pues el Decreto Legislativo N° 774 comprende a ambos conceptos dentro de la estructura del impuesto, en la determinación de la base imponible de este, es decir; y como más adelante veremos, son conceptos que en la actualidad se encuentran ubicados en la consecuencia jurídica de la norma tributaria. Mientras que, como señaláramos líneas arriba, las deducciones personales (no deducciones por concepto de gastos) se efectuaban a través de la aplicación de créditos imputables contra el impuesto (art. 55 del Decreto Ley N° 25751).

Cabe precisar que el Decreto Ley N° 25751 ya calificaba en diferentes categorías las rentas obtenidas por las personas naturales; ello continuando lo establecido por su

---

<sup>2</sup> Dicha deducción especial era concedida de manera expresa incluso a los dueños de las empresas unipersonales, así como a los socios de sociedades no comprendidas en el art. 13 como personas jurídicas.

antecesora (el Decreto Legislativo N° 200); así, en su artículo 21 señalaba que las rentas afectas se calificaban en cinco categorías a saber: rentas de primera, segunda, tercera, cuarta y quinta.

Por lo tanto, en este punto nuestro análisis se centrará en saber cómo se determinaban las rentas del trabajo de la persona natural, es decir, las rentas de cuarta y de quinta categorías según el Decreto Ley N° 25751:

### **1.- Rentas del trabajo independiente o de cuarta categoría:**

El Decreto Ley N° 25751, en su artículo 33, señalaba que las rentas de cuarta categoría serían las obtenidas por el ejercicio individual, en asociación, o en sociedad civil, de cualquier profesión, ciencia, arte u oficio, o actividades no incluidas expresamente en las rentas de tercera categoría; así como el desempeño de funciones de director de empresas, sindico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares.

Como podemos apreciar, la norma en mención incluía dentro de las rentas del trabajo independiente, a las rentas obtenidas en ejercicio de cualquier profesión efectuada de manera conjunta con otros profesionales; ello a diferencia de lo que el Decreto Legislativo N° 774 estableciera a partir del 2004, respecto a las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil, de cualquier profesión, ciencia, arte u oficio; ya que dichas rentas se encuentran desde esa fecha gravadas dentro de las rentas de tercera categoría.

En efecto, cualquier actividad que efectuaran las personas naturales de manera independiente, ya sea individual o en conjunto con otras, constituiría una renta calificada como renta de cuarta categoría, y por ende susceptible de deducir lo que al respecto señalaba el artículo 42 del Decreto Ley N° 25751; ello para obtener, luego de las deducciones especiales y generales, la renta neta de cuarta categoría.

En ese sentido el artículo 42 de la norma en mención establecía dos procedimientos, los cuales a opción del contribuyente eran elegidos para poder deducir los gastos en los que pudiera haber incurrido en la realización de la actividad grabada, es decir; que el legislador otorgaba una facultad discrecional al contribuyente para que obtenga la renta neta de cuarta categoría a través de cualquiera de los dos procedimientos por los que éste optara.

En consecuencia, el contribuyente se inclinaba, para efectos de determinar la renta neta del impuesto a su cargo, por el procedimiento que le fuera más beneficioso o



de fácil acceso; como consecuencia de ello el contribuyente tenía la opción de deducir de la renta bruta un 20% hasta el límite de 24 UIT, establecido en el Procedimiento I; o según el Procedimiento II, podía deducir muchos más gastos, pero siempre que aquellos fueran probados mediante los libros y registros que señalase el reglamento.

### **1.1. Conceptos comprendidos dentro de las rentas del trabajo independiente o de cuarta categoría según el Decreto Ley N° 25751:**

Como ya lo adelantáramos, el contribuyente tenía la facultad de elegir deducir sus gastos entre el procedimiento I, vía deducciones objetivas; y/o el procedimiento II, vía deducciones subjetivas; establecidos en el art. 42 del Decreto Ley N° 25751. Adicionalmente a ello, el contribuyente tenía derecho a deducciones personales. Así, podía deducir conceptos tales como: un mínimo no imponible, cargas de familia y deducciones especiales; todos ellos ubicados dentro de los artículos que estableciera el capítulo VII del citado Decreto Ley.

En ese sentido vemos que la norma en mención permitía deducir no solo los gastos incurridos en la generación de la renta, a través de la elección por parte del contribuyente de métodos tanto objetivos como subjetivos; sino que además permitía deducir aquellos conceptos que hoy en día se encuentran dentro del mínimo no imponible que el legislador ha fijado en 7 UIT; afirmamos esto último pues en la actualidad la norma recoge un único monto fijado objetivamente, en el que se encontrarían aquellos conceptos que el Decreto Ley estableciera en su capítulo VII.

Ahora bien, para efectuar deducciones por concepto de gastos bajo el Procedimiento II establecido en el art. 42 de la norma, el contribuyente que quisiera deducir los gastos debía llevar cierta contabilidad; es decir, saber del manejo de los libros y registros contables, o al menos tener una persona que se encargue del tema contable; pues ello se efectuaba con cierto grado de complejidad, que para una persona natural, profesional o no, de cualquier otro rubro que no sea el de contador, debió ser trabajoso, complicado y costoso.

Ante ello, la crítica por parte de la doctrina nacional, que más adelante comentaremos, referida al sistema de deducciones subjetivas, se basó en considerar que dicho sistema no se ajustaba al principio de simplicidad y economicidad, características deseables en todo sistema tributario en el que se priorice la eficiencia en la recaudación. Para Stiglitz la eficiencia económica, la sencillez administrativa, la



flexibilidad, la responsabilidad política y la justicia son las cinco características a tener en cuenta para conseguir “un “buen” sistema tributario.” (2000:483)

En resumen el legislador de esos años establecía en la norma la posibilidad de elección a cargo del contribuyente respecto a la deducción de su gasto vía un régimen de deducciones ciegas o vía un régimen de deducciones subjetivas; esto último, siempre que pudiera probarlo; y una deducción por concepto de mínimo no imponible y cargas familiares vía crédito contra el impuesto.

Por ello en las siguientes líneas analizaremos con detalle lo que debía entenderse por cada uno de esos conceptos establecidos en la norma para así poder determinar si aquellos se encuentran completamente abarcados dentro del monto objetivo que en la actualidad el legislador ha fijado en 7 UIT.

#### **1.1.1. Deducciones personales:**

Como ya lo advirtiéramos en las líneas que nos anteceden, existía todo un capítulo en el Decreto Ley N° 25751 que trata sobre las deducciones personales - “Capítulo VII de las deducciones personales”-, en el que se señalaba que las personas naturales, sociedades conyugales y caucasianas indivisas, domiciliadas en el país, tendrían derecho al cómputo de las deducciones personales que estableciera el referido capítulo (art. 55).

Ahora bien, las deducciones personales del capítulo VII estaban conformadas por el mínimo no imponible fijado en un monto de 2 UIT, más una deducción especial por las rentas del trabajo cuyo monto ascendía a 1 UIT adicional a las dos anteriores (art. 56). Asimismo comprendía la deducción por concepto de carga de familia equivalente a 0.5 UIT, hasta un máximo de 5 cargas de familia, siempre que cumpliera las condiciones para deducir dichos conceptos.

En ese sentido, en su segundo párrafo señalaba que dichas deducciones se efectuarían “a través de créditos imputables contra el impuesto determinado por aplicación de la escala” establecida por el inciso b) del art. 60, el cual está referido a la renta neta global anual a la que se le atribuye diferente tipo de tasa según la escala en la que se ubique.

Es decir, dichas deducciones personales eran deducibles de la renta neta de cada categoría (pues de la renta bruta se deducían los gastos incurridos para obtener la renta gravada, según el procedimiento I o el procedimiento II, y de ello se obtenía la renta neta de cada categoría), luego; las rentas netas totales de cada categoría se

sumaban y el resultado positivo constituía la renta neta global; de esta renta se restaban las deducciones generales, que en el caso de cuarta y quinta había además una deducción especial adicional de 1 UIT; y luego la deducción general que comprende el concepto de cargas de familia.

Elo se estructuraba de esa manera, debido a que el impuesto de las personas naturales era uno del tipo global, y en consecuencia la persona natural sumaba todos sus ingresos luego de haber efectuado las deducciones por gastos correspondiente a cada categoría de renta, y compensaba con las pérdidas sufridas en las mismas categorías; todo ello exceptuando las rentas que fueran obtenidas por la persona jurídica o rentas de tercera categoría.

En consecuencia, y luego de restar todas las deducciones (gastos y las deducciones especiales del capítulo VII), se llegaba a la renta global imponible a la que se le aplicaba según el tramo en el que se ubique la renta, la tasa que variaba en porcentaje del 0% al 65%.

Como podemos observar, ninguno de los artículos establecidos dentro del capítulo VII de la norma contiene un concepto de deducciones personales, tan solo se limita a establecer los montos que por dicho concepto han de deducirse, así como los sujetos beneficiados por tal deducción, e incluso los conceptos que están comprendidos dentro del mismo; sin embargo podemos presumir que por deducciones personales se trataba de establecer un monto cuya finalidad fuera cubrir todas las necesidades básicas de la persona considerada individualmente, ello debido a que adicionalmente a ello se establecía un monto separado por concepto de carga de familia.

**a. Mínimo no imponible y deducción especial por rentas del trabajo:**

El Decreto Ley N° 25751 establecía en su artículo 56, que las personas naturales, sociedades conyugales y caucasianas indivisas, domiciliadas en el país, podían deducir por concepto de mínimo no imponible hasta 2 UIT, es decir; que todo contribuyente sea éste perceptor de rentas de primera, segunda, cuarta o quinta categoría, tenía derecho a un mínimo no imponible.

Adicionalmente aquellos perceptores de renta de cuarta y quinta, es decir; los perceptores de rentas del trabajo deducirán el monto equivalente a 1 UIT por concepto de deducción especial, es decir que la norma en mención establecía un total de 3 UIT para los perceptores de rentas del trabajo por concepto de mínimo no imponible; sin embargo la norma no hacía referencia de qué conceptos podrían estar inmersos dentro

de este mínimo, y al igual que en el caso anterior no otorgaba una definición de este concepto.

Ante la ausencia de significado o de conceptos que pudiera establecer la misma norma como mínimo no imponible, autores como Ruiz Huidobro señalaban que “de acuerdo con los derechos humanos más elementales, un sistema tributario no debe gravar esa cantidad de riqueza mínima que toda persona necesita para vivir de una manera digna. Ese ingreso mínimo es pues el denominado “mínimo no imponible”, cantidad destinada a cubrir aquellos gastos estrictamente necesarios para que una persona pueda vivir y desarrollarse dignamente (vivienda, educación, salud, alimentación, etc.).” (2002:19)

Para Spisso, la idea de que después de un monto mínimo que sirve para la satisfacción de las necesidades más elementales de la persona, ésta tiene el deber de contribuir con los gastos del Estado, constituye ese mínimo no imponible; por ello “solo después de satisfacer tales exigencias –refiriéndose a la salud, vivienda, educación, vestido, etc.; elementos que revisten y conforman la idea de tener una vida digna- se puede hablar del deber constitucional de concurrir al sostenimiento de los gastos del Estado.” (2011:350)

Cortés citando a Giardina señalaba que por “el principio de exención del mínimo de existencia no puede pensarse que quien debe destinar sus recursos económicos a la satisfacción de sus más elementales necesidades, manifiesta, de este modo, la titularidad de una riqueza. Por tanto, el consumo de determinados bienes, elementales y necesarios, no puede ser justamente gravado (10)”. (1985:78)

En efecto para los años 1985, e incluso antes, ya se entendía que una persona debía guardar para sí algo de la renta que obtenía por su trabajo, con ello lograría satisfacer sus necesidades más elementales, por nombrar algunas: alimento, vestido, educación, salud, entre otras.

Por su parte Moschetti afirmaría que “El mínimo exento no es, por tanto, un mínimo vital para la supervivencia económica sino un mínimo para la existencia libre y digna y no solo para el contribuyente sino para la familia entera.” (2001:271), aunque el tema de libertad y dignidad lo dejaremos para más adelante, cabe apreciar como hay quienes consideran que el mínimo no imponible debería no solo cubrir las necesidades básicas con las cuales el ciudadano pueda vivir; sino que en su entendimiento, esta vivencia debe llevarse con parámetros que permitan tener una vida con dignidad.

Ahora bien, hemos advertido ya que dicha norma establece una estructura del impuesto diferente a la que conocemos en la actualidad, y en consecuencia los conceptos, específicamente, del mínimo no imponible y otras deducciones personales se encontraban ubicados fuera de la estructura del impuesto; ello en la medida que constituían créditos contra el impuesto.

Ello quiere decir que tal deducción, aunque disminuyera el impuesto a pagar, no se encontraba afectando la consecuencia jurídica de la norma, esto a diferencia de lo que posteriormente ocurriría con el Decreto Legislativo N° 774, ya que la deducción del mínimo no imponible se encontraría afectando directamente la consecuencia jurídica de la norma.

Haciendo un pequeño paréntesis queremos señalar que dichos créditos contra el impuesto, a pesar de estar fuera de la consecuencia jurídica de la norma, sí contaban con la protección constitucional que otorga el artículo 74 de la Constitución; ello en la medida de que dichos conceptos, a pesar de no ser elementos esenciales del tributo,<sup>3</sup> forman parte de una obligación secundaria o accesorio de la relación jurídica tributaria.

En ese sentido el Tribunal Constitucional ha señalado que tanto las obligaciones principales de la relación tributaria como las obligaciones secundarias –refiriéndose a los pagos a cuenta o anticipos- son susceptibles de protección constitucional. Señalando expresamente que “esa referencia al “tributo” no atañe única y exclusivamente a la obligación tributaria que nace del hecho imponible sino a toda obligación de carácter tributario que deriva de ese poder tributario.” (Exp. N° 0033-2004-AI/TC).

Ahora bien, en la actualidad el concepto que se tiene del mínimo no imponible no ha variado mucho pues se sigue entendiendo que la persona debe guardar para sí un mínimo del ingreso que obtiene de su trabajo para la satisfacción de sus necesidades básicas; sin embargo, el monto considerado como mínimo para que una persona pueda satisfacer sus necesidades básicas es lo que está en discusión.

#### **b. Cargas de familia:**

Del mismo modo en que no existe en la norma una definición de los conceptos de mínimo no imponible o de deducciones especiales, tampoco está conceptualizado el de cargas de familia; es decir que ni en la Ley, ni en el reglamento podemos encontrar

---

<sup>3</sup> El Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia ha establecido que los elementos esenciales del tributo son “los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación.” (Exp. 2762-2002-AA/TC, Exp. 03797-2006-PA/TC)



una definición respecto a qué debe entenderse por carga de familia. Sin embargo, en el artículo 57 encontramos una referencia a dicho concepto. En él se establece una deducción ascendente a media (0.5) UIT por cada persona a cargo del contribuyente siempre que se encontrara en la lista establecida en el mencionado artículo.

En consecuencia, el contribuyente ya no solo el perceptor de rentas de cuarta o quinta, sino también el perceptor de cualquier otra renta establecida en la Ley, y siempre que no fuera persona jurídica establecida como tal para efectos tributarios por la norma en mención, podía deducir media UIT, por su cónyuge, hijos menores de edad o mayores incapaces, o los que estuvieran cursando estudios superiores, incluso en el extranjero; los ascendentes en línea recta, es decir mamá, papá o abuelos; el padrastro y la madrastra; los hermanos menores de edad o incapaces; y al ex cónyuge a quien el contribuyente estuviera en la obligación de pasar alimentos por decisión judicial; ello siempre y cuando las personas señaladas no obtengan rentas propias, se encuentren a cargo del contribuyente y sean residentes en Perú; dichos requisitos debían concurrir, sin olvidarse de tener en cuenta el límite máximo de la deducción de hasta 5 cargas de familia.

Como se puede observar de la norma, los contribuyentes realizaban una serie de deducciones por concepto de carga de familia, deducciones cuyo monto muchas veces no cubría la realidad de las personas sometidas a imposición, ello debido al límite que la misma norma imponía de media UIT y de hasta 5 cargas de familia.

La discordancia con la realidad a la que nos referimos en el párrafo anterior debió ser así, pues esa misma crítica la encontramos en autores de aquella época como Flores Polo cuando indica que “las deducciones por cargas de familia y deducciones personales que rebajaban el monto de la materia imponible, durante mucho tiempo permanecieron inalterables, pero el costo de vida subía inexorablemente” (1988:207); es decir, los montos deducibles no se ajustaban a la realidad.

En consecuencia, el concepto de carga de familia, cubría o al menos eso intentaba hacer, el monto necesario para el mantenimiento exclusivo de la familia del contribuyente. Y por tanto el mínimo no imponible de hasta 3 UIT, era un monto establecido teniendo en cuenta solo los gastos de manutención del propio contribuyente.

### **1.1.2. Gastos deducibles:**

Tal y como lo señaláramos líneas arriba, los contribuyentes de cuarta categoría tenían la facultad, siempre que pudieran probarlo, de elegir deducir los gastos que sirvieran para la generación de la renta o para el mantenimiento de la fuente productora,

esto según el procedimiento II; sin embargo, si elegían el procedimiento I del artículo 42 de la norma, la deducción era ciega u objetiva, pues solo deducía el 20% por concepto de todo gasto con un límite de 24 UIT; esta forma de obtención de base ha sido lo único que la norma actual ha mantenido inalterable.

Ahora bien, en el procedimiento II se detallaban en una lista aquellos gastos que podían ser deducidos. En ese sentido se podían deducir los tributos y las contribuciones de seguridad social que recayeran sobre la actividad o renta de cuarta; así como las primas de seguros que cubrían riesgos sobre los bienes afectados a dicha renta, salvo la casa del contribuyente que fungía parte como oficina, la cual sólo se aceptaba una deducción del 30% de la prima.

También se establecía una deducción por las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor respecto de los bienes afectos a la actividad generadora de renta de cuarta categoría o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente, en la parte que tales pérdidas no sean cubiertas por el seguro y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso, o cuando se acredite la inutilidad de ejercer la acción judicial.

A su vez, la deducción se daba por los gastos de cobranza de las rentas gravadas, al igual que por el alquiler del local donde el contribuyente desempeñaba la actividad generadora de renta, así como los gastos de mantenimiento del local, entre ellos; “el gasto por el servicio de luz, agua y teléfono, arbitrios y gabelas que afecten al local; y los tributos que generaban el uso u ocupación de los mismos; salvo que la casa estuviera habitada parcialmente por el contribuyente, en cuyo caso solo se deducía el 30% del alquiler y el 50% de los demás servicios”<sup>4</sup>.

Otro gasto deducible al que tenía derecho el contribuyente de cuarta categoría era el gasto efectuado por concepto de “los sueldos, honorarios, gratificaciones, derechos, beneficios sociales y demás retribuciones pagadas con motivo del ejercicio de la actividad gravada” (inc. g) art. 42 D. L. N° 25751) en favor de los servidores y en virtud del vínculo laboral que existía entre estos y el contribuyente; en este grupo de servidores encontramos a las secretarias, conserjes, ayudantes, practicantes, personal de limpieza, e inclusive a los demás socios del estudio, cuando la actividad se realizara en conjunto con otros profesionales del mismo rubro, léase eso como estudios de abogados, taller de pintores, etc.

---

<sup>4</sup> Todos estos conceptos deducibles se encuentran detallados en el art. 42 del Decreto Ley N° 25751



En ese sentido, también se aplicaban deducciones por los gastos efectuados en las contribuciones al seguro social y demás tributos que afectaban las retribuciones de las personas a su cargo o servidores; así como las asignaciones para constituir provisiones para beneficios sociales, entre otros.

En consecuencia, los contribuyentes de cuarta categoría que se acogían a este procedimiento, y que cumplían con los requisitos para acogerse al mismo, tal como llevar libros y registros contables para determinar la fehaciencia del gasto, podían deducir todo gasto inherente al ejercicio de la actividad productora de la renta gravada, aunque con los límites fijados en la norma.

Ahora bien, la lista que se plantea en el artículo 42 no era una lista cerrada, pues el inciso ñ) establecía que era deducible “todo gasto inherente al ejercicio de la actividad productora de la renta gravada”. En efecto el último inciso del citado artículo señalaba expresamente que todo gasto inherente a la actividad gravada podía ser deducido, siempre y cuando pudiera ser probado. Ello con la única salvedad de que en caso de tratarse de gastos de representación, estos no podrían exceder el 0.5% de los ingresos de cuarta categoría, y hasta un límite de 10 UIT.

El primer comentario que nos merece, es que el régimen de deducción de gastos según el procedimiento II, que establecía un régimen de deducciones subjetivas, con algunas limitaciones, se parece en la actualidad al modo de obtención de la renta de tercera categoría; es decir, que para ese entonces el régimen de cuarta categoría tenía como eje rector al principio de la causalidad del gasto, principio que desapareció por la aplicación del régimen de deducciones ciegas.

Además, podemos apreciar que el tema de los gastos deducibles en las rentas de cuarta categoría, cuando esta renta se obtenía a través del trabajo en conjunto con otras personas, podía ser confundido con el régimen establecido para las personas jurídicas, lo cual nos generaba un problema de evasión muy grande; pues según el nivel de ingresos del negocio o de la actividad, las personas tenían el incentivo de ubicarse en la generación de rentas de cuarta o en la generación de rentas de tercera categoría, con la consecuente conclusión de que tributarían según su conveniencia en el régimen en el que se les presente una menor tasa.

Lo dicho en el párrafo anterior se sustenta comparando la aplicación de tasas del Decreto Ley N° 25751, ya que en su artículo 60 referido a las tasas recaídas en el impuesto a cargo de las personas naturales, la renta neta global anual se determinaba aplicando según el tramo en el que se encontrase la renta, una tasa específica; por ello,

si el tramo excedía de 35 UIT se aplicaba una tasa de 37%. Mientras que para las personas jurídicas sin importar el monto de la renta se aplicaba una tasa de 30% según el artículo 62 de la norma. En consecuencia, si el contribuyente, persona natural, se encontraba en el tramo de 35 UIT, tenía la posibilidad de eludir el impuesto creando una empresa para poder reducir el impuesto pagando solo hasta 30% de su renta.

## **2. Rentas del trabajo dependiente o de quinta categoría:**

El artículo 21 del Decreto Ley N° 25751, establecía que las rentas que obtenían las personas naturales producto de su trabajo llevado a cabo de manera dependiente eran rentas que calificaban como rentas de quinta categoría, en ese sentido el artículo 34 de la norma en mención establecía una lista de lo que debía considerarse como renta de quinta categoría.

Es así que además del trabajo personal prestado en relación de dependencia; también debía entenderse por rentas de quinta categoría aquellas realizadas por personas que tengan cargos públicos, electivos o no; en este rubro encontramos a aquellos servidores públicos como los alcaldes o regidores municipales, entre otros servidores del Estado cuyos sueldos, salarios, asignaciones remuneración en dinero o en especie etc., se consideraban rentas de quinta categoría por la norma en mención.

Asimismo, constituían rentas de quinta categoría las rentas vitalicias y pensiones que hubieran sido producto del trabajo personal, dentro de este rubro encontramos al concepto de jubilación, montepío e invalidez; así como la participación de los trabajadores y los ingresos que proviniesen de las cooperativas de trabajo en favor de sus socios.

Dicho esto podemos advertir que el concepto de rentas de quinta categoría era más amplio -y hasta la fecha lo sigue siendo- al concepto de remuneración que obtienen los trabajadores que realizan el trabajo personal en relación de dependencia; en ese sentido mal haríamos si nos basáramos en la normativa laboral<sup>5</sup> para entender qué conceptos están comprendidos dentro del concepto de renta de quinta categoría.

---

<sup>5</sup> Para Jorge Toyama con la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (LPCL). Decreto Supremo N° 003-97-TR “el concepto de renta tributaria desborda y supera los alcances de la remuneración laboral del trabajador.” (2006:180)

## **2.1. Conceptos deducibles comprendidos dentro de las rentas del trabajo dependiente o de quinta categoría:**

### **2.1.1. Mínimo no imponible:**

El monto del mínimo no imponible como concepto deducible dentro de las rentas de quinta categoría es el mismo monto que para los perceptores de renta de cuarta, así; el Decreto Ley N° 25751 en su artículo 56, señalaba como monto a deducir las 2 UIT, más 1 UIT adicional como deducción especial.

La pregunta que nos surge en este punto es ¿por qué el Estado otorgaba una deducción de tan solo 3 UIT como mínimo no imponible?, ¿pensaba que esta deducción se compensaba y complementaba con las deducciones por carga de familia contenidas en el art. 57 del Decreto Ley 25751?, y si la persona no tenía cargas de familia, ¿hubiera podido cubrir con ese mínimo inafecto sus necesidades básicas?

Recuérdese que estamos hablando de que aquella deducción por concepto del mínimo no imponible, deducción especial por rentas del trabajo (ambas establecidas en el art.56) y la deducción por cargas de familia (art. 57), se realizaba a través de “créditos imputables contra el impuesto” (art. 55)

Es decir, con la deducción no se hallaba la base imponible; sino que se deducía después de haber hallado el impuesto; con lo cual la capacidad para contribuir con las cargas del Estado se habría incrementado según la norma, exigiéndosele al sujeto un monto mayor al que pudiera pagar.

Flores Polo señalaba citando a Villegas que “la base imponible era la cuantificación del impuesto, el mismo que debía tener correspondencia ideal con la capacidad tributaria del sujeto pasivo” continuaba señalando el autor que “esta medición ideal de la parte de la capacidad contributiva que corresponde a cada hecho imponible, frente a cada contribuyente, nos lleva a dos problemas... la justicia tributaria, y a que el hecho cuantificante debe ser siempre coherente con el hecho imponible, para no distorsionar el tributo.”(1988:293).

En consecuencia, y según la doctrina de ese entonces, el mínimo no imponible que admitía la ley, no tenía en cuenta ese mínimo indispensable con el cual debe contar todo ser humano para cubrir las necesidades básicas de sí mismo y de su familia, y por el contrario se deducía aplicándose como crédito contra el impuesto.

### **2.1.2. Gasto deducible:**

El artículo 43 del Decreto Ley N° 25751 establece una lista taxativa de los gastos deducibles, en ella se señala que “sólo podrán deducirse las contribuciones pagadas a entidades nacionales por concepto de seguridad social y los descuentos hechos a los servidores públicos para el fondo de cesantía, jubilación y montepío”. (inc. a))

Además, la norma señala que serán deducibles “los tributos y contribuciones de seguridad social que gravan las rentas del trabajo y sean de cargo de quien perciba dicha renta” (inc. b)), es decir; de cargo del trabajador distinto al servidor público.

Finalmente, serían deducibles como gasto “el 10% de las comisiones que perciban los agentes vendedores, de cobranza y de seguros, siempre que se dediquen exclusivamente a esas actividades”. (inc. c))

Como podemos apreciar según la norma de aquellos años, los gastos a los que tenía derecho a deducir una persona que percibiera rentas de quinta categoría, producto de la realización de un trabajo personal en relación de dependencia, eran muy limitados; ello pues se consideraba que el trabajador no efectúa ningún gasto para llevar a cabo la labor que generaba aquella renta grabada, y en ese sentido; para el legislador no ameritaba la deducción de ningún gasto adicional al de su mínimo no imponible.

Nosotros consideramos que dicha apreciación por parte del legislador era y sigue siendo incorrecta, y que por el contrario el trabajador sí efectuaba, y continua haciéndolo, gastos que están relacionados con la generación de la renta productora o con el mantenimiento de la misma, gastos que no son asumidos ni por el empleador ni por el Estado, y que tampoco están cubiertos por el mínimo no imponible, ello más aún si en aquella época el mínimo no imponible solo cubría hasta el monto de 3 UIT.

### **3. Justificaciones del régimen de deducciones subjetivas:**

Pedraza y Ramos están de acuerdo en señalar que un sistema global de imposición es respetuoso al principio de equidad en materia tributaria, ello debido a que la carga impositiva recae de manera general en cabeza de una persona; así para los autores “el modelo de imposición a la renta global -también conocido como modelo sintético- postula la sujeción de todas las rentas obtenidas por una persona, con independencia de la fuente de la que provenga” (2009:262). Sin embargo, los referidos autores no dejan de reconocer que pese a ser un modelo ideal, no existe en la actualidad un sistema de imposición puro.



Trujillo afirmaba que con la introducción del Decreto Supremo 287-68-HC se modificó el sistema de imposición cédular implementado por la Ley N° 7904 desde 1936 “mejorándolo sustantivamente al acumular todas las rentas en la cabeza del contribuyente” (2005:59)<sup>6</sup>

La misma opinión le merece a García Mullín quien, citado por Trujillo, señalaba que “El impuesto “Global o Sintético” sobre la renta total del sujeto es considerado como un impuesto ideal a cuya concreción deben orientarse las legislaciones en cuanto cumple cabalmente con los impuestos a la renta” (2005:60)

Asimismo, según Rivera Postigo “un impuesto así concebido -refiriéndose al impuesto a la renta contenido en el Decreto Legislativo N° 200- está en función de la capacidad contributiva por cuanto abarca la totalidad de los ingresos, permitiendo la aplicación de escalas progresivas y la consideración de la situación personal del perceptor, sus cargas familiares, etc.” (1988:31)

En efecto, podemos apreciar que un impuesto a la renta que recaiga de manera global sobre las rentas que percibe un contribuyente, sin importar su naturaleza o fuente, es un impuesto que tiene en cuenta la equidad vertical, la proporcionalidad y según algunos autores la capacidad contributiva de las personas.

Ahora bien, desde que se creara el impuesto a la renta de las personas naturales, el legislador tuvo en cuenta que deberían existir deducciones que abarcaran no solo los gastos incurridos para que se genere la renta, sino también aquellos que permitan al contribuyente y a su familia satisfacer sus necesidades básicas; en consecuencia lo que se pretendió en un principio, y ello queda demostrado con la implementación del régimen de deducciones subjetivas, cuyo objetivo fue deducir, en cuanto fuera materialmente posible, la mayor parte de los gastos que tenía una persona natural, ya sea que se tratasen de gastos que contribuyan a generar la renta o gastos para el sostenimiento del contribuyente y de su entorno familiar.

Sin embargo el régimen de deducciones subjetivas si bien trata de acercarse a la base imponible del impuesto de manera más cercana a la realidad, también tenía y tiene sus detractores, pues consideran que a través de él no se consigue la eficiencia

---

<sup>6</sup> Hacemos referencia al Decreto Supremo 287-68-HC, pues luego de él, se dieron otras modificaciones que no fueron sustanciales, así se pasó por el Decreto Legislativo N° 200 al Decreto Ley N° 25751, que es la norma que antecede a la modificación del régimen de deducciones; de deducciones subjetivas a deducciones objetivas o ciegas.

del sistema tributario, ocasionando con ello una muy baja recaudación y en consecuencia escasos recursos con lo que afrontar el gasto público.

No obstante lo precisado en el párrafo anterior, en el siguiente punto nos detendremos a analizar cuáles fueron los distintos argumentos esgrimidos a favor del referido régimen de deducciones subjetivas.

### **3.1. Argumentos a favor del régimen de deducciones subjetivas:**

El argumento a favor que respaldó el sistema de deducciones subjetivas<sup>7</sup>, que comprendía a las deducciones personales, especiales por rentas del trabajo, por carga de familia, o de gastos deducibles con comprobantes de pago, fue básicamente la idea generalizada de que se tributaba de acuerdo con la capacidad de pago de cada contribuyente, o al menos en teoría eso debió ser así.

Decimos que en teoría ello debió ser así, puesto que la búsqueda por contribuir con las cargas del Estado según la capacidad contributiva de cada individuo, viene dada desde hace mucho tiempo atrás; argumentos que apoyaban la idea de que los individuos debían contribuir con el financiamiento estatal, a fin de que éste pueda cumplir con las necesidades básicas para mantener la vida de los individuos en sociedad, y con los fines que ésta le hubiere encomendado y que le fueran inherentes, según la capacidad contributiva de cada individuo.

Sin embargo en la realidad no siempre se ha llevado a cabo ese respeto irrestricto al principio de capacidad contributiva o de justicia tributaria, ello debido a las necesidades por parte del Estado de obtener mayores recursos; así, en el caso peruano, se dio con el fin de cubrir el déficit fiscal que fuera heredado de gobiernos anteriores.

Para algunos autores como Trujillo el cambio de modelo de un impuesto global (como el que se tenía con la emisión del Decreto Supremo N° 287-68-HC y posteriormente con el Decreto Legislativo N° 200, que contenía el régimen de las deducciones subjetivas) a un impuesto global-cedular (que se dio con la emisión del Decreto Legislativo N° 774 en el que se implementaron el régimen de deducciones objetivas) desnaturalizó el sistema del impuesto a la renta de las personas naturales, y una de las razones fundamentales por las que el impuesto quedó desnaturalizado fue por “b) las deducciones a las rentas de diversas categorías con porcentajes fijos a las

---

<sup>7</sup> Régimen que se tenía desde la creación del impuesto a la renta en 1936, hasta el Decreto Ley N° 25751 que rigió hasta diciembre de 1993.



rentas de Primera, Segunda, Cuarta y Quinta categorías, sin medir los gastos inherentes y documentados que irrogan obtener cada una de las categorías, violando así el principio de capacidad contributiva.” (2005:61)

Es decir, un régimen de deducciones subjetivas como el que se tenía con el Decreto Ley N° 25751, (heredero del Decreto Supremo N° 287-68-HC y del Decreto Legislativo N°200), constituía un sistema de imposición ideal al que todo Estado debía aspirar, por considerarse respetuoso de principios de justicia tributaria, tales como el principio de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva.

Para Hernández, el determinar la base imponible a través de deducciones objetivas traía consigo la inutilidad de categorizar las rentas, ello debido a que se dejaba de lado el principio rector (refiriéndose al principio de causalidad que rige la deducibilidad del gasto necesario para generar la renta o mantener la fuente productora) “según el cual son deducibles para determinar la renta neta todos aquellos gastos necesarios para producirla y mantener la fuente productora” (1994:12)

Asimismo, para el mencionado Autor, al permitir solo la deducción de las 7 UIT sin tener en cuenta los descuentos por la contribución al FONAVI o al IPSS en pro de una simplicidad del régimen, se atentaba contra el criterio de equidad y de justicia. (Hernández, 1994)<sup>8</sup>.

En consecuencia determinar la base imponible del impuesto a través de deducciones subjetivas era percibido por la doctrina de aquella época como el deseo del Estado de querer llegar a una materialización de principios de justicia tributaria, deseo que nunca debiera dejarse de lado por primar temas de eficiencia y simplicidad en la recaudación del impuesto.

### **3.2. Argumentos en contra del régimen de deducciones subjetivas:**

Los argumentos en contra respecto a la forma de obtención de la base imponible del impuesto a la renta sobre el trabajo que se aplicaba según el Decreto Ley N° 25751, es decir, argumentos en contra de la determinación de la base imponible vía deducciones subjetivas, del lado del fisco se basaron en la problemática que representaba fiscalizar y administrar el impuesto así obtenido, ello en vista a toda la

---

<sup>8</sup> Hernández habla de criterios de equidad y de justicia, pero sin embargo nosotros haremos referencia al contenido de aquellos conceptos, no como criterios; sino como principios, los mismos que serán desarrollados en el capítulo II del presente trabajo en el que el Tribunal Constitucional efectúa un análisis respecto de los principios de justicia tributaria.

documentación que presentaban los contribuyentes, los mismos que debían ser verificados por la administración a efectos de aceptarlos como gastos deducibles.

Así argumentaba Rivera al señalar que “un impuesto de este tipo, encuentra algunas dificultades para su aplicación, pues requiere de un sistema recaudatorio eficiente y costoso, y también de un universo de contribuyentes disciplinados que se sometían a la ley, sin tratar de evadirla” (1988:31)

Sobre este punto en efecto debemos decir que un sistema de deducciones subjetivas en cuanto a los gastos que efectúa una persona natural que realiza una actividad generadora de rentas de cuarta categoría, sin que el contribuyente tenga por sí solo los conocimientos necesarios para efectuar dichas deducciones y/o trámites, conlleva a la generación de sobrecostos que muchas veces no se está dispuesto a asumir.

Con ello, más que un beneficio se generaba un perjuicio fiscal tanto para el contribuyente como para el fisco; pues este último, de presentarse el caso, tendría que efectuar fiscalizaciones exhaustivas para determinar la fehaciencia o no del gasto efectuado y deducido por el contribuyente; al mismo tiempo que dichas fiscalizaciones se realizarían a un gran número de contribuyentes, los mismos que sobrepasarían las capacidades de la administración.

Así, para Morán y Pecho desde antes de la década de los ochenta el FMI y el Banco Mundial recomendaron a los países de América Latina una serie de reformas estructurales en la política fiscal de sus países, ello con el objetivo de simplificar la recaudación y evitar la evasión, reduciendo los costos de la administración pública en temas de fiscalización y verificación del impuesto a la renta de las personas naturales.

En ese sentido los autores señalaban que “la “revolución neoliberal de la política fiscal” (Jenkins, 1995) implicó un cambio en los objetivos principales que guiaron a la política tributaria en los años subsiguientes (refiriéndose a 1980 en adelante), ya que el énfasis del diseño tributario estuvo puesto en la eficiencia, la equidad horizontal y la captación de nuevos recursos tributarios.”(Morán y Pecho; 2016:7)

En efecto, tanto la imposibilidad material de administrar y verificar cada gasto que aducía el contribuyente, como el bajo nivel de capacitación de los funcionarios de la administración y su bajo nivel de remuneración, de aquella época, hicieron que todo el sistema se encauce en corrupción y evasión fiscal.

En ese sentido, son muchos los autores, sobre todo economistas como Musgrave, Hall y Rabuska, que están de acuerdo en que la determinación la base imponible de los impuestos, sobre todo de personas naturales, se efectúe vía deducciones objetivas, porque de ese modo los contribuyentes evitan tener que llevar libros contables y registrar todas sus operaciones, tal y como lo realizan las empresas; y como lo realizaban los trabajadores cuando estaba vigente el Decreto Ley N° 25751, evitando de ese modo el sobre costo del que hablábamos en párrafos anteriores.

Asimismo, la imposibilidad material por parte de la administración, de la que también hablábamos líneas arriba, de tener que realizar fiscalizaciones para ver si dichas erogaciones cumplen con el principio de causalidad del gasto, entre otros aspectos que llevan a la conclusión de que es más eficiente, más sencillo y económico; y se acerca más al cumplimiento de los fines tributarios, si se realizan las deducciones objetivas, que si se realizaran deducciones de modo subjetivo.

Por su parte los argumentos en contra, respecto a la forma de obtención de la base imponible de lado de los contribuyentes, básicamente se esgrimieron sobre la base de las cuantías y los montos que se permitieron deducir. Ello, porque no se tenía en cuenta la realidad económica por la que atravesaba el país.

Tal como lo señaláramos en párrafos anteriores haciendo referencia a ello, Flores Polo indicaba respecto a los montos por deducciones personales y por cargas de familia, que si bien es cierto reducía la base imponible del impuesto, fueron montos no acordes con la realidad, es así que “durante mucho tiempo estas deducciones permanecieron inalterables, pero el costo de vida subía inexorablemente.” (1988:207).

En ese sentido, este autor señalaba que “no le interesa al Estado ni a sus burócratas que las deducciones personales y por cargas de familia sean de montos tan ridículos que hasta el más neófito comprende que se está alentando la evasión y la inercia ante el tributo” (Flores, 1998:212), en alusión a que los intereses del Estado se basaban en primar básicamente a la recaudación.

En general el sentir de la mayoría era que las modificaciones a la ley del impuesto a la renta que se efectuaban, no se realizaban en favor de mejorar el sistema tributario, respetando principios de justicia tributaria; sino que, muy por el contrario, se reajustaban las cargas de familia y las deducciones personales, sin tomar en cuenta que el salario mínimo vital al que se lo tenía como base “no reflejaba la verdadera composición de los precios e índices al consumidor que se utilizan oficialmente para reajustarlos.” (Flores, 1998:214).

Recordemos aquí que los argumentos en contra por parte de los contribuyentes eran respecto de los montos por conceptos de deducciones personales que se establecían en el capítulo VII del Decreto Ley N° 25751, y no respecto a la deducción por los gastos efectuados para generar la renta o mantener la fuente; ya que para este concepto el argumento en contra se basaba en la imposibilidad material de administrar y verificar la fehaciencia de los gastos, y el sobrecosto que se generaban tanto para la administración como para el contribuyente, argumentos arriba mencionados.

En resumen los argumentos esgrimidos en contra para que se determine la base imponible del impuesto a la renta sobre el trabajo a través de deducciones subjetivas, no se centraban en señalar que aquella forma de deducir era incorrecta; sino que, por el contrario, la crítica estaba dirigida a los montos en los que se basaban dichas deducciones personales, pues para los autores de la época, éstos no estaban acordes con la realidad.

#### **4. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de los años 1980 a 1994:**

Respecto a la jurisprudencia tenemos que señalar que no existe referencia alguna de los tribunales en cuanto a la vulneración de algún principio de justicia tributaria en el cobro de impuestos a las personas naturales en base a deducciones subjetivas, sin embargo en este punto trataremos de analizar los temas en los que se centraba la discusión por aquellos años respecto al impuesto a la renta de personas naturales.

Asimismo debemos señalar que hemos escogido ese periodo de tiempo, de 1980 a 1994; porque la estructura del impuesto a la renta sobre las rentas del trabajo contenía un régimen de deducciones subjetivas (aunque con algunas modificaciones no sustanciales), las mismas que fueron modificadas a partir de 1994; verificándose en consecuencia lo que la jurisprudencia señalaba respecto a dicho régimen.

En ese sentido, tenemos que el Tribunal Fiscal según RTF 1979-014962-0, en un caso que versó sobre la deducción de gastos del Impuesto a la renta de cuarta categoría, según la legislación vigente en 1968 (D.S. 287-68-HC), y en el que el contribuyente adoptó el primer procedimiento, se señaló que los gastos por compra de equipo, pago de asociación mutualista, caja retiro y timbres, no eran deducibles por no ser conceptos que estuvieran comprendidos en la ley para su deducibilidad. Asimismo, señaló el Tribunal que existía un exceso en la deducción por concepto de seguro de vida, además de no haberse presentado la prueba respecto al gasto por carga de familia.



Como se puede observar de la resolución antes citada, la discusión versaba sobre la imposibilidad de deducir gastos que no estuvieran comprendidos en la ley como gastos deducibles. Además de discutirse la falta de acreditación de gastos que a pesar de estar comprendidos en la ley, el contribuyente no presentaba las pruebas adecuadas para mostrar la fehaciencia del gasto por carga de familia; ello debido a que el contribuyente presentó en apelación un certificado de nacimiento del año 1969, cuando el periodo discutido era de 1968. Por último, la discusión verso sobre el exceso en el monto a deducir por los conceptos comprendidos en la norma. Olvidándose en todo momento de discutir si lo señalado por ley, respecto a la deducciones subjetivas, vulneraba o no principios de justicia tributaria, como el de no confiscatoriedad, entre otros.

De otro lado en la RTF 1979-015014-0, en el que se discutía la deducción de gastos del impuesto a la renta de cuarta categoría de los años 1970 y 1971, según el D.S. 287-68-HC, la administración reparó el gasto por cargas de familia, pues el contribuyente no acreditó con documentación alguna, que sus padres, abuelos y hermanos tenían incapacidad, no percibían renta propia o dependían del contribuyente; requisitos que señalaba la norma para permitir el gasto. Por otro lado respecto al reparo por conceptos de deducción de gastos profesionales, el Tribunal aceptó la deducción de los gastos en los que había incurrido el contribuyente para generar la renta gravada, gastos por alquiler, avisos profesionales, adquisición de libros, 50% por gastos en reparación del automóvil, y depreciación de seres e inmuebles; pues ello estaba permitido que se efectuara en razón al segundo procedimiento del art. 40 de la norma, a elección del contribuyente.

Como se puede observar del caso en mención nuevamente la discusión en esos años versaba en la falta de acreditación documentaria por parte del contribuyente de gastos por carga de familia, o en la aceptación o no de la deducción de gastos por parte de la administración en relación a lo que permitiera la norma, y según el procedimiento elegido por el contribuyente. Mas no se discutía la legitimidad de la norma respecto a los montos establecidos en ella, es decir; si dichos montos eran o no acordes a la realidad, o si eran montos ínfimos que no cubrían los verdaderos gastos que efectuaba el contribuyente en su día a día, como señalaba Flores Polo.

Asimismo en la RTF 1980-015846-0, caso en el que se discutía la deducción del gasto del impuesto a la renta de cuarta categoría de los años 1971, 1972 y 1973, el Tribunal confirmó el reparo por la deducción del gasto por "impuesto de timbres" por la compra de libros, debido a que el contribuyente dedujo el gasto de su impuesto a la

renta de quinta categoría, la misma que no contemplaba la deducción de gastos, según el art. 40 del D.S. 287-68-HC, y dado que el contribuyente había elegido el procedimiento I para la deducción de los gastos de su renta de cuarta, en el cual se le permitía solo la deducción del 15% por todo gasto más algunos específicos entre los que no se encontraban la compra de libros. Del mismo modo, el Tribunal mantuvo el reparo por “gasto de mantenimiento” ya que este excedía el límite permitido en el procedimiento I del 15%, y por falta de documentación sustentatoria. Finalmente el Tribunal mantuvo el reparo por concepto de gastos de timbres, fondo de salud, patentes, útiles de escritorio, gastos de movilidad y medicinas por estar incluidos dentro del 15% deducible por todo concepto y no constituir un concepto señalado específicamente en la norma.

Del presente caso se puede concluir que la discusión entre la administración y el contribuyente versaba en determinar qué conceptos eran deducibles como gasto y qué conceptos no entraban en la deducción permitida por la norma, según la renta obtenida por el contribuyente. Ello, pues las rentas de quinta no permitían deducción por gastos; y en las rentas de cuarta categoría, debía fijarse el procedimiento escogido, en la medida que uno contenía un límite de deducción del 15% más algunos gastos específicamente señalados en la norma; mientras que el otro procedimiento, aunque permitía todo gasto sin límite, debía contar con la documentación sustentatoria para aceptar la deducción.

Ahora bien, en la RTF 1979-015606-0, el Tribunal confirmó el reparo efectuado por la administración respecto a la deducción del 15% de impuesto a la renta de cuarta categoría; puesto que para el Tribunal, la renta sobre el sueldo percibido como profesor de la Universidad Católica constituía una renta de quinta categoría y no de cuarta como alegaba el contribuyente. Asimismo, respecto a la participación de utilidades del estudio Olaechea en el cual se discutía la deducción por diversos tributos, tales como: contribuciones al seguro social, impuesto de timbres, patentes profesional, impuesto a las remuneraciones; eran conceptos que no estaban comprendidos como gastos deducibles dentro del procedimiento I al cual se había acogido el contribuyente. Por su parte también señalaba el Tribunal que los gastos como: “mantenimiento de máquinas de oficina” no eran conceptos comprendidos dentro del inciso a) numeral 1 del art. 40 del D.S. 287-68-HC, y tampoco debían incorporarse como gastos deducibles vía interpretación, pues ello contraría lo dispuesto en el numeral IX del Título Preliminar del Código Tributario. Finalmente respecto al reparo en el gasto por uniforme del personal, lavado y útiles de limpieza que el contribuyente había deducido dentro del concepto de gastos por sueldos, honorarios y remuneración de empleados, según el inciso b) numeral 1 del art. 40 del D.S. 287-68-HC, el Tribunal señaló que aquellos conceptos no



formaban parte de la retribución o del beneficio social del trabajador a que se refería el inciso en examen, confirmando el reparo por dicho gasto.

Como vemos, del caso se desprende que la discusión versaba sobre (i) la calificación errónea de la renta que efectuaba el contribuyente de cuarta a quinta categoría, (ii) de los conceptos que el contribuyente consideraba que estaban comprendidos dentro de la norma como gastos deducibles, pero que para el Tribunal no podían incorporarse vía interpretación, extendiéndose de ese modo a supuestos no comprendidos expresamente en los artículos de la norma, (iii) otros gastos que el contribuyente incorporaba dentro de conceptos que si estaban comprendidos en la norma como gastos deducibles como por ejemplo: gastos de remuneración, pero que los gastos no constituían remuneración o beneficio al trabajador para que los contemple dentro de los mismos. En consecuencia, la discusión versaba sobre la correcta o incorrecta interpretación que efectuaban los contribuyentes de la norma y la aclaración que de ella efectuaba el Tribunal Fiscal.

Un caso similar al anterior es el analizado por el Tribunal en la RTF 1982-017062-0, pues ahí también se discutía la calificación de la renta percibida por los catedráticos de las universidades, a razón de que ellos interpretaban que el trabajo que efectuaban era un trabajo independiente, por tener libertad de cátedra; y por tanto correspondía pagar una renta de cuarta categoría y deducir en ella los gastos efectuados en la compra de libros o “impuesto de timbre”. Calificación que para el Tribunal resultaba errónea, pues según el órgano colegiado dicha renta debía considerarse como renta de quinta categoría, pues era un trabajo en el que existían elementos de subordinación tales como: respetar los horarios establecidos por la universidad para el dictado de las clases, dictar la clase en el local de la universidad con los implementos que ésta brindara, entre otros. Asimismo, con respecto al reparo en la participación de mayor utilidades del estudio Olaechea, se tiene que el contribuyente al optar por la deducción de gastos en la renta de cuarta categoría por el procedimiento I, éste contiene el límite del 15% que establece la ley, el mismo que el contribuyente ya excedió, y en cuyo caso los rubros que pretendía deducir como gastos específicos no se encontraban expresamente reconocidos en el art. 40 del D.S. 287-68-HC, por lo que cabía su reparo.

En este caso no obstante ser similar al que estuviera contenido en la RTF 1979-015606-0, y no obstante el Tribunal haber esgrimido los mismos fundamentos para resolver la controversia, tenemos que resaltar el análisis que se efectuara respecto a las categorías de rentas del trabajo. En efecto, el Tribunal consideraba que las rentas percibidas por un profesor de universidad, a pesar de ser a tiempo parcial y que se

denominaba locación de obra, constituía un contrato laboral prestado en relación de dependencia. Así refería el Tribunal que “sin entrar a examinar si la relación contractual existente entre un profesor a tiempo parcial y la universidad, y si ésta reúne las características de un contrato de locación de obra, debe precisarse que el impuesto único a la renta en el Perú clasifica a las rentas por categorías con el solo objeto de aplicar a las rentas brutas las correspondientes deducciones, para obtener la renta neta, teniendo en consideración la naturaleza de los gastos que pudieran afectarla y que son necesarios para su obtención.” Así continua el Tribunal “tratándose de las rentas del trabajo, la división existente entre las rentas de cuarta y quinta, no se debe sino a los gastos en que debe incurrir el contribuyente para la obtención de renta. Si dichos gastos son de cargo del profesional-contribuyente, nos encontramos frente a las rentas de cuarta; pero si los gastos son de cargo de quien paga la remuneración nos encontramos frente a rentas de quinta, tal y como lo establece el art. 15 del D.S. 419-68-HC.”. En consecuencia en dicha resolución el Tribunal justifica de manera indirecta la diferencia en la deducción de gastos permitidos en las diferentes categorías de rentas obtenidas por los contribuyentes.

Asimismo, según RTF 1983-017922-0, que versaba sobre un caso de amnistía del impuesto a la renta de cuarta categoría por el ejercicio gravable de 1971, se discutía tanto la calificación efectuada por el contribuyente como la deducción de gastos no permitidos por ley; en ese sentido el contribuyente, a opinión del Tribunal, estaba categorizando en renta de cuarta cuando por su naturaleza correspondía ser calificada como quinta, y producto de dicha calificación errónea había incurrido en deducción de gastos que no le correspondía efectuar al recalificar el tipo de renta hacia renta de quinta.

Aquí podemos apreciar nuevamente que la discusión versaba en la correcta o incorrecta calificación de la renta por parte del contribuyente, y en la posibilidad de deducir los gastos según el tipo de renta y según los límites permitidos por la ley aplicable al caso en concreto, así como el límite aplicable según el tipo de gasto permitido para su deducción.

Por otro lado, en la RTF 1985-019169-0 se discutía que el contribuyente no había presentado la documentación necesaria para la probanza de los gastos deducibles en las rentas de cuarta categoría según el procedimiento II de los ejercicios gravables 1972 y 1973, y en consecuencia la administración efectuaba el reparo por dichos conceptos. Asimismo se discutía la temporalidad en el ingreso de la renta, pues si bien es cierto en los libros y registros contables del contribuyente se anotaba la totalidad del ingreso por

la prestación efectuada, no obstante la suma no había sido pagada en su totalidad para ese ejercicio (1972), con lo cual el Tribunal levantaba el reparo en dicho aspecto. En efecto, la falta de probanza por parte del contribuyente de los gastos deducidos bajo el segundo procedimiento establecido en la norma vigente (D.S. 419-68-HC.), se debía según lo señalado por el Tribunal, a la imposibilidad de verificar el gasto efectuado; ello debido a que el contribuyente residía hace más de cuatro años fuera del Perú y no había indicado representación legal alguna.

Nuevamente podemos apreciar que lo discutido en la resolución analizada refiere a temas de probanza, de la presentación o no de documentos que sustenten el gasto alegado por los contribuyentes, y como consecuencia de ello, el reparo por parte de la administración de los gastos efectuados y admitidos por ley; todo ello sin entrar a la discusión de si se deben permitir o no otros límites en las deducciones permitidas o si es constitucional o no la forma de obtención de la base imponible en las rentas sobre el trabajo a través de un régimen de deducciones subjetivas.

De otro lado, y luego de la modificación efectuada en 1993 por el Decreto Legislativo N° 774 vigente a partir de 1994, norma con la cual se estableció el régimen de deducciones ciegas u objetivas, se emitió la RTF 1997-5-0872, cuyo objeto de controversia fue determinar si el contribuyente cometió la infracción de omitir llevar libros y registros contables en la forma y condiciones establecidas en las normas vigentes.

Ello pues según el Decreto Legislativo N° 774, los contribuyentes perceptores de rentas de cuarta categoría están obligados a llevar un libro de ingresos que debía legalizar dentro de los 60 días siguientes de iniciada su actividad, pero que sin embargo fue legalizado fuera del plazo previsto, y en consecuencia cometida la infracción prevista en el Código Tributario, el Tribunal confirmó el reparo.

Podemos apreciar que la discusión en el caso antes mencionado se traslada a la verificación o no de temas formales, como lo serían el cumplimiento de llevar los libros y registros contables según lo previsto por las leyes vigentes en ese periodo; entre otros temas que no eran sustanciales para determinar si la forma de obtener la base imponible era o no constitucional, en el sentido de si en algún caso en concreto afectaba el principio de capacidad contributiva, no confiscatoriedad; entre otros principios constitucionales.

El mismo tenor de discusión a la anterior RTF, tenemos la RTF 1997-6-0281, respecto a la falta de cumplimiento de requisitos formales establecidos en la norma para permitir deducir los gastos en el impuesto a la renta de cuarta categoría, en efecto la

obligación de llevar libro de ingresos y gastos para acogerse al procedimiento II con el cual se permitía deducir todos los gastos que sirvieran para mantener la fuente o generar ingresos gravados sin limitación alguna, no fue cumplida por el contribuyente, por lo que la administración efectuó el reparo y el Tribunal lo confirmó.

En consecuencia de la RTF analizada se desprende que la discusión respecto de las rentas de cuarta o quinta categorías ya no versaba en la posibilidad de deducir los gastos efectuados por los contribuyentes, sino más bien todos los esfuerzos estaban abocados a verificar el cumplimiento de los requisitos formales por parte de los contribuyentes, tornándose de ese modo el impuesto a la renta de cuarta categoría sobre todo, en un impuesto mucho más fácil de administrar.

Finalmente, se puede observar de los casos analizados hasta antes de la modificación del régimen de deducciones, que la administración verificaba que los conceptos y los montos deducidos por los contribuyentes sean los que efectivamente correspondían deducir según la norma vigente, y en consecuencia el Tribunal Fiscal confirmaba el reparo o lo rectificaba; obviándose la discusión respecto a si los montos establecidos por ley eran vulneratorios a la capacidad contributiva o confiscaban la propiedad de las personas de manera arbitraria o abusiva; a lo mucho se discutía sobre la errónea interpretación legal que tenían los contribuyentes al momento de definir qué gastos deducibles comprendía la norma y cuáles no, o a la errónea calificación de renta que se tenía de algunas actividades llevadas a cabo, como el caso de la remuneración del catedrático universitario.

## **II.- Estructura del impuesto sobre las rentas del trabajo desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 774 hasta el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004.**

Como hemos señalado ya, el cambio de modelo de imposición de deducciones subjetivas a deducciones objetivas se dio con el Decreto Legislativo N° 774, sin embargo al día de hoy, hemos tenido varias modificaciones a la norma, no obstante ello el régimen actual no difiere mucho en lo sustancial respecto a la primera norma modificatoria (es decir respecto al Decreto Legislativo N°774) en ese sentido, en el presente trabajo vamos a referirnos al régimen actual según el Decreto Supremo N° 179-2004, sin



detenernos a analizar todas las modificaciones que ha sufrido el impuesto a la renta de cuarta y quinta categorías hasta llegar a la norma actual.<sup>9</sup>

En consecuencia, pasaremos a determinar la estructura del impuesto a la renta según la interpretación que tenemos de la norma actual, respecto a la forma de obtener la base imponible del impuesto a la renta sobre las rentas del trabajo de las personas naturales en el Perú.

### **1. Rentas del trabajo independiente o de cuarta categoría:**

Como ya señaláramos en el punto que habla de las rentas de cuarta categoría, las rentas del trabajo independiente son aquellas obtenidas por la persona natural que efectúa o lleva a cabo una actividad o prestación de servicio de manera independiente o no subordinada de quien lo contrata. Sin embargo, y a diferencia del régimen anterior, el servicio prestado tiene que efectuarse de manera individual, y no como se permitía con el Decreto Ley N° 25751, vale decir; no de manera conjunta, en asociación o en sociedad civil.

En efecto la Ley del Impuesto a la Renta desde la modificación del Decreto Legislativo N° 774, (y hasta la actualidad con el Decreto Supremo N° 179-2004), establece que será renta de cuarta categoría aquella efectuada por persona natural de manera individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría, entre otras señaladas expresamente en el inciso b) del artículo 33 de la norma.

En consecuencia con esa modificación se deja de lado la confusión que establecía la norma anterior respecto a si el trabajo efectuado de manera conjunta generaba renta de cuarta o de tercera categoría.

---

<sup>9</sup> Ello consideramos que debe ser así, porque nuestra tesis no está dirigida a analizar todas las modificaciones del impuesto a la renta que se han dado en el tiempo hasta llegar a la norma actual, sino que lo que nos interesa en este punto es saber cómo se determinaba el impuesto de las personas naturales con un régimen de deducciones subjetivas, ello para saber cuáles fueron los argumentos esgrimidos a favor y en contra de ese régimen, y a qué se debió el cambio de régimen a deducciones objetivas y los argumentos a favor y en contra de este nuevo régimen.



### **1.1. Conceptos comprendidos dentro de las rentas de cuarta categoría:**

La ley del Impuesto a la Renta<sup>10</sup> establece en su artículo 45 que la renta neta de cuarta categoría se obtendrá deduciendo por concepto de todo gasto el 20% de la renta bruta. Adicionalmente, en el artículo 46 se señala que de las rentas de cuarta y quinta se deducirán anualmente y por única vez un monto equivalente a 7 UIT.

Ello quiere decir que para las rentas de cuarta además de una deducción objetiva de los gastos efectuados en la realización de la actividad generadora de renta del 20%, la norma otorga una deducción de 7 UIT por concepto del mínimo no imponible.

Como sabemos en la norma anterior a la modificación, el principio de causalidad del gasto no era exclusivo de las rentas de las personas jurídicas o de tercera categoría, pues las personas naturales receptoras de renta de cuarta podían deducir cualquier gasto inherente a la generación de renta o mantenimiento de la fuente, siempre que el contribuyente optara por el procedimiento II y, además, cumpliera con los requisitos establecidos en la norma.

Sin embargo esa deducción del gasto inherente, en cumplimiento del principio de causalidad del gasto, con la modificación, fue reemplazada por la deducción del procedimiento I; es decir por una deducción objetiva y con límite.

Consideramos que debemos hacernos la pregunta de ¿qué erogaciones están comprendidas dentro del concepto de gastos en el impuesto a las rentas sobre el trabajo en la actualidad?, ¿este concepto se puede confundir con el de mínimo no imponible por tratarse de rentas del trabajo?

Comenzaremos por indicar que luego de la modificación, la norma establece que la base imponible de las rentas de cuarta no deben ser obtenidas respetando el principio de causalidad, ello es así, puesto que a pesar de que el gasto sirva para la generación de la renta, es decir; a pesar de que el gasto sea causal, éste no será tomado en cuenta para reducir la base imponible del impuesto, pues la limitación de la norma así lo prescribe.

No obstante lo dicho en el párrafo anterior; el tipo de erogaciones comprendidas por este concepto deben estar estrechamente vinculadas al sujeto que realiza el trabajo; así por ejemplo estarían incluidos dentro de ella los gastos por salud, cuando estos no

---

<sup>10</sup> Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF.

son cubiertos por el empleador, gasto en educación, como por ejemplo en educación superior, maestría o doctorado; gastos que inciden directamente en la generación de la renta o mantenimiento de la misma, los mismos que a pesar de poder coadyuvar a la realización del proyecto de vida del individuo, sirven principalmente a la generación de la renta, e incluso de mayor renta.

En efecto estos gastos deben ser aquellos que le sirven al sujeto para ser productivo o mejor remunerado, gastos en los que incurre el trabajador en servicios que el Estado no los brinda o lo hace de manera deficiente, que obliga al contribuyente a buscar el servicio en el sector privado, acarreándole con ello una erogación, que en la mayoría de las veces supera el porcentaje establecido por la ley, nos referimos al 20%.

Sin embargo, el concepto de gasto deducible es un concepto que líneas abajo analizaremos con mayor detalle, no sin antes determinar qué debe entenderse por el concepto del mínimo no imponible como a continuación veremos.

#### **1.1.1. Mínimo no imponible:**

Con la modificación del impuesto a la renta por el Decreto Legislativo N° 774, tanto las rentas de cuarta como las de quinta categoría establecen una deducción objetiva de 7 UIT, deducción que en doctrina es considerada como el mínimo no imponible.

Ello quiere decir que por debajo de dicho nivel de ingresos el contribuyente no se encuentra en la condición de poder contribuir con los gastos del Estado; ello, porque la persona por debajo de ese nivel de ingresos no posee capacidad contributiva, y en consecuencia; todo aquel que perciba ingresos que no superen ese mínimo exento estará inafecto del impuesto a la renta. (Celorico, 2000)<sup>11</sup>

Pero, ¿qué significado tiene el concepto de capacidad contributiva?; Manzoni, Citado por García Etchegoyen, señala que... “la expresión “capacidad económica” es más amplia que la formula “capacidad contributiva”. Mejor dicho, la capacidad contributiva es la capacidad económica disponible para concurrir a los gastos públicos... No toda capacidad económica es expresión de capacidad contributiva, porque la primera

---

<sup>11</sup> Celorico Palma afirma que para la doctrina italiana, y cita a autores como Francesco Moschetti, Gianfranco Lorenzo, Roberto Schiavoli y Loris Tosi, “la capacidad contributiva presupone como condición necesaria pero no suficiente de capacidad económica, por lo que no podrá identificarse con ésta. Se permitirá específicamente, de conformidad con este principio, la tributación de realidades no económicas, razón por la cual, en el art. 31 n 1° de la Constitución Española, se utilizará la expresión capacidad contributiva en lugar de capacidad económica, de acuerdo con García Quintana y Alzaga Villamil.”(2000:9)

abarca elementos que exceden a la segunda, como por ejemplo el mínimo exento”. (García Etchegoyen, 2004:54)

La discusión de si superando el mínimo no imponible la persona tiene capacidad contributiva, es un tema que desarrollaremos más adelante; sin embargo dejamos sembrada la pregunta de qué debe entenderse por capacidad contributiva.

En ese sentido, unánimemente se ha aceptado que los índices de capacidad contributiva son la renta, el patrimonio y el consumo (STC N° 033-2004-AI/TC); con lo cual, si obtenemos renta por nuestro trabajo, entendemos que ya poseemos capacidad contributiva; sin embargo, algún sector de la doctrina establece con cierta coherencia que la capacidad contributiva es aquella a la cual se llega deduciendo el mínimo no imponible, en el caso del impuesto que nos ocupa.

En efecto, al señalar que el impuesto a la renta sobre las rentas del trabajo toma como referencia o base para la determinación de la base imponible al ingreso bruto y no a la renta bruta, tal y como efectivamente lo hace para las rentas de tercera categoría; lo que el legislador está haciendo es igualar al ingreso bruto con la renta bruta.

Tanto el artículo 33 como el 34 de la LIR que tratan de las rentas de cuarta y quinta categorías, establecen que son rentas de esas categorías, las obtenidas por los ingresos provenientes del trabajo independiente y dependiente respectivamente; es decir, que el legislador equipara aquí al ingreso obtenido por el trabajador con la renta bruta, y en consecuencia, en el impuesto sobre las rentas del trabajo tanto da igual hablar de renta bruta que de ingreso bruto, pues al final se trata de lo mismo.

En ese sentido, la renta neta es aquella que luego de la valoración que hace el legislador es decir, de la deducción ciega u objetiva se llega a configurar en renta neta imponible, la misma que se constituye en la base imponible del impuesto a la que se le aplicará las alícuotas según los tramos a aplicar. En ese sentido podríamos concluir, al igual que hacen algunos autores<sup>12</sup>, que las deducciones objetivas vulneran el principio de capacidad contributiva. Aunque nosotros seamos de la opinión de que también se vulnera el principio de no confiscatoriedad.

Ahora bien, como podemos observar, todos están de acuerdo con la necesaria existencia del concepto del mínimo no imponible, pero ¿qué quiere decir exactamente

---

<sup>12</sup> Como Moschetti para quien existía “la necesidad de eximir en cada caso aquellas manifestaciones económicas mínimas que no sean indicativas de capacidad contributiva.” (2001:269).

este concepto?, ¿Qué elementos lo conforman o qué elementos están comprendidos dentro de dicho concepto? Respondiendo a las preguntas, podemos manifestar que este concepto comprende el monto que ha de servir para la satisfacción de las necesidades básicas de todo ser humano para poder vivir, es de allí que también es conocido como el mínimo existencial o mínimo vital.

Comprendiendo lo dicho en los párrafos anteriores, el legislador ha otorgado la deducción de 7 UIT. Ante ello, se podría decir que tal exención tiene las características propias de un beneficio tributario, sin embargo; somos de la opinión de que este tipo de exención no se acerca a dicha figura jurídica, sino muy por el contrario se trata de un concepto que cae fuera del hecho imponible, y en ese sentido es más cercano al concepto de inafectación que al de beneficio tributario, o como lo precisara García (2004), los beneficios suponen una ventaja, un tratamiento tributario más favorable, diferente a las exenciones propiamente dichas que se establecen de manera generalizada.

En esa línea de argumentación, cabría decir entonces que al ser una inafectación, el “mínimo no imponible” no es un problema de la base imponible, y en consecuencia cualquier afectación al mínimo no imponible no conllevaría la afectación del principio de no confiscatoriedad, sino que se trataría de un problema de afectación a la capacidad contributiva, sin embargo el legislador al situar al mínimo no imponible dentro de la estructura de la norma para hallar la base imponible, deberíamos concluir que cualquier afectación sería al principio de no confiscatoriedad.

Creemos que existe tal confusión, debido a que el legislador habría efectuado una mala técnica del impuesto, pues según la norma, tanto el problema del mínimo no imponible como el de gasto deducible, lo encontramos dentro de la estructura del impuesto, en la consecuencia jurídica de la norma; afectando al principio de no confiscatoriedad. Más no en la hipótesis de incidencia de la norma jurídica en el que se afectaría -de ser el caso- al principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, qué elementos podemos comprender que están insertos dentro del concepto del mínimo vital o mínimo exento, según diversos autores<sup>13</sup>, este concepto comprende las erogaciones que el sujeto realiza para satisfacer sus necesidades básicas como por ejemplo: gastos en alimento, vivienda, vestido, salud, entre otros de esencial satisfacción para su realización como persona, como individuo.

---

<sup>13</sup> Fernández Cartagena, (2006:181); Spisso (2011); Ruiz Huidobro (2002); Moschetti (2001).



Consideramos que dichos elementos coadyuvan a la idea de la realización del proyecto de vida de la persona<sup>14</sup>, por ello; cualquier gasto que ésta efectúe en beneficio de la satisfacción de sus necesidades básicas, incluidas las de su familia, tendrían que estar contenidas dentro del concepto del mínimo no imponible.

Cabría preguntarnos, ¿cuál es el contenido del concepto de proyecto de vida?, y con seguridad podríamos decir que no existe una respuesta única a dicha interrogante, pues consideramos que el proyecto de vida de cada persona constituiría lo que cada uno quisiera realizar o hacer con su vida, a fin de lograr su desarrollo personal.

En ese sentido, algunos tendrían el proyecto de vida de tener una familia, para otros estudiar una carrera y desarrollarse profesionalmente; otros podrían desear cambiar físicamente de sexo, e incluso este concepto podría estar relacionado (y de hecho creemos que lo está) al tema de vivir con dignidad; en consecuencia existirían tantos proyectos de vida tan diferentes como personas en el mundo.

La realización del proyecto de vida, en una sociedad como la actual, que va encaminada a desarrollarse en un Estado Constitucional de Derecho, sería posible materializarse; pues uno de los pilares de ese Estado es precisamente el derecho a la vida, la misma que se traduce en el derecho de toda persona a decidir sobre lo que quiera hacer con ella, sin que ello a su vez, afecte la esfera individual de otras personas, y sin que el Estado intervenga más que sólo para promover, proteger y garantizar a todos la realización de nuestro proyecto de vida.

Kresalja y Ochoa citando a Sessarego señalan que el proyecto de vida se configura cuando una persona puede vivir su vida en libertad, es decir; cuando “la persona sea lo que decidió ser en su vida” (2012:18). Y que ello está reconocido en la Constitución, cuando dicha norma establece que “toda persona tiene derecho a la vida, a su identidad, a su integridad moral y a su bienestar”. (2012:18)

Ahora bien, si el legislador pudiera objetivar el monto (mínimo inafecto) que coadyuve a la materialización de ese proyecto de vida, sería justamente efectuando una deducción más cercana a las necesidades básicas de cada persona, según el contexto

---

<sup>14</sup> Para Fernández Sessago el proyecto de vida de las personas “se asocia a su realización personal, que a su vez se sustenta en las opciones de vida que el sujeto puede tener para conducir su vida y alcanzar el destino que se propone”. Fragmento extraído del párrafo 148 de la sentencia de la Corte Interamericana (2010:81)



social y económico en el que nos encontramos y teniendo en cuenta la realidad en la que se vive.

Esto último es relevante, ya que el Estado brinda servicios básicos de manera muy defectuosa, por lo que el contribuyente se ve obligado a hacer uso de esos servicios esenciales de manera particular, pues el uso del servicio que brinda el Estado se torna materialmente imposible, lo cual genera un costo al individuo que su mínimo vital no alcanza a cubrir.

Spisso citado por Fernández Cartagena, señalaba que “para determinar el monto del mínimo exento, inciden los siguientes factores: a) (...) el costo de vida,... b) el grado de desarrollo o bienestar alcanzado por cada sociedad incide en el nivel de vida que se considera mínimo, c) también se deben tener en cuenta los servicios asistenciales que preste el Estado. En la medida que no se cuente con eficientes servicios asistenciales, mayores serán las exigencias en pos de la admisión de mayores deducciones tributaria para atender la carencia de tales prestaciones.” (2006:185)

Por ello el legislador, al momento de establecer un mínimo exento, debería tener en cuenta no solo el costo de la canasta familiar, o el costo de vida promedio del ciudadano peruano; sino también debería tener en cuenta lo que sucede en la realidad con respecto a los servicios básicos que brinda el Estado. Y es que la mayoría de peruanos, que pueden sustentar esos gastos, recurren al servicio que prestan los particulares, de manera privada, ya que recurrir al Estado significaría mayores costos en términos de tiempo, eficiencia y calidad para el ciudadano/contribuyente.

### **1.1.2. Gastos deducibles en el impuesto a la renta de cuarta categoría:**

La LIR establece una deducción de gastos sobre las rentas que percibe el trabajador de manera independiente. Para establecer la base imponible sobre las rentas de cuarta categoría se deduce primero 20% de la renta bruta, y luego, junto con la renta de quinta, se deduce las 7 UIT.

Si bien se prevé una deducción objetiva de gastos, diferenciándose del mínimo no imponible, esta se debe a que el legislador entiende que el trabajador independiente realiza gastos que los asume exclusivamente él, a diferencia del trabajador dependiente que en teoría no realiza ningún gasto para efectuar sus labores, (esto último por el entendimiento de que el empleador corre con todos los gastos y el trabajador dependiente solo pone su fuerza de trabajo.) en ese sentido el trabajador independiente no solo pone su fuerza de trabajo sino también algo de capital en la implementación de una oficina o taller, con lo cual ocasiona gastos justificables para su deducción.

Sin embargo dicha deducción, que se otorga exclusivamente para gastos vinculados a la generación de la renta o al mantenimiento de la fuente productora, se establece como una presunción *iure et de iure*, en la que no se admite prueba en contrario; así, si el trabajador ha efectuado gastos en la realización de sus actividades profesionales que superen ese 20%, estos tendrán que ser asumidos con el mínimo exento, cayendo de ese modo en inconstitucional por no respetar principios constitucionales como el de no confiscatoriedad.

En consecuencia dada la redacción de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004) sólo tendrán derecho a deducir los gastos en los que hayan incurrido para la obtención de su renta bruta (20% de la renta bruta y hasta un límite de 24 UIT), las personas que obtengan ingresos por sus actividades profesionales, artísticas o de cualquier oficio de manera independiente, es decir; los que obtengan rentas de cuarta categoría; mientras que los trabajadores dependientes no podrán deducir nada por concepto de gastos.

Esto, en comparación a lo que se tenía con la norma anterior (Decreto Ley N° 25751), en la que sí se permitían deducciones por todos los gastos en los que incurría el trabajador independiente y algunos gastos del dependiente, para generar la renta o mantener la fuente productora, interpretación de la realidad que ha sido tomado por algunos autores nacionales como la desnaturalización del impuesto con fines meramente recaudatorios. (Trujillo, 2005:60-61)

## **2. Rentas del trabajo dependiente o de quinta categoría:**

Como ya señaláramos en el punto anterior, en el que se decía que debía entenderse por rentas de quinta categoría, éstas son aquellas que doctrinariamente se ha aceptado que se derivan de una relación laboral, aquellas rentas producto de un contrato de trabajo en relación de dependencia, y por ende son aquellas que percibe el trabajador dependiente como fruto de su trabajo.

El Decreto Legislativo N° 774, y hasta el recientemente modificado Decreto Supremo N° 179-2004, por el Decreto Legislativo N° 1258, contenía en su artículo 34 no el concepto de rentas de quinta categoría, pero si aquellos conceptos que debían ser considerados como rentas de quinta categoría tales como: el trabajo personal prestado en relación de dependencia incluyendo una serie de conceptos que en general señala la norma: “toda retribución por servicios personales”, como consecuencia de ello toda suma en dinero o en especie que reciba el trabajador por su trabajo efectuado de manera subordinada será renta de quinta categoría.

Ahora bien, los demás incisos del referido artículo establecen que serán consideradas como rentas de quinta categoría para efectos tributarios, así la norma laboral, por su naturaleza, no lo considere como tal, a conceptos tales como: “rentas vitalicias y pensiones que tenga su origen en el trabajo personal; las participaciones de los trabajadores; los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios; 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 del trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda<sup>15</sup>; y finalmente, 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”.

Como podemos apreciar el artículo 34 establece una serie de conceptos que para efectos tributarios serán considerados como rentas de quinta categoría, ello pues la naturaleza de la prestación así lo establece, es decir se trata de una prestación personal de manera subordinada. Pero en los casos en los que no se pueda determinar o exista la posibilidad de que sean tratadas como rentas de cuarta, la norma establece que se trataran como rentas de quinta sin discusión, pues ello se efectúa con fines antielusorios.<sup>16</sup>

Establecido lo que debe entenderse por rentas de quinta para fines tributarios, aunque no su concepto, debemos entrar a analizar los conceptos que luego de deducirlos nos ayudan a obtener la renta neta de quinta categoría, es decir: tanto los conceptos de gastos deducibles y del mínimo no imponible.

### **2.1. Gastos deducibles en el impuesto a la renta de quinta categoría:**

Respecto a las rentas de quinta categoría, ya lo mencionamos líneas arriba, el legislador no permite deducir gasto alguno más que el mínimo no imponible, pero si ya hemos establecido que el mínimo no imponible cubre las erogaciones que le sirven al sujeto para la realización de su proyecto de vida, mal haríamos si concluyéramos que

---

<sup>15</sup> Lo que para el laboralista Jorge Toyama viene a constituir el “proceso de *quintificación* de las rentas derivadas de la prestación de servicios por cuenta ajena, esto es, de una calificación de parte de las rentas de cuarta categoría como de quinta categoría”.

<sup>16</sup> Para efectos de eludir la norma si tratamos a las rentas de quinta como rentas de cuarta disminuiríamos el impuesto a pagar gracias a las deducciones permitidas para ese tipo de rentas, aunque de modo limitado.

con esa deducción el sujeto también debiera cubrir las erogaciones que le sirven para generar la renta o mantener la fuente.

La gran interrogante en este punto se centra en determinar si en la realidad del mundo empresarial en el Perú, el empresario-empleador otorga a sus trabajadores todo lo necesario para cubrir las erogaciones que estos realizan en la actividad que genera la renta gravada, no olvidemos aquí que la fuente productora para el trabajador, en las rentas de quinta categoría, es la fuerza del trabajo o fuerza laboral o mano de obra, separándolo del capital como fuente productora de renta; y en consecuencia, para generar la renta o mantener la fuente productora del trabajador, deberán deducirse todos los gastos que sirvan para cuidarla y mantener esa fuente; gastos inherentes y de esencial naturaleza para el mantenimiento de esa mano de obra, es decir la salud del trabajador, su alimento, e incluso su educación, pues mayor grado académico mejor remuneración o mayor renta se obtendrá.

Sabemos que en principio el trabajador tiene derecho a que el empleador le otorgue las condiciones necesarias para efectuar las labores encomendadas; sin embargo, vemos que en la realidad esto no se cumple al cien por ciento, pues el trabajador tiene que asumir gastos de movilidad, educación y salud que no estén cubiertas por el seguro que brinda el empleador, entre los más comunes que el empleador no reconoce; gastos que en efecto pueden confundirse con aquellos que se cubren con el mínimo no imponible (como el de salud), pero que sin embargo, los tomamos como erogaciones que deberían considerarse como gastos que ayudan a mantener o generar la fuente productora porque cubren la salud del propio sujeto trabajador cuya mano de obra es la fuente productora.

Desarrollando un poco más este tema de convergencia entre los gastos que sirven para el mantenimiento de la fuente productora y el mínimo no imponible en las rentas del trabajo, debemos señalar que existe una superposición de conceptos; ello, puesto que la fuente productora en las rentas del trabajo es precisamente la mano de obra del mismo trabajador; es decir que, tanto el mínimo no imponible como el gasto deducible en las rentas del trabajo sirven para proteger las necesidades esenciales del trabajador en sí mismo.

Quiere decir ello que, tanto el vestido como el alimento, la salud y educación del individuo-contribuyente de quinta categoría pueden ser cubiertos tanto por el mínimo no imponible como por el gasto deducible. Y en consecuencia, si el legislador no establece



otro monto a deducir en las rentas de quinta categoría, lo hace en el entendimiento de que estaría efectuando una doble deducción.

Ahora bien, según la legislación laboral, el trabajador que realice labores de manera dependiente deberá contar con seguro social, de salud, en caso de encontrarse en un campamento minero, la alimentación y la vivienda son considerados como condiciones de trabajo, y por ende serían cubiertas o estarían a cargo del empleador. Sin embargo la educación o el mismo tema de la salud del mismo trabajador, son puntos que nos merecen un poco más de discusión.

En efecto, en la práctica dichos servicios, al ser brindados por el Estado, son servicios de baja calidad, como ya lo notáramos en líneas anteriores, circunstancia que genera que los contribuyentes nos veamos obligados a acudir a centros privados, de salud sobre todo, para ser atendidos con más eficiencia, generándose por tanto un gasto que sirve para el mantenimiento de la fuente pero que no podrá ser deducido por mandato de la ley.<sup>17</sup>

En ese sentido una reforma en cuanto a la presunción absoluta establecida en la norma, generaría muchos beneficios, tanto para la formalización de la economía como para la lucha contra la evasión fiscal; puntos que más adelante nos tocará analizar.

### **3. Confusión de los conceptos de mínimo exento y gasto deducible:**

En el punto anterior nos hemos referido a la idea del error en el que ha caído el legislador peruano al no discernir de manera clara dos conceptos que se deberían estructurar para fines diferentes sobre el impuesto a la renta de cuarta y quinta categorías; y ello porque en nuestro ordenamiento tributario la base imponible de dichas rentas no se determinan deduciéndoseles primero el mínimo no imponible y luego, de manera independiente, los gastos en los que las personas pudieran incurrir para generar o mantener la fuente productora.

Esta sería en principio, una manera de llegar a la base imponible, sin vulnerar ningún principio constitucional, sin embargo no solo no es así, sino que; además de no incluir una deducción de los gastos de manera independiente de lo que se entiende por

---

<sup>17</sup> Creemos que el gasto por concepto de salud debería estar incluido dentro de los gastos a ser deducibles, ya que en la realidad las pésimas condiciones en las que el Estado brinda este servicio, acarrea que miles de asegurados que pueden cubrir económicamente con este servicio de manera particular, opten por no hacer uso de su seguro médico, y recurren al particular generándose un gasto adicional que amerita ser deducido porque incide en el mantenimiento de la fuente productora, es decir incide sobre la salud del propio trabajador.



mínimo no imponible, dicha deducción por gastos cuando sí se la efectúa, se realiza a través de una presunción objetiva que no admite prueba en contrario.

Por otro lado, cuando el legislador peruano establece sólo la deducción objetiva del mínimo no imponible para las rentas de quinta categoría, observamos que éste no está previendo los gastos que son necesarios para mantener la fuente productora, pues no diferencia este tipo de erogaciones con los gastos en los que incurre el contribuyente en su proyecto de vida, dos conceptos diferentes que el legislador los trata como si uno contuviera al otro, efectuando así un vulneración a principios de justicia tributaria que más adelante desarrollaremos.

Sin embargo esa diferencia entre las rentas de cuartas y quinta (acerca de la permisibilidad de la deducción de gastos en un porcentaje diferente al del mínimo no imponible), nos hacen prever que el legislador comprende de la diferencia existente entre las erogaciones que realiza el trabajador para satisfacer su proyecto de vida o mínimo no imponible, de las erogaciones necesarias para mantener la fuente productora o gastos deducibles.

En efecto, y como ya lo adelantáramos en el punto anterior, la deducción del gasto sobre todo en rentas de quinta categoría, se confunde con la deducción del mínimo no imponible, ello en la medida de que en las rentas del trabajo la fuente productora es precisamente la mano de obra del trabajador, y el cuidado o mantenimiento de ésta conlleva a hablar del cuidado y mantenimiento de la persona como tal, de la deducción de aquel monto que sirva para la satisfacción de sus necesidades más elementales, es decir del mínimo no imponible.

No obstante llegar a ese punto, no podemos de dejar en claro que lo mejor sería que el legislador establezca una diferenciación clara sobre lo que el trabajador de rentas de quinta categoría deduciría como mínimo no imponible y que otros conceptos podría deducir como gasto.

En consecuencia, creemos que el legislador en la actualidad debería encontrar un punto medio en el cual se logren los objetivos de política económica trazados, pero teniendo en claro que los conceptos que están regulados dentro de la deducción objetiva en la renta del trabajo son totalmente diferentes, y en ese sentido diferenciarlos en la estructura del impuesto para evitar de ese modo vulnerar los principios de justicia tributaria.

### **III.- Causas de la implementación del régimen de deducciones objetivas y problemas que se suscitan por la aplicación del referido régimen en la determinación de la base imponible sobre las rentas del trabajo dentro de un esquema de Estado Constitucional:**

Como todos sabemos y lo adelantáramos en el punto anterior, la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en su artículo 45 establece la renta neta de cuarta categoría, en ella se precisa que ésta se obtiene deduciendo por concepto de todo gasto el 20% de la renta bruta hasta el límite de 24 UIT.

Por otro lado tenemos que el artículo 46 de la LIR establece que de la suma de ambas rentas del trabajo, es decir; de la suma de las rentas de cuarta y quinta categorías, se deduce el monto de 7 UIT para obtener así la renta neta a la que se le aplicará, luego de sumarle la renta de fuente extranjera, y según los tramos en el que se ubique la renta, los porcentajes establecidos progresivamente en el artículo 53 de la LIR.

Como podemos apreciar, el legislador establece la manera de obtener la base imponible del impuesto sobre las rentas del trabajo a través de una presunción objetiva o forma de deducción a ciegas de la base imponible del impuesto que no tiene en cuenta los gastos que en la realidad efectúa el trabajador.

Esa discusión de si las deducciones objetivas vulneran el principio de capacidad contributiva o no lo veremos con más detalle en el capítulo II, sin embargo adelantaremos la opinión de algunos autores tales como Moreno Solsol, quien afirma que “El régimen de determinación del impuesto a las rentas del trabajo no respeta el principio de capacidad contributiva, dado que no se permite la deducción de los gastos reales del contribuyente y su familia (...)”. (2014:257)

A ello se suma lo argumentado por Ruiz Huidobro cuando hace referencia a la vulneración del principio de capacidad contributiva cuando el impuesto sobrepasa el mínimo no imponible, señalando que: “la protección jurídica a la familia se ve pues afectada por una política fiscal en donde tan solo se contempla como objetivo final determinadas metas de recaudación en perjuicio del bienestar de la familia.” (2002:17)

Sin embargo, como trataremos de demostrar más adelante, esa forma de determinación de base a través de deducciones objetivas es vulneratoria de los principios constitucionales de justicia tributaria de manera general, y dada la estructura de la norma, en la que las deducciones objetivas se encuentran afectando la

consecuencia jurídica de la misma; nos encontramos ante la vulneración del principio de no confiscatoriedad.

No obstante los problemas que ya hemos mencionado en los párrafos que nos anteceden, respecto a la vulneración de principios constitucionales; tenemos que entrar a detallar de manera sucinta algunos otros inconvenientes causados por la forma de obtención de base, es decir; vía deducciones objetivas.

### **1. Problemas que se suscitan por la aplicación del régimen de deducciones ciegas en la determinación de la base imponible sobre las rentas del trabajo dentro de un esquema de Estado Constitucional:**

Hemos señalado ya que dada la naturaleza de las rentas del trabajo, los conceptos del mínimo no imponible y del gasto deducible para la generación o mantenimiento de la fuente productora se encuentran en una zona gris de muy difícil delimitación, ello en la medida de que existirán conceptos que pueden ser cubiertos tanto por el mínimo no imponible como por el gasto deducible, como por ejemplo: la educación, la salud, e incluso vivienda y alimentación del trabajador, entre otros conceptos necesario tanto para el mantenimiento de la fuente productora como para el mantenimiento de la existencia misma del ser humano, concepto este último cuyo mínimo no imponible es destinado a cubrir.

Asimismo, y dada la estructura de la norma, las deducciones objetivas, que comprenden tanto el mínimo no imponible como el gasto deducible, determinan la base imponible del impuesto; elemento este último que se ubica dentro de la consecuencia jurídica de la norma, y en consecuencia, de existir alguna vulneración, ésta se estaría dando al principio de no confiscatoriedad.

No obstante lo afirmado en el párrafo anterior debemos señalar que al tratarse del mínimo no imponible, la doctrina mayoritaria señala que la afectación se efectúa al principio de capacidad contributiva, ello, en concordancia con lo establecido por el Tribunal Constitucional, quien señala que existe afectación al principio de capacidad contributiva cuando el impuesto excede al mínimo indispensable para poder vivir. (STC Exp. N° 4014-2005-AA/TC, N° 033-2004-AI/TC, N° 2302-2003-AA/TC, entre otras.)

Por otro lado, solo en el artículo 45 que trata sobre la renta de cuarta categoría, existe la referencia a la deducción de gastos, vislumbrándose otro problema relacionado a la diferencia que hace el legislador al establecer una deducción objetiva por concepto

de gastos a las personas que obtengan rentas por la realización de un trabajo independiente; mientras que para las personas que obtienen rentas por un trabajo dependiente, se omite toda referencia a gastos deducible para obtener su renta.

Dicha diferenciación se efectúa en el entendimiento de que el trabajador dependiente no realiza gastos que coadyuven a la generación de la renta o el mantenimiento de la misma, mientras que por el otro lado; el trabajador independiente si efectúa gastos, como por ejemplo; en alquiler de oficina, pago de servicios básicos, entre otros que son indispensables para la generación de la renta; y en consecuencia, el legislador, a parte de las 7 UIT, le otorga al trabajador independiente una deducción adicional del 20% sobre la renta bruta.

Ante ello podemos señalar que dicha apreciación no se cumple a cabalidad, ya que en la realidad, la mayoría de los trabajadores dependientes o independientes efectúan gastos que sirven para la generación de la renta, que si la ley no les permite deducir, éstos son atribuidos en la práctica a su mínimo inafecto.

Un tercer problema que apreciamos es la misma deducción objetiva sobre los gastos, es decir ese 20% sobre la renta bruta o el ingreso, ya que ello implica que el legislador presume, *iure et de iure*, es decir; sin admitir prueba en contrario, que los trabajadores independientes no podrán mediante ningún medio de prueba demostrar que para conseguir ese ingreso realizaron gastos que superan ese 20% legalmente establecido.

Téngase aquí en cuenta que el legislador, en las rentas del trabajo, no parte de gravar con el impuesto, sobre la renta neta; a la cual se llega después de deducir los gastos a través del principio de causalidad, tal y como sucede en el caso de las personas jurídicas. Al contrario; el legislador para obtener la base imponible parte de la renta bruta; es decir que el legislador identifica a la renta bruta con el ingreso bruto que percibe el trabajador.

Por último, otro problema, que abarca en conjunto a los otros mencionados líneas arriba; es el de la afectación a principios de justicia tributaria que deben primar en un Estado Constitucional de Derecho, valores tales como la vida, o el de vivir con dignidad, o el valor libertad, y de la solidaridad y equidad; que se deben proteger y primar sobre otros principios, es decir; sobre aquellos denominados principios económicos de simplicidad, economía o eficiencia. Los mismos que al entrar en conflicto debe existir una inclinación sobre los principios de justicia tributaria que son la base del Estado Constitucional.



En las líneas siguientes analizaremos las causas de la implementación de la deducción objetiva, así como el problema constitucional que acarrea el no respetar los principios de justicia tributaria, al no poder deducir realmente los gastos más representativos en los que incurre un trabajador dependiente e independiente.

## 2. Causas de la deducción objetiva:

Las causas por las que el legislador prefirió determinar la base imponible del impuesto a la renta sobre las rentas del trabajo a través de una deducción objetiva, pueden ser variadas, y no es nuestra intención efectuar un análisis exhaustivo de cada uno de ellas, pues desborda el tema que nos avoca; sin embargo en el presente trabajo revisaremos cuales fueron las causas más significativas que abrieron paso, no solo a la implementación del régimen de deducciones ciegas, sino también a una serie de modificaciones que el gobierno de turno implementó con el objetivo de hacer del régimen tributario peruano, un sistema tributario eficiente, simple y con mayor recaudación.

Según las recomendaciones del Consenso de Washington<sup>18</sup>, se necesitaba efectuar cambios estructurales en la política fiscal y financiera de los Países de América Latina, entre ellos el Perú, y en esa medida tratar de salir del estancamiento económico, de la pobreza y de los problemas internacionales que la deuda extrema y la inflación habían ocasionado.

Para Kresalja y Ochoa, “el debate constitucional acerca de la constitución económica de 1993 (...) tuvo como uno de sus objetivos incorporar las directivas del Consenso de Washington...”, el mismo que contenía como una de sus recomendaciones respecto al tema fiscal el de: “la reforma fiscal encaminada a buscar bases imponibles amplias y tipos marginales moderados.” (2012:52)

En ese sentido las causas más significativas para el cambio de régimen fueron el contexto socio económico por el que atravesaba el Perú en la década de los ochenta, así como la necesidad de incrementar los ingresos por parte del gobierno para efectuar el gasto público, aspectos o circunstancias que detallaremos a continuación.

---

<sup>18</sup> “El Consenso de Washington fue el conjunto de recomendaciones sobre lo que John Williamson consideraba eran las principales reformas para lograr el desarrollo y crecimiento económico de los países de América Latina; de modo tal que éstos pudieran reformar sus políticas económicas y salieran de la depresión de los años 80”. ***Sobre el tema consultar: Kuczynski. “Después del Consenso de Washington: Reforzando el crecimiento y las reformas en América Latina.”. 2003.***



## **2.1. Contexto socio económico del Perú en los años 1980 a 1993 que justifica el cambio de régimen de determinación de base, de deducciones subjetivas a deducciones objetivas, en el impuesto a la renta sobre el trabajo de las personas naturales:**

Saber el contexto socio económico peruano, de los años 1980 a 1993, periodo en el que se optaba por la forma de determinar la base imponible de la renta sobre el trabajo de las personas naturales vía deducciones subjetivas; nos sirve para explicar cuáles fueron las razones o causas que llevaron al legislador a modificar dicha forma de determinación de base, y preferir determinar la base a través de deducciones ciegas; forma de determinación de base imponible que la doctrina ha llegado a reconocer como presunción legal absoluta o, como veremos en su momento, técnica de valoración o estimación objetiva.

En ese sentido, los problemas socio económicos por los que atravesaba el Perú en la décadas de los ochenta y noventa principalmente (no se trata de entender que dichos problemas hayan desaparecido del todo, pero si tenemos que reconocer que algunos han disminuido significativamente), problemas como el déficit fiscal de la década de los ochenta, provocada no solo por factores internos como la implementación de medidas populistas que incrementaron el gasto de manera irresponsable desencadenando un creciente déficit fiscal, sino; y aunado a las altas tasas de inflación, que en el gobierno de García llegó a un 2000% (Arias, 1997)<sup>19</sup>, además de factores externos como el incremento de los intereses por la deuda externa impaga, y la poca credibilidad que como país representábamos para un refinanciamiento internacional, son algunos de los problemas económicos en los que se sumió el país por esos años.

Por otro lado, en lo referente a temas tributarios, contábamos con una baja recaudación fiscal, la misma que sumada a una gran evasión, y a una gran informalidad en el ámbito económico, así como al poco control efectivo llevado a cabo por la administración tributaria respecto al impuesto a la renta de personas naturales y jurídicas, fueron problemas que representaron un gran desafío para el gobierno, e hicieron que en los años noventa, con el gobierno del presidente Fujimori se

---

<sup>19</sup> Para Luis Alberto Arias, el financiamiento monetario del déficit contribuyó a un continuo aumento de los precios, pasando de una inflación de dos dígitos en 1986 (62.9%) a una inflación de tres dígitos en 1987(114.5%) y a una evidente inestabilidad monetaria en 1989 con niveles de inflación superiores a 2000%. Este proceso de alta inflación generó presiones recesivas en la economía peruana, a tal grado que el PBI real se deterioró considerablemente, llegando a tener en 1990 niveles similares a 1983. La inflación a inicios de la década de los noventa superó el 7000%. (1997:13-16)

implementaran medidas fiscales que resultaran en una mejor administración de la entidad recaudadora, y por ende en una mayor recaudación fiscal. (Morón, 2006)<sup>20</sup>

Así también lo señala Marchesi haciendo referencia a “la gran reforma tributaria que se efectuó a principios de los años noventa, y a la reestructuración de la administración tributaria, la recaudación se incrementó desde niveles del orden de 4% al 14% en un quinquenio aproximadamente, y en la medida en que el nivel de recaudación que existía con anterioridad a la reforma era excesivamente bajo, el éxito de la misma no fue cuestionado en su momento y gozó de buena aceptación”. (2008:499).

Efectivamente, tal como lo señala Morón, fue durante la administración del presidente Fujimori “... que esta institución (hace referencia a la Dirección General de Contribuciones que para ese entonces ya se le denominaba SUNAT) se renovó por completo: se le dotó de una generosa autonomía presupuestal y se establecieron políticas muy claras de capacitación de su capital humano. La prioridad de la SUNAT fue una profunda reforma fiscal” que detallaremos luego, “y una búsqueda de mecanismos para reducir los niveles de evasión, principalmente en el impuesto general a las ventas (IGV) y, en menor medida, en el impuesto a la renta. Este fue un cambio significativo, porque la DGC jamás tuvo una capacidad de fiscalización tributaria”. (2007:24)

Sin embargo, fue recién en 1994 que se efectuó la modificación que a nuestro modo de ver afecta valores constitucionales, pues con el Decreto Legislativo N° 774 (Pedraza<sup>21</sup>, 2009) en el impuesto a la renta sobre el trabajo se implementó la deducción objetiva, tal y como en la actualidad la conocemos, es decir se implementó una deducción fija en las que no cabía la posibilidad de deducir ningún gasto como en el pasado, ni siquiera si éste se encontrase fehacientemente sustentado. Pedraza señala que con la implementación de las deducciones ciegas, a las rentas de cuarta y quinta

---

<sup>20</sup> Esa apreciación es fijada por Eduardo Morón cuando señala que: “En general, la economía peruana pasó durante estos veinte años por una situación de precario equilibrio fiscal a una situación abierta de crisis fiscal e hiperinflación, para de ahí retomar una senda hacia un nuevo precario equilibrio fiscal. El proceso hiperinflacionario llevó a adoptar drásticos cambios en el marco institucional, como la prohibición al Banco Central de financiar al Gobierno”. (2006:22)

<sup>21</sup> No obstante Pedraza y Ramos precisan que el cambio respecto a la imposibilidad de deducir los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares salvo los contemplados expresamente en la ley, se dio con el Decreto Legislativo N° 200, publicado en junio de 1981. (2009:267)

categorías, se inicia la última reforma importante respecto del impuesto a la renta que fuere adoptado por el Perú hasta ese entonces.

En ese sentido se llevaron a cabo reformas estructurales, que fueron incluso recomendadas por organismos internacionales como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional, con el objetivo de conseguir una mejora en la recaudación tributaria y a su vez un sistema más eficiente y fuerte. (Kuczynski, 2003:49)

Es así que, el Banco Central de Reserva del Perú (BCRP) establecería en su memoria del año 1992, que “La política tributaria durante 1992 dio énfasis a la racionalización del sistema impositivo en diferentes aspectos. Se culminó con el proceso de simplificación del sistema iniciado a fines de 1990, y se introdujo un nuevo marco legal que permitió a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y a la Superintendencia Nacional de Aduanas (SUNAD) perfeccionar los métodos de verificación y fiscalización de los contribuyentes. Asimismo, se amplió la base y la tasa de algunos de los principales impuestos con el fin de incrementar la recaudación”. (1992:79)

No obstante las críticas y/o los argumentos a favor que pudieran esbozarse, tenemos que resaltar que dentro de las muchas medidas adoptadas en materia tributaria, se llevaron a cabo reformas, con el fin de hacer que el sistema tributario sea más eficiente, sencillo y con mayor control del que se tenía hasta entonces; reforma por lo demás aplaudible. Sin embargo, la priorización de fines recaudatorios y valores económicos en desmedro de la protección de valores constitucionales como los de justicia tributaria, es lo que causa la interrogante de la legitimidad de toda la reforma.

Ahora bien, si de lograr la eficiencia en la recaudación del impuesto se trata, la doctrina internacional señala que los regímenes de deducciones ciegas son eficientes teniendo como punto de partida el interés recaudatorio; así, autores como Pistone<sup>22</sup> (2008), consideran que el establecimiento de las deducciones objetivas trajo consigo,

---

<sup>22</sup> Según Pistone: “En algunos casos, los problemas pueden producirse como consecuencia de la ineficiencia de la administración tributaria; entre otros, por causa de la excesiva complejidad del sistema tributario, en términos absolutos o relativos, es decir, respecto a la capacidad de comprobación e investigación de la administración tributaria. Además, a pesar de que la exigencia de gravar la capacidad contributiva efectiva- y por eso ni presunta, ni siquiera por efecto de *minimum taxes*- sea un fundamental elemento de justicia social, entendemos que ese legítimo objetivo no pueda justificar para algunos contribuyentes costes excesivos. En ese sentido, la dimensión no solo sustancial, sino también procedimental del principio de capacidad contributiva, exige que el legislador no añada costes elevados que vulnerarían la función de justicia social”. (2008:113)

simplicidad y eficiencia al sistema tributario, y en consecuencia ello estaba acorde con los principios de justicia tributaria, al menos en el sentido procedimental de los mismos, vale decir; que hay quienes piensan que un sistema simple, sencillo y eficiente es más redistributivo y justo en términos absolutos que el mismo hecho de buscar la verdadera capacidad contributiva de cada uno, pues ello solo torna complejo y costoso al sistema, y en consecuencia con efectos más perjudiciales para la sociedad en su conjunto.

### **3. Objetivos de la deducción objetiva:**

#### **3.1. ¿Lucha contra la informalidad y la evasión fiscal u objetivo recaudatorio?:**

Como ya sabemos, el legislador ha optado por incorporar en el impuesto a la renta sobre los rendimientos del trabajo de las personas naturales por su trabajo independiente (rentas de cuarta categoría) una deducción objetiva *strictu sensu* del 20% sobre la renta bruta, y una deducción adicional de 7 UIT al conjunto de rentas obtenidas por trabajos realizados de manera tanto dependiente como independiente.

Ello si bien en la década de los ochenta, de contexto social y económico tan coyuntural, no reflejaba la verdadera capacidad para contribuir con los gastos del Estado (y en la actualidad tal vez tampoco lo haga); esa forma de establecer la base imponible, si se encontraba acorde con los principios de eficiencia, simplicidad, y mayor control en la recaudación tributaria; principios que ayudan, y ayudaron en ese momento, a mejorar los ingresos fiscales, a un menor costo tanto para el Estado como para el contribuyente.

En ese sentido, uno de los objetivos que buscaba el legislador a través de la determinación de la base imponible del impuesto, mediante una deducción objetiva, o como más adelante veremos, utilizando métodos de estimación objetiva, era conseguir mejorar el rendimiento fiscal, es decir; un fin recaudatorio, el mismo que se generaría sin la dificultad de comprobar o fiscalizar, posteriormente, a cada uno de los miles de contribuyentes, sobre la veracidad de sus declaraciones respecto al volumen de sus ingresos y egresos, y con ello; verificar que la deducción de gastos que señalaran los contribuyentes como efectuadas, no fuere incrementada artificialmente en beneficio del contribuyente y en perjuicio del fisco.

Tal y como observó Amat y León que se efectuaba, cuando analizaban el incremento del número de miembros de una familia de manera ficticia solo para poder deducir mayor carga familiar permitida por el Decreto Ley 25751, señalando que “Es curioso apreciar la tendencia ascendente a partir del rango de 200 a 300 mil soles hasta



el rango de 750 a l'000 y luego declina ligeramente en los rangos más altos. Justamente a partir del rango en que se tendría que comenzar a tributar (de 300 a 500 mil soles), el tamaño de las familias también comienza a crecer. Esta tendencia sí es sorprendente, porque los estudios que analizan este fenómeno indican más bien que cuando los ingresos aumentan, las familias tienden a ser menos extensivas y menos numerosas.” (1985:23)

En ese sentido podemos afirmar que uno de los objetivos buscados por la norma, fue un objetivo extra fiscal, encaminado a reducir o evitar la evasión tributaria, que en ese entonces significaba un porcentaje elevado de evasión, tal y como lo precisa Mostajo “la evasión era un hecho aceptado y la corrupción un fenómeno generalizado”. (Mostajo, 2003:12)

En consecuencia, con la implementación de las medidas adoptadas por el gobierno en cuanto a la reforma fiscal, se lograron importantes avances en materia tributaria como la simplificación del sistema tributario (reduciéndose el número de impuesto de más de 60 a tan solo 5 impuestos) (Morón, 2006:28), aumentándose la recaudación a más del 2% del PBI. (Mostajo, 2003:12)

Con ello podríamos concluir que, gracias a la implementación por parte del Estado respecto a las deducciones ciegas para determinar la base imponible del impuesto, se incrementó la recaudación fiscal en lo referente a los impuestos al trabajo; y es que en efecto el costo para determinar la verdadera capacidad de pago de cada contribuyente es elevado; y la medida adoptada por el gobierno, en términos económicos, fue eficiente.

No obstante las reformas efectuadas, Pedraza y Ramos afirmarían que aún los niveles de recaudación de ese impuesto son muy bajos; así, “la primera característica que salta a la vista en el impuesto a la renta personal en el Perú, es su bajo nivel de participación frente al total de ingresos fiscales recaudado por el gobierno central”. (Pedraza y Ramos, 2009:269)

En conclusión, y aunque las medidas adoptadas no hayan ayudado a mejorar significativamente el volumen de recaudación o desminuido el nivel de informalidad en ese sector, si mejoraron el sistema tributario en general, además de fortalecer a la administración tributaria en particular.



#### **4. Argumentos en contra de las deducciones objetivas:**

Hernández señalaba que el D.S. 287-68-HC establecía una categorización de las rentas de la persona natural porque había el entendimiento de que las rentas eran de diferente naturaleza, y en consecuencia las deducciones que se les aplicaba a cada categoría debían ser diferentes; sin embargo, con la modificación del Decreto Legislativo N° 774, en su opinión, se ha llegado a una exagerada simplificación de la legislación con el objetivo de primar la recaudación. (1994:12)

En ese sentido señalaba el autor que “se ha llegado a un esquema en que el Impuesto a la Renta, que supuestamente es el que mejor puede servir a los criterios de equidad, justicia y capacidad contributiva, ha quedado absolutamente distorsionado, reitero, por esta excesiva simplificación del tributo.” (Hernández, 1994:12)

En opinión de Trujillo Meza el régimen de deducción objetiva de las rentas de cuarta y quinta categoría, sin medir los gastos inherentes y documentados con los cuales se obtienen dichas rentas, significó una de las razones por las que el sistema del impuesto a la renta de la persona natural se desnaturalizó. (2005:61)

Ahora bien, un modelo de impuesto de base subjetiva que permita deducir todos los gastos y las cargas de familia es un modelo que se acerca más a la capacidad contributiva de cada persona; no obstante ello, y como veremos más adelante, consideramos que el modelo de deducciones objetivas, tal y como está estructurado en la norma, afecta al principio de no confiscatoriedad.

En el ámbito internacional también se esgrimían argumentos a favor de que el legislador otorgue al contribuyente la posibilidad de elegir determinar su base imponible, deduciendo todos los gastos que pudieran ser sustentados, tal y como lo permitiera el Decreto Ley N° 25751 antes de la modificación.

Así, tenemos a Falcón y Tella quien citado por Zavaleta “decía a mediados de los noventa a su legislador español, en similar sentido: “si la deducción a tanto alzado del 5 por 100 se justifica en razones de economía de gestión, lo más adecuado hubiera sido ofrecer al contribuyente la alternativa entre dicho porcentaje o la deducción de los gastos reales, debidamente justificados””. (2011:320)

Con ello se otorgaba la posibilidad al contribuyente de poder elegir a cual régimen acogerse, tal y como sucediera con el Decreto Ley N° 25751, recayendo el problema en la posibilidad de poder probar o no el gasto aducido.

En conclusión, para las opiniones de aquella época, respecto a la determinación de la base a través de deducciones ciegas, hubiera sido importante otorgarle al contribuyente la posibilidad de poder elegir el modo de determinar su base imponible, es decir; a través de deducciones ciegas o a través de deducciones subjetivas vía la probanza de sus gastos; logrando con ello el Estado, tanto la eficiencia en la recaudación como la justicia en el tema de gastos.

## **5. Naturaleza jurídica de la deducción objetiva:**

Hemos estado hablando en las líneas que nos anteceden acerca de los fundamentos, causas y objetivos que persigue el Estado a través de la aplicación de la deducción objetiva, sin embargo no hemos mencionado cuál es la naturaleza jurídica de dicha figura; creemos que ello es importante pues al conocer cuál es la naturaleza jurídica de la deducción objetiva, podremos determinar si su aplicación dentro de la estructura del impuesto puede ser permitida por el ordenamiento jurídico tributario o no.

Por ello, cabe preguntarnos qué debemos entender por deducción objetiva, la opinión casi unánime de la doctrina establece que se entiende por aquella a la fórmula que nos permite determinar la base imponible de un impuesto a través de estimaciones generalizadas, magnitudes o índices; en otras palabras la deducción objetiva es un mecanismo que determina la base imponible de manera no directa. (Ferreiro Lapatza, 2005:64)

De ese modo también lo establece Navarro Faure cuando refiere que "el método estimativo u objetivo consiste en calcular la base imponible presuntivamente mediante el empleo de índices, esto es, de signos objetivos o de presunciones". (1993:73)

Para Sainz de Bujanda "lo esencial en el concepto de determinación directa es que lo que se persigue con ella (cualesquiera que sean los medios empleados) es certidumbre sobre la realización del hecho imponible y sobre las dimensiones del elemento material de ese hecho que la ley haya asumido como base imponible. El calificativo de directa se emplea para destacar que el conocimiento que se persigue no se obtiene a través de índices o de presunciones, sino de modo inmediato. Esto es, tomando posesión de los datos en los que se exprese la constitución de la base y que permitan, consiguientemente, efectuar una auténtica evaluación de aquélla" (Sainz, 1973)

En efecto la base imponible como elemento esencial del impuesto debe ser determinada de modo tal que su cuantía debe ser la materialización más cercana a la

real capacidad de contribuir con los gastos del Estado, y en consecuencia en un Estado Constitucional de derecho no se puede aceptar que la base imponible del impuesto este determinada de modo tal que no refleje el monto de una riqueza que pueda ser gravada.

En ese sentido cabe precisar que si el método de estimación objetiva de la base imponible del impuesto hace referencia al régimen de deducciones objetivas entonces hemos establecido que debe entenderse por deducciones objetivas como aquella presunción que efectúa el legislador para hallar la cuantía del impuesto.

Si tenemos como premisa que el problema de las deducciones objetivas o presunciones se encuentran en el ámbito de la consecuencia jurídica de la norma, es decir; en la base imponible, entonces estamos frente a un problema de presunciones y no frente a un problema de ficción, pues este último se encontraría afectando el ámbito de la hipótesis de incidencia de la norma.

Ahora bien, creemos necesario ahondar más en el tema y determinar primero que se entiende por presunción, para corroborar con ello si efectivamente la deducción objetiva de la base imponible está considerada dentro de esta figura o si por el contrario hace referencia a otro concepto jurídico.

### **5.1. Presunciones en el derecho tributario:**

Podemos decir que existe consenso casi generalizado en la doctrina extranjera respecto a lo que debe entenderse por presunción en el ámbito del derecho tributario, al definirla como aquella figura por la cual el legislador realiza una valoración sobre la base de un hecho cierto para llegar a deducir, a través de un proceso lógico, la existencia de un hecho incierto o presunto, hecho sobre el cual no serán necesarios la presentación de ningún medio probatorio por parte del administrado. (Eseverri, 1995:18)

En ese sentido a las presunciones se las llega a clasificar según su grado de probabilidad o de probanza, en presunciones relativas o presunciones absolutas, y según su fuente en legales o convencionales.

Es por ello que consideramos que la deducción objetiva, que establece la norma para determinar la base imponible del impuesto, deduciendo de las rentas brutas un 20% primero y luego las 7 UIT, es una presunción legal absoluta, pues esta no admite prueba en contrario

Para Hernández “el impuesto a cargo de las personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas, en el que, en todas las categorías, las deducciones

son taxativas y prácticamente están constituidas por presunciones de pleno derecho que no admiten prueba en contrario.”(1994:12)

En ese sentido el hecho cierto, para quienes afirman que estamos ante una presunción, es la obtención de una renta; y sobre este hecho cierto se establece una presunción, es decir; ese proceso lógico que determina la existencia de una base imponible presunta.

En consecuencia, la presunción no es respecto a la existencia de renta o capacidad contributiva, pues ésta ya se ha establecido en la hipótesis de incidencia; y por tanto, esa capacidad contributiva de la persona deberá ser cuantificada a través de la valoración objetiva de esa capacidad, la misma que nos determinara la existencia de una base imponible.

Ahora bien, nosotros creemos y concordamos con aquellos que señalan que, cuando hablamos de la deducción objetiva para determinar la base imponible del impuesto, estamos haciendo referencia no a una presunción en estricto, sino más bien a una valoración o estimación objetiva de la misma.

En esa misma línea Eseverri afirma que la figura de las deducciones objetivas que determinan la base del impuesto es un tema de valoración y no de presunción, así el autor aclara el panorama un poco confuso sobre la diferencia de una u otra figura jurídica señalando que “las presunciones se sitúan en el plano de la prueba”, mientras que “las estimaciones en el plano de las valoraciones fiscales” que ayudan a determinar las bases imponibles de los impuestos (Eseverri, 1995:18).

En ese sentido, según concluye Eseverri, primero estaríamos ante la presunción de un hecho con relevancia tributaria y luego ante un proceso de estimación de su base, conclusión con la que concordamos plenamente.

En efecto ante un hecho que no es conocido por la administración por la poca o casi nula colaboración de los administrados, pero con ciertos indicios sobre su existencia, la administración puede llegar a establecer a través de un proceso lógico deductivo que dicho hecho incierto ha sido realizado por el contribuyente; y una vez determinado ese hecho presunto recién se podrá establecer cuál es su base imponible, ello a través de métodos de estimación objetiva o directa.

Se puede llegar a la conclusión entonces, de que la deducción de la base imponible no es de la naturaleza de las presunciones en estricto; y en ese sentido, creemos que sería absurdo tratar de analizarla dentro de los tipos de presunción, e

incluso sería innecesario establecer cuáles serían las diferencias con la figura de la ficción.

Ello pues, como ya lo adelantáramos líneas arriba, consideramos que el problema de las presunciones se encuentran en el ámbito de la consecuencia jurídica de la norma, es decir; que en el ámbito de la base imponible estamos frente a un problema de presunciones y no frente a un problema de ficción, pues este último se encontraría afectando el ámbito de la hipótesis de incidencia de la norma.

En consecuencia, concluiremos en este primer capítulo con algunas ideas más acerca de la deducción objetiva de la base imponible del impuesto a la renta como método de valoración o estimación de la cuantía del impuesto a pagar.

#### **5.1.1. Estimaciones o técnicas de valoración en el derecho tributario:**

Como hemos establecido en los párrafos anteriores, cuando hablamos de deducción objetiva para determinar la base imponible del impuesto a la renta sobre las rentas del trabajo, estamos ante una figura jurídica de estimación o valoración; es decir, que la legislación peruana ha establecido un método de estimación o valoración objetiva de la base imponible del impuesto.

Sin embargo, no podemos negar la vinculación que existe entre la figura de la presunción y la figura de la estimación, pues; una vez determinada la base imponible utilizando un método de valoración objetiva, es porque ha existido renta que pueda ser gravada. Un ejemplo de tal vínculo, es aquel en el que el legislador establece como presunción el monto de los inmuebles arrendados, así la LIR establece que el arrendador no podrá obtener una merced conductiva inferior a un monto del 6% del valor del predio salvo que el arrendamiento sea al sector público, en este ejemplo vemos como se confunde la presunción del arrendamiento con la técnica de valoración que se atribuye luego de la realización del hecho presumido.

Para quedar claros, lo que se presume no es la existencia de renta (pues de no existir arrendamiento lo que se estaría haciendo es ficcionando una renta por arrendamiento), sino que el valor de la misma no puede ser menor al 6% del autoevaluó, siendo ello así; la base imponible se estaría obteniendo a través de un técnica de valoración o estimación objetiva de la renta que obtiene el contribuyente.

Respecto a ello, si el legislador no quiso entrar en confusiones debió utilizar las palabras correctas y señalar no como presunción sino como lo que es, una técnica de



valoración objetiva que determina que la renta que obtendrán las personas por el arrendamiento de sus inmuebles no será menor al 6% del ingreso obtenido.

**a. Estimaciones objetivas:**

Según Navarro para obtener la base imponible de un impuesto el legislador puede optar por realizar una estimación objetiva basada en presunciones o una determinación directa basada no en presunciones sino en datos reales. (Navarro, 1993:73)

Como podemos apreciar nuestro legislador ha optado por obtener la base imponible del impuesto a través de un método de valoración o estimación objetiva legal, dejando de lado una determinación directa basada en datos reales, como ocurría con la determinación de la base vía deducciones subjetivas.

Ahora bien hemos llegado al punto de establecer que la deducción objetiva establecida tanto en el artículo 45 como en el artículo 46 de la LIR comprende dos conceptos, es decir que la deducción objetiva que determina la base imponible del impuesto a la renta tanto de cuarta como de quinta categoría es un concepto que abarca dos figuras, el mínimo no imponible y los gastos deducibles.

Como sabemos la doctrina acepta la estimación objetiva como método de valoración de la base imponible respecto al gasto deducible, en ese sentido podríamos preguntarnos si el método de estimación objetiva también sirve para obtener el valor objetivo del mínimo no imponible.

Pues si nos hacemos las interrogantes respecto a, ¿cómo llegamos a establecer ese mínimo no imponible sin afectar el proyecto de vida de las personas?, ¿cómo llegó el legislador a las 7 UIT?, o ¿Porque no se establecieron 5 o 10 UIT?, fácilmente podríamos aceptar que para este concepto de mínimo no imponible el legislador también efectuó el método de estimación objetiva teniendo en cuenta para ello datos ciertos, como por ejemplo: el valor de la canasta familiar, o índices de ingresos y gastos promedio familiar dentro del territorio peruano.

Ante ello, lo único que podemos concluir es que para que dicha valoración o estimación objetiva de la base imponible del impuesto no vulnere principios de justicia tributaria, ni infiera más allá de la capacidad de contribuir de las personas; dicha forma de obtención de base imponible debe ser lo más cercana a la realidad de las personas y al contexto socio económico de la sociedad a la que se aplica.

Decimos eso último dado que el mínimo no imponible sirve para satisfacer las necesidades básicas del ser humano, y si éste tiene que recurrir no al Estado (ya sea porque éste no brinda el servicio o lo brinda de manera deficiente), sino a un particular para que le brinde un servicio básico, como el de salud por mencionar alguno, entonces; ese mínimo debe cubrir ese servicio, pues de no hacerlo estaríamos negando al ciudadano la satisfacción de una necesidad básica.

De ese modo si el Estado otorga un mínimo imponible insuficiente o si no brinda los servicios básicos o brindándolos, estos son deficientes; entonces el ciudadano/contribuyente no podrá cubrir con ese mínimo los gastos que efectúe en terceros, ya que dichos gastos en ocasiones sobrepasara ese mínimo inafecto.

Ahora bien, Algo de lo dicho en los párrafos anteriores parece haber comprendido el legislador, ello pues la reforma que se dio con el Decreto Legislativo N° 1258, consistente en ampliar el monto de la deducción del mínimo no imponible en hasta 3 UIT adicionales, siempre que dichos gastos sean sustentados con comprobantes de pago, nos podría hacer pensar que en efecto se le está ampliando al contribuyente su mínimo no imponible con la intención de hacer del sistema tributario, un sistema más equitativo, justo y respetuoso de los principios tributarios.

En ese sentido, en los siguientes párrafos, analizaremos a profundidad el motivo de la ampliación de las 3 UIT, para ver si se trata de una intención por parte del Estado de querer acercar al régimen tributario, a un sistema más equitativo y respetuoso a los principios de justicia tributaria; o si por el contrario, el Estado sigue en el camino avasallador de primacía de fines recaudatorios encubiertos bajo el ropaje y protección de fines constitucionales como son el del deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

#### **IV.- Estructura del impuesto sobre las rentas del trabajo según el Decreto Legislativo N° 1258 y análisis de la reforma del Estado respecto a la implementación de la posibilidad de deducir 3 UIT adicionales a las 7 UIT ya permitidas:**

Como sabemos el 8 de diciembre del 2016 se han publicado, previa delegación de facultades, una serie de normas que han establecido algunas reformas en el ámbito tributario; entre las que nos interesa destacar tenemos la dación del Decreto Legislativo N° 1258, norma en la que se establece una modificación para las rentas del trabajo.

En efecto, la modificación que trae el mencionado Decreto es respecto a la posibilidad de deducción de 3 UIT adicionales a las 7 UIT ya contempladas en la LIR, en ese sentido pasaremos a analizar cuáles fueron los motivos que propiciaron la dación de la norma en la que se amplía, para ser más exactos, la deducción de la base imponible del impuesto a la renta del trabajo.

En efecto, si antes de la modificación por el Decreto Legislativo N° 1258, la estructura del impuesto a la renta sobre las rentas del trabajador se establecían deduciendo primero de la renta de cuarta categoría un 20% de la renta bruta, por concepto de gastos, para luego, y una vez sumadas las rentas de cuarta y quinta, deducir las 7 UIT por concepto del mínimo no imponible; con la dación de la norma, es decir a partir del 1° de enero del 2017, se establece una deducción adicional por conceptos que al parecer entrarían dentro del concepto del mínimo no imponible, ampliación que se efectuaría hasta por un monto máximo de 3 UIT.

En consecuencia, a partir de enero del ejercicio 2017, el trabajador, preceptor de rentas de cuarta y quinta deducirá un monto fijo de 7 UIT, y adicionalmente tendrá la opción de deducir hasta 3 UIT, siempre y cuando la erogación cumpla con los requisitos que señala la norma.

Los requisitos de los que hace referencia el Decreto Legislativo N° 1258 podríamos agruparlos en dos conjuntos, el primero: de las erogaciones que deberán ser única y exclusivamente por los conceptos que indica la norma, la misma que establece una lista taxativa de ellos; y el segundo requisito: que dichas erogaciones deben ser sustentadas en comprobantes de pago, según el reglamento de comprobantes de pago.

En efecto, el primer requisito del que hablamos que contiene la lista taxativa, señala que podrán deducirse únicamente gastos por concepto de: (i) el arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles; (ii) los intereses de créditos hipotecarios; (iii) los honorarios profesionales de médicos y odontólogos; (iv) los servicios prestados por perceptores de rentas de cuarta categoría; y (v) las aportaciones a ESSALUD respecto de los trabajadores del hogar.

Ante ello debemos comentar que el primer requisito, referido a la lista taxativa de las erogaciones que tienen derecho a deducción, son conceptos que se mezclan, pues sirven tanto para estar consideradas dentro del mínimo no imponible como dentro del concepto de gasto deducible.

Decimos ello, pues a nuestro modo de ver las erogaciones por los intereses hipotecarios, o los gastos por honorarios profesionales en médicos y odontólogos, y las aportaciones a ESSALUD respecto de los trabajadores del hogar, son gastos que entran dentro del concepto del mínimo no imponible; pues con ellos se ayuda al trabajador a poder satisfacer ciertas necesidades básicas como vivienda, salud, entre otros; mientras que los gastos por servicios prestados por perceptores de rentas de cuarta categoría, en la mayoría de las veces constituirá un gasto que entra dentro del concepto de gasto deducible, pues cumple con el principio de causalidad al servir para la generación de la renta o mantenimiento de la fuente.

En ese sentido, el concepto por arrendamiento de inmuebles podría estar considerado dentro del mínimo no imponible si el inmueble se usa como casa habitación del contribuyente y su familia; o como gasto deducible si es usado como oficina o para generar o mantener una renta de cuarta; ello según el uso o el fin que el trabajador le otorgue al inmueble, la única excepción es que el inmueble no sea dedicado a generar renta de tercera categoría, pues de darse el caso se le aplicarían las reglas de deducción del artículo 37 de la LIR.

Asimismo, la norma precisa ciertos límites a las deducciones de dichos conceptos, a saber, en la mayoría de los casos el límite será del 30% de la merced conductiva o del recibo por honorario como a continuación se detallará.

## **1. Gastos comprendidos en el primer requisito:**

Como hemos señalado ya, el Decreto Legislativo N° 1258 establece una lista taxativa respecto a los conceptos que serán materia de la posible deducción de las 3 UIT adicionales, la misma que es complementada con la modificación del reglamento a través del Decreto Supremo N° 033-2017-EF, y del Anexo del Decreto Supremo N° 399-2016-EF. En ese sentido examinaremos en qué consisten dichos conceptos y cuáles son las condiciones de su deducibilidad.

### **1.1. Gasto por arrendamiento y/o subarrendamiento de inmuebles:**

Como ya lo adelantáramos, el perceptor de rentas de cuarta y quinta categoría podrá deducir adicionalmente hasta por un monto máximo de 3 UIT, el gasto que efectúe en el arrendamiento de inmuebles situados en el país, los mismos que no estarán destinados exclusivamente al desarrollo de actividades que generen rentas de tercera categoría y siempre que pueda sustentarlo con “comprobante de pago que otorguen

derecho a deducir gasto y sean emitidos electrónicamente y/o en recibos por arrendamiento que apruebe la SUNAT.”<sup>23</sup>

Ello quiere decir que salvo la excepción de no estar destinado a actividades que generen rentas de tercera categoría, el trabajador podrá destinar el inmueble a cualquier uso, en ese sentido no importara que lo use como casa habitación a que lo use como oficina para generar renta de cuarta.

Sin embargo, dicha deducción tiene un límite a deducir, es decir que sólo será deducible como gasto el 30% de la renta convenida. Además, la norma señala que se entenderá por renta convenida: i) Al íntegro de la contraprestación pagada por el arrendamiento o subarrendamiento del inmueble, amoblado o no, incluidos sus accesorios, ii) El Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal que grave la operación, de corresponder; así como iii) el importe pagado por los servicios suministrados por el locador y iv) el monto de los tributos que tome a su cargo el arrendatario o subarrendatario y que legalmente corresponda al locador.

Como podemos ver la norma es bastante explícita con relación a lo que debe entenderse por renta convenida, incluyendo dentro de ésta, incluso a los impuesto y tributos que haya asumido el arrendatario y que sean de cargo del arrendador o propietario del inmueble.

En consecuencia, solo el 30% del monto del alquiler de la renta de un inmueble que no sea usado para generar renta de tercera categoría, podrá deducirse de las rentas de cuarta o quinta, adicionalmente a las 7 UIT que pueden deducir como monto fijo; cabe mencionar aquí que el preceptor de rentas de cuarta categoría podrá deducir el 20% adicional por concepto de todo gasto, según el art. 45 de la LIR. En consecuencia, si el preceptor de cuarta tenía un gasto por alquiler de una oficina que excedía el 20% ahora tendrá un 10% adicional que podrá utilizar. Mientras que el preceptor de rentas de quinta, si alquila un inmueble para usarlo como vivienda podrá deducir ese 30% de la renta convenida, con lo cual tendrá ese porcentaje adicional a su favor que no disminuirá su mínimo no imponible fijo de 7 UIT.

## **1.2. Gasto por intereses de créditos hipotecarios para primera vivienda:**

La norma en su inciso b) señala que deberá considerarse como “crédito hipotecario para vivienda al tipo de crédito establecido en el numeral 4.8 del Capítulo I

---

<sup>23</sup> Ver: Art. 26-A, inc. a) del Rgto. Incorporado por Decreto Supremo N° 033-2017-EF.



del Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones aprobado por la Resolución SBS N° 11356-2008 y sus normas modificatorias, o norma que la sustituya; siempre que sea otorgado por una entidad del sistema financiero”.

Asimismo, indica que debe entenderse por “primera vivienda a la establecida en el literal m) del artículo 2 del Reglamento para el Requerimiento de Patrimonio Efectivo por Riesgo de Crédito aprobado por la Resolución SBS N° 14354-2009 y sus normas modificatorias, o norma que la sustituya”.

Es decir, siguiendo lo dispuesto por las normas<sup>24</sup> referidas en el párrafo anterior, los contribuyentes que sean personas naturales y que obtengan créditos hipotecarios para vivienda, es decir; créditos otorgados para la adquisición, construcción, refacción, remodelación, ampliación, mejoramiento y subdivisión de vivienda propia, según lo definido en el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones. c) Derivado de crédito: Derivado financiero; serán consideradas como beneficiarias de la deducción adicional de las 3 UIT.

Sin embargo y pese a lo señalado por la normativa especializada, el Decreto Legislativo N° 1258 indica qué no deberá entenderse por créditos hipotecarios para primera vivienda a: “i) Los créditos otorgados para la refacción, remodelación, ampliación, mejoramiento y subdivisión de vivienda propia. Así como a ii) Los contratos de capitalización inmobiliaria. Ni a iii) Los contratos de arrendamiento financiero”.

Con lo cual la norma tributaria delimita su ámbito de aplicación a solo el supuesto de obtención de crédito para adquirir o construir una primera vivienda, dejando de lado cualquier gasto por intereses que se generen por la obtención de un préstamo para la ampliación de la vivienda, por poner un caso.

Finalmente señala como límite que solo “se permitirá la deducción de los intereses de un solo crédito hipotecario para primera vivienda por cada contribuyente”. En este punto debemos indicar que el reglamento<sup>25</sup> señala tener en cuenta que: a) los

---

<sup>24</sup> Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones aprobado por la Resolución SBS N° 11356-2008, y Reglamento para el Requerimiento de Patrimonio Efectivo por Riesgo de Crédito aprobado por la Resolución SBS N° 14354-2009.

<sup>25</sup> Art.26-A, inc. a) del Rgto articulo incorporado por el Decreto Supremo N° 033-2017-EF.

gastos por intereses por créditos hipotecarios a que se refiere la norma serán deducibles siempre que tales créditos estén amparados con hipotecas debidamente inscritas<sup>26</sup>.

En relación al tema de la deducción de los intereses por obtención de un préstamo para adquirir una primera vivienda, cabe precisar que el art. 26-A inc. d) del reglamento establece que cuando el préstamo es adquirido por una sociedad conyugal o por una unión de hecho, podrá deducir los citados intereses, el cónyuge o concubino al que se le emita el comprobante de pago; cuidándose la norma en señalar que la unión de hecho deberá estar inscrita como tal en el registro personal de la oficina registral que corresponda al domicilio de los concubinos. O si los cónyuges o concubinos desean que la deducción se les atribuya por igual a cada uno, éstos podrán solicitarlo ante SUNAT.

Con esta mención que hace el reglamento respecto a la deducción de estos tipos de gastos –nos referimos al gasto por arrendamiento y/o sub arrendamiento como al gasto por intereses por hipoteca para primera vivienda- en el que puedan incurrir una pareja de esposos o una pareja de concubinos, observamos que se cierra la posibilidad de que se efectúe una doble deducción.

Ello en la medida en que el último párrafo del art. 46 inc. b) dejara abierta tal posibilidad al señalar que “se permitirá la deducción de los intereses de un solo crédito hipotecario para primera vivienda *por cada contribuyente.*”

En ese sentido, vemos que el reglamento cuida que se pueda estar otorgando en la práctica una doble deducción, puesto que no solo pide la debida inscripción del crédito hipotecario (cuando este es posible de efectuar), sino que también solicita como requisito que las personas comprometidas en dicho gasto, de ser casadas o convivientes, no puedan acceder al beneficio de la deducción si no se encuentran debidamente inscritas, según se trate de cónyuges o de uniones de hecho, en el registro que corresponda.

Finalmente cabe anotar que tal requisito sólo es aplicable a los cónyuges o uniones de hecho que efectúen gastos por arrendamiento y/o subarrendamiento, así como gastos en intereses por créditos para primera vivienda, no para otro tipo de gastos que la norma señala, pues estos se atribuirán al cónyuge o concubino al que se le emitió el comprobante de pago, según lo señalado anteriormente.

---

<sup>26</sup> Tener en cuenta aquí las demás condiciones que establece el citado art. 26-A con relación a los créditos para primera vivienda que no cuenten con hipoteca por tratarse de bienes futuros o que aún no estén independizados; y demás supuestos que para tal efecto establece el reglamento en cuanto a copropiedad se refiere.

### **1.3. Gasto por los honorarios profesionales de médicos y odontólogos:**

Los gastos efectuados en los honorarios profesionales de los médicos y odontólogos siempre que el servicio sea prestado en el país, y siempre que dichos servicios califiquen como rentas de cuarta categoría, tendrán derecho a la deducción adicional. Sin embargo, también en este tipo de gastos tenemos el límite del 30% de lo pagado por los honorarios del médico u odontólogo.

En consecuencia, el contribuyente podrá deducir el 30% del gasto, que no esté cubierto por el seguro o el monto no sea reembolsable por éste, cuando el gasto se haya efectuado en favor del propio contribuyente, de sus descendientes menores de 18 años, salvo que tengan alguna discapacidad, en cuyo caso no importara la edad del hijo; y en la salud de su concubina o cónyuge.

Cabe señalar que para el tema de la discapacidad de los hijos mayores de 18 años, el art. 26-A inc. b) del reglamento establece cuando deberemos considerar que una persona tiene o no la condición de discapacitado, además del requisito de estar la persona debidamente inscrito en el CONADIS.<sup>27</sup>

Ahora bien, vemos que en esta oportunidad la norma no incorpora a los padres o hermanos menores de edad o hermanas mujeres que dependan del contribuyente como en el pasado, ni a los gastos efectuados en medicinas que efectúe el contribuyente; sino que tan solo permite una deducción en el gasto por concepto de remuneración del médico u odontólogo; no obstante ello consideramos adecuada la incorporación de este tipo de gasto aunque no entendemos el porqué del límite porcentual.

Un argumento a favor de la posibilidad de deducir el gasto por honorarios de médicos y odontólogos radica en el beneficio inmediato de los trabajadores dependientes e independientes, puesto que en el caso de los odontólogos, recurrir a estos profesionales se ha vuelto una necesidad que antes no se tenía, en consecuencia se ve que en este supuesto el legislador ha mirado la realidad y la ha regulado como debiera ser en la mayoría de los casos, repetimos no obstante no estar muy de acuerdo con el límite que impone la norma del 30%.

Por el contrario un argumento en contra de esta deducción es la falta de incorporación en ella de la posibilidad de incluir en la deducción los gastos efectuados

---

<sup>27</sup> Consejo Nacional para la Integración de la Persona con Discapacidad- CONADIS.

a favor de los padres del contribuyente, que no perciban rentas de cuarta o quinta categorías, pues en ese caso ellos mismos serían los contribuyentes. Entendemos que el legislador no ha querido incluir como beneficiarios a los hermanos y demás familiares, por lo difícil que es comprobar el real grado de parentesco de las personas.

Justamente en el pasado las evasiones al fisco se daban por inflar el número de familiares de los que el contribuyente tenía a su cargo, lo cual era de difícil fiscalización o comprobación de que estos mismos no fueran contribuyentes que obtuvieran sus propias deducciones; que de darse el caso, podrían estar beneficiándose por duplicado.

Finalmente, pese a aceptar que esta medida va a generar en los contribuyentes una disminución en la base imponible de su impuesto, consideramos que el derecho a la salud es un derecho protegido por el art. 7 de la Constitución. En consecuencia, consideramos que si el Estado no brinda el servicio de salud de manera eficiente, y el contribuyente realiza ese gasto en un particular, consideramos legítimo que se permita deducir el íntegro de tal gasto.

Hacemos referencia a la necesidad de deducir no solo al gasto por el servicio prestado por el médico u odontólogo, sino también al gasto en medicinas, y demás en los que se incurra por concepto de salud o enfermedad.

Ello pues creemos que este tipo de gasto se encuentra dentro del concepto del mínimo no imponible, en cuyo caso no podemos tratarlo como un gasto efímero, o superfluo; sino más bien, en una erogación que afecta indefectiblemente al ser humano como tal, en consecuencia es indispensable entender que se trata de un gasto que cubre una necesidad básica del contribuyente o de sus familiares más cercanos, más que un gasto en la fuente productora o en su mantenimiento. Discusión que desarrollaremos a profundidad en el capítulo III.

#### **1.4. Gastos por los servicios prestados por perceptores de rentas de cuarta categoría:**

El inciso d) del artículo 46 del Decreto Legislativo N° 1258, señala que los gastos efectuados en “servicios prestados en el país cuya contraprestación califique como rentas de cuarta categoría”, serán deducibles por los contribuyentes de las rentas del trabajo; asimismo la norma establece un límite del 30% de la contraprestación como gasto a deducir.

Además, la norma señala que será el Ministerio de Economía y Finanzas mediante Decreto Supremo quien establecerá “las profesiones, artes, ciencias, oficios y/o



actividades que darán derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del segundo párrafo de este artículo, así como la inclusión de otros gastos y, en su caso, la exclusión de cualesquiera de los gastos señalados en este artículo, considerando como criterios la evasión y formalización de la economía”.

En ese sentido recurriendo a las normas modificatorias<sup>28</sup> encontramos que “las profesiones, y oficios que dan derecho a la deducción de gastos a que refiere el inc. d) del art.46” son: “1. Abogado, 2. Analista de sistemas y computación, 3. Arquitecto, 4. Enfermero, 5. Entrenador deportivo, 6. Fotógrafo y operadores de cámara, cine y tv, 7. Ingeniero, 8. Interprete y traductor, 9. Nutricionista, 10. Obstetras, 11. Psicólogo, 12. Tecnólogos médicos, 13. Veterinario”.

Ahora bien, del tipo de servicio del que se trate consideraremos que será un gasto que puede estar inmerso dentro del concepto de gasto que sirve para la generación de la fuente productora o su mantenimiento, en cuyo caso de ser prestado a un perceptor de renta de cuarta, dicho gasto podrá ser atribuido a ese 20% de la renta bruta al que hace referencia el art. 45 de la LIR, o al monto de las 3 UIT adicionales, si es que ese monto ya fue superado por el contribuyente.

Sin embargo, si el servicio es brindado a un perceptor de renta de quinta o si el servicio sirve para cubrir alguna necesidad esencial del contribuyente, entonces dicho gasto podrá estar dentro del concepto del mínimo no imponible. Así, poniendo un ejemplo del diseño de unos planos de una vivienda efectuados por un arquitecto a un preceptor de renta de cuarta o de quinta categoría, éste perceptor podrá deducir hasta el 30% de la contraprestación por el servicio brindando por el arquitecto; y dicho gasto será considerado uno que fácilmente podemos incluirlo dentro del mínimo no imponible.

La diferenciación que hemos efectuado tiene sentido en tanto, y tal como lo analizaremos en el capítulo III, consideremos que el gasto que permita el Estado deducir a los contribuyentes perceptores de rentas del trabajo, de tratarse de uno perteneciente al mínimo no imponible deberá ser incondicionado; mientras que si se trata de un gasto que sirva para la generación de la fuente o el mantenimiento de la misma, podría ser limitado o condicionado, en aras de salvaguardar un valor mayor, como sería el deber de contribuir- solidaridad. Cuestión esta que más adelante analizaremos.

Con respecto a la acreditación del gasto, aspecto que también está regulado en el art. 26-A del Reglamento, se encuentra analizado en el punto 2 referido a: “gastos

---

<sup>28</sup> Nos referimos al Decreto Supremo N° 033-2017-EF y al Anexo del Decreto Supremo N° 399-2016-EF.



que cumplen con el segundo requisito”. Ello lo hemos estructurado así por un tema de orden en las ideas.

Finalmente, la norma excluye de manera categórica a cierto tipo de actividades que están incluidas en el artículo 33 de la norma y que las trata como rentas de cuarta categoría; nos referimos a los gestores, albaceas, directores, síndicos, mandatarios, según el inciso b) del artículo 33° de la LIR.

### **1.5. Gastos por las aportaciones a ESSALUD respecto de los trabajadores del hogar:**

Ahora bien, los gastos a los que se refiere el inciso e) del artículo 46 de la nueva norma están referidos a los “aportes a ESSALUD” que efectúan los empleadores de los trabajadores del hogar; ello de conformidad con el artículo 18° de la Ley N° 27986, Ley de los Trabajadores del Hogar.

En efecto los empleadores de trabajadores del hogar efectúan gastos por aportes a ESSALUD en beneficio de estas personas (trabajadoras del hogar), en cuyo caso aplaudimos la iniciativa del gobierno de querer ver la realidad que está normando; decimos ello en la medida en que vemos que en la actualidad ambos padres salen fuera del hogar a trabajar y como consecuencia de ello se requiere de una persona que realice las labores domésticas: vea a los niños, cuide y asee la casa, etc.

En ese sentido el beneficio que por salud, y que por mandato de la ley, se le obliga al empleador a otorgarle a su trabajador deberá ser un beneficio deducible, además como vemos en este caso el gasto es deducible en su integridad y no como en los demás supuestos que establecen el límite del 30%.

Finalmente, el Reglamento regula las condiciones o requisitos que se deberán cumplir para poder deducir el gasto por este concepto. Así, encontramos que una de las condiciones para deducir el pago por el seguro de un trabajador del hogar, es que el empleador se encuentre inscrito en el registro de empleadores de trabajadores del hogar a que se refiere la R. S. N° 191-2005/SUNAT. Gastos que serán sustentados vía el Formulario 1676- trabajadores del hogar.

## **2. Gastos que cumplen con el segundo requisito:**

La norma señala, respecto a la forma de acreditar el gasto, que “los gastos establecidos en este artículo y los que se señalen mediante Decreto Supremo, excepto los gastos por trabajadores del hogar (previstos en el inciso e) del segundo párrafo de

este artículo), serán deducibles siempre que: i) estén sustentados en comprobantes de pago que otorguen derecho a deducir gasto y sean emitidos electrónicamente y/o en recibos por arrendamiento que apruebe la SUNAT, según corresponda”.

Como lo dijéramos líneas arriba los gastos a los que hace mención este artículo y que dan derecho a deducir hasta un máximo de 3 UIT adicionales a los 7 UIT fijos, deberán cumplir no solo con el primer requisito que establece la norma, sino también deberán cumplir con el segundo requisito que es el referido a la probanza del gasto.

En efecto el gasto para poder ser deducido deberá ser aquel efectuado en algunos de los conceptos contenidos en la lista que señala la norma, los cuales hemos desarrollado líneas arriba, pero a su vez dicho gasto deberá cumplir con la formalidad del comprobante de pago, esto si bien es cierto sirve para fines probatorios, trae a colación la discusión acerca de si es constitucional que por incumplimiento de algún tema formal se pueda o no perder un derecho.

Para tal efecto la misma norma hace referencia a los requisitos formales que deberán cumplir aquellos contribuyentes que deseen deducir adicionalmente, por los conceptos ya señalados, hasta un monto máximo permitido, requisitos tales como que “i) el comprobante de pago sea emitido por un contribuyente que no tenga la condición de no habido o que su RUC no haya sido dado de baja, o ii) que el pago del servicio, incluyendo el IGV y el IPM, se realice efectuando los medios de pago establecidos en el art. 5 de la Ley N° 28194 - Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía”.

Como bien hace referencia la misma norma el aspecto formal es muy importante, ya que con ello se demostrará la fehaciencia del gasto y se evitará caer en temas de evasión o fraude; en ese sentido, y no obstante señalar que ello está bien, tenemos que hacer referencia a que el objetivo de la norma desde un inicio ha sido el de ampliar la base tributaria haciendo que los contribuyentes se formalicen y no puedan evadir sus impuesto; tal y como pasaremos a explicar a continuación.

### **3. Justificación respecto a esa modificación:**

Según el Decreto Legislativo N° 1258, el art. 26-A del Reglamento contenido en el Decreto Supremo N° 033-2017-EF y las demás normas modificatorias, los objetivos de la delegación de facultades del Congreso al Ejecutivo establecidos en el encabezado de la norma son entre otros: “ampliar la base tributaria e incentivar la formalización a

través de la modificación de tasas impositivas y mayor simplicidad, así como establecer incentivos para que las personas naturales exijan comprobantes de pago”.

Ello nos indica que la norma ha sido construida con el objetivo de formalizar a aquellos contribuyentes, sobre todo aquellos que obtienen rentas de cuarta categoría, que realizan sus actividades y obtiene recursos, los mismos que al no ser declarados simplemente no tributan por ellos.

Ello generará a su vez un incremento de la base tributaria, pues los contribuyentes que no declaraban sus ingresos, ingresarán en la base de datos de la administración tributaria como contribuyentes que emitieron a algún otro contribuyente un comprobante de pago, el mismo que ha sido deducido como gasto por ese otro contribuyente.

El objetivo de formalizar a aquellos contribuyentes que la administración no puede controlar es tal, por la situación de gran informalidad que se vive en el país, y el poco espíritu o sentido del deber de contribuir de las personas, las mismas que al generar ingresos que no pueden ser conocidos por la administración tributaria, ya que no cuentan con un sistema de retenciones, no tributarán por ellos; y en consecuencia generan todo un mercado económico que esta fuera del alcance de la tributación y de la administración tributaria.

En efecto las personas naturales no podemos retener y pagar subsiguientemente al fisco el impuesto retenido, ello como consecuencia de que no somos ni podemos ser agentes de retención o percepción del impuesto de otros; pero sin embargo, al tener la necesidad de probar nuestro gasto a través de un comprobante de pago, pues la ley lo exige como requisito para poder obtener el derecho a deducir un gasto, entonces se crea el incentivo de solicitar dicho documento con el cual la administración podrá verificar la existencia de un ingreso que no ha sido declarado por el contribuyente emisor, y en consecuencia podrá requerir el pago del respectivo impuesto.

En resumen, lo que la norma pretende es generar un círculo en el que los contribuyentes de cuarta y quinta categoría introduzcan a los contribuyentes de cuarta categoría al mundo del derecho tributario, ello ocurrirá cuando estos últimos exijan, por el servicio que los primeros les presten, un comprobante de pago con el que podrán deducir el gasto efectuado y reducir la base imponible de su impuesto.

Algo positivo de estas medidas, es que el gobierno está utilizando a todos los contribuyentes que soliciten el comprobante de pago con el fin de deducir su gasto,

como una especie de auditores; contribuyentes que se encargaran de hacer visibles a todos los profesionales, que de otra manera seguirían ocultando sus ingresos reales al fisco.

En ese sentido la norma va a lograr obtener una mayor recaudación por parte del incremento de los ingresos de los contribuyentes que no declaraban la totalidad de sus ingresos, y al mismo tiempo ampliar la base tributaria introduciendo en el sistema a las personas que antes ni siquiera declaraban. En consecuencia, el gobierno otorgará un beneficio por un lado para obtener mayores recursos por el otro; ello en la medida de que un solo contribuyente es un potencial declarante de rentas que de otro modo no habría como fiscalizar y conocer.

El Ministro de Economía, Alfredo Thorne, ha declarado que “la deducción de gastos que se les permitirá a las personas naturales tiene el objetivo de estimular el mayor uso de las facturas, ello generara mayor cumplimiento del IGV<sup>29</sup>”.

En consecuencia, vemos como las medidas adoptadas por el Ejecutivo, si bien es cierto aumentan la posibilidad de deducir algunos gastos reales que efectúan las personas naturales, disminuyendo la base imponible del impuesto; no ha tenido en cuenta principios o valores constitucionales, sino por el contrario; se priman objetivos y principios económicos, tales como la simplicidad y eficiencia, con el objetivo de una mayor recaudación al menor costo posible para la administración.

Esto último también ha sido percibido y señalado como una crítica por el director de la revista AELE, ello es así, puesto que en el suplemento del mes de febrero del año 2017, en la citada revista se publicó un artículo referido a “las nuevas deducciones de las rentas de trabajo” en el que se decía expresamente que “Según señala la propia norma, el objeto no es buscar la justicia tributaria en la determinación del IR mencionado con miras a lograr mayor acercamiento al cumplimiento de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, sino ... buscar incentivar la formalización y ampliar la base tributaria.” Incentivando a que los contribuyentes exijan sus comprobantes de pago “ya que de esa forma se coadyuva a reducir los índices de evasión e informalidad.”

No negamos que el objetivo es bueno, pues una mayor recaudación se da en favor de la obtención de mayores recursos para, en teoría, cumplir con los fines que requiere y reclama la sociedad; sin embargo, consideramos que dicho objetivo debe ser

---

<sup>29</sup> Fuente: Diario Gestión, miércoles 07 de diciembre del 2016.



estructurado primando principios y valores constitucionalmente protegidos, como el de no confiscatoriedad o el de justicia tributaria.

### **Conclusiones preliminares del capítulo I:**

- El Decreto Ley N° 25751, fue la norma que sucedió tanto al Decreto Supremo 287-68-HC como al Decreto Legislativo N° 200, normas todas ellas que para las rentas del trabajo de la persona natural, es decir para las rentas de cuarta y quinta categorías, mantuvieron un régimen de deducciones subjetivas; así, y pese a algunos límites que contenía la norma para la deducción de los gastos, se permitía deducciones personales y por cargas familiares.
- Un régimen de deducciones subjetivas era percibido por la doctrina mayoritaria como un sistema de imposición ideal al que todo Estado debía aspirar, por considerarse respetuoso de principios de justicia tributaria, tales como el principio de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva. Sin embargo, también tuvo sus críticas; pues para la administración era un régimen engorroso, costoso y de fácil evasión; mientras que para el contribuyente, los montos de deducción permitidos permanecían inalterables desde su creación.
- En las rentas de cuarta categoría la norma otorgaba una facultad discrecional al contribuyente, pues le permitía deducir sus gastos según el procedimiento que deseara; así, si elegía el procedimiento I, el contribuyente solo podía deducir hasta el 20% por concepto de todo gasto y hasta un límite de 24 UIT, régimen objetivo; mientras que si elegía el procedimiento II, el contribuyente deducía absolutamente todos los gastos inherentes a la actividad generadora de renta, siempre y cuando pudiera probarlo con los libros y registros contables.
- Para efectos del mínimo no imponible, el Estado permitía una deducción de hasta 3 UIT, sin embargo; éste al igual que las demás deducciones personales o por carga de familia, eran deducidas como créditos contra el impuesto; esto es, que se encontraba fuera de la estructura de la norma. Esto podría hacernos pensar que dichos conceptos al estar fuera de la estructura de la norma, la protección constitucional de los principios de justicia tributaria no les alcanzaba. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha señalado que tanto los elementos esenciales del tributo, como la obligación principal y la obligación secundaria de la relación jurídica tributaria tiene protección de alcance constitucional.
- El régimen de deducción de gastos según el procedimiento II, que permitía deducir todos los gastos inherentes a la generación de renta, se parece en la actualidad al modo de obtención de la renta de tercera categoría, es decir que para ese entonces



el régimen de cuarta categoría prescribía el principio de causalidad del gasto, principio que desapareció de ese régimen por la aplicación de deducciones ciegas.

- El tema de los gastos deducibles en las rentas de cuarta categoría, cuando esta renta se obtenía a través del trabajo en conjunto con otras personas, podía ser confundido con el régimen establecido para las personas jurídicas, lo cual nos generaba un problema de evasión muy grande, pues; según el nivel de ingresos del negocio o de la actividad los contribuyentes tenían el incentivo de ubicarse en la generación de rentas de cuarta o de tercera categoría, con la conclusión de que tributarían según su conveniencia en el régimen en el que se le presentase una menor tasa.
- Los argumentos en contra respecto a la determinación de la base vía deducciones subjetivas, del lado del fisco, se basaron en la problemática que representaba fiscalizar y administrar el impuesto así obtenido; ello en vista a toda la documentación que presentaban los contribuyentes, los mismos que debían ser verificados por la administración a efectos de aceptarlos como gastos deducibles.
- Los argumentos en contra del lado de los contribuyentes no se centraban en señalar que aquella forma de deducir era incorrecta, sino que los montos en los que se basaban dichas deducciones personales no estaban acordes con la realidad.
- Las discusiones que se dilucidaban en el Tribunal Fiscal no eran respecto a si con el régimen de deducciones subjetivas se violaban o no algún principio de justicia tributaria, sino; respecto a si los conceptos que pretendían deducir los contribuyentes eran acordes a lo que establecía la ley, o si el contribuyente cumplía o no con el tema de la fehaciencia del gasto, a temas de probanza, de la presentación o no de documentos que sustenten el gasto alegado por los contribuyentes, etc.
- En ningún momento se discutía si los montos establecidos por ley eran vulneratorios a la capacidad contributiva o confiscaban la propiedad de las personas de manera arbitraria o abusiva; a lo mucho se discutía sobre la errónea interpretación legal que tenían los contribuyentes al momento de definir qué gastos deducibles comprendía la norma y cuáles no, o a la errónea calificación de renta que se tenía de algunas actividades llevadas a cabo, entre otros temas no relevantes para nuestro análisis.
- Con el cambio de régimen de deducciones subjetivas a deducciones objetivas, la norma efectuó una clara diferenciación respecto a las rentas de cuarta y de tercera categoría, pues las rentas de cuarta comprenderían solo actividades prestadas de manera individual, con ello se evitaba otorgar al contribuyente la opción de decidir tributar en la categoría que menor tasa le otorgue.

- Con la norma actual la estructura del impuesto a la renta de cuarta y quinta categoría coloca a las deducciones objetivas del mínimo no imponible y del gasto en la consecuencia jurídica de la norma, es decir; dichas deducciones ya no se aplican como crédito contra el impuesto.
- En el régimen de cuarta categoría se eliminó el principio de causalidad del gasto, y solo quedo como posibilidad de deducir los gastos vía el procedimiento I, es decir solo se podrá deducir el 20% por concepto de todo gasto y hasta un límite de 24 UIT. Sin embargo, se aumentó el monto del mínimo no imponible de 3 a 7 UIT, y esto solo para perceptores de renta de cuarta o quinta, ya no para contribuyentes personas naturales de las demás categorías.
- El mínimo no imponible, pese a haberse incrementado, no tiene en cuenta el proyecto de vida de las personas, ni las circunstancias en las que el Estado brinda los servicios básicos; ello en la medida en que dichos servicios no son satisfechos o son brindados de manera deficiente, situación que hace que los contribuyentes recurran a un privado, siendo el costo por el servicio, cubierto por ese mínimo no imponible.
- Que el mínimo no imponible también se encuentre dentro de la consecuencia jurídica de la norma, trae como consecuencia la confusión doctrinal respecto a si las deducciones ciegas vulneran la capacidad contributiva o, como nosotros creemos, constituye una afectación directa al principio de no confiscatoriedad.
- Para efectos tributarios serán considerados como rentas de quinta categoría, conceptos que sean o no por su naturaleza, una prestación personal de manera subordinada, es decir; según los supuestos que la norma establezca, tratándose como rentas de quinta sin discusión, ello; pues la norma tiene fines antielusorios.
- Con la norma actual se debe entender que el legislador considera que en las rentas de quinta categoría, el mínimo no imponible además de cubrir el proyecto de vida del contribuyente y su familia, deberá servir para cualquier otro gasto que contribuya al mantenimiento de la fuente productora.
- En ello se basa la confusión entre el mínimo no imponible y el gasto deducible, pues la fuente generadora en las rentas del trabajo (sobre todo en las rentas de quinta categoría) es la mano de obra del trabajador; en consecuencia, tanto el mínimo no imponible como el gasto deducible son conceptos que se dirigen a su realización o conservación.
- Una de las causas del cambio del régimen de deducciones subjetivas a deducciones ciegas y de todo el sistema tributario, fueron los problemas socio económicos por los que atravesaba el Perú en la décadas de los ochenta y noventa,

relacionados al déficit fiscal, provocada por factores internos y externos, como el incremento de los intereses por la deuda externa impaga, y la poca credibilidad crediticia, son algunos de los problemas económicos en los que se sumió el país por esos años.

- Otra causa se basó en incrementar la baja recaudación fiscal, la misma que sumada a una gran evasión, y a una gran informalidad en el ámbito económico, así como al poco control efectivo llevado a cabo por la administración tributaria respecto al impuesto a la renta de personas naturales y jurídicas, hicieron que en los años noventa, se implementaran medidas fiscales que resultaran en una mejor administración de la entidad recaudadora, y por ende en una mayor recaudación fiscal.
- Dentro de las muchas medidas adoptadas en materia tributaria, se llevaron a cabo reformas con el fin de hacer que el sistema tributario sea más eficiente, sencillo y con mayor control del que se tenía hasta entonces, llevando a la práctica las recomendaciones del Consenso de Washington; priorizando con ello fines recaudatorios y valores económicos en desmedro de la protección de otros valores constitucionales como los de justicia tributaria.
- Utilizando métodos de estimación objetiva, se perseguía mejorar el rendimiento fiscal, es decir; un fin recaudatorio, el mismo que se generaría sin la dificultad de comprobar o fiscalizar, posteriormente a cada uno de los miles de contribuyentes, sobre la veracidad de sus declaraciones respecto al volumen de sus ingresos y egresos, y con ello; verificar que la deducción de gastos que señalaran los contribuyentes como efectuadas, no fuere incrementada artificialmente en beneficio del contribuyente y en perjuicio del fisco.
- Los argumentos en favor de la medida adoptada por el Estado versaban en la simplificación del sistema, el menor costo tanto para el Estado como para el contribuyente, además de su eficiencia que se lograría en favor de una redistribución mayor de la renta hacia los más necesitados.
- Los argumentos en contra era la desnaturalización del impuesto, la exagerada primacía de los principios económicos dentro del sistema en desmedro de los principios de justicia tributaria.
- La naturaleza jurídica de la deducción objetiva es el de una estimación o valoración objetiva legal, sin embargo tiene una íntima relación con las presunciones *iure et de iure*, ello; puesto que la estructura del impuesto ubica a las deducciones en la consecuencia jurídica y no en la hipótesis de incidencia, donde cabrían únicamente la figura jurídica de las ficciones.

- Con la reciente modificación efectuada con el Decreto Legislativo N° 1258 los objetivos del Estado no han cambiado, pues a pesar de incrementar la deducción para obtener la base imponible, ésta no se debe a objetivos o valores de justicia y equidad en el sistema tributario, sino más bien se debe a objetivos de mejorar la recaudación, incrementando la base tributaria.



## CAPÍTULO II

### “FINES QUE PERSIGUE EL ESTADO EN LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCION OBJETIVA”

#### 1. ¿Qué fines persigue el Estado peruano a través de la deducción objetiva sobre la base imponible del impuesto a la renta del trabajo?

La pregunta que pretendemos contestar acerca del fin que perseguía el Estado Peruano, -y creemos que hasta hoy persigue- al momento de instaurar en el régimen tributario una deducción objetiva para determinar la base imponible del impuesto a la renta del trabajo, tiene mucho que ver con los objetivos que se buscaron alcanzar con toda esa reforma estructural y funcional, tanto del régimen tributario como del ente recaudador, que hasta ese entonces tenía muy poca autonomía funcional, y que a principio de los años noventa fue implementándose. (Fuentes, 1993:47-56)

En ese sentido se pretendía asemejar nuestro régimen a un sistema tributario simple, eficiente y suficiente con el cual se pueda obtener la mayor cantidad de recursos para estabilizar la situación económica del país de esos años, para ello los objetivos de política económica perseguidos por el Estado se centraron en aquellos que generasen mayor eficiencia económica; así el objetivo de simplificar el régimen tributario disminuyendo el número de impuestos y haciendo que tanto para los contribuyentes como para la SUNAT, estos sean de fácil control y administración se condicen con los fines de política económica que busca incrementar el monto de la recaudación de los ingresos tributarios de todo país.

Tal y como lo señala Stiglitz “los gobiernos, pensando en la mejor manera de recaudar los ingresos que necesitan, han buscado principios generales”. Señalando como principios económicos de la tributación<sup>30</sup> a: “1. Eficiencia económica: no debe

---

<sup>30</sup> En este punto no vamos a entrar en la discusión doctrinal sobre qué otros principios impositivos se deben tener en cuenta, pues basta solo con precisar que existen muchos autores entre ellos Neumark, Musgrave y Musgrave que agrupan los principios según sus fines, así entre aquellos “principios cuyos fines políticos-económicos a perseguir encontraríamos: el evitar el dirigismo, minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica, evitar distorsiones en la competencia y favorecer la eficiencia en la provisión del recurso, capacidad de adaptación o incrementación de los ingresos necesarios”( Guírola, 2012:32-46), entre otros postulados que para efectos de nuestro trabajo no los mencionaremos, no obstante saber de su existencia.



interferir en la asignación eficiente de los recursos. 2. Sencillez administrativa: debe ser fácil y relativamente barato de administrar. 3. Flexibilidad: debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas. 4. Responsabilidad política: debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pasando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias. 5. Justicia: debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos”. (Stiglitz, 2000:483).

Del mismo modo Fuentes Quintana (1974) citado por Guirola señalaba respecto a los objetivos de política económica que “todo objetivo irá directamente relacionado con uno o varios principios, de tal forma que se cumpla, que si el sistema tributario pretende lograr esta o aquella finalidad, entonces debe cumplir con este o aquel principio”. (2012:31).

De ese modo podemos señalar que en resumen los objetivos buscados por el legislador peruano, y que el autor arriba mencionado precisa como las cinco características deseables para que un sistema tributario se vuelva adecuado, fueron los de eficiencia económica, sencillez administrativa y, por supuesto, mayor recaudación. Ello en la medida que se buscaba salir del déficit presupuestario que generó la crisis de los ochenta y noventa, y de estar alineados con las recomendaciones del Consenso de Washington antes mencionadas.

Así, y en vista de las circunstancias socio-económicas anteriormente descritas, es que observamos que el Estado peruano estableció el régimen de deducciones ciegas, para que de ese modo el impuesto se vuelva un instrumento de política económica con el cual se pueda obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible.

En efecto, con la medida se reducían tanto los costes administrativos de comprobación por parte de la administración tributaria, como los costes de cumplimiento de los contribuyentes e incluso reducirían o evitarían las maniobras de evasión o elusión fiscal por parte de los contribuyentes, cumpliéndose con los principios de simplicidad, eficiencia y economicidad, para generar mayor recaudación de la que hasta entonces se contemplaba.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional peruano ha aceptado ya que los tributos constituyen uno de los instrumentos de los que se valen los Estados para la consecución de sus fines, pudiendo ser éstos tanto fines fiscales como fines extra-fiscales; ejemplo de ello tenemos la creciente lista de impuestos con los que los Estados han visto

satisfecha la finalidad extra-fiscal de los impuestos, uno de ellos es el Perú con el Régimen de Precepciones del IGV, así como la implementación del ITF; o como aquel impuesto que implementaran algunos Estados Europeos, basado en el Principio del Derecho Comunitario de la Unión Europea, a saber “quien contamina, paga” (La Scala, 2010; Martul-Ortega, 2001).

Sin embargo no todos están de acuerdo con el uso de la herramienta fiscal para llevar acabo la realización de otros fines que no sean los puramente fiscales, ello debido a consideraciones que van desde la defensa férrea a los derechos fundamentales, como la consideración por parte de algunos autores (García Novoa, 2011) de la primacía de principios de justicia tributaria.

En esa línea, Cristina Pauner citada por Moreno, considera que “La lucha contra el fraude fiscal y la evasión o la eficacia recaudatoria son algunos argumentos que ha utilizado la jurisprudencia constitucional para entender ajustadas a derecho determinadas actuaciones administrativas limitativas de derechos fundamentales de los ciudadanos mediante el otorgamiento al Estado de algunas prerrogativas y facultades en materia tributaria... Con todo el interés fiscal del Estado no comparte la posición de esencialidad de los derechos fundamentales de los individuos de modo que ni el interés recaudatorio ni la lucha contra el fraude fiscal pueden configurarse como categorías limitativas de derechos constitucionales porque no son valores constitucionales preeminentes.” (Moreno, 2014:251)

No obstante esa oposición, y como lo indicara Queralt, Matías Cortés nos señalaba que el art.4 de la Ley General Tributaria Española establece que “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.” (Queralt, 2002:111). Es decir; que en España se reconoce legalmente la instrumentalización de los tributos en la política económica del país, pues estos han de servir a la consecución de fines extra fiscales.

El citado autor precisa que incluso el Tribunal Constitucional Español ha reconocido “en varias sentencias desde 1987 hasta el año 2000”, que “la finalidad extra-fiscal y la utilización del tributo como instrumento de política económica fue plenamente reconocida” (Queralt, 2002:112). Estableciéndose jurisdiccionalmente en España la legitimidad de una norma legal (art. 4 de la LGE), que para otros podría ser vulneratoria de derechos fundamentales.

Por su parte, el Tribunal Constitucional peruano en la sentencia recaída en el expediente N° 4227-2005-PA/TC referida al impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas consideró que el Estado puede promover el ocio mediante la cultura, la recreación y el deporte, pero que ello era diferente a generar o promover la adicción o ludopatía que consideraba perjudicial para la salud de las personas, y en consecuencia era justificable la creación de ese impuesto para así desincentivar dicha actividad.

En resumen, podemos concluir que en la actualidad los Estados pueden hacer un uso legítimo y legal de la herramienta fiscal tanto para la consecución de fines recaudatorios como para la consecución de otros fines y valores también de relevancia constitucional. El tema ahí será determinar hasta qué punto ese uso legítimo de la herramienta fiscal estará permitida en un modelo de Estado Constitucional de Derecho. Es decir, sin que afecte principios de justicia tributaria.

En esa línea, ya lo señalaba Cortés (1985:94-95) la instrumentalización de los tributos debe tener un límite basado en la protección de otros principios constitucionales tales como, la capacidad contributiva o el de igualdad en materia tributaria, entre otros; tema que más adelante lo desarrollaremos, no obstante ver a continuación lo que se entiende por fin fiscal y fin extra fiscal en el contexto de la aplicación del régimen de deducciones objetivas en las rentas del trabajo.

### **1.1. Finalidad fiscal de la deducción objetiva:**

Como todos sabemos los tributos cumplen un fin prioritariamente fiscal, un fin recaudatorio, para ello nacieron y así fueron entendidos y estructurados por muchos años; ello es así, pues gracias a los tributos, el Estado se provee de los recursos necesarios para realizar los fines que son queridos por la sociedad.

Martul-Ortega señala que la característica fiscal, recaudatoria o financiera del impuesto es tal “por estar orientado hacia las necesidades financieras públicas y ser recaudado para cubrir esas necesidades.” (2001:373)

En ese sentido siempre se ha hablado de fines que persiguen los Estados con la creación de tributos, sin embargo en este acápite no haremos referencia al tributo como una unidad, ni siquiera a una parte sustancial o elemento esencial del mismo, como para el Tribunal Constitucional<sup>31</sup> lo sería, la base imponible del impuesto; por el contrario,

---

<sup>31</sup> En la sentencia recaída en el Exp. N° 2762-2002-AA/TC, en la que el Tribunal, haciendo referencia el tema de la reserva de ley, y citando a lo señalado por el Tribunal Constitucional Español, señaló: “que el grado de concreción de este principio era máximo cuando regula el

haremos referencia a los fines que persigue el Estado en la forma de obtención de esa base imponible, es decir; a los fines que se persiguen en la aplicación de la estimación objetiva de la base imponible del impuesto a la renta sobre el trabajo.

Cabría preguntarnos si a pesar de no estar hablando del tributo o de algunos de sus elementos esenciales ¿también podríamos referirnos al fin fiscal o extra fiscal de esta forma de determinación de la base imponible?, y aunque no encontramos referencia alguna tanto en la ley, la jurisprudencia o en la doctrina nacional o extranjera al respecto, debemos señalar que consideramos que si es factible hablar de fines fiscales o extra fiscales que puedan ser perseguidos a través de estos conceptos.

Ello consideramos que es así, dado que las deducciones objetivas, aunque no formen parte del tributo en estricto, si forman parte de la estructura del sistema tributario en general; y por ende es legítimo señalar que a través de las deducciones ciegas los Estados persiguen fines fiscales o extra fiscales, tal y como en su momento lo veremos.

#### **1.1.1. La deducción objetiva y su relación con los principios económicos:**

Como ya lo adelantáramos líneas arriba, la finalidad fiscal o de recaudación que persigue el Estado, se consigue a través y bajo el estricto cumplimiento de ciertos principios económicos de la imposición; principios que según la doctrina extranjera a la que hagamos referencia, por considerar que tiene mejor sustento, pueden considerarse entre otros, al principio de suficiencia, de simplicidad, de eficiencia y de economía.

A continuación desarrollaremos brevemente las características esenciales de cada uno de ellos verificando si estos se cumplen en relación con las deducciones objetivas.

##### **a. Principio de simplicidad:**

El principio de simplicidad tiene como característica esencial volver al sistema tributario en uno simple, sencillo y de fácil entendimiento para los contribuyentes promedios; contrario u opuesto a un sistema complejo, poco claro y de difícil aplicación y administración tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria.

Este principio se cumple en la práctica a través de por ejemplo la reducción del cumplimiento de sus obligaciones formales en la determinación del impuesto, así como

---

hecho imponible y menor cuando se trata de regular otros elementos”; estableció cuales eran los elementos esenciales del tributo que no podían ser regulados más que por norma con rango de Ley.



en la disminución de la complejidad y onerosidad que significa llevar libros contables a contribuyentes que no poseen departamentos contables para tal efecto. Esto último se ve más claramente al momento en que las personas naturales perceptoras de rentas del trabajo<sup>32</sup> tienen la obligación de determinar la base imponible, y por ende liquidar el impuesto a su cargo.

En efecto con el sistema actual de deducciones ciegas (además del régimen de retenciones y percepciones del impuesto), el contribuyente de quinta categoría solo espera que su empleador le efectúe una retención mensual del 10% de sus ingresos brutos, siempre y cuando haya superado el límite de las 7UIT; de ese modo, es el empleador quien efectúa los cálculos con los cuales establece si tiene o no que retener el impuesto a la renta a tal o cual trabajador. Mientras que el perceptor de rentas de cuarta categoría liquida el impuesto a pagar al fisco deduciendo de su renta bruta el 20% primero y luego las 7 UIT por concepto de gastos deducibles y mínimo no imponible respectivamente. Todo ello en su declaración jurada con lo cual no se ve obligado a llevar contabilidad completa, y se evita de una serie de costos administrativos que sólo dificultan y hacen más onerosa la prestación a su cargo.

Ello no ocurría antes de la implementación de las deducciones ciegas, pues como ya lo señaláramos en el primer capítulo, la administración tributaria tenía que efectuar arduos trabajos de verificación y constatación de documentos respecto a las deducciones por gastos que la ley permitía y que los contribuyentes aducían haber efectuado; ocasionando con ello que la determinación del impuesto sea ardua y difícil de efectuar tanto para el contribuyente como para la propia administración.

En ese sentido podemos concluir que las deducciones ciegas, sí permiten que el sistema, en cuanto a la recaudación del impuesto, sea mucho más simple y eficiente del que se tenía antes de la modificación; es decir, más sencillo o menos complejo que el que se tenía con el régimen de deducciones subjetivas.

**b. Principio de economía:**

Este principio se encuentra establecido por la doctrina extranjera como un principio interno relacionado con el principio de eficiencia, cuyo objetivo constituye el

---

<sup>32</sup> O de cualquier otra tipo de renta, recuérdese que el Decreto Legislativo N° 25751 establecía las deducciones personales (excepto la deducción especial por rentas del trabajo) para contribuyentes de cualquier categoría de renta salvo aquellos que obtuvieran rentas de tercera categoría.



buen funcionamiento del sistema tributario, es decir se trata de un principio al servicio de un objetivo técnico-económico<sup>33</sup>.

O como lo afirmara Jarach para quien “este principio tiende a limitar el sacrificio del contribuyente a la menor suma posible por encima de la que constituye el ingreso efectivo para el Estado.” (Jarach, 1996:8-9). Ello pues según Guirola, “los costes de cumplimiento o la presión fiscal indirecta” en la recaudación de un determinado tributo deben ser “los mínimos imprescindibles”. (2012:43).

Es decir que, se incumple con el referido principio cuando el impuesto resulta ser oneroso y en consecuencia perjudicial para el individuo o para la sociedad; ello en comparación con el beneficio que se espera obtener de él, ya sea porque en su estructura daña el principio de capacidad económica, o porque en el instante de su recaudación genera sobrecostos que son asumidos por el mismo contribuyente.

En ese sentido afirmaba Rivera que “Los Principio de Certeza y Economía en la recaudación, son asimismo otras de las reglas de Adam Smith, en base a las cuales debe orientarse la tributación”. (Rivera, 1989)

Jarach señala que en la creación de los impuestos el Estado deberá tener en cuenta no solo temas “de equidad horizontal (igualdad) y vertical (proporcionalidad y progresividad)”, sino además; el principio de economía juega un importante papel “en el sentido de minimizar el “*excess burden*” del instrumento impositivo.” (1996:302)

Ahora bien, debido al análisis que los economistas hacen de los tributos, es sabido que la imposición de algún tributo sobre cualquier actividad o riqueza o producto, siempre genera un excedente de reproducción, el mismo que no es aprovechado ni por los contribuyentes ni por el Estado; es decir, ese excedente es un costo negativo para la sociedad, pues éste en vez de ser aprovechado por alguien, se pierde.

En ese sentido se puede afirmar que cualquier impuesto por más pequeño que éste resulte por su tasa o base imponible, generará en la sociedad una pérdida; no obstante ello, para respetar el principio de economicidad, dicha pérdida no puede

---

<sup>33</sup> Como dijéramos en los párrafos anteriores para la doctrina extranjera existen tantos principios económicos como objetivos perseguidos, e incluso; dado que los fines u objetivos a lograr en una sociedad son cambiantes y difieren de unas a otras, por la satisfacción de diferentes valores a las que estos sirven, es que debemos tener en cuenta qué principios nos sirven para nuestra sociedad, y cuales otros no se ajustan a nuestra propia realidad.

resultar ser mayor que la ganancia que la misma sociedad obtendría en la aplicación de determinado impuesto.

Así lo precisaba Rivera al señalar que un sistema tributario que respete el principio de simplicidad debía contar con varias reglas referentes al costo-beneficio que se obtiene de la tributación de una determinada actividad o recurso. En efecto para el mencionado autor, este principio no puede ser entendido de manera rígida, cumpliendo sólo la regla de que “los tributos deben ser los mínimos posibles” (1989:93).

En efecto, para que se cumpla este principio el Estado debe tener en cuenta reglas que Adam Smith ya precisaba como mínimas para el cumplimiento del principio; estas reglas serían entre otras: “que el producto de la recaudación no sea absorbido en gran proporción por los salarios de los funcionarios encargados de ella; que los tributos no constituyan obstáculo para las actividades desalentándolas (esta regla se puede confundir con principio de neutralidad de los impuestos); que los castigos por las infracciones no ocasionen la ruina del contribuyente; entre otras”. (1989:93)

Por otra parte, este principio se puede confundir con el principio de simplicidad, pues en la práctica este principio también recurre a criterios económicos de bajo costo. Así, el referido principio nos señala que un sistema tributario debe ser económico en el entendido que no genere sobre costos tanto a los particulares como a la administración tributaria en la recaudación de un determinado tributo, a la vez que sea de simple aplicación.

En ese sentido y en la misma línea de los párrafos anteriores, si un tributo se vuelve costoso para la sociedad en comparación a lo que de éste se recaude, lo único que evidencia es que se trata de un tributo que aunque revele capacidad económica, no puede ser tenido en cuenta para su incorporación al sistema. Un ejemplo de ello sería si lo recaudado por un tributo X, no supera los gastos efectuados en planillas a profesionales que verificarán la coincidencia entre lo declarado por el contribuyente y lo efectivamente acaecido en la realidad, en consecuencia será un tributo poco eficiente en el sentido de que es recaudado a altos costos.

Este último punto como ya lo señaláramos, tiene mucho que ver con lo costos de cumplimiento que existía con el anterior régimen con el cual se verificaba si los documentos presentados por los particulares representaban sus verdaderos gastos, los mismos que eran deducidos; o si por el contrario estos documentos o pruebas eran artificiosamente creados para obtener un beneficio que conllevara a la reducción de su base imponible de manera fraudulenta.

Es por ello que se concuerda en que un régimen de deducciones ciegas permite que el impuesto se recaude de manera más simple y económica, pues los contribuyentes ya no tiene la necesidad, ni la obligación de llevar libros ni registros contables, o pagar a algún profesional para que determine el impuesto; y por el lado de la administración, ésta ya no tiene el costo de la administración y fiscalización del impuesto, ni tiene que efectuar innumerables verificaciones para llegar a establecer que lo determinado por los contribuyentes es lo correcto.

**c. Principio de eficiencia:**

Económicamente hablando los Estados son eficientes cuando aprovechan de la manera más óptima sus recursos escasos (Mankiw, 2012:4); sin embargo como principio de imposición su significado no dista mucho del económico, ello pues consideramos que los tributos son recursos derivados del patrimonio o riqueza de los particulares, que al ser extraídos coactivamente de éstos últimos, no constituyen recursos de los cuales se goce de manera abundante, y en consecuencia se pueden calificar como recursos escasos.

En estricto sabemos que el referido principio corresponde específicamente al derecho financiero o presupuestario, no obstante el derecho tributario se sirve de él y de otros principios económicos, pues como señalara Fuentes Quintana, citado por Guirola, “los principios a los que debe ajustarse la elaboración de un sistema tributario que pretenda alcanzar los valores permanentes de justicia deben cumplir con los requisitos pedidos por la racionalidad económica y aceptar los mandamientos impuestos por la eficacia de la técnica impositiva, (...)” (Guirola, 2012:31).

En esa misma línea de pensamiento, Sainz de Bujanda citado por Matías Cortés se refería a los principios de eficiencia y economía señalando que “la justicia tributaria solo tiene sentido dentro de la justicia financiera”. (Cortés, 1985:98)

En el ámbito tributario podríamos decir que el principio de eficiencia se materializa cuando se aprovecha de manera óptima los recursos escasos, llamados tributos, a través del gasto público; sin embargo este principio también se aplica en la búsqueda de un sistema tributario eficiente, de tal modo que se obtengan la mayor cantidad de esos recursos escasos o tributos. En consecuencia, una de las formas más eficientes de obtener los recursos que financiaran al Estado, en el caso de las rentas del trabajo, es a través de las deducciones objetivas.

En efecto, si planteamos la materialización del principio de eficiencia en la forma de obtener la base imponible del impuesto, podríamos decir que el mismo se cumple

cuando a través de la aplicación del régimen de deducciones ciegas se obtiene la mayor cantidad de recursos tributarios; en contraposición a ello, el régimen de deducciones subjetivas que se aplicaba anteriormente en el Perú, dista mucho de ser un régimen que cumpla con el principio de eficiencia.

Por otro lado, como ya lo señalan muchos autores, la eficiencia en los tributos difiere de la equidad en los mismos, es decir; si un tributo es eficiente, porque con él se recauda más, es más sencillo y fácil de determinar, liquidar y administrar etc.; el mismo es inequitativo, porque no tiene en cuenta la capacidad de contribuir de manera individual, y por el contrario asume una presunción con la cual facilitar el cobro del tributo, convirtiendo a la recaudación en un tema que pasa solo el test de eficiencia.

Justamente ese es el problema de las deducciones ciegas, pues si por un lado tornan al impuesto sobre las rentas en uno eficiente, pues se elimina el tema de la probanza; por el otro, sacrifica un tema de equidad horizontal<sup>34</sup>, pues las personas naturales tributan sobre la base de un estimación no real, sino sobre la base de lo que el legislador supone es parte de su capacidad contributiva.

## **1.2. Finalidad extra fiscal de la deducción objetiva:**

Los Estados con mayor frecuencia están acudiendo a la instrumentalización de los tributos para la obtención de fines extra fiscales, es decir; al uso de los impuestos para el logro de ciertos objetivos que se buscan promover, de acuerdo a los valores que el Estado considere relevantes proteger.

Cubero y García citados por Durán señalaban que “además de la función fiscal o recaudatoria del tributo, puede haber una función extra fiscal, que no aparece establecida en la Constitución Española, pero que puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica.” (Durán, 2006:74)

Para Lejeune, citado por Martul-Ortega, “el impuesto que prescinde de la capacidad contributiva por aspirar a fines de política económica, es un impuesto extra

---

<sup>34</sup> El criterio de equidad sirve como fundamento de un sistema tributario justo, así lo han entendido autores como García Belsunce, Dino Jarach, Tamagno, Aristides H. M. Corti, entre otros. (En: Osvaldo Casas, 2003:311). Así, la equidad horizontal vinculada al principio de igualdad en materia tributaria, indica que todos debemos tributar en la medida de nuestras capacidades, por tanto ello equivale también a hablar en términos de capacidad contributiva. Distinto a la equidad vertical, concepto que está ligado al principio de progresividad, haciendo que tribute más quien más capacidad contributiva posee.



fiscal” (2001:380). Opinión que nuestro Tribunal ha rechazado, puesto que para él, a pesar de que los tributos puedan tener otros fines distintos a los recaudatorios y se fundamenten en otros valores o principios constitucionales, la capacidad contributiva siempre debe estar presente en la figura jurídica tributaria que el Estado quiera imponer. (FJ 29. Exp. 6089-2006-PA/TC)

Ahora bien, por el lado peruano, tenemos a Bravo quien señalaba que “en la actualidad es unánime en la doctrina el reconocimiento de que los tributos y el sistema tributario en su conjunto pueden cumplir fines extra fiscales. Entiéndase por fines extra fiscales aquellos que son distintos a la recaudación de dinero por parte del Estado para el cumplimiento de sus fines” (2014:239)

Kresalja y Ochoa señalan que los beneficios a los que hace referencia el art. 74 de la Constitución “suponen la utilización del tributo con fines extra fiscales o de política económica...” en ese sentido, y al igual que la Constitución Española, indica que nuestra Constitución tampoco reconoce la función extra fiscal del tributo; pero sin embargo, considera que a pesar de ello “dicha función puede derivarse directamente del art. 58 de la Constitución que declara que el Estado orienta el desarrollo del país.” (2012:219)

En ese sentido la finalidad extra fiscal de los tributos viene siendo cada vez más defendida y utilizada por la mayoría de los Estados como parámetros por los cuales se establece legítimamente el uso de los tributos, instrumentos fiscales por antonomasia, para la consecución de otros fines o valores también deseados por la sociedad.

Sin embargo, no hay que olvidar la importancia y el cuidado que se debe tener a la hora de utilizar a la imposición como mecanismo de disuasión de ciertas conductas, o como medios para la realización de otros fines, en apariencia necesarios y legítimos, pues ello podría ser perjudicial para el sistema en su conjunto.

Ahora bien, el Perú no ha sido ajeno a esta tendencia ya que los estudios revelados por Gómez y Morán<sup>35</sup>, demuestran la tendencia, que va en aumento, de los

---

<sup>35</sup> Para Gómez y Morán, “una de las características de la política tributaria latinoamericana ha sido la de tratar de suplir deficiencias en el nivel de la carga tributaria mediante la creación de gravámenes poco convencionales que generen amplia recaudación, sean de fácil manejo administrativo y ofrezcan pocas posibilidades de evasión. Al respecto, el ITF, con diversas denominaciones en los países, ha tenido un incremento importante a nivel internacional durante las dos últimas décadas. Así, mientras que en 1996 solo un país de la región del Asia-Pacífico (Australia), lo implementaba dentro de su sistema; hacia el año 2005 la cantidad de países que utilizaban este tipo de tributos se habían extendido a un máximo de 13, dentro de los cuales 8 correspondían a países de América Latina. La mayoría de estos países de la región



países de América Latina a utilizar impuestos heterodoxos como mecanismos “que generan amplia recaudación, sean de fácil manejo administrativo y ofrezcan pocas posibilidades de evasión”. (2013:49)

Así, el Tribunal Constitucional peruano ha interpretado respecto de la finalidad que se persiguen a través de estos impuestos llamados heterodoxos por la doctrina internacional, que es legítimo el uso de los impuestos para “mejorar los sistemas de fiscalización y detección del fraude tributario”(FJ. 9. Exp. N° 0004-2004-AI/TC.)

En esa línea argumental el Tribunal consideraba legítimo el uso de herramientas, como la bancarización, que ayuden a combatir situaciones de evasión fiscal y en consecuencia señalaba que “... resulta claro que la informalidad de las transacciones patrimoniales es un factor determinante que facilita la evasión tributaria, motivo por el cual el establecimiento de medidas orientadas a incentivar la utilización de las empresas del sistema financiero para la ejecución de tales transacciones, resulta una medida idónea para la detección de cualquier fraude tributario”. (FJ. 10. Exp. N° 0004-2004-AI/TC.)

Tal y como se puede observar, para el Tribunal Constitucional los tributos si bien no pierden su finalidad recaudatoria, tienen también una finalidad extra fiscal plenamente legítima, que se fundamenta en otros valores o principios constitucionales; los mismos que son delineados según el modelo de Estado al cual se encuentren sometidos tanto la administración como el contribuyente, y la sociedad en general.

Otra sentencia en la que el Tribunal deja por sentado el uso de los impuestos con fines extra-fiscales es la referida al régimen de percepciones del IGV; en ella el Tribunal hace un análisis respecto a la función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho, señalando que “ante la cuestión de si la tributación puede utilizarse para fines cuyo objetivo directo no sea el exclusivamente recaudador, sino la lucha contra la evasión fiscal, la respuesta *prima facie* no puede ser sino afirmativa; puesto que, si bien la creación de un régimen determinado se justifica en la necesidad de frenar la informalidad y la evasión tributaria, resulta evidente que su fin ulterior será la mejora de los niveles de recaudación, evitando que el peso tributario recaiga injustamente sobre quienes si cumplen sus obligaciones fiscales.” (FJ. 16. Exp. N° 06089-2006-PA/TC)

---

han mantenido en vigencia estos instrumentos, destacándose los casos de Argentina, Brasil, Colombia y Perú, como los más significativos. (Coelho, 2009).”(Gómez y Morán, 2013:49)

Del análisis de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, podemos decir que en la actualidad, en el ámbito nacional, el sistema impositivo sirve válidamente tanto a fines fiscales como a fines extra fiscales; los mismos que son fuertemente defendibles, pues estos sirven como instrumentos en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, o en su caso en la lucha contra la informalidad.

Así el Tribunal legitima la aplicación de estos impuestos no basados en el principio de capacidad contributiva como elemento central, sino fundando su permanencia dentro del sistema tributario, en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, como valores queridos por la sociedad y protegidos por el principio de solidaridad.

Como vemos la inclinación del Tribunal Constitucional peruano a legitimar las medidas extra fiscales perseguidas mediante los impuestos ha hecho que autores como García Novoa señalen que “la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano concibe al principio de solidaridad como una regla de invocación general que adolece de falta de límites constitucionales. Ello, trastoca la lógica constitucional democrática y sus instituciones y soslaya el papel de la seguridad jurídica como limite al poder tributario, junto con la reserva de ley, no confiscatoriedad, capacidad contributiva e igualdad tributaria, así como de los derechos fundamentales.”(2011:68)

Debemos aclarar que si bien se puede interpretar en la actualidad que el uso de las deducciones ciegas sirven para combatir a la elusión o evasión fiscal; es decir, el uso de este régimen objetivo con un fin extra fiscal; tenemos que tener en claro que en la época en la que fueron implementadas, su caris fue el de hacer del impuesto, uno sencillo, de fácil recaudación, simple y eficiente; en pocas palabras, un impuesto con finalidad extra-fiscal que puede servir para evitar el fraude y la evasión fiscal sí, pero basado en el respeto y la primacía de principios económicos.

Lo dicho en el párrafo anterior nos hace afirmar que si el régimen de deducciones ciegas tiene su fundamento en principios económicos, este régimen estaría por demás vetado en un ordenamiento constitucional basado en el respeto y la protección de principios constitucionales de equidad, capacidad contributiva y solidaridad, entre otros principios conformantes de la gama de principios de justicia tributaria.

No obstante su inicio, se puede decir que a la fecha se ha convalidado el régimen de deducciones objetivas volviéndose incuestionable su fin extra fiscal de lucha contra la evasión y la informalidad; pues éste se fundamenta en el principio de solidaridad consagrado en el art. 43 de la Constitución.

En consecuencia, la controversia se encamina a verificar ya no si es legítimo o no su aplicación dentro de la estructura del impuesto sino, en qué medida es posible su aplicación sin vulnerar otros valores o principios también de rango constitucional; discusión que desarrollaremos en el tercer capítulo.

### **1.2.1. La deducción objetiva y los principios tributarios que están detrás de su finalidad extra fiscal:**

Hemos señalado ya que el fin perseguido por el Estado Peruano en la implementación de las deducciones ciegas para determinar la base imponible del impuesto sobre las rentas del trabajo, no fue precisamente la lucha contra la evasión basado en principios de Solidaridad como actualmente lo ha establecido el Tribunal Constitucional para otros casos, sino que por el contrario, sus fines fiscales o extra fiscales se basaron prioritariamente en la preeminencia de principios económicos de eficiencia, simplicidad y economía.

En ese sentido, sí hubo una finalidad extra fiscal dirigida a combatir la evasión, el fraude y la informalidad; sin embargo este fin no se encontraba sustentado en base a principios constitucionales, tales como el deber de contribuir basado en el principio de Solidaridad, tal y como lo entendemos ahora; sino que por el contrario se basaba en la aplicación de principios económicos, sin ningún sustento constitucional con el cual actualmente se puedan convalidar.

Ahora bien, como ya lo señaláramos, en la actualidad el Tribunal Constitucional ha emitido algunos pronunciamientos interesantes respecto a cómo debe entenderse esa finalidad extra-fiscal que se les ha irrogado a los impuestos, ello en vista de que muchas veces los fines extra-fiscales pueden estar en la práctica en oposición con algún principio constitucional de justicia tributaria, establecidos en el artículo 74 de nuestra Carta Magna o derivados de ellos de manera implícita como se ha dicho del principio de capacidad contributiva.

En ese sentido, consideramos que el Estado deberá crear las medidas que se quieren salvaguardar a través de la aplicación del sistema impositivo puesto en marcha con la extra-fiscalidad, con base o fundamento en los principios constitucionales, de ese modo dichos fines extra-fiscales respaldados en valores constitucionales no podrán ser desechados del ordenamiento jurídico por inconstitucionales, y por el contrario tendrá que determinarse a través de la ponderación de valores y principios constitucionales, cuál principio prima sobre el otro, y en consecuencia se podrá determinar hasta dónde puede permitirse la afectación a algún principio, en un caso en concreto.

A la luz de ello debemos analizar lo que significa, tanto para la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como para la doctrina nacional, el principio de solidaridad y el deber de contribuir; con el objetivo de poder establecer sus alcances como principios o valores constitucionales, con los cuales pueda efectuarse más adelante un análisis de ponderación.

**a. Principio de solidaridad y el deber de contribuir en la lucha contra la evasión:**

El Tribunal Constitucional señala al principio de solidaridad como fundamento del deber de contribuir; así, en el FJ. 9 de su sentencia N° 0004-2004-AI/TC, referida al ITF, establece que “como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del Principio de Solidaridad... consagrado implícitamente en el art. 43 de la Constitución que reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho.”

Asimismo, el Tribunal, ha señalado, con ocasión de fundamentar la constitucionalidad del ITAN, que “el deber de contribuir a los gastos públicos” es un “principio constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho” (Exp. N° 03797-2006-PA/TC, N° 2727-2002-AA/TC)

Es decir, el Tribunal Constitucional ha entendido que el deber de contribuir al financiamiento de los gastos públicos es un principio implícito de la Constitución, el cual deriva del art. 43, artículo que al consagrar un modelo de Estado Social de Derecho también lleva implícito la cláusula del principio de Solidaridad.

Continuando con el razonamiento del Tribunal respecto al “deber de contribuir a los gastos públicos”, éste refiere que “se trata de reglas de orden público tributario”, de obligatorio cumplimiento por parte de los contribuyentes, “por cuanto conducen a fines completamente legítimos: contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación, mediante la contribución equitativa del gasto social.” (Exp. N° 03797-2006-PA/TC.)

Con ello observamos cómo el Tribunal Constitucional ha convalidado la imposición que efectúa el Estado a los ciudadanos respecto a cargas no solo fiscales en el entendido de la obligación de pagar el tributo, sino además aquella imposición en la que el contribuyente queda sujeto a deberes de colaboración, e incluso se puede hacer referencia a aquella imposición respecto a algún deber de colaboración que pueda



recaer en terceros ajenos tanto a la relación jurídica tributaria material como formal, todo ello fundamentado en el principio de solidaridad.

Durán ha entendido que el deber de contribuir como principio, o bien constitucional, no se agota con el cumplimiento de la obligación principal del contribuyente -que vendría a ser el pago del tributo-; sino que, éste abarca incluso deberes de colaboración de terceros frente a la administración. (Durán, 2005)

Ahora bien, el referido principio se encuentra mejor desarrollado en los fundamentos del 18 al 22 del expediente N° 06089-2006-AI/TC, referido al Régimen de Percepciones, en el que se precisa "... la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un Deber de Contribuir basado en el Principio de Solidaridad."

Como podemos observar el Tribunal distingue los fundamentos constitucionales de los fines extra fiscales según el tipo de valores que rigen en un modelo de Estado respecto de otro modelo de Estado, es decir; que para el Tribunal, en un modelo de Estado Liberal de Derecho, e incluso en un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la tributación se basaba principalmente en el Principio de Capacidad Contributiva.

Mientras que en la actualidad, y gracias al tránsito del Estado Liberal al Estado Social y Democrático de Derecho, y de éste a un modelo de Estado Constitucional, el fundamento de la tributación ya no recae en el Principio de Capacidad Contributiva (aunque ésta no desaparece del todo), sino más bien, se basa en el deber de contribuir basado en el Principio de Solidaridad. (FJ. 29. Exp. N° 06089-2006-AI/TC)

En opinión de Moschetti el contenido esencial del principio de solidaridad, se materializa cuando el individuo concurre con las cargas públicas en busca de un bien común, de una finalidad que beneficiará a toda la sociedad de la que él forma parte. En ese sentido el citado autor señalará que "El deber de "todos" de "concurrir a los gastos públicos en virtud de su capacidad contributiva" es, por tanto, expresión de tal deber de solidaridad en el campo económico, político y social." (2001:242)

A su vez, Durán señalará que el deber de contribuir, en un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho e incluso de Estado Constitucional, acaba siendo "un bien constitucional destinado al cumplimiento de fines constitucionales." (2005:84). Ello acorde con la postura del Tribunal respecto a que "según el tipo de Estado -refiriéndose a un modelo de Estado Constitucional- los deberes de los ciudadanos ya no son



entendidas como libertades negativas propio del Estado Liberal”. (Exp. N° 06089-2006-AI/TC)

En ese sentido el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad, según la doctrina, debe ser entendida como la obligación que tiene todo contribuyente-ciudadano de colaborar con la realización del objetivo común, de un bienestar general en favor de toda la comunidad; pues, “la solidaridad en tanto supone la existencia de un interés colectivo en la recaudación de los ingresos públicos, genera un nuevo marco de obligaciones, diferente al establecido dentro del marco del Estado Liberal de derecho que era profundamente individualista” (Durán, 2005:76)

Queremos recalcar que no obstante lo dicho anteriormente, el mismo Tribunal aclara en el fundamento 29 de la sentencia N° 06089-2006-AI/TC, que “... lo señalado por este Tribunal no significa que el legislador o la administración tributaria tenga carta abierta para sustentar su actuación apelando de manera indiscriminada a la extra fiscalidad en la lucha contra la evasión tributaria... intervencionismo que sólo es aceptable en circunstancias excepcionalísimas bajo parámetros objetivos y razonables.”

Ello quiere decir que, cuando el legislador ejerza su potestad tributaria, estableciendo tributos con fines extra fiscales basados en el principio de solidaridad, ello no debe conllevar a una afectación irrazonable, ni desproporcional de ningún otro valor protegido constitucionalmente; pues estos tributos así creados caerían en inconstitucionales a pesar de, como dijimos, estar basados en un principio constitucional como es el deber de contribuir fundado en la Solidaridad.

En opinión de Durán, dados los niveles de evasión y fraude fiscal, “los Estados han ido creando diseños de obligaciones de terceros distintas a brindar información, que supone más bien actos de control real de las operaciones de los contribuyentes (control de obligaciones formales que pueden originar pérdida de derechos propios, actos de recaudación tributaria por cuenta de la Administración, como pueden ser algunos esquemas de intervención en la captura del IVA, etc.) que deberán ser evaluados a la luz del modelo de Estado Constitucional”. (2006:80)

En ese sentido el autor piensa que tales obligaciones “estructurados y sustentados en un esquema de lucha contra la evasión y la informalidad,... pueden derivarse, al igual que ocurre con las obligaciones de información, del propio Deber de Contribuir. Empero, en cada caso concreto los interpretes constitucionales calificados deberán establecer la valides de las medidas, ponderando el referido deber que las

sustenta con los derechos del contribuyente u otros bienes constitucionales". (Durán, 2006:80)

Quiere decir ello que, tanto el Tribunal Constitucional como la doctrina en general, aceptan el recurso del Estado a figuras tributarias cuyos fines pueden basarse en otros bienes constitucionales, como la lucha contra la evasión; siempre que para ello se tenga en cuenta el no menoscabo irracional de algún fin constitucional, el mismo que se determinará a través del acto de ponderación.

Cortaremos en este punto la discusión del deber de contribuir y de la ponderación de principios, pues más adelante la retomaremos, con el objetivo de poder analizar en el siguiente punto cual ha sido la finalidad que ha querido perseguir el Estado peruano con la reciente modificación implementada por el Decreto Legislativo N° 1258 a las rentas sobre el trabajo, así como señalar los principios que están detrás de dicha modificación.

## **2. Finalidad y principios que están detrás de la reforma del Decreto Legislativo N° 1258:**

Como lo hemos señalado ya, con la reforma del Decreto Legislativo N° 1258, el gobierno busca incrementar la base tributaria tanto del impuesto a la renta como del IGV, en consecuencia se pretende hacer más efectiva la recaudación de dichos impuestos; ello es así, debido a que hasta el momento no se ha logrado incentivar a las personas naturales para que declaren todos sus ingresos.

En consecuencia la medida hará que el contribuyente, que no declare su ingreso por sí solo, pague el tributo que debió declarar; pues la persona que efectuó el pago por el servicio prestado, otorgará a la administración el documento que acredite que se ha percibido una renta que no ha sido declarada; y en consecuencia dicha entrega del comprobante de pago a la administración, por parte de quien quiere deducir el gasto, será una declaración indirecta de quien fuera el cliente del contribuyente del impuesto.

Podemos decir que el Estado está convirtiendo a las personas naturales en colaboradores eficaces en la declaración de ingresos de terceros que anteriormente no habrían sido posibles ser conocidos por la administración, salvo a través de la declaración de su propio generador, lo que evidentemente genera eficiencia en el sistema de recaudación.

Ello consideramos que es así, pues los ciudadanos, efectuarán a través del otorgamiento de los comprobantes de pago que les permitirá deducir el gasto previsto en la ley, una especie de declaración *sui generis*; pues declararán no respecto de su ingreso, sino respecto del ingreso de quien le efectuará el servicio, es decir de aquel contribuyente del que se busca su inserción en el ámbito tributario.

De ese modo, la administración haría que todos los contribuyentes se vuelvan auditores, por lo menos en la práctica, ya que cada contribuyente exigiría al prestador del bien o servicio una factura, asegurándose de ese modo que no evada el pago del tributo. Generando con ello ahorro para la administración, ya que son los contribuyentes los que por sí mismos otorgarán la información, a través de la entrega de los comprobantes de pago con los que obtendrán una deducción adicional, a la administración; evitando que sea el ente recaudador el que salga a buscar dicha información.

En contraposición a ello podríamos decir que el costo que genera la medida se basa en el tiempo y recursos que invertirá la administración en verificar que la documentación presentada sea fehaciente y veras, evitando de ese modo que se establezca todo un mercado negro de comprobantes de pago falsos o adulterados, como sucedía en el pasado.

En efecto con dicha medida se materializaría el principio de economía en la recaudación del impuesto, principio que junto con el de eficiencia señalada en los párrafos anteriores generarían una inclinación a pensar que detrás de la medida se encuentran como objetivos a perseguir el establecimiento de principios económicos, más que el perseguir principios de justicia tributaria.

Creemos ello, pues si bien es cierto con la medida se le otorga al contribuyente la posibilidad de deducir hasta 3 UIT adicionales a las 7 UIT que conforman el mínimo no imponible, para erogaciones que más que gastos conducentes a generar la renta o mantener la fuente, sirven para gastos que involucran al mínimo inafecto, y en consecuencia permiten que el contribuyente tenga menor base imponible; no obstante ello, la medida en el fondo persigue aumentar la recaudación con el incremento de la base tributaria.

Si bien el incremento de la recaudación es un objetivo deseable, pues con ella el Estado tiene más recursos con los cuales cumplirá con los fines sociales de redistribución de la riqueza a través del gasto en educación pública, salud pública, entre

otros; éste objetivo de mayor recaudación no puede perseguirse vulnerando a su paso principios de justicia tributaria.

Decimos que el objetivo es recaudatorio y de lucha contra la informalidad pues el Estado en la propia ley establece, de manera explícita, que el objetivo de la norma es incentivar la formalización creando incentivos para que las personas naturales exijan comprobantes de pago. En otras palabras, el Estado pretende lucha contra la informalidad y la evasión fiscal, valores estos que como vimos en las páginas anteriores están protegidos según el Tribunal Constitucional, bajo el manto del principio de solidaridad.

En efecto, los valores de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal, que son los objetivos que expresamente están establecidos en el Decreto Legislativo N° 1258, tendrían una protección constitucionalidad, salvando así, el hecho de provenir de principios meramente económicos, y en ese sentido, para el Tribunal, serían objetivos tan válidos como aquellos objetivos protegidos por los principios de justicia tributaria.

En ese supuesto, debemos precisar que si dentro de un Estado Constitucional de Derecho se aceptan injerencias a los derechos fundamentales, como es el caso del derecho de propiedad, o injerencias a cualquier otro principio de rango constitucional, esta injerencia se puede aceptar siempre que no sea irracional o desproporcional, tal y como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el Exp: N° 06089-2006-AI/TC, N° 2727-2002-AA/TC, entre otras; es decir; en un caso en concreto aprobando el test de ponderación, pues con ello se podrá determinar hasta qué punto se puede permitir la vulneración al principio en cuestión.

En resumen, cabe decir que detrás de esta medida se encuentran principios económicos de eficiencia, economía y simplicidad en la recaudación del impuesto, y al mismo tiempo que el Estado persigue, bajo la protección constitucional del principio de solidaridad, el reconocimiento de la validez de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal, ello en desmedro de la protección constitucional de los principios de justicia tributaria.

### **3. Principios que justificarían la reforma del Decreto Legislativo N° 1258:**

Hemos dicho que la medida generará menores costos en la recaudación así como ampliación de la base tributaria, pero además debemos señalar que dicha medida también formalizará la economía y ayudará a luchar contra la evasión fiscal; ello está

claramente señalado en el artículo Primero del Decreto Legislativo N° 1258, así; “Artículo 1.- Objeto. El presente Decreto Legislativo tiene por objeto ampliar la base tributaria..., así como establecer incentivos para que las personas naturales domiciliadas exijan comprobantes de pago permitiendo la deducción de gastos de las rentas del trabajo”.

Hemos dicho también que el tema de la formalización de la economía y de la lucha contra la evasión han sido ampliamente aceptados como valores que el mismo Tribunal Constitucional, en más de una sentencia, ha tenido a bien otorgarles el carácter de fines extra fiscales cuyo fundamento se basa en del Deber de Contribuir respaldado por el Principio de Solidaridad.

Asimismo, y como ya lo adelantáramos en el punto anterior, el Estado a través del Decreto Legislativo N° 1258, está promoviendo la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal, ello con alcances tanto de principios puramente económicos, como bajo la protección de principios constitucionales como el principio de solidaridad. En consecuencia podemos afirmar que los principios que justificarían la reforma serían principios de corte constitucional.

En consecuencia, la imposición de dicha medida estaría plenamente justificada y validada por el sistema constitucional peruano, ello pese a que como ya lo dijéramos podría vulnerar, en algunos casos, el principio de no confiscatoriedad. Justificación que se extiende por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a la que hiciéramos alusión en los puntos anteriores respecto al principio de solidaridad.

#### **4. Principios de justicia tributaria que se vulneran con la modificación del Decreto Legislativo N° 1258:**

Los principios constitucionales que continúan siendo vulnerados, pese a la posibilidad de ampliar la deducción por gastos que cuenten con comprobantes de pago y que sean permitidos por el Decreto Legislativo N° 1258, son los principios de justicia tributaria.

Creemos que ello es así, puesto que los objetivos de la norma no son los de permitir al contribuyente la deducción del gasto que efectúa para la generación de la renta o el mantenimiento de la misma; por el contrario, y como ya lo dijéramos anteriormente, los objetivos de la norma están orientados a obtener mayor recaudación en la ampliación de la base.



Ahora bien, creemos que tampoco le permiten al contribuyente una deducción que cubra gastos reales, como por ejemplo, gastos en medicina que no son cubiertos por el seguro, y que pese a tener el mínimo no imponible fijo de 7 UIT, no cubren o sobre pasan ese monto; ello pues, sabemos que en casos de enfermedades costosas estos gastos superan ese mínimo inafecto.

En ese sentido el Estado ha querido, y a nuestro modo de ver, ha implementado una medida muy simplista para salir del paso y cumplir con las promesas efectuadas en la campaña electoral, e incluso con una cubierta de constitucionalidad, señalando que existen principios y deberes constitucionales detrás de los fines extra fiscales de lucha contra la evasión y la informalidad.

Afirmamos que ello es así, pues su objetivo en ningún momento ha sido el beneficiar al contribuyente, haciendo alguna reflexión por la mala política de gastos que tiene el Estado, y que ocasiona que los servicios básicos que presta sean defectuosos, obligando al contribuyente a satisfacer sus necesidades básicas de manera particular, lo que a su vez genera un costo que es cubierto por un mínimo no imponible que no alcanza.

Siguiendo en esa línea, si el Estado se sentara a pensar la forma de generar mayores ingresos sin vulnerar principios de equidad, o de justicia tributaria en general, llegaría a una mejor y mayor recaudación lograda con legitimidad, pues los contribuyentes empezarían a tener mayor conciencia tributaria al ver que sus impuestos efectivamente van a generar los servicios básicos de calidad que tanto anhelamos como sociedad.

Recapitulando, en párrafos anteriores hemos hecho un análisis de los objetivos y causas que estuvieron detrás de la implementación por parte del Estado peruano del régimen de deducciones objetivas, así como un recuento de los principios económicos que estuvieron detrás de dicha medida en un inicio y los principios constitucionales que justificaron su permanencia en el sistema hasta el día de hoy.

Sin embargo a pesar de haber mencionado efímeramente la vulneración de la medida a algún principio constitucional, consideramos necesario hacer un análisis más exhaustivo de los principios que se estarían vulnerando a través de la aplicación del régimen de deducciones objetivas, lo que a continuación pasaremos a efectuar.

## **5. Principios de Justicia Tributaria que entrarían en conflicto en la aplicación del régimen de deducciones objetivas:**

Hemos visto que el establecimiento del régimen de deducciones objetivas como mecanismo que ayuda a la consecución de fines extra fiscales, como la lucha contra el fraude y la evasión, están sustentados en el valor constitucional del deber de contribuir; el mismo que encuentran su fundamento en el principio de solidaridad consagrado en el art. 43 de la Constitución. No obstante ello, dicho mecanismo entra en fricción con los principios de justicia tributaria.

Para Fernández Junquera, los principios de justicia tributaria “se desmiembran fundamentalmente en los recogidos en el art. 31.1 de la Constitución -refiriéndose a la Constitución Española- los cuales serían: capacidad económica, igualdad y progresividad. No hay, así entendido, un principio de justicia tributario, sino que en los principios citados se encierra la justicia tributaria.” (2008:861)

En buena cuenta entre el abanico de posibilidades, el principio de solidaridad entraría en conflicto con el principio de igualdad, que en el ámbito tributario se traduce en el principio de capacidad contributiva (Novoa, 2006:103; Queralt, 2002:113), el principio de no confiscatoriedad y el principio de proporcionalidad (Queralt, 2002:118), entre otros; como principios de justicia tributaria, que según nuestra consideración quedarían afectados por el valor deber de contribuir-solidaridad.

Creemos necesario mencionar que no hacemos referencia aquí a los principios de reserva de ley y de legalidad, ya que nuestro análisis versa sólo sobre principios materiales de justicia tributaria, y aquellos son entendidos como principios tributarios de carácter formal<sup>36</sup>.

No obstante lo dicho, nuestro objetivo no es determinar cuáles son en estricto los principios de justicia tributaria y cuáles no, por el contrario queremos analizar cuales principios constitucionales entran en conflicto con el principio de solidaridad que sirve de fundamento al régimen de deducciones ciegas. Ello, pues una vez determinados los principios que entran en conflicto, el siguiente paso será efectuar un análisis de

---

<sup>36</sup> Gamba Valega manifiesta que los principios de justicia tributaria son: “el principio de igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”; mientras que los principios jurídico-formales serían el de legalidad y el principio de reserva de ley (2005:198)

ponderación para saber si la medida del régimen de deducciones objetivas es merecedora de la validez constitucional.

En ese sentido, y sin querer desarrollar exhaustivamente lo que la doctrina entiende por aquellos principios, todos ellos sirven para configurar un sistema tributario más justo, que se pueda alcanzar a través de él, fines que coadyuvando a la recaudación, sirvan para mejorar la redistribución de la riqueza. (Sánchez, 1997:331)

En esa misma línea argumentativa de la necesidad de contar con un sistema tributario justo, Kresalja y Ochoa, citando a Rodríguez Bereijo, indican que “un programa justo de gastos públicos es más redistributivo que el más justo de los impuestos sobre la renta” (2012:216)

En efecto, existe un sector de la doctrina que indica que la justicia tributaria no puede entenderse sin hablar de la justicia en el gasto, al respecto señala Sánchez Serrano, comentando las lamentaciones doctrinales de Rodríguez Bereijo, que “La definición de los principios constitucionales que delimitan los causes normativos por los que ha de discurrir la ordenación jurídica de la Hacienda Pública, no pueden limitarse, como en gran medida hace el anteproyecto de la Constitución, a proyectar los principios básicos de legalidad, de justicia y seguridad jurídica al campo de los tributos, olvidando que la justicia en los ingresos públicos (justicia tributaria o equidad fiscal) no puede realizarse completamente si no va acompañada de la justicia en el gasto público...” (Sánchez, 1997:252).

Ante esta afirmación, respecto a la justicia en el gasto público, afirmación con la que estamos de acuerdo, hay quienes (Lejeune, Martul-Ortega) pensando en términos constitucionales dirán que “la justicia tributaria que se exige de él –refiriéndose al sistema tributario- no puede agotarse en la vertiente del gasto, sino que tiene que abarcar un aspecto más amplio, como es la “justicia constitucional”; es decir que tiene que estar al servicio de los fines y objetivos constitucionales.” (Martul-Ortega, 2001:365)

En ese sentido, y pese a que coincidimos en la clasificación de los principios de justicia tributaria, también creemos que estos no son los únicos elementos que deben tenerse en cuenta a la hora de determinar si un sistema tributario es justo o no; ello pues consideramos que un sistema tributario justo también implica tener en cuenta la realidad a la cual se pretende regular.

En esa misma línea, encontramos lo señalado por Fernández Cartagena, para quien el legislador debe tener en cuenta la capacidad contributiva de manera abstracta

en la hipótesis de incidencia de un tributo al momento de su creación. Ello sobre todo “en un país como el nuestro, donde el Estado no cumple a cabalidad las prestaciones sociales básicas, tales como salud, educación, justicia, etc.” (2006:187)

Ahora bien, la Constitución Política del Perú tiene consagrados aquellos principios a los que nos hemos referido líneas arriba al hablar de principio de justicia tributaria, unos se encuentran consagrados en el art. 74 de la Constitución de manera expresa, nos referimos al principio de igualdad, al respeto de los derechos fundamentales de la persona y al de no confiscatoriedad; además de los que según el Tribunal Constitucional peruano constituyen principios implícitos de la Constitución – refiriéndose al principio de capacidad contributiva- (STC. N° 033-2004- AI/TC, N° 2727-2002-AA/TC, N° 0041-2004-AI/TC, N°2302-2003-AA/TC; entre otras).

Del mismo modo, en la sentencia recaída en el expediente N° 03797-2006-PA/TC el Tribunal señala que “es evidente que se configura un compromiso de naturaleza constitucional que se fundamenta en valores básicos (libertad, igualdad, justicia y participación democrática en la formación del orden social y económico), los cuales deben entenderse no solo en el sentido formal, sino también material. Resulta de ello que el Estado y los poderes públicos instituidos por la Constitución “están comprendidos en la consecución de un orden social más igualitario y más justo, y por eso afecta de manera muy especial a su actividad financiera (...)”

En efecto para el Tribunal, estar frente a un sistema tributario justo implica el respeto y cumplimiento tanto de los Principios como de los valores consagrados constitucionalmente; así, podemos hacer referencia a aquellos deberes del Estado establecidos en el art. 44 de la Carta Magna, en el que se establece “el deber del Estado de promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la nación”.

En consecuencia, si el Estado tiene el deber de promover el bienestar general de la población, y si los principios tributarios de justicia no pueden ser entendidos sin tener en cuenta el gasto público que realiza el Estado en la satisfacción de las necesidades básicas de la población; entonces, el Estado deberá efectuar de manera adecuada un gasto público en aquellas necesidades que los trabajadores efectúan de manera particular, pues, o bien el Estado no cubre dichas necesidades o si lo hace, lo efectúa de manera deficiente.

Por ello, somos de la opinión de que el Estado debería crear un sistema tributario en el que la estructura del impuesto a la renta sobre las rentas de los trabajadores sea



más cercana a la realidad, en donde las deducciones subjetivas sean la regla y las deducciones presuntas u objetivas sean la excepción; de modo que no se vulnere el principio de no confiscatoriedad, el derecho a la propiedad; y en general ningún otro principio de justicia tributaria.

Resumiendo nuevamente el panorama, hemos señalado que en aquellos años en los que se implementó esa forma objetiva de obtención de base, la medida se basó en principios económicos; sin embargo y tal como podemos observar, el referido régimen ha permanecido inmodificable en el tiempo; en consecuencia, los valores en los que ahora podrían fundarse válidamente esas deducciones ciegas, argumentando a favor de su validez y permanencia en el sistema, serían el fundamento constitucional del deber de contribuir basado en la solidaridad.

Es decir, que ahora el criterio de validez de esas deducciones ciegas sería la lucha contra la evasión y la informalidad fundadas en el deber de contribuir, basado en el principio de solidaridad; con lo cual tendríamos que dirigir nuestra discusión a determinar contra qué otro principio de los llamados principios de justicia tributaria se enfrenta la solidaridad, y en ese sentido hasta qué punto se puede permitir la afectación del principio de justicia tributaria en favor del principio de solidaridad.

Discusión esta última que la efectuaremos en el siguiente punto, aclarando a nuestro modo de ver, dada la estructura de la norma, en la que la deducción objetiva incide sobre la base imponible, elemento este último que se encuentra en la consecuencia jurídica, que tal afectación se da al principio de no confiscatoriedad; y no como muchos en la doctrina pregonan, sin explicar por qué, que las deducciones ciegas vulneran el principio de capacidad contributiva.

### **5.1. Principio de solidaridad versus ¿capacidad contributiva o no confiscatoriedad?:**

Son muchos los autores nacionales quienes atribuyen a las deducciones ciegas, como régimen objetivo de obtención de base, la afectación en abstracto del principio de capacidad contributiva; en ese sentido cabe mencionar a Ruiz Huidobro, quien afirma que “dicho tratamiento tributario -refiriéndose a las deducciones objetivas- viola otros principios constitucionales tributarios fundamentales, como lo son el principio de justicia y capacidad contributiva, pues el impuesto puede sobrepasar la capacidad contributiva o de pago de un esposo o esposa que no le alcanza para mantener a su familia” (2002:17).



Del mismo modo, y como lo señaláramos antes, para Moreno “el régimen de la determinación del impuesto a las rentas del trabajo no respeta el principio de capacidad contributiva, dado que no se permite la deducción de gastos reales del contribuyente y su familia, ello se demuestra con el análisis de mayor carga tributaria efectiva, con el cálculo de la tasa efectiva.” (2014:17).

O Trujillo, para quien una de las razones fundamentales de la desnaturalización del impuesto a la renta, lo constituyeran “(...) las deducciones con porcentajes sin tener en cuenta los gastos documentados e inherentes que efectúan los trabajadores, vulnera el principio de capacidad contributiva”. (2005:61)

Ahora bien, autores italianos como Moschetti señalan respecto al principio de capacidad contributiva que, éste debe entenderse como “(...) la capacidad económica (superior a un cierto umbral mínimo) considerada idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de los principios constitucionales.” (2001:259). Ello debido a que para el autor, un sujeto tenía aptitud para contribuir con los gastos del Estado siempre que primero haya satisfecho sus necesidades básicas.

Mientras que para Spisso (y en la misma línea que Moschetti) la capacidad contributiva no se asemeja a la capacidad económica, sino más bien a aquella capacidad económica que ha sido “tenida en cuenta por el legislador para ejecutar el programa constitucional” (2011:358). En ese sentido el referido autor afirma que “la doctrina italiana identifica capacidad contributiva con capacidad económica cualificada por un deber de solidaridad, es decir, caracterizada por un prevalente interés colectivo.” (2011:358-359)

Para Falsitta, citado por Zavaleta “(...) es factible interpretar que en respeto de la capacidad económica-contributiva se deba reconocer a las personas físicas, en la determinación de su impuesto a la renta, un mínimo vital familiar...” (2011:316)

Ahora bien, haciendo referencia al principio de capacidad contributiva el Tribunal Constitucional, citando a Tarsitano, ha dejado en claro que debe entenderse por aquel a la ““(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.” (FJ. 11, STC 033-2004-AI/TC)

De los párrafos anteriores podemos concluir que existen autores nacionales como extranjeros, que ven en la aplicación del régimen de deducciones objetivas una vulneración al principio de capacidad contributiva; pues entienden que la persona perceptora de rentas del trabajo se encuentra en la capacidad de contribuir con los gastos públicos, siempre que haya superado ese mínimo vital, monto que le sirve para satisfacer sus necesidades básicas. Es decir, solo aquellos que superen ese mínimo de renta pueden ser contribuyentes y están llamados a contribuir con el Estado en el que viven.

Ello es totalmente cierto, sin embargo, creemos existe un error no en el razonamiento, sino más bien, en la estructura de la norma, y es que en efecto; solo se puede contribuir si se tiene capacidad contributiva, es decir; si se supera el mínimo no imponible. Sin embargo el mínimo no imponible está dentro del régimen de deducciones ciegas, es decir qué; en lugar de hallarse afectando a la hipótesis de incidencia, por cómo está estructurada la norma, el mínimo no imponible se encuentra junto con el concepto de gasto deducible, afectando a la consecuencia jurídica, y por lo tanto al principio de no confiscatoriedad.

Lo dicho en el párrafo anterior lo corroboramos haciendo una interpretación literal de la norma, así; la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004, en su artículo primero, señala que: “el impuesto a la renta grava: a) las rentas provenientes del... trabajo”. En efecto, el ámbito de aplicación del impuesto, es decir; el aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto o el qué se está gravando, es el ingreso o la renta que obtienen los trabajadores dependientes o independientes; y en consecuencia la base imponible a la que se llega después de efectuar las deducciones ciegas u objetivas, se encuentra en la consecuencia jurídica de la estructura de la norma.

En consecuencia, es contribuyente del impuesto quien supera el mínimo no imponible, pues según la estructura del impuesto, efectuadas las deducciones (que a nuestro modo de ver deberían ser deducciones reales y no ciegas), y de existir un monto, este no sería confiscatorio, pues el contribuyente poseería la medida justa para contribuir.

Ahora bien, hay quienes señalan que la capacidad contributiva, al ser una de las manifestaciones de riqueza establecidas por el legislador, se encuentra dentro de la Hipótesis de Incidencia; y es que en efecto, si uno de los índices de capacidad

contributiva es la renta, este índice es el que el legislador ubica para que sea gravado con el impuesto. (Fernández, 2005; Durán, 2016)

Por ello, de existir una vulneración o afectación a algún principio constitucional tributario, sería aquel principio que proteja a la base imponible, es decir; y según lo señalado por el Tribunal Constitucional en su sentencia recaída en el expediente N° 03797-2006-PA/TC F. 4.1, referido al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos “ El problema, a juicio del Tribunal Constitucional, no es determinar si un impuesto puede gravar, o no, la propiedad, sino establecer qué monto puede resultar contrario a la prohibición de la confiscatoriedad”.

Trasladando este razonamiento al tema de las deducciones ciegas, diríamos que el problema no es que se grave la renta obtenida por los trabajadores, sino establecer que monto resulta confiscatorio; es decir, que la renta obtenida se grave sin tener en cuenta el mínimo no imponible real o los gastos deducibles reales, pues lo contrario, es decir; los gastos deducibles presuntos u objetivos, que para los franceses son los *dédution forfaitaire*, afectan al principio de no confiscatoriedad.

Con ello nos podemos dar cuenta de que a pesar de que el Tribunal Constitucional ya se pronunciara en favor del argumento de la vulneración al principio de no confiscatoriedad en la determinación de la base imponible, existe aún la concepción errónea o aquella confusión doctrinal en cuanto a que la obtención de la base imponible del impuesto a la renta del trabajo a través de las deducciones ciegas afecta al principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, si bajo el argumento de que con las deducciones objetivas se materializa el fin extra-fiscal de la lucha contra la evasión fiscal y/o la informalidad, ambos valores protegidos, ya con el caris del deber de contribuir fundado en el principio de solidaridad, éste tendrá que ser evaluado y ponderado a fin de no vulnerar algún principio de justicia tributaria en general, ni el principio de no confiscatoriedad en un caso en particular.

Debemos concluir entonces en que efectivamente el no respetar ese mínimo no imponible conlleva a la vulneración del principio de capacidad contributiva. Sin embargo, tal y como está estructurada la norma, y según lo señalado por el Tribunal Constitucional, toda afectación a la base imponible que se da con el régimen de deducciones ciegas, implica una afectación al principio de no confiscatoriedad.

En ese sentido pasaremos a desarrollar lo que para la doctrina, y sobre todo para el Tribunal Constitucional, significa el principio de no confiscatoriedad; y como se determina su vulneración con el régimen de deducciones ciegas, sabiendo que se trata de un concepto jurídico indeterminado que no admite análisis en abstracto, sino que deberá determinarse su afectación en un caso en concreto.

### **5.1.1. Principio de no confiscatoriedad:**

Hemos hablado ya de que el principio de no confiscatoriedad es un principio de justicia tributaria, e incluso sabemos que es un principio recogido expresamente en el art. 74 de la Constitución; sin embargo no hemos hecho referencia a lo que entienden por él tanto el Tribunal Constitucional como la doctrina en general.

En ese sentido, para Kresalja y Ochoa el principio de no confiscatoriedad es “un precepto de valor normativo y vinculante” diferente a los demás principios establecidos en el art. 74 de la Constitución. Ello, pues el citado autor considera que dicho principio “es un principio rector de la Constitución financiera, dirigido a garantizar el respeto por parte del sistema tributario de otros principios y derechos consustanciales a la Constitución económica, tales como el derecho a la propiedad, la libertad de empresa y la economía social de mercado.” (2012:222)

Para Spisso “la confiscatoriedad implica un perjuicio, al absorber el gravamen una parte sustancial de las rentas reales o potenciales.” En consecuencia el principio de no confiscatoriedad sería aquel por el cual se protege al ciudadano/contribuyente de una imposición exagerada por parte del fisco. (2006:391)

Fernández Cartagena señalará que “el principio de no confiscatoriedad supone que los tributos, individuales o conjuntamente considerados, deben adecuarse y no exceder la capacidad contributiva de los individuos.” (2006:174). en consecuencia, para el citado autor “la no confiscatoriedad es el techo de la imposición; y la capacidad contributiva su piso.” (2006:177)

En esa misma línea, Gallego Peragón, citado por Danós Ordóñez, señalará que “el principio de no confiscatoriedad es el límite superior de esa capacidad contributiva que impide que el poder tributario se extralimite.” (2006:143)

De igual modo, Sevillano Chávez entiende que el principio de no confiscatoriedad al estar expresado en forma negativa “implica una prohibición al legislador” (2014:11), el mismo que “proscribe el uso de la herramienta tributaria con fines de apropiación de la riqueza de los particulares.” (2014:11)



Sin entrar en una discusión inacabable de lo que contiene ese principio de justicia tributaria, entraremos a reseñar brevemente que ha entendido por aquel, el órgano jurisdiccional competente para interpretar los alcances y contenidos de las normas o principios constitucionales.

Así, desde el año 1996 el Tribunal Constitucional Peruano estableció que un límite al poder tributario del legislador era el respeto a los derechos fundamentales de la persona consagrado en el art. 74 de la Constitución, ello en vista de que el legislador pretendía gravar el capital o patrimonio de la empresa con un impuesto a la renta (Impuesto Mínimo a la Renta), considerando que “en un impuesto a la renta el legislador se encuentra obligado a respetar la intangibilidad del capital lo que no ocurre cuando éste absorbe una parte sustancial de la renta... en cualquier quantum”. (Exp. 646-96-AA/TC)

En la sentencia anterior si bien es cierto no hace una referencia explícita al principio de no confiscatoriedad, el Tribunal establece y alega el límite que tiene el legislador en cuanto a absorber con algún impuesto, una parte sustancial de la renta o el patrimonio.

Sin embargo, a partir de esa sentencia el Tribunal empezó una carrera vertiginosa en cuanto a sus pronunciamientos en materia tributaria que traerían consigo gran implicancia en la sociedad, así vemos las sentencias recaídas en los Exp. N° 2727-2002-AA/TC, N° 033-2004-AI/TC, N°1907-2003-AA/TC, N° 2822-03-AA/TC, N° 0004-2004-AI/TC, N° 0041-2004-AI/TC; entre otras sentencias, que hacen referencia a lo que debe entenderse del concepto establecido en el art. 74 de la Constitución Peruana, es decir; del entendimiento respecto del principio de no confiscatoriedad.

Citándolo textualmente, el Tribunal “al delimitar los alcances del principio de no confiscatoriedad”, refiere que: “(...) se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede del límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución Económica.” (F4. Exp. N° 1907-2003-AA/TC).

Del mismo modo en el Exp. N° 2727-2002-AI/TC, el Tribunal consideró que el principio de no confiscatoriedad se encontraba relacionado de manera directa “con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva; según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma



tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”.

Además, en la misma sentencia el Tribunal se acerca más al concepto de no confiscatoriedad al señalar que este principio es cumplido siempre que, al fijar la base imponible y la alícuota, el legislador cumpla con “respetar exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.” (F5. Exp. N° 2727-2002-AI/TC.)

Como se puede apreciar de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, un impuesto es confiscatorio cuando no cumple con los principios de razonabilidad y proporcionalidad, principios que se deberán tener en cuenta a la hora de crear tanto la base imponible, como la alícuota del impuesto.

Sin embargo, el contenido esencial del principio de no confiscatoriedad se encuentra sustentado cuando el Tribunal considera que “... el contenido constitucionalmente protegido de este principio jurídico indeterminado no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso (...). No obstante (...) es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos, cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad.” (Exp: 0053-2004-PI/TC.)

Ello, en la medida en que para el Tribunal ningún derecho tiene carácter de absoluto, y en consecuencia el derecho de propiedad también puede ser limitado pero de manera racional y/o proporcional, con el fin de no afectarlo ni en su dimensión institucional ni en su dimensión subjetiva. (Exp: N° 008-2003-AI/TC)

En efecto, el Tribunal ha establecido, refiriéndose al derecho de propiedad, que: “ningún derecho fundamental tiene la condición de absoluto” (Exp: N° 0004-2004-AI/TC), y en consecuencia la imposición de algún tributo no es *per se* confiscatoria o vulneradora de algún principio de justicia tributaria; sino que habrá que analizarse caso por caso, si dicha carga tributaria supera los límites razonables.

En ese sentido para el Tribunal no se afectará el contenido esencial del derecho cuando “la limitación no haga perder al derecho de toda funcionalidad en el esquema de

valores constitucionales” (Exp: N° 0004-2004-AI/TC); es decir, cuando no se afecte en sus dos dimensiones al punto de no poder disfrutar del referido derecho.

Y además, continua el Tribunal, no se afectará al contenido esencial del derecho cuando “la limitación del elemento no esencial del derecho fundamental tenga por propósito la consecución de un fin constitucionalmente legítimo y sea idónea y necesaria para conseguir tal objetivo.” (Exp. N° 0004-2004-AI/TC); es decir, cuando dicha limitación cumpla con el principio de proporcionalidad.

Como podemos darnos cuenta el principio de no confiscatoriedad se encuentra como garantía y limite ante la labor del legislador; así, cuando éste establezca un impuesto, en el que si bien es cierto pueda existir capacidad contributiva, no obstante su base y/o alícuota sean desproporcionadas o irracionales, el impuesto deberá quedar desterrado del sistema tributario. Ello puesto que, el principio de no confiscatoriedad garantiza la adecuada creación de la base y la alícuota del impuesto que el Estado quiera imponer.

En consecuencia, si nuestro problema respecto a la aplicación de las deducciones ciegas se encuentra en la determinación de la base imponible, podemos concluir que estamos frente a una afectación al principio de no confiscatoriedad, tal y como lo advirtiéramos en el punto anterior.

Habiendo establecido ya, en los capítulos anteriores, que la implementación de las deducciones ciegas tiene un sustento constitucional; pues se basa en el deber de contribuir fundado en el principio de solidaridad. Entonces debemos señalar la existencia de un conflicto entre un principio de justicia tributaria, a decir el principio de no confiscatoriedad, y el principio de solidaridad ya mencionado, conflicto este que deberá ser resuelto bajo el test de ponderación de principios constitucionales.

**a. Principio de no confiscatoriedad en sus dos vertientes:**

Para algunos autores nacionales (Sotelo, 2007; Danós, 2005) como para el Tribunal Constitucional el principio de no confiscatoriedad contiene dos fases o vertientes (Exp: 0041-2004-AI/TC, Exp: 0053-2004-PI/TC, entre otras.); a saber su fase cuantitativa, referida al quantum del tributo; y la fase cualitativa referida a la confiscación de la propiedad a través de la vulneración de otros principios tributarios. En consecuencia, a continuación pasaremos a analizar si el régimen de deducciones ciegas vulnera el principio de no confiscatoriedad en su fase cuantitativa o en su fase cualitativa

### **a.1. Principio de no confiscatoriedad en su vertiente cuantitativa:**

La vertiente cuantitativa es aquella que podemos encontrar básicamente en la alícuota o quantum del tributo, es decir el porcentaje que sobre la base imponible el legislador establece como monto a pagar.

De esta faceta o vertiente del principio se ha hablado en la doctrina internacional, la misma que ha consentido que un impuesto que ejerza una presión tributaria superior al 50% puede llegar a ser confiscatoria, sin embargo en América Latina, la Corte Suprema de Justicia Argentina ha establecido como monto máximo de presión tributaria, que no constituye una afectación al principio de no confiscatoriedad, al 33% de la renta por un cierto número de años de las personas llamadas a contribuir. (Jarach, 1996:329)

Sin embargo, debemos tener cuidado cuando hablamos de números o tasas porcentuales, puesto que como afirma Sotelo, cuando nos da el ejemplo de, si una alícuota nominal de un impuesto a la renta personal ascendente a 90% parece confiscatorio, y continua diciendo que “no se trata tan solo de alícuotas o bases imponibles (...) si el tributo del ejemplo otorgase una deducción personal o mínimo no imponible, individual y por todo concepto, ascendente al 80% de la base bruta de ingresos, entonces, el 90% del 20% de la base imponible, haría una tasa efectiva del 18%...”, (2007.311); mostrándonos con ello que para catalogar a un impuesto como confiscatorio debe mirarse tanto la alícuota como la base imponible sobre la que se aplica.

Asimismo para el Tribunal Constitucional esta vertiente del principio de no confiscatoriedad resulta no afectarse cuando el impuesto -refiriéndose al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos-, tiene una alícuota tan baja (primero 0.5% y luego 0.2%), pues ello resultaba no vulneratorio al principio de no confiscatoriedad. (Exp. N° 2727-2002-AA/TC.)

Incluso lo hizo cuando tuvo ocasión de pronunciarse respecto al tan controvertido ITF (Impuesto a las Transacciones Financieras), pues “el monto ínfimo de la alícuota aplicable (refiriéndose al 0.10%), desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al impuesto (...)” (Exp. N° 004-2004-AI/TC)

Ahora bien, la estructura del impuesto a la renta que hasta el momento hemos criticado no es aquella que tenga que ver con la alícuota del impuesto, pues ésta está estructurada sobre la base de tramos a los cuales se les aplica una tasa progresiva acumulativa, según el tramo en el que se ubique la renta a gravar; en ese sentido, nos

hemos abocado al análisis de cómo se llega a determinar la base imponible del impuesto; es decir de la aplicación presuntiva de las deducciones ciegas.

Con lo cual creemos que nuestro análisis no se encuentra en la vertiente cuantitativa del principio de no confiscatoriedad, sino más bien deberemos centrarnos en analizar la vertiente cualitativa del principio de no confiscatoriedad, el mismo que se verá a continuación.

#### **a.2. Principio de no confiscatoriedad en su vertiente cualitativa:**

El principio de no confiscatoriedad en su vertiente cualitativa está muy poco desarrollada tanto en la doctrina como en la jurisprudencia de los tribunales, sin embargo el Tribunal Constitucional ha hecho un esfuerzo para tratar de difundir esa faceta de la no confiscatoriedad en los impuestos.

Así, según lo señalado por el Tribunal, la faceta cualitativa del principio de no confiscatoriedad se presenta cuando el Estado ejerce la potestad tributaria e impone tributos sin respetar algún principio tributario; ello ha sostenido en la sentencia N° 0041-2004-AI/TC en la que se establece que: “Debe tomarse en cuenta, además que la confiscatoriedad puede evaluarse no solo desde el punto de vista cuantitativo, sino también cualitativo, cuando se produzca una sustracción ilegítima de propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente (...)”

Del mismo modo, en la sentencia recaída en el Exp. N° 0053-2004-PI/TC, el Tribunal señala que “la confiscatoriedad no solo se constata cuantitativamente, sino que podría verificarse de manera cualitativa cuando se exige el pago sin respetar otros principios tributarios. De este modo habrá confiscatoriedad cualitativa si la municipalidad no ha puesto a disposición del vecino la prestación del servicio, en cuyo caso se vulnera la reserva de ley, al cobrarse en base a una circunstancia generadora inexistente.”

Como podemos apreciar de las resoluciones antes expuestas, para dicho órgano colegiado, la confiscatoriedad de un tributo se manifiesta no sólo en la desproporción o irracionalidad de la cuantía, determinada en la alícuota teniendo en cuenta conjuntamente su base imponible; sino que dicho principio también se ve vulnerado, si el Estado, a través de su potestad impositiva, establece un tributo sin respetar cualquier otro principio tributario; incluso si aquel no es un principio de los que ya hemos reconocido como principio material de la tributación.



## **6. La deducción objetiva bajo el análisis de la no confiscatoriedad cualitativa:**

Como señaláramos líneas arriba el problema de la aplicación de las deducciones ciegas para determina la base imponible del impuesto, está circunscrito al principio de no confiscatoriedad en su vertiente cualitativa. Ello creemos que es así, puesto que al estar el mínimo no imponible dentro de las deducciones ciegas, se afecta de alguna manera a la capacidad contributiva de todos los trabajadores, en el sentido de que no se podrá probar si ese mínimo otorgado, alcanza o no a cubrir las necesidades de la persona.

Además, nuestro análisis de la vulneración al principio de no confiscatoriedad no se efectúa teniendo en cuenta el *quantum* o la alícuota, elementos que deberán tenerse en cuenta junto con la base imponible para determinar si un impuesto es efectivamente confiscatorio; tal y como lo señalaba Sotelo en el ejemplo que indicábamos líneas arriba. (2007:311)

Por otro lado, creemos que dada la informalidad y el grado de evasión tributaria que existe en el Perú, es muy difícil determinar cuándo se está vulnerando el principio de no confiscatoriedad en su vertiente cuantitativa, dado que los contribuyentes no declaran todos sus ingresos, y en consecuencia, no se puede determinar de manera exacta cual sería el monto que deviene en confiscatorio.

Finalmente, hemos descartado el análisis de la confiscatoriedad en base a las alícuotas aplicables, según los tramos que correspondan aplicar; puesto que al ubicar el problema en la forma de determinar la base, y no después, que sería la aplicación de las alícuotas a la base obtenida correctamente; corroboramos nuestra hipótesis de que las deducciones objetivas atacan a la consecuencia jurídica de la norma en la forma cómo se llega a esa base, y no después, en la aplicación de las alícuotas.

## **7. Conclusión inicial que respalda la hipótesis de la afectación a los principios de justicia tributaria en general y al principio de no confiscatoriedad en particular:**

De la conclusión llegada en el punto anterior, podemos recordar que tanto a nivel nacional como en opinión de algunos autores extranjeros, se señala que el uso de las presunciones en el derecho tributario vulnera el principio de capacidad contributiva al incidir sobre el mínimo no imponible; sin embargo, por la estructura del impuesto



debemos señalar que el régimen de deducciones ciegas vulnera el principio de no confiscatoriedad.

En ese sentido cabe recalcar aquí, que el principio de capacidad contributiva sólo puede ser afectado por el uso de ficciones y no de presunciones legales; en consecuencia, el legislador no puede crear una renta donde ésta no existe. En otras palabras, este principio incide sobre la hipótesis de incidencia, o sobre el hecho imponible y no sobre la base imponible.

Ello pues, consideramos al igual que el Tribunal, que en la base imponible se encuentra el análisis sobre la afectación o no del principio de no confiscatoriedad, dando a entender con ello, que en la hipótesis de incidencia se encontraría el análisis de la afectación al principio de capacidad contributiva, tal y como se puede deducir de una adecuada lectura de la propia LIR.

En todo caso, el legislador solo está facultado a presumir que la base imponible, a la que se llega luego de la deducción objetiva, no está vaciada de contenido, es decir; que al establecer la base imponible sobre la que se cuantifica el monto del tributo a pagar, no se ha violentado el principio de no confiscatoriedad, en aras de la protección de un valor constitucional fundado en el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

Ahora bien, el tema de la vulneración a los principios de justicia tributaria, sin dejar de lado de que en el caso concreto se esté vulnerando el principio de no confiscatoriedad, creemos que debe analizarse a la luz del principio de proporcionalidad.

Consideramos que ello debe ser así, puesto que, un sistema tributario justo será aquel que se diseñe manteniendo el respeto en el principio de proporcionalidad y razonabilidad, sin dejar de lado el principio base de la justicia tributaria –nos referimos al de capacidad contributiva- y a los demás principios conformantes del bloque constitucional del artículo 74.

Ahora bien, el referido análisis de vulneración de tal o cual principio debe llevarse a cabo en el campo de la ponderación entre principios o valores constitucionales, por ello; en el capítulo III trataremos de dar algunos alcances sobre tal test de proporcionalidad, ello sin pretender dar por concluida la discusión.

## **Conclusiones preliminares del capítulo II:**

- Los fines que perseguía el Estado con la implementación de las deducciones ciegas fueron asemejar nuestro régimen a un sistema tributario simple, eficiente y suficiente con el cual se pueda obtener la mayor cantidad de recursos para estabilizar la situación económica del país; por ello los objetivos de política económica perseguidos por el Estado se centraron en aquellos que generasen mayor eficiencia económica.
- En la actualidad es aceptado, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia de diferentes Estados, incluido el peruano, que éstos pueden hacer un uso legítimo y legal de la herramienta fiscal tanto para la consecución de fines recaudatorios como para la consecución de otros fines y valores también de relevancia constitucional. El tema ahí será determinar hasta qué punto ese uso extra fiscal de la herramienta tributaria estará permitida en un modelo de Estado Constitucional de Derecho; es decir, sin que afecte principios de justicia tributaria.
- La finalidad fiscal o de recaudación que persigue el Estado se consigue a través y bajo el estricto cumplimiento de ciertos principios económicos de imposición, tales como el principio de simplicidad, economía y eficiencia. Principios que por lo general entran en conflicto con principios de equidad, proporcionalidad y progresividad, entre otros principios conformantes de la gama de principios de justicia tributaria.
- En un régimen de deducciones ciegas el impuesto se recauda de manera más simple y económica, pues los contribuyentes ya no tiene la necesidad, ni la obligación de llevar libros ni registros contables, o pagar a algún profesional para que determine el impuesto; y por el lado de la administración, ésta ya no tiene el costo de administración y fiscalización del impuesto, ni tiene que efectuar innumerables verificaciones para llegar a establecer que lo determinado por los contribuyentes es lo correcto. En ese sentido el régimen de deducciones ciegas cumple con los principios económicos en la recaudación.
- El legislador no debe olvidar la importancia y el cuidado que se debe tener a la hora de utilizar a la imposición como mecanismo de disuasión de ciertas conductas, o como medios para la realización de otros fines, en apariencia necesarios y legítimos, pues ello podría ser perjudicial para el sistema en su conjunto.
- De los pronunciamientos del Tribunal Constitucional peruano, podemos decir que este órgano colegiado legitima la aplicación de impuestos con fines extra fiscales, no basados en el principio de capacidad contributiva; sino por el contrario, fundando su permanencia dentro del sistema tributario basándose en la lucha contra el fraude

y la evasión, como valores queridos por la sociedad y protegidos por el principio de solidaridad.

- No obstante su inicio, se puede decir que a la fecha se ha convalidado el régimen de deducciones objetivas, volviéndose incuestionable su fin extra fiscal de lucha contra la evasión y la informalidad; pues aunque no haya pronunciamiento expreso del Tribunal respecto al régimen de deducciones objetivas en las rentas del trabajo, la finalidad extra fiscal se fundamenta en el principio de solidaridad consagrado en el art. 43 de la Constitución.
- El recurso del Estado a figuras tributarias, cuyo fin sea la lucha contra la evasión es aceptada, siempre que para ello se tenga en cuenta el no menoscabo irracional de algún fin constitucional, o en su defecto a través del acto de ponderación se determine la primacía de un bien constitucional sobre otro en el caso puesto en controversia.
- Con la reforma del Decreto Legislativo N° 1258, el Estado está convirtiendo a las personas naturales en “auditores de facto”, en colaboradores eficaces en la declaración de ingresos que anteriormente no habrían sido posibles ser conocidos por la administración, lo que evidentemente genera eficiencia en el sistema de recaudación. Pues, son los ciudadanos y no la administración los que efectuarán, a través del otorgamiento de los comprobantes de pago que les permitirá deducir el gasto previsto en la ley, una especie de declaración *sui generis*; pues declararán no respecto de su ingreso, sino respecto del ingreso de quien efectúa el servicio; es decir, de aquel contribuyente del que se busca su inserción en el ámbito tributario.
- Los valores de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal, que son los objetivos que expresamente están establecidos en el Decreto Legislativo N° 1258, tendrían una protección constitucional, salvando así el hecho de provenir de principios meramente económicos, y en ese sentido serían objetivos tan válidos como aquellos objetivos protegidos por los principios de justicia tributaria.
- Existen autores nacionales como extranjeros que en línea con el Tribunal ven en la aplicación del régimen de deducciones objetivas una vulneración al principio de capacidad contributiva, pues entienden que la persona perceptora de rentas del trabajo se encuentra en la capacidad de contribuir con los gastos públicos siempre que haya superado ese mínimo vital. Ello sería correcto, siempre y cuando el concepto del mínimo no imponible no estuviera dentro de las deducciones objetivas; pero la estructura del impuesto señala que la base imponible se obtendrá deduciendo ese mínimo inafecto, siendo de ese modo vulnerado el principio de no confiscatoriedad.

- El régimen de deducciones ciegas afecta al principio de no confiscatoriedad, pues según lo señalado en la norma “el impuesto a la renta grava la renta... del trabajo”. En ese sentido el ámbito de aplicación del impuesto, es decir el aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto o el qué se está gravando es el ingreso o la renta que obtienen los trabajadores dependientes o independientes; y en consecuencia la base imponible a la que se llega después de efectuar las deducciones ciegas u objetivas, se encuentra en la consecuencia jurídica de la estructura de la norma.
- Trasladando el razonamiento del Tribunal respecto a la vulneración del principio de no confiscatoriedad al tema de las deducciones ciegas, diríamos que el problema no es que se grave la renta obtenida por los trabajadores, sino establecer qué monto resulta confiscatorio es decir, que la renta obtenida se grave sin tener en cuenta el mínimo no imponible real o los gastos deducibles reales, pues lo contrario, es decir; los gastos deducibles presuntos u objetivos, que para los franceses son los *dédution forfaitaire*, afectan al principio de no confiscatoriedad.
- El principio de no confiscatoriedad es garantía de los contribuyentes y límite del legislador, así; cuando éste establezca un impuesto, en el que si bien es cierto pueda existir capacidad contributiva, su base y/o alícuota no pueden ser desproporcionadas o irracionales. Es decir el principio de no confiscatoriedad garantiza la adecuada creación de la base y la alícuota del impuesto que el Estado quiera imponer. Por tanto, si nuestro problema respecto a la aplicación de las deducciones ciegas se encuentra en la determinación de la base imponible, podemos concluir que estamos frente a una afectación al principio de no confiscatoriedad.
- De las resoluciones del Tribunal podemos establecer que la confiscatoriedad de un tributo se manifiesta no sólo en la desproporción o irracionalidad de la cuantía, determinada en la alícuota teniendo en cuenta conjuntamente su base imponible; sino que dicho principio también se ve vulnerado, si el Estado, a través de su potestad impositiva, establece un tributo sin respetar cualquier otro principio tributario.
- El problema de la aplicación de las deducciones ciegas para determina la base imponible del impuesto a la renta sobre el trabajo de las personas naturales, está circunscrito al principio de no confiscatoriedad en su vertiente cualitativa.





## CAPÍTULO III

### “LÍMITES CONSTITUCIONALES A LA FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LA DEDUCCIÓN OBJETIVA”

#### 1. Límites constitucionales a la finalidad extra fiscal de las deducciones objetivas en un modelo de Estado Constitucional de Derecho:

Tal y como señaláramos en el capítulo anterior, es aceptado unánimemente tanto por el Tribunal Constitucional como por la doctrina nacional y extranjera, que los Estados pueden hacer uso de los tributos como herramientas de política fiscal, es decir; que los tributos pueden ser usados tanto para la obtención de recursos económicos, fines fiscales de recaudación; como para la obtención de otros fines o bienes constitucionalmente protegidos.

Los fines extra fiscales a los que el Tribunal ha hecho referencia -sin negar que puedan ser los únicos- son la lucha contra la evasión, fraude fiscal y la informalidad; e incluso para la consecución de otros valores percibidos por la sociedad como necesarios de protección, estímulo o desincentivo; en este último caso, como lo serían por ejemplo, el impuesto a los cigarrillos o el impuesto a los casino y juegos de máquinas tragamonedas<sup>37</sup>.

Ante la creciente mirada hacia los impuestos como instrumentos para la consecución de otros fines, la doctrina ha mostrado su preocupación respecto a los límites que el legislador tiene o debe tener al momento de introducir en el ordenamiento tributario una figura limitativa del derecho a la propiedad; e incluso teniendo en cuenta la figura opuesta en la que se otorgaría beneficios tributarios.

Decimos ello, pues para Queralt “la concesión de beneficios fiscales, de los que disfrutarán solamente una parte de los que resultan sujetos al tributo de que se trate,

---

<sup>37</sup> En referencia a este último impuesto el Tribunal Constitucional ha precisado que “le parece absolutamente necesario reiterar que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera mediante la explotación de los juegos de apuesta, que pueden generar adicción –ludopatía- con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia, lo cual resulta incompatible con la preservación y defensa de otros bienes y principios constitucionales y, en particular, con la protección de la moralidad y seguridad públicas.” (STC N° 2302-2003-AA/TC, N° 0009-201-AI/TC y N° 4227-2005-PA/TC)

puede estar materialmente justificada -y ser constitucionalmente legítima-, siempre que la misma sea un expediente para la consecución de objetivos que gozan de respaldo constitucional. Ello nos sitúa ante el problema de la legitimidad del empleo del sistema tributario con fines de política económica.” (Queralt, 2002:111).

Ahora bien, esa finalidad extra fiscal por más que se halle fundada en principios o valores constitucionales dignos de protección, tiene sus límites; ello también ha sido entendido por el Tribunal Constitucional, haciéndose él mismo la pregunta de “hasta qué punto ésta -refiriéndose a la finalidad extra fiscal de los impuestos- es permisible conforme a nuestros propios parámetros constitucionales, sin olvidar que su objeto final es la protección del contribuyente contra una afectación desproporcional a su propiedad”. (FJ. 25. exp. N° 06089-2006-PA/TC).

El mismo argumento lo podemos encontrar en la sentencia recaída en el expediente N° 03797-2006-PA/TC, cuando el colegiado señala que “la libertad que tiene el legislador para imponer cargas tributarias solo está limitada por lo establecido en el artículo 74 de la Constitución, lo que conlleva al uso de fórmulas razonables y proporcionales a los objetivos que se pretenden conseguir.”

Como se puede apreciar el Tribunal Constitucional reconoce que los fines extra fiscales en tanto sean legítimos o estén basados en principios o valores constitucionales, son tolerados dentro de nuestro sistema; sin que ello signifique la afectación absoluta e irrazonable de cualquier otro derecho o principio constitucionalmente protegido.

Ello quiere decir entonces, que debemos entender que los límites a la finalidad extra fiscal, no se basan tanto en la no afectación a los principios de justicia tributaria, sino más bien, en que pese a darse tal afectación a cualquier principio, valor o derecho constitucional, ésta no puede ser absoluta e irracional, pues en todo momento el legislador deberá respetar los criterios de razonabilidad y proporcionalidad de las medidas adoptadas.

Referencia de ello lo encontramos en las sentencias del Tribunal en donde se analiza la proporcionalidad y la razonabilidad de las medidas adoptadas por el Estado para la consecución de ciertos fines con protección o fundamento constitucional, nos referimos a los Expedientes N° 0008-2003-AI/TC, N° 0016-2002-AI/TC, N° 0048-2004-PI/TC, N° 0045-2004-AI/TC, entre otras.

Sin embargo, no todos han entendido lo dicho en el párrafo anterior, ello en la medida que consideran que el Tribunal Constitucional peruano ha priorizado de manera

desproporcional al principio de solidaridad en desmedro de los principios del artículo 74 de la Constitución. Así para García Novoa “el Tribunal Constitucional peruano considera a la regla de la solidaridad como un supra elemento legitimador que exige entrar a examinar la contradicción de las figuras tributarias con los principios tributarios de orden constitucional.” (2011:64)

En ese sentido para el citado autor el Tribunal Constitucional peruano habría interpretado erróneamente la doctrina del Tribunal Español, y en consecuencia debía corregirse el error de otorgarle “un peso exagerado -como supra principio- a la solidaridad-deber de contribuir, lo cual trastoca la lógica constitucional al dejar de lado los condicionamientos constitucionales del poder tributario, como las exigencias de justicia (capacidad contributiva y no confiscatoriedad)” (García Novoa, 2011:129); debiéndose por tanto respetar los límites al poder tributario, pues “ni la fórmula del Estado Social permite dejar de lado las exigencias del Estado Democrático de Derecho en materia tributaria.” (García Novoa, 2011:162)

En la misma línea argumental, Sanabria señala que la interpretación llevada a cabo por los jueces del Tribunal, de que todo es relativizable y ponderable es errónea; puesto que “ni las doctrinas del TAJ, ni el neoconstitucionalismo, (tesis en las que se basa el argumento del Tribunal Constitucional peruano) han sostenido nunca que es válido dejar de aplicar las reglas tributarias que limitan el poder tributario...” (2010:35).

En ese sentido el referido autor manifiesta que “Robert Alexy, el más influyente neoconstitucionalista europeo, -pese a aceptar que es factible ponderar los principios y dejarlos sin efecto al momento de analizar el caso concreto-, nunca ha sostenido que los límites al poder tributario se relativicen...” (Sanabria, 2010:37).

Nosotros creemos en cambio, que lo afirmado por Sanabria y García es incorrecto, y por el contrario; son ellos los que han efectuado una mala interpretación a lo señalado por el Tribunal Constitucional peruano. Ello, en la medida en que este órgano colegiado ha aceptado en diferentes sentencias, que ni la invocación a la informalidad, ni la invocación a la lucha contra el fraude fiscal pueden ser tenidos como valores o fines extra fiscales absolutos. (Exp. N° 6089-2006-PA/TC)

Tal y como afirma el Tribunal, aquellos valores o fines extra fiscales deberán tenerse en cuenta con un grado de proporcionalidad y racionalidad a fin de evitar vulnerar otros principios o valores igualmente protegidos por el Estado Social y Democrático de Derecho en el cual nos encontramos. (Exp: N° 6089-2006-PA/TC, N° 0016-2002-AI/TC.)

Haciendo un paréntesis, creemos necesario hacer una referencia muy breve a qué debemos entender por Estado Social y Democrático de Derecho, así como a cuáles son los valores o fines constitucionales que este modelo de Estado persigue y protege. De ese modo, se podrá determinar si el valor del deber de contribuir bajo el fundamento de la solidaridad, que ha sido el parámetro de constitucionalidad del Tribunal Constitucional en varias sentencias, es constitucionalmente válido; y en todo caso, si esa validez puede subsistir en un modelo de Estado constitucional.

Para ello, debemos preguntarnos si en un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, tal y como lo señalara el Tribunal, el deber de contribuir es un bien constitucional que tiene como fundamento el principio de solidaridad. Entonces, ¿qué valor o bien constitucional y bajo qué fundamento, se protegen los bienes constitucionales que protegen al individuo en un Estado Constitucional de Derecho? o es que ¿hablar de Estado Social y Democrático de Derecho es lo mismo que hablar de Estado Constitucional?

En el siguiente punto entraremos a averiguar el significado y contenido que el Tribunal Constitucional peruano le ha otorgado tanto al modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, consagrado en el texto de la Constitución, como al modelo de Estado Constitucional, al que muchos en la doctrina señalan como la evolución del modelo de Estado actual. Con ello determinaremos si los límites en los que se fundamenta un modelo de Estado son o deberán ser los mismos que en el otro modelo de Estado.

## **2. Régimen Económico según el Modelo de Estado Social y Democrático de Derecho:**

El modelo de Estado Social y Democrático de derecho es un modelo de Estado que según la doctrina mayoritaria (Durán, Vidal Martín, Kresalja y Ochoa), tiene como bases fundamentales la satisfacción de las necesidades más elementales de su población, ello teniendo en cuenta los elementos característicos de una democracia constitucional, esto es, teniendo al propio pueblo como participe activo en el desarrollo de ese bienestar.

Así, Durán señalará que el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho significa “en el plano de lo político, una ampliación de libertades y derechos;... en el terreno socio-jurídico, asegurar ciertas condiciones mínimas de bienestar a los ciudadanos más empobrecidos;... y en el ámbito económico, convierte al Estado en un agente promotor del desarrollo de las economías nacionales,...” (2005:69)



Del mismo modo, Vidal Martín citado por Durán precisará que “en el nuevo modelo de Estado -refiriéndose al modelo de Estado Social y Democrático de Derecho- los poderes públicos asumen la función de proporcionar a los ciudadanos las prestaciones y los servicios públicos necesarios para el pleno desarrollo de su personalidad.” (2005:70)

Incluso, Kresalja y Ochoa dirán que “en el Estado Social de Derecho los poderes públicos asumen la responsabilidad de proporcionar a la generalidad de los ciudadanos las prestaciones y servicios públicos adecuados para atender sus necesidades vitales. Cuyo contenido material se expresa en varias manifestaciones: referencia social a los derechos fundamentales; vinculación social del Estado; determinación de fines sociales y obligación de articular la sociedad sobre bases democráticas.” (2012:59-60)

Ahora bien, según el Tribunal Constitucional, los art. 3 y 43 de la Constitución establecen que el Perú tiene un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho<sup>38</sup> en el que los valores del Estado Liberal de Derecho como son: libertad, igualdad, seguridad jurídica y propiedad privada, no se niegan; volviéndose más efectivos al dotarles de contenido material. (Exp. N° 0048-2004-PI/TC)

No cabe duda que según lo señalado por la doctrina y por el propio Tribunal, el Estado, en un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, recoge ciertas características del Estado Liberal como la protección del derecho de propiedad, pero a su vez ese derecho y todos los demás tendrán una connotación social muy grande, al punto de establecer que el derecho de cualquier persona puede ser limitado por el ideal del bien común.

En ese sentido, hablar de Estado Social y Democrático de Derecho en el ámbito tributario significará tener en cuenta todos esos valores que garanticen un sistema tributario justo en sentido material, ya no solo meramente formal, como se hiciera en un Estado Liberal. Dado que en ese modelo de Estado Social y Democrático, la Carta Magna deja de ser una mera declaración de buenas intenciones, para pasar a ser la norma jurídica de mayor rango dentro de nuestro ordenamiento jurídico, es decir que sus preceptos cobran eficacia plena.

---

<sup>38</sup> No obstante la interpretación que da el Tribunal, respecto al modelo de Estado que establece la Constitución de 1993, de Estado Social y Democrático de Derecho; algunos autores (Kresalja y Ochoa, 2012; Durán, 2005; entre otros.), señalan que la Constitución de 1993 regreso, en lo económico, al modelo de Estado Liberal de Derecho.



Ahora bien, el régimen económico, establecido en un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho según el art. 58 de la Constitución es el de una “Economía Social de mercado”. Ello significa, según lo entendido por la doctrina, que la economía y el desarrollo de la vida socio-económica de las personas será aquel que se materialice en una economía donde las fuerzas del mercado no se dejen al libre albedrío de los privados, pero también donde el Estado asumirá un rol protector, ya no simplemente abstencionista como lo fuera en el modelo liberal, ni subsidiario como lo fuere en un modelo Social-comunista. Esto es, que se permitirá tanto mercado como sea posible y tanto Estado como sea necesario.

En ese sentido, Kresalja y Ochoa en referencia a una economía social de mercado señalarán que aquella “se basa en dos principios de liberalismo económico: el individualismo, que postula la libertad del hombre y comprende el derecho de disponer libremente de su propiedad; y el principio de que la competencia es un instrumento rector.” En donde los “objetivos sociales se encuentran en el mismo nivel que los objetivos económicos de la eficiencia.” (2012:99)

Ahora bien, el Tribunal Constitucional ha precisado, en la sentencia recaída en el expediente N° 0008-2003-AI/TC, y en la sentencia N° 3797-2006-PA/TC, que debe entenderse por economía social de mercado a aquella inspirada por “valores constitucionales de libertad y justicia, y por ende, es compatible con los fundamentos axiológicos y teleológicos que inspiran a un Estado Social y Democrático de Derecho.”

En efecto, tal y como lo señalara el Tribunal, tener en cuenta el desarrollo de nuestro régimen tributario dentro de un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho, significa no pasar por alto valores de justicia material, que en palabras del Tribunal, tales valores “están comprometidos en la consecución de un orden social más igualitario y más justo.” (Exp. N° 0048-2004-PI/TC). En donde el tributo cumple con una de sus funciones, la de redistribución de la riqueza, “detrayendo mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas.” (Exp. N° 3797-2006-PA/TC).

En consecuencia, en una economía social de mercado desarrollada dentro de un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho el tributo cumplirá la función de servir y financiar a ese modelo de Estado, coadyuvando a la realización de las finalidades constitucionales que son exigibles por la sociedad.

Durán señalará que “en ese modelo de Estado, el fenómeno tributario será el instrumento del financiamiento público, cumpliéndose de ese modo con el fin

redistributivo de la riqueza entre los ciudadanos, para así lograr la libertad y la igualdad reales.” (2005:70)

En este modelo de Estado cobra sentido hablar de los derechos fundamentales, la propiedad entre tantos, como límites ante el poder estatal y garantías para los contribuyentes, pues según lo señalado por el Tribunal Constitucional en referencia al derecho de propiedad, éste tiene dos facetas, una como derecho subjetivo y la otra como valor institucional (Exp. N° 2727-2002-AA/TC, N° 0041-2004-AI/TC.)

En general, se puede decir que este modelo de Estado supera el individualismo propio del Estado Liberal de Derecho y mantiene una visión encaminada a la búsqueda del bienestar social de la comunidad en conjunto, por ello la tesis de la función social del derecho de propiedad se jurisdiccionaliza y cobra mayor fuerza.

Además en este modelo de Estado en el que se establece la obligación por parte de éste de brindar los servicios básicos a la población, se tendrá que recurrir al financiamiento público a través del tributo, en cuyo caso el deber de contribuir quedará plenamente fundamentado en el principio de solidaridad como pilar del modelo de Estado encaminado a lograr un bienestar general de la población.

A decir del propio Tribunal, “Ello encaja con los fines del artículo 44 de la Constitución, que establece que son deberes del Estado “(...) promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (...)”. Promover el bienestar general es, justamente, impulsar a todos los ciudadanos a cumplir sus obligaciones tributarias, combatiendo la informalidad y la evasión fiscal en la intensidad que cada caso amerite.” (Exp. N° 6626-2006-PA/TC.)

Por todo lo señalado en los párrafos anteriores se puede concluir que en un modelo de Estado Social y Democrático de Derecho con un régimen de economía social de mercado, en el que el Estado necesita del recurso económico que se consigue a través del tributo a fin de financiar las necesidades públicas elementales, de y para todos los ciudadanos; y donde el régimen tributario se sirve de otras obligaciones, incluso de terceros ajenos a la relación jurídico tributaria principal, el pilar de la tributación lo constituye el valor del deber de contribuir fundamentado en el principio de solidaridad.

### **3. Régimen Económico según el Modelo de Estado Constitucional de Derecho:**

Para Durán, el Estado Constitucional es la evolución del Estado Social y Democrático de Derecho (2010:11), y en ese sentido Aguiló citado por Durán, precisará que “el especial valor que hoy detenta la Constitución, el carácter abierto de sus dispositivos, la forma singular de interpretación que merece, la revalorización de su contenido -principalmente por lo que concierne a los derechos fundamentales-, el papel central del ser humano como verdadero fin del Estado y la sociedad, nos permite comprender que estamos ante un nuevo tipo de Estado, cualitativamente superior al anterior.” (2005:51)

En efecto, la característica más saltante de un modelo de Estado Constitucional de Derecho, a nuestro modo de ver, es precisamente el que la Constitución se ha establecido como norma suprema del ordenamiento jurídico, siendo sus preceptos normas con eficacia plena; es decir que, si bien es cierto el legislador podrá en algunos casos desarrollar los preceptos constitucionales, los mismos, al tener carácter de norma jurídica, deberán ser “verdaderas prestaciones exigibles” (Durán, 2005:58)

Ello es así, pues la Constitución, y los valores, principios y derechos fundamentales que en ella se encuentran establecidos, incluso los que el Tribunal haya reconocido que se encuentran dentro de ella de manera implícita, ya no son simples directrices para el legislador y los entes públicos; por el contrario, al tratarse de normas jurídicas con eficacia plena, estos derechos, principios y valores constitucionales deberán aplicarse directamente, o en su defecto deberán ser perseguidos y promovidos por el Estado y la sociedad.

Guastini, citado por Martínez, ha señalado que una de las siete condiciones (aclarando que la lista no es cerrada) para “la Constitucionalización de un ordenamiento” es la “fuerza vinculante de la Constitución”. (2007:60) Condición que se caracteriza por mostrar a la constitución como “una fuente de normas jurídicas vinculantes y superiores al resto de las normas del ordenamiento”. En palabras del propio autor tal condición “consiste en la consideración de que todo el contenido constitucional es jurídicamente vinculante.” (Martínez, 2007:61)

En esa misma línea, Durán indicaba que “con el tránsito de la idea de Estado Social y Democrático de Derecho a la formación del denominado Estado Constitucional, hoy día se puede afirmar sin ambages que la Constitución tiene contenido normativo,

por lo que todos los preceptos constitucionales tienen la condición de norma jurídica”. (2005:58)

A su vez, Häberle citado por Durán considera que el Estado Constitucional “tiene al proyecto constitucional como base de su realización, y se sostiene en la dignidad humana” (2005:78). En consecuencia, los principios y valores del modelo de Estado Social y Democrático no se niegan, sino que se desarrollan en torno al ser humano como valor supremo de la sociedad.

En ese sentido, Robert Alexy señalaba que el modelo de Estado Constitucional de Derecho se caracteriza por tener seis principios fundamentales, a saber: “de la dignidad humana, de la libertad y de la igualdad –cada uno sustentado en los artículos de la Ley Fundamental de Alemania-, así como los principios relativos a la estructura y los fines del Estado de Derecho, de la Democracia y del Estado Social.” (2011:19)

La idea de Alexy no está muy alejada de nuestra realidad jurídica. Ello, en el sentido de que nuestra Constitución también recoge valores y principios fundados en la dignidad humana (art. 1 Constitución), en la libertad (art. 2 inc. 24 Constitución) y en la igualdad (art. 2 inc.2 Constitución); además de la seguridad jurídica, como principio rector; entre otros.

En consecuencia, podemos entender que el tránsito hacia el modelo de Estado Constitucional tampoco niega el valor de los bienes y principios reconocidos en la Constitución; sino por el contrario, marca una mayor importancia y eficacia de esos principios y derechos fundamentales; estableciendo otra forma de entender tales principios, valores o derechos; es decir, la forma de entender aquellos está basada en la primacía y protección de la dignidad del hombre. Cómo se materializa esto en el modelo de Estado Constitucional de Derecho, es un tema que se abordará más adelante.

Pese a lo dicho en los párrafos anteriores y pese a que el Tribunal Constitucional está fundando sus sentencias otorgando mayor peso a los derechos fundamentales argumentando que el principio último que lo fundamenta es la dignidad del hombre, aquel no se ha atrevido a señalar que estamos ante un nuevo modelo de Estado, por el contrario ha esbozado tímidamente la idea de que hablar de Estado Social y Democrático de Derecho es lo mismo a decir Estado Constitucional de Derecho (Exp. N° 6089-2006-PA/TC), donde la economía social de mercado también viene a ser un presupuesto consustancial del Estado Constitucional. (Exp. N° 0008-2003-AI/TC).



Lo dicho en el párrafo anterior nos deja entrever la idea de que para el Tribunal el modelo de Estado Constitucional de Derecho también tiene como fundamento de la tributación al deber de contribuir basado en el principio de solidaridad, oponiéndose a lo argumentado líneas arriba de considerar al valor dignidad humana como fundamento último de todo el sistema jurídico, incluido el tributario.

En ese sentido creemos primordial tratar de entender que los fundamentos o valores sobre los que se basa la tributación en cada modelo de Estado al ser diferentes tiene diferentes consecuencias prácticas. Así, no fue lo mismo entender a la tributación con base en el valor deber de contribuir fundado en la capacidad contributiva, que entender dicho valor fundado en la solidaridad.

Ahora bien, dejando de lado por el momento el tema del modelo de Estado y los principios que fundamentan su régimen económico (haciendo la aclaración que retomaremos más adelante la discusión acerca del modelo de Estado Constitucional y el principio o valor sobre el cual creemos debería estar fundamentada la tributación), debemos indicar que frente a los conflictos entre principios o derechos constitucionales tanto el Tribunal Constitucional como la doctrina han señalado que cabe el análisis de aquellos conflictos mediante la ponderación de los mismos en el caso en concreto, como la ponderación para los conflictos en abstracto.

En ese sentido pasaremos a continuación a ver los métodos de solución de conflictos en concreto desarrollados por el Tribunal Constitucional, es decir; solución de conflicto a través del método de ponderación o test de proporcionalidad, como el método de solución de conflictos en abstracto.

#### **4. Solución de conflictos entre principios o derechos constitucionales:**

El Tribunal Constitucional ha señalado que la Constitución es una sola y que sus preceptos deben entenderse de manera sistemática, en respeto al principio interpretativo constitucional de concordancia práctica (Exps. N° 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC.), esto es, de modo que no haya contradicción entre unos y otros. Pese a ello, sabemos que existen conflictos entre los derechos o principios ahí establecidos.

En ese sentido, como ya lo notara Alexy<sup>39</sup>, idea que ha sido adoptada por el Tribunal Constitucional, en referencia al conflicto entre dos derechos y/o principios

---

<sup>39</sup> Según Bernal Pulido, “en la Teoría de los Derechos Fundamentales y en otros escritos, Alexy expone una concepción bien desarrollada de la estructura de la ponderación. En su última



constitucionales, es que en caso de conflicto entre aquellos deberá efectuarse un análisis de ponderación, el mismo que determinará en el caso llevado a *litis*, cuál de esos principios primará sobre el otro, aunque dicha primacía solo se materialice para ese caso en específico y no para la generalidad de los mismos. (Exp. N° 6089-2006-PA/TC, Exp. N° 0048-2004-PI/TC, entre otras).

En efecto, para algunos estudiosos,<sup>40</sup> como para el Tribunal Constitucional ante un conflicto de principios constitucionales, éste puede ser resuelto mediante un análisis de ponderación, método de solución de conflictos que en principio se ha llevado a cabo frente a casos en concreto, pero que sin embargo algunos estudiosos consideran que no es exclusivo para estos, entrando en la discusión de que se puede ponderar en un conflicto en abstracto de principios constitucionales<sup>41</sup>. (Martínez, 2007:124)

Ahora bien, para entender en que consiste el método de ponderación o lo que es lo mismo, el alcance de los principios de proporcionalidad y razonabilidad<sup>42</sup> en las

---

versión, la estructura de la ponderación está compuesta por tres elementos: la ley de ponderación, la fórmula del peso y la carga de argumentación.” (2010:45)

<sup>40</sup> Alexy, Bernal Pulido, Guastini, Prieto Sanchís, Grández Castro, entre otros.

<sup>41</sup> Cabe señalar aquí que la ponderación es un método de solución de conflictos constitucionales el mismo que debemos diferenciar del mecanismo constitucional de “control de la constitucionalidad de las normas”, el mismo que puede adoptar distintas formas, a saber Martínez las clasifica en: “ mecanismo de control de la constitucionalidad a priori (antes de la entrada en vigor de la ley) o a posteriori (una vez que ésta entra en vigor); *in concreto* (con efectos únicamente para las partes de la controversia que se está planteando) o *in abstracto* (con efecto *erga omnes* – para todos los poderes públicos-); y también puede ser difuso (ejercido por cada juez en el ámbito de sus competencias), o concentrado (centralizado en un órgano determinado, como el Tribunal Constitucional...)” (2007:61)

En esa misma línea, Quiroga señalaba que el control concentrado o “Control *Ad-Hoc*” constituye “la potestad del control directo de la constitucionalidad” de las leyes otorgado por la Constitución “de modo exclusivo y excluyente” al Tribunal Constitucional. (1996:214)

<sup>42</sup> Para el Tribunal Constitucional los principios de proporcionalidad y/o razonabilidad constituyen exigencias mínimas que el órgano con capacidad para ejercer la potestad tributaria debe tener en cuenta al momento de crear o establecer un impuesto. (Exp. STC. N° 2727-2002-AA/TC). Sin embargo, para la doctrina especializada el principio de razonabilidad se diferencia del principio de proporcionalidad en que la primera “permitiría determinar si las decisiones y actos resultan materialmente justos y, en consecuencia, si son válidos desde el punto de vista constitucional.”(Indacochea, 2008:102); es decir que la racionalidad viene a constituir una exigencia de “justificación racional” de la medida restrictiva. (Indacochea, 2008:107). Mientras que el principio de proporcionalidad “se presenta como un parámetro complejo con tres exigencias articuladas entre sí y que se encuentran encaminadas a asegurar que toda medida limitativa que se adopte, (i) sea eficaz para obtener el fin que se persigue con ella; (ii) no limite la libertad más allá de lo estrictamente necesario, (iii) no implique una restricción desproporcionada o excesiva del contenido del bien jurídico constitucional del que se trate.”( Indacochea, 2008:107)

medidas adoptadas por el Estado peruano en relación al régimen de deducciones objetivas, o cómo se analizan los referidos principios constitucionales en las medidas que adopta el Estado en la lucha contra el fraude fiscal y la informalidad, el Tribunal Constitucional peruano ha optado por efectuar en los casos en concreto, el análisis de ponderación antes citado; el mismo que a continuación veremos cómo se lleva a cabo.

#### **4.1. Análisis de proporcionalidad o ley de ponderación:**

Como ya lo notáramos líneas arriba, Robert Alexy, desarrolla bien el fenómeno de la ponderación, fenómeno que en opinión de Atienza “puede considerarse como una racionalización del manejo por parte de los tribunales europeos del principio de proporcionalidad”. (Atienza, 2013:249).

Ahora bien, para Alexy, según lo señala Atienza, “los derechos constitucionales son concebidos como principios y los principios como mandatos de optimización, que ordenan que algo debe realizarse en la mayor medida posible. Y cuando se producen conflictos entre derechos (o entre principios), los mismos deben resolverse aplicando un test de proporcionalidad.” (2013:249)

En esa misma línea Prieto Sanchís considera que “el modo de resolver los conflictos entre principios recibe el nombre de ponderación, aunque a veces se habla también de razonabilidad, proporcionalidad o interdicción de la arbitrariedad” (2010:93), en consecuencia “la ponderación conduce a una exigencia de proporcionalidad que implica establecer un orden de preferencia relativo al caso en concreto”. (2010:95)

Por su lado, Peralta y Acosta señalan que “la ponderación de intereses es un ejercicio argumentativo cuyo objetivo es solucionar un conflicto entre principios constitucionales... optando por una solución en la cual alguno de los principios ha de prevalecer”. (2015:100)

En ese sentido tanto Alexy como Atienza, Prieto, entre otros; se adhieren a la tesis conflictivista de los derechos o principios constitucionales, en la que todos los derechos o principios son relativizables o ponderables, en caso de entrar en conflicto entre ellos.

Sin embargo, dichos autores admiten y coinciden en que el problema de la ponderación (problema para nuestro análisis) radica en que ésta solo es posible efectuarse en un caso en concreto y no de manera abstracta. Así, Prieto señalará que “el control abstracto de leyes no es la actividad más idónea para el desarrollo de la ponderación, estrechamente conectada al caso concreto”. (2010:110)

Ahora bien, este tema de la imposibilidad de efectuar un análisis de ponderación frente a un conflicto entre principios de manera abstracta o como lo denomina Guastini “conflicto *in abstracto* entre principios” (2010:72), lo desarrollaremos líneas más adelante, pues queremos en este punto desarrollar lo que para el Tribunal Constitucional significa el principio de proporcionalidad, o lo que para Alexy sería, la Ley de ponderación.

Así, el Tribunal Constitucional ha señalado que “la intervención del Estado se considera legítima y acorde con la Constitución, cuando es producto de una medida razonable y adecuada a los fines de las políticas que se persiguen. Es necesario, en consecuencia, que dicha medida no transgreda los derechos fundamentales de las personas o, en todo caso, que dicha afectación se lleve a cabo bajo cánones de razonabilidad o proporcionalidad”. (FJ. 59. Exp. N° 0048-2004-AI/TC)

En efecto, trayendo la discusión del conflicto de principios o derechos a nuestro tema, sabemos que cuando el legislador peruano ha realizado un uso extra fiscal de los tributos, haciendo referencia a la lucha contra la evasión y la informalidad, primando el deber de contribuir, valor constitucional fundado en el principio de solidaridad, lo ha hecho en oposición y desmedro de los principios tributarios de justicia material establecidos en el art. 74 de la Constitución.

Ello es así, pues en los casos llevados a su jurisdicción, el Tribunal ha recurrido al análisis constitucional de vulneración o no de los principios de proporcionalidad y razonabilidad a fin de legitimar la permanencia de tal imposición dentro del sistema tributario; recurriendo de ese modo, a otros principios de justicia tributaria, y aceptando implícitamente que en la legitimación del fin extra fiscal puede haber un desplazamiento de algún principio reconocido en el art 74 de la Constitución.

Aiceaga citado por Martul-Ortega, señalará que “la utilización extra fiscal del tributo implica el no cumplimiento estricto de los principios mencionados –refiriéndose a los principios de justicia tributaria- por lo que, careciendo de criterios de derecho positivo que sirvan para limitar la discrecionalidad del legislador tributario extra fiscal, para juzgar la justicia del contenido de la utilización extra fiscal del tributo, deberán utilizarse los principios materiales que complementen e integren los tradicionales de justicia tributaria –haciendo referencia a los criterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.” (2001:382)

En ese sentido recurrir a los principios de proporcionalidad, necesidad, idoneidad o razonabilidad para determinar la existencia de una vulneración constitucional en el uso

de una figura tributaria con fin extra fiscal, es uno de los métodos de verificación de la legitimidad o constitucionalidad de la medida. Ello, pues según lo señalado por el Tribunal también contamos con “los principios interpretativos institucionales de “unidad de la Constitución”, “eficacia integradora” y “concordancia práctica”.” (Exp. N° 0008-2003-AI/TC)

Ahora bien, para poder determinar qué debe entenderse por el principio de proporcionalidad, el mismo Tribunal Constitucional peruano nos indica que los alcances de estos principios se verifican siguiendo una serie de pasos para determinar en cada caso concreto si nos encontramos ante una vulneración no proporcional de algún bien o principio constitucionalmente protegido.

En efecto, el Tribunal efectúa el test de ponderación para determinar si en los casos puestos a su dictamen se estaban vulnerando de manera desproporcional los derechos o principios invocados por la parte demandante, señalando que “el test proporcionalidad debe examinarse a través de tres subprincipios: 1. Subprincipio de idoneidad o de adecuación. –indicando que- toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser idónea o capaz de fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo. 2. Subprincipio de necesidad. –significa que- la injerencia sobre los derechos fundamentales será necesaria cuando no exista ningún otro medio alternativo que revista la misma idoneidad y que sea más benigno con el derecho afectado. 3. Subprincipio de proporcionalidad *strictu sensu*. –referido a- que el grado de realización del objetivo de intervención debe ser por lo menos equivalente o proporcional al grado de afectación del derecho fundamental”. (Exps. N° 0016-2002-AI/TC, N° 0048-2004-AI/TC, N° 6089-2006-PA/TC, entre otras.)

En ese sentido el Tribunal Constitucional ha hecho suyo, el método de solución de conflictos que propusiera Alexy, esto es, el método o test de ponderación de dos valores o principios constitucionales enfrentados en la práctica. Lo que para Guastini sería la “jerarquía axiológica móvil entre dos principios en conflicto.” (2010:78)

Ahora bien, como ya lo señalara el Tribunal, el análisis de ponderación tiene tres subprincipios a tener en cuenta, nos referimos al examen de idoneidad, al examen de necesidad y al examen de proporcionalidad en sentido estricto. Los mismos que pasaremos brevemente a detallar en qué consisten cada uno.

No obstante antes del examen del subprincipio de idoneidad primero se debe tener en cuenta la existencia de un fin constitucionalmente legítimo. Así, Prieto Sanchís señalará que “la medida enjuiciada debe presentar un fin constitucionalmente legítimo



como fundamento de la interferencia en la esfera de otro principio o derecho, pues si no existe tal fin y la actuación pública es gratuita, o si resulta ilegítimo desde la propia perspectiva constitucional, entonces no hay nada que ponderar porque falta uno de los términos de la comparación.”(2010:101)

Para Indacochea ese juicio previo a la ponderación al que hace alusión Prieto sería precisamente la concretización del principio de razonabilidad, ello en la medida de que ese principio constituye una “exigencia de “justificación racional”” (2008:107). Así refiere la autora que “teniendo en cuenta que la razonabilidad implica evaluar una determinada medida desde el punto de vista de su justificación racional, consideramos que debe ser entendida como un paso previo al análisis de proporcionalidad, que consista en verificar que toda medida que limite o restrinja la libertad o los derechos fundamentales, se encuentre justificada en la consecución de un fin legítimo.” (2008:107)

Ahora bien, respecto al examen de idoneidad, se señala que la medida adoptada debe ser idónea. Esto es, que el fin perseguido por el Estado, además de ser un fin legítimo, con base o fundamento en algún valor constitucional, éste debe ser perseguido a través de una medida adecuada, la mejor medida que pueda haber, para la consecución de dicho fin.

Así, para Prieto Sanchís “la máxima de la ponderación requiere acreditar la adecuación, aptitud o idoneidad de la medida objeto de enjuiciamiento en orden a la protección o consecución de la finalidad expresada; esto es, la actuación que afecte a un principio o derecho constitucional ha de mostrarse consistente con el bien o con la finalidad en cuya virtud se establece.” (2010:102)

Ahora bien, respecto al examen de necesidad se requiere que no existan otras formas de conseguir dicho fin, o de existir otras formas; que la medida adoptada sea la menos gravosa o restrictiva del otro derecho o principio “o al menos lo sea en menor intensidad” (Prieto, 2010:103).

En este punto queremos solo indicar que para Robert Alexy “los subprincipios de idoneidad y de necesidad expresan el mandato de optimización relativo a las posibilidades fácticas. En ellos la ponderación no juega ningún papel. Se trata de impedir ciertas intervenciones en los derechos fundamentales, que sean evitables sin costo para otros principios, es decir, se trata del óptimo de Pareto.” (2010:15)



Finamente, para tener por concluido el test de ponderación debemos señalar al examen de proporcionalidad en sentido estricto o ley de ponderación<sup>43</sup>, el mismo que se concretiza de la siguiente manera: “Cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro.” (Bernal Pulido, 2010:46)

Que la medida adoptada supere el examen de proporcionalidad en sentido estricto; significa que el grado de realización de la finalidad legítima de la intromisión o injerencia en un derecho fundamental debe ser, por lo menos, similar al grado de afectación del derecho o principio afectado, para que tal injerencia sea legítima en términos constitucionales.

En consecuencia, podemos señalar, que según lo establecido por el Tribunal, todos los derechos y/o principios constitucionales pueden estar sujetos a afectaciones<sup>44</sup>, y en tal supuesto, deberán ser evaluadas por un análisis de ponderación; sin que ello signifique el prejuicio irracional o desproporcionado de alguno de ellos; pues, en caso de efectuarse tal afectación irracional se estaría violentando todo el ordenamiento jurídico establecido.

Lo dicho en el párrafo anterior respecto a la aceptación de una afectación razonable de algún principio o derecho constitucional es entendido por algunos autores como (Cianciardo, 2013:458, Durán, 2006:81) la imposibilidad de afectar al derecho fundamental o principio constitucional más allá de su núcleo esencial.

En ese sentido, Medina Guerrero, citado por Durán, señalaba que “el contenido esencial de un derecho, el mismo que no puede ser vulnerado por ningún otro valor o fin constitucional, podría definirse como aquella parte del derecho que comienza cuando el límite deja de ser proporcionado.” (Durán, 2006:81)

En consecuencia, para no vulnerar de manera desproporcionada cualquier derecho fundamental o principio constitucional se deberá determinar vía ponderación si tal derecho o principio ha sido afectado irracionalmente, es decir; si ha sido transgredido

---

<sup>43</sup> La ley de ponderación es uno de los tres elementos que conforman la estructura de la ponderación tal como lo ha concebido Alexy, en consecuencia este tercer elemento es lo mismo que hablar del examen de proporcionalidad en sentido estricto. (Bernal Pulido, 2010:46)

<sup>44</sup> Durán señala que el Tribunal ha aceptado “la teoría relativa del contenido esencial de un bien constitucional”, consistente en “la restricción superior a la necesaria para lograr el fin que motiva la limitación.” (2006:81)

en su núcleo esencial, o lo que sería lo mismo, si la medida adoptada que afecta al derecho o al principio en mención, es desproporcional.

Ahora bien, frente al análisis de la ponderación que ha sido adoptada por el Tribunal Constitucional, existen autores como, García Novoa o Sanabria (2010), que señalan que no cabe efectuar un análisis de ponderación entre el principio de solidaridad y los principios que conforman el límite al poder tributario como el de no confiscatoriedad.

Ello, en la medida de que estos autores coinciden en no considerar al principio de solidaridad como un supra principio que deba primar sobre cualquier otro establecido en la Constitución, menos aún en un modelo de Estado Constitucional de Derecho en el que los principios del art. 74 de la Constitución constituyen verdaderos límites al poder tributario del Estado y garantías para los contribuyentes. (García Novoa, 2011:68)

Además, hay quienes piensan que los límites al poder tributario establecidos en el 74 de la Constitución no se ponderan pues no estamos estrictamente ante principios ponderables, como toda la doctrina suele referir, sino que por el contrario estamos ante reglas que pueden o no cumplirse, como toda otra regla legal o infra legal; en ese sentido, de entrar estas reglas en conflicto se solucionarían como se solucionan los conflictos entre normas legales, es decir a través del método de subsunción<sup>45</sup>.

Ante tal afirmación solo podemos decir que gran parte de la doctrina nacional (Gamba, 2009; Landa, 2006; Danós, 2006; entre otros.), señalan que los conceptos que están contenidos en el artículo 74 de la Constitución son principios que “carecen de una estructura normativa plenamente configurada, pues ellos establecen solo una dirección a seguir.” (Durán, 2006:58)

En consecuencia, en un supuesto de colisión entre dichos principios o derechos constitucionales, lo que deberá efectuarse es un análisis de proporcionalidad y/o razonabilidad, para determinar si la injerencia estatal es legítima o no. Mendoza citado por Duran, en referencia a la diferenciación entre reglas y principios, señalara que “éstos poseen una dimensión de peso que, en el caso de una eventual colisión entre los mismos dan paso a la ponderación de sus consecuencias normativas” (2006:58)

---

<sup>45</sup> La subsunción es un método de solución de conflictos entre reglas, el cual se resuelve aplicando al caso en concreto criterios de solución de conflictos de antinomias, por ejemplo: a través del criterio de superioridad o *lex superior*, del criterio de temporalidad o *lex posterior*, o del criterio de especialidad o *lex specialis*.

Nosotros no entraremos a la discusión de si efectivamente los principios constitucionales establecidos en el artículo 74 de la Constitución son reglas o son principios que pueden ser ponderables, pues ello en primer lugar desborda nuestro tema central de saber si en un conflicto entre estos-para nosotros principios de justicia tributaria- y el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad, deberían primar los primeros (principios de justicia tributaria establecidos en el art. 74); en la medida de encontrarnos en línea con un modelo de Estado Constitucional.

Y en segundo lugar porque consideramos saldada tal cuestión, en la medida que el mismo Tribunal ha señalado que tanto el principio de no confiscatoriedad como el de capacidad contributiva, principios establecidos en el 74 explícita e implícitamente; son *conceptos jurídicos indeterminados*<sup>46</sup>, los mismos que deberán ser analizados en un caso en concreto, dejando por sentado que cuando hablamos de los límites al poder tributario del artículo 74 de la Constitución, estamos haciendo referencia a principios tributarios. (STC N° 2727-2002-AA/TC, N° 0004-2004-AI/TC, entre otras.)

Concluiremos este punto señalando que ante un conflicto de principios en concreto el camino de la ponderación está más que resuelto dentro de nuestro sistema jurídico, pues el mismo ha sido adoptado por el Tribunal no solo para resolver casos en materia tributaria sino para llegar a una solución en otros ámbitos del derecho<sup>47</sup>.

#### **4.2. Solución de conflictos en abstracto de principios constitucionales:**

Muchos autores (Martínez, 2007:73; Guastini, 2010:78; Indacochea: 2008:101; Peralta y Acosta, 2015:106), coinciden en que el conflicto entre principios se soluciona

---

<sup>46</sup> Para el Tribunal Constitucional el término: “concepto jurídico indeterminado” usado en varias de sus sentencias (Exp. STC. N° 033-2004-AI/TC, N° 2727-2002-AA/TC, Exp. STC. N° 0004-2004-AI/TC) refiere al contenido de los principios constitucionales, específicamente del principio de no confiscatoriedad y del principio de capacidad contributiva, contenido que “no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso teniendo en consideración a la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo”.

Alexy por su parte señalará que los derechos fundamentales son principios y estos son mandatos de optimización, es decir que estos ordenan que algo sea cumplido en la mayor medida posible, siendo de ese modo un concepto jurídico “indeterminable en la consecuencia jurídica y no en las condiciones de su aplicación” (Martínez, 2007:78)

<sup>47</sup> Ver las sentencias analizadas bajo el principio de proporcionalidad por el Tribunal Constitucional en: **“El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano.”** Grández Castro Pedro. 2010. En: El Principio de Proporcionalidad en el Derecho Contemporáneo. Miguel Carbonell/Pedro P. Grández Castro. (Coordinadores). Lima. Palestra Editores S.A.C.

otorgando un peso mayor a uno de ellos (jerarquía axiológica móvil<sup>48</sup>) mediante un juicio comparativo efectuado por el juez constitucional, el mismo que no mantiene una preeminencia inamovible dentro del ordenamiento jurídico; pues el principio, que en un caso concreto sucumbió ante la preeminencia de otro principio, en otro caso podría revertir la situación.

En ese sentido señalan que dentro de un examen o test de ponderación lo que el juez evalúa no es la importancia de un principio frente a otro, sino más bien “la justicia de la consecuencia de la aplicación de uno u otro principio en el caso concreto.”(Peralta, 2015:107) o como diría Bernal citando a Alexy, respecto a la ponderación, que ésta constituye “una relación de precedencia condicionada entre los principios, a la luz de las circunstancias del caso.” (2010:46)

En efecto, dicho examen de proporcionalidad en el caso en concreto es materialmente posible, aunque para algunos (Prieto, Martínez) dicho conflicto normativo se encuentran dentro del ámbito de los casos difíciles<sup>49</sup>; sin embargo nuestro problema se centra en la “ponderación” o análisis de un conflicto entre dos principios constitucionales en el plano de la abstracción, el mismo que dicho sea de paso Prieto considera que “son conflictos imposibles de determinar previamente en abstracto”. (En: Martínez, 2007:67)

Precisamente, el caso que nos ocupa, de las deducciones ciegas como forma de obtención de la base imponible del impuesto a la renta del trabajo, que como mecanismo o método de valoración que determina la existencia del impuesto a pagar de manera *iuris et de iure*, constituye un régimen que lleva implícita la preeminencia del valor deber de contribuir con fundamento en la solidaridad sobre los principios de justicia tributaria inmersos en el art. 74 de la Constitución.

---

<sup>48</sup> Guastini asimila el termino de jerarquía axiológica móvil al de la ponderación puesto que considera que ésta “es una relación de valores creada (ya no por el derecho mismo, como la jerarquía de las fuentes), sino por el juez constitucional, mediante un juicio comparativo de valores, esto es, un enunciado dotado de la forma lógica: “el principio P1 tiene mayor valor que el principio P2”. Instituir una jerarquía axiológica -continua el autor- supone por tanto, atribuir a uno de los principios en conflicto un “peso”, una “importancia” ético-política mayor respecto al otro.” (2010:78)

<sup>49</sup> Los casos fáciles serían los conflictos entre reglas, o antinomias cuya solución se efectúa a través del método de la subsunción.



En consecuencia determinada la existencia de un conflicto entre el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad y el principio de no confiscatoriedad; se deberá plantear una solución al conflicto que se establece en el plano de la abstracción.

Para ello podríamos recurrir a lo señalado por Guastini, quien citado por Martínez, sostiene que “ante un conflicto *in abstracto* entre principios” (2007:65) o lo que para Martínez sería el concepto de “antinomias contextuales<sup>50</sup>”; (2007:135) cabría la posibilidad de que se solucionen a través de la ponderación o incluso con el método de solución de antinomias entre reglas.

Tal solución se vislumbra por los autores antes referidos, pues según Bobbio o Malt, también citados por Martínez, “los clásicos criterios de solución de antinomias no son gratuitos ni caprichosos, sino que se fundamentan en consideraciones generales de justicia, y en ese sentido, se asemejan a la ponderación.” (2007:154:)

Frente a ese inconveniente, de determinar cuál sería el método apropiado para solucionar un conflicto de principios en abstracto, Durán ha señalado que “dado que la ponderación acaba siendo un enjuiciamiento de comportamientos públicos, como puede ser una decisión o una norma que basándose en un bien constitucional acaben limitando otro u otros, requiere que cumplan determinadas fases: 1. Evaluar si la medida tiene un fin constitucionalmente legítimo que fundamente la interferencia en la esfera de otro bien constitucional. 2. Acreditar la adecuación, aptitud o idoneidad de la medida. 3. Estimar la necesidad del medio utilizado, probando que no existe otra menos gravosa. 4. Realizar el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, que consiste en acreditar que existe un equilibrio entre los beneficios que se obtienen y los daños ocasionados.”<sup>51</sup> (2006:82).

Con ello entendemos que para Durán pese a no existir un caso en concreto en el que pueda aplicarse el test de ponderación, tal cual lo ha venido efectuando el Tribunal Constitucional, y de darse un conflicto entre principios en abstracto, éste si podría resolverse vía un análisis de ponderación de la medida adoptada. Discusión esta última que se efectuará en el siguiente punto.

---

<sup>50</sup> Martínez acuña el término de “antinomias contextuales” a los conflictos entre normas categóricas o en palabras del autor: “inconsistencias lógicas relativas a acciones individuales en el contexto de un mismo caso genérico o en el contexto de sistemas de normas categóricas (conflictos *in abstracto*).” (2007:135)

<sup>51</sup> Durán advierte que dicho análisis de ponderación ha sido efectuado por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el exp. 0016-2002-AI/TC; pero que “dicho proceso de enjuiciamiento ha sido denominado test de razonabilidad”. (2006:82)



Además según lo advirtiera Durán, -argumentando que “la administración podría realizar sus actuaciones conforme a la Constitución Política”- que la ponderación, dentro de un contexto de Estado Constitucional de Derecho, también significaba “realizar un análisis de interpretación constitucional.” (2006:84)

Ahora bien, hemos escuchado los argumentos esgrimidos por la doctrina respecto a la imposibilidad de efectuar un análisis de ponderación al conflicto de principios constitucionales en abstracto, postura que para el Tribunal Constitucional peruano no es del todo correcta.

Ello, pues en las sentencias recaídas en los exp. N° 0053-2004-PI/TC y N° 0004-2004-AI/TC, el colegiado ha señalado que “es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta en las circunstancias particulares y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un exceso de poder tributario.”

Como podemos observar de las sentencias antes citadas, el Tribunal Constitucional ha optado por reconocer que incluso un conflicto de principios en abstracto (lo que el Tribunal llama análisis de la inconstitucionalidad de la norma), puede ser objeto de un análisis de ponderación para determinar en abstracto la inconstitucionalidad de la norma o medida adoptada por el Estado.

Danós Ordóñez, comentando la referida sentencia del Tribunal Constitucional, y en base a ella, ha propuesto caracterizar al principio de no confiscatoriedad en dos tipos o caracteres. Así, el carácter objetivo del principio “depende de la configuración técnica” que haga el legislador del tributo, en cuyo caso el análisis de confiscatoriedad “de carácter objetivo o abstracto se realiza sobre determinados componentes del tributo: la base imponible y la tasa o alícuota, mientras que la evaluación de la confiscatoriedad subjetiva o singular toma en cuenta las circunstancias particulares de los llamados a sufragar el tributo” (2006:148)

En ese sentido ha sido el máximo intérprete de la Constitución el que nos ha abierto el camino para efectuar y dar solución al conflicto de principios en abstracto, el mismo que se llevará acabo al final de nuestra investigación a través de la ponderación de los valores puestos en conflicto.

Por ello, cabe la aclaración que el análisis de ponderación que efectuaremos respecto a la medida adoptada por el legislador peruano en la implementación del régimen de deducciones ciegas, (en el que se prima el valor del deber de contribuir basado en el principio de solidaridad, y la lucha contra la evasión y la informalidad en perjuicio de principios de justicia tributaria), será un análisis efectuado de manera abstracta.

Sin embargo para efectuar tal análisis, debemos tener en cuenta que, tal y como lo señaláramos en el capítulo I, el régimen de deducciones objetivas contiene dos conceptos perfectamente identificables; y en ese sentido, dicha ponderación la realizaremos a través de un análisis separado de los dos conceptos que están inmersos en la estructura del impuesto, nos referimos al mínimo no imponible y al gasto deducible.

Consideramos que ello debe ser así, pues una cosa es no permitir el gasto deducible con el cual se afecta la fuente productora de renta, cuestión que va a ser difícil de analizar puesto que, en el caso del impuesto a la renta sobre el trabajo, la fuente productora es la mano de obra del trabajador; en ese sentido los gastos en los que se incurra en favor del mantenimiento de la fuente productora, será entendida que han sido gastos efectuados en la salud o educación del trabajador, es decir; se confundirán en la mayoría de los casos con el concepto del mínimo no imponible.

Pero además, otra cosa es afectar el proyecto de vida de la persona; pues sin un mínimo no imponible adecuado o vulnerado, incidimos en una afectación a la posibilidad de desarrollo básico del ser humano, en su alimento, en su salud, su educación y su sustento familiar, en sí; en una vulneración a la dignidad del hombre como tal.

En ese sentido y teniendo en cuenta lo señalado pasaremos a efectuar primero la ponderación de la medida del régimen de deducciones ciegas, sobre el concepto de gastos deducibles, para luego realizar dicha ponderación respecto del mínimo no imponible, teniendo siempre en cuenta que tal análisis de ponderación se efectuará como método de solución de conflictos de principios en abstracto, atribuyéndoles un peso abstracto a cada principio o derecho fundamental a la luz de un modelo de Estado Constitucional.

#### **4.2.1. Análisis de ponderación en el concepto de gastos deducibles:**

Según la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 179-2004-EF) en su artículo 45, son deducibles los gastos en los que incurre el trabajador receptor de rentas de cuarta categoría, y ello en un porcentaje del 20% de la renta bruta y hasta un

límite de 24 UIT; es decir, que para las rentas del trabajo independiente el legislador ha establecido una presunción *iure et de iure*, que no admite prueba en contrario, respecto de los gastos que efectúa el trabajador en el desarrollo de su actividad.

Asimismo, debemos referirnos también a la imposibilidad de deducir ningún tipo de gasto en las rentas de quinta categoría, pues el legislador estableció *iure et iure* que el trabajador dependiente no efectúa ningún gasto para la generación de su renta, y en consecuencia éste no puede deducir gasto alguno, con lo cual se encuentra en peor situación que el trabajador independiente.

Además, tenemos que señalar que debido a la reciente modificación por parte del Decreto Legislativo N° 1258, en el que se hace referencia a la posibilidad de deducir hasta 3 UIT adicionales a las 7 UIT, considerándolos como “gastos” a conceptos que estarían, por su naturaleza, dentro del concepto del mínimo no imponible; pero que no obstante ello, para nuestro análisis discerniremos y haremos la separación respectiva según el tipo de erogación de la que se trate, vale decir; según se trate de un gasto deducible o de erogaciones que se encuentran dentro del mínimo no imponible.

En ese sentido, la reciente modificación y aumento del mínimo no imponible de hasta 10 UIT, ha sido una medida dirigida a la ampliación de la base imponible de manera sencilla, sin tener que pasar por un proceso difícil y costoso en el tema de la probanza y sustentación de documentos, verificando y fiscalizando que los gastos efectuados hayan sido reales y no ficticios o con el ánimo evasorio de reducir la base imponible y el impuesto a pagar.

En efecto, tanto el régimen de deducciones objetivas, como la medida adoptada de aumentar el mínimo no imponible hasta 3 UIT adicionales, constituyen una medida que pese a tener objetivos de eficiencia, puede ser convalidada con un valor o principio constitucional, nos referimos al principio de solidaridad; convirtiéndose por ello, en una medida con un fin constitucionalmente legítimo.

En consecuencia el legislador, a través del régimen de deducciones objetivas, busca luchar contra la evasión fiscal, finalidad que ha sido convalidada con el valor constitucional del deber de contribuir basado en el principio de solidaridad; ello en contraposición al principio de no confiscatoriedad, y en consecuencia pasaremos a determinar si dicha primacía legal soporta un test de ponderación con los tres sub principios que la conforman.

**a. Examen de idoneidad:**

El examen de idoneidad como bien lo establece la doctrina (Alexy, Prieto, Bernal, entre otros), es la relación de causalidad, de medio a fin, entre la medida adoptada y el fin legítimo perseguido. Es decir en palabras de Prieto “la actuación que afecte un principio o derecho constitucional ha de mostrarse consistente con el bien o con la finalidad en cuya virtud se establece.” (2010:102)

Ahora bien para determinar si la medida adoptada cumple con el examen de idoneidad debemos verificar si el régimen de deducciones ciegas es congruente con el fin perseguido, es decir si la lucha contra la evasión y la informalidad es un fin perseguido conforme a los fines del Estado social y democrático de derecho, y si las deducciones objetivas son un medio adecuado para la consecución de dicho fin.

Como ya lo señaláramos en párrafos anteriores, el propio Tribunal ha aceptado que el recurso a los impuestos para la consecución de fines más allá de los meramente recaudatorios, refiriéndose expresamente a la finalidad extra fiscal de la lucha contra la evasión y la informalidad como fin perseguido y acorde a los demás fines constitucionales de un Estado Social y Democrático de Derecho es algo permitido y hasta aplaudido por diferentes sectores que ven en la tributación un mecanismo eficiente para tal fin. (Exp: N° 6089-2006-PA/TC, Exp: N° 0004-2004-AI/TC).

Ello en la medida de que el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto formales como materiales, sobre todo en las rentas de cuarta categoría, son muy bajas; eso en comparación con el nivel que representan las rentas de quinta categoría, al punto de ser llamados por la doctrina como un impuesto a los salarios, esto último, producto del régimen de retenciones y percepciones que ocasionan que sea difícil eludir el impuesto.

Ahora mismo el incentivo que se le está otorgando a los contribuyentes para permitir deducir hasta 3 UIT adicionales con la condición de que presenten comprobantes de pago que de otra manera nunca hubieran pedido a sus contrapartes, revelando así todo un mercado que estaba fuera del alcance de la fiscalidad, es un mecanismo efectivo; sin embargo ello no debería ser estructurado de esa manera, pues están condicionando el aumento de un mínimo no imponible que de ninguna manera debería ser condicionado.

En consecuencia, la medida del régimen de deducciones ciegas en un país con altas tasas de informalidad y de evasión fiscal, y en el que el mecanismo de probanza



viene dado por personas con poca o casi nula conciencia tributaria, resulta ser una medida eficaz con rasgos de simplicidad.

Por tanto al tener como presupuesto un fin legítimo en palabras del Tribunal Constitucional, y a su vez cumplir con el examen de la idoneidad de la medida adoptada, se pasara al siguiente examen, el de necesidad de la medida adoptada.

**b. Examen de necesidad:**

El examen de necesidad se cumple cuando la medida adoptada se convierte en una medida sin la cual no se llega al cumplimiento del fin legítimo perseguido, es decir; en una medida necesaria, en la que no haya posibilidad de recurrir a otra medida menos gravosa para la consecución del fin alegado.

En este punto creemos que sí existe una medida menos gravosa, la que consistiría en otorgar al contribuyente la posibilidad de que pueda deducir los gastos en los que incurra para generar la fuente o mantenerla en la medida que pueda probarlos, es decir; adoptar una medida como el régimen de deducciones ciegas pero no como una presunción absoluta o *iure te uire*, sino más bien como una presunción *iuris tamtun*; con lo cual el contribuyente tendrá la opción de deducir, si es que puede hacerlo, o de lo contrario someterse a la imposición ciega, si es que ello le es más beneficioso teniendo en cuenta, por ejemplo, sus costos administrativos.

En ese sentido, al no pasar el examen de necesidad de la medida adoptada podríamos concluir ahí nuestro análisis de ponderación. Ello pues el propio Tribunal ha señalado que el test de ponderación debe ser evaluado siguiendo en estricto orden los exámenes de los subprincipios (de idoneidad, necesidad y ponderación); y en consecuencia, si la medida no cumple con alguno de ellos no puede pasar el examen del siguiente subprincipio (STC N° 6089-2006-PA/TC, STC N° 0045-2004-AI/TC). En ese sentido, nuestro análisis de ponderación terminaría aquí; sin embargo por temas meramente académicos desarrollaremos el examen de proporcionalidad en sentido estricto.

**c. Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación:**

Este examen, según el Tribunal Constitucional siguiendo lo señalado por Alexy, sirve para determinar, “si el grado de intervención de la medida es por lo menos equivalente al de realización del fin constitucional esperado” (STC N° 6089-2006-PA/TC); en ese sentido nos corresponde determinar si la adopción del régimen de deducciones ciegas cumplen con el fin de evitar la evasión fiscal y disminuir la



informalidad en una proporción superior al menoscabo que produce con la afectación al principio de no confiscatoriedad.

En este punto, podríamos decir que al no haberse presentado ante cualquier Tribunal ninguna demanda por inconstitucionalidad del régimen de deducciones ciegas, entonces se concluiría que hasta el momento no ha existido ningún contribuyente que se haya visto afectado por dicha medida; sin embargo creemos que tal judicialización de un caso en concreto no se ha dado en la práctica, puesto que la gran mayoría de personas, por no decir el 99% de la población, efectúan gran parte de sus actividades al margen de régimen tributario, es decir en la informalidad.

En ese sentido si una persona informal genera rentas de cuarta categoría y no tiene como ser detectada por la administración tributaria, su conducta será la de seguir al margen del ordenamiento tributario; y en consecuencia, lo que el Estado haga dentro del mundo del derecho tributario no le va a afectar, pues es un sujeto cuyas actividades son invisibles para la administración.

Ello traerá como consecuencia de que no exista nadie quien demande por inconstitucionalidad en la afectación de su derecho de propiedad, ya que tendrá muchas más actividades que nunca serán gravadas, siendo su única preocupación, el no ser detectados por la administración.

Sin embargo si la figura fuera distinta y en la realidad todos cumpliéramos con nuestro deber de contribuir, nos daríamos cuenta que la medida adoptada no es proporcional; pues si bien es cierto, el régimen de deducciones ciegas abarata costos y es más eficiente para la recaudación del tributo, al ser una medida *uire et de uire*, se olvida de la posibilidad de otorgar al contribuyente la opción de probar las erogaciones en las que ha incurrido y de esa forma deducir sus verdaderos gastos.

No obstante lo señalado en los párrafos anteriores, cabe señalar que la reciente modificación en la que se abre la posibilidad de deducir 3 UIT adicionales, se ha efectuado con la intención de formalizar a los contribuyentes que se encuentran fuera del alcance de la administración, logrando con ello ampliar la base tributaria, pues la única manera de obtener mayor deducción es a través de la entrega electrónica de un comprobante de pago.

Ello quiere decir que, si bien es cierto el régimen de deducciones objetivas simplifica el tema de la probanza, ésta ha demostrado no ser proporcional, pues el índice de informalidad en las rentas de cuarta categoría, sobre todo, es bastante elevado. No

siendo por ello un medio a través del cual el objetivo buscado se materialice en un grado superior al menoscabo del principio de no confiscatoriedad afectado.

En consecuencia vemos que en casos hipotéticos el régimen de deducciones ciegas no cumpliría con el test de proporcionalidad pese a poder llegar a ser una medida idónea, necesaria y eficiente.

#### **4.2.2. Análisis de ponderación en el concepto del mínimo no imponible:**

Hemos señalado que el mínimo no imponible es un concepto que se vincula a la idea del proyecto de vida de la persona pues satisface, en teoría eso debería ser así, de manera material la existencia misma del ser humano. En ese sentido el mínimo no imponible cubre dinerariamente lo que todo ser humano necesita para poder vivir, por ejemplo cubre su alimentación, vivienda, vestido, salud, educación entre otros conceptos que son necesarios para el desarrollo integral de él y su familia dentro de la sociedad.

Es por ello que para propósitos de efectuar un análisis de ponderación de manera abstracta para fines académicos debemos discernir todos o al menos algunos de los conceptos que conforman el sustrato material del mínimo no imponible, a saber el gasto por alimento, el gasto por salud, al gasto por carga familiar: hijos, esposa sin trabajo independiente y padres, el gasto por vivienda, el gasto por educación, el gasto por recreo, entre los más significativos gastos aceptados en algún momento de nuestra historia como gastos deducibles.

Gastos por concepto de mínimo exento que en este contexto actual de Estado Constitucional de Derecho deberían tenerse nuevamente en cuenta por configurar gastos que conforman el proyecto de vida de la persona humana, o lo que según Hernando sería, para autores como Alexy, Dworkin, Rawls, Nagel, Habermans, Garzón, Atienza, entre otros (Hernando, 2008:331), el concepto o la idea de dignidad humana, valor reconocido en el art. 1 de la Constitución, al cual el Tribunal Constitucional lo ha consagrado como “el presupuesto ontológico de todos los derechos fundamentales, incluyendo aquellos de contenido económico del modelo de Estado Constitucional”. (FJ. 14. Exp. 0008-2003-AI/TC)

Landa señala que el contenido del derecho a la dignidad humana se identifica con “la prohibición de instrumentalización de la persona (sentido negativo), así como un deber de promoción de su máxima realización posible, considerando las circunstancias de hecho y de derecho existentes (sentido positivo)” (2017:19)

Es decir en relación a lo dicho por el citado autor, debemos entender que en tanto sea materialmente posible el Estado debe ser el promotor del respeto al individuo y su dignidad, considerándolo a este como un fin en sí mismo y no como un medio para consecución de fines de política económica por ejemplo. En esa línea el Tribunal ha indicado que “no será constitucionalmente adecuadas la explicación y solución de la problemática económica desde una perspectiva alejada de la dignidad humana, pues la persona no puede ser un medio para alcanzar una economía estable sino, por el contrario, debe ser la que auspicie la consecución de un fin superior para el Estado y la sociedad; a saber, la consolidación de la dignidad del hombre.” (FJ. 14. Exp. N° 0008-2003-AI/TC)

En esa línea Landa afirmará que “antes que los fines del Estado e inclusive de la propia sociedad, debe ante ponerse la defensa y el desarrollo de la persona y su dignidad” (2017:17), en ese sentido nada justificaría, ni la lucha contra la evasión, ni la lucha contra la informalidad –objetivos explícitos del régimen de deducciones ciegas, incluido la ampliación de la deducción- el menoscabo del derecho a la dignidad humana materializado en el mínimo no imponible.

Queremos dejar en claro nuestra posición respecto a que concordamos en una objetivación del mínimo no imponible, decir lo contrario sería llegar a un imposible material, pues nadie gasta en sus necesidades básicas de manera idéntica. Sin embargo, en lo que no estamos de acuerdo es en que no se permita llegar a ese mínimo de manera más cercana a la realidad, es decir de manera subjetiva.

Ahora bien, hemos dicho que todos los conceptos señalados en el párrafo anterior deberían ser analizados bajo el principio de proporcionalidad o ponderación para determinar si la medida adoptada por el Estado –régimen de deducciones objetivas- es una medida que debe prevalecer frente a al principio de no confiscatoriedad, que más que proteger al derecho de propiedad, en las rentas del trabajo estaría defendiendo el proyecto de vida de las personas, en cuyo caso somos de la opinión de que no cabría hacer un test de ponderación sobre estos conceptos.

Ello en la medida en que, tal y como lo observaran los liberales primero y los neoconstitucionalistas después, ante el valor dignidad humana no cabe hacer ningún análisis de ponderación, pues este concepto constituye el “**coto vedado**”, término acuñado por Garzón Valdés, (Hernando, 2008:331) o espacio reservado para los derechos básicos- o fundamentales- donde no es posible negociación alguna.

En esa misma línea, Atienza señalara que “el principio de dignidad humana exige el respeto al principio del Coto Vedado” (2008:462), y en respeto a esa dignidad, parafraseando a Garzón, Atienza concluye, es que el hombre puede pretender ser tratado como un fin en sí mismo. (2008:464)

Durán también hace referencia a la existencia de un contenido esencial de los derechos o principios constitucionales, los mismos que al entrar en conflicto, dada su legitimidad en un modelo de Estado Constitucional, deberán ponderarse entre ellos, sin olvidar que “cada bien constitucional tiene un contenido esencial que debe ser respetado”. (2006:81)

Ahora bien, sabemos que el Tribunal Constitucional entiende que ningún derecho, bien o valor constitucional tiene carácter de absoluto<sup>52</sup>, sin embargo también ha reconocido que cuando se trata de derechos fundamentales personales, estos tiene una preeminencia sobre los derechos de tipo económico o políticos. Ejemplo de ello, es la mención al derecho a la salud, derecho para el que el Tribunal indica ser “integrante del conjunto de valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico” (FJ. 27. Exp. N° 06089-2006-PA/TC)

En tal sentido, si ponderamos el derecho a la salud versus el deber de contribuir con los gastos del Estado, pues ello, según el principio de solidaridad va a conllevar a un bienestar de toda la sociedad en su conjunto, consideramos que el derecho a la salud es un derecho que debe primar sobre el otro principio. Ello, puesto que el derecho a la salud garantiza la vida misma de la persona<sup>53</sup>.

En efecto a continuación pasaremos a ponderar solo dos de los derechos arriba mencionados que son cubiertos por el mínimo no imponible en aras de establecer cuál

---

<sup>52</sup> Landa señala que “ningún derecho fundamental es absoluto, todo derecho fundamental es limitado.” Cuyo límite sería ejercer el derecho “de forma razonable y proporcional, utilizando para ello; técnicas como el principio de concordancia práctica, o el principio de proporcionalidad.” (2017:20-21)

<sup>53</sup> Cabe anotar que el derecho a la salud antes del año 2004, no tenía la calidad de derecho fundamental pues éste estaba contemplado en el art. 7 de la Constitución y no en el art. de los derechos fundamentales del hombre (art. 2 de la Constitución). En ese sentido, el Tribunal contemplaba la posibilidad de entrar a conocer un caso sólo si con la afectación al referido derecho se afectaba el derecho a la vida. Exp. N° 2945-2003-AA/TC. Esta explicación la podemos encontrar en: Tribunal Constitucional. Centro de Estudios Constitucionales. “Jurisprudencia Relevante del Tribunal Constitucional”. Tomo I. (junio 1996 - diciembre 2005). Centro de Estudios Constitucionales. Edición Oficial 2013.



es nuestra posición respecto al tema de ponderación de valores que contribuyen al desarrollo de la persona y de su entorno familiar.

Los derechos a ser examinados han sido escogidos teniendo en cuenta el contenido que el propio Tribunal ha desarrollado respecto a ellos, a saber el derecho a la salud y el derecho a la educación<sup>54</sup>.

**a. Ponderación del derecho a la salud:**

Según lo previsto en el art. 7 de la Constitución el derecho a la salud es entendido como aquel derecho subjetivo por el cual la persona encuentra protección de sí misma, de su entorno familiar y de su comunidad; en tal sentido cabe que efectúe todo lo que este a su alcance para su promoción y defensa, en tanto que como deber del Estado cabe que éste efectúe políticas conducente a su realización efectiva. (Art. 7, 9 y 11 de la Constitución).

Sin embargo el propio Tribunal ha señalado que el deber del Estado de garantizar ese derecho a los ciudadanos no se limita en la promoción y/o prestación del servicio, sino que éste debe garantizar que dicho servicio sea de calidad. Este último aspecto es el que ocasiona que las personas que obtienen rentas de cuarta categoría sobre todo, y tengan la posibilidad de efectuar ese gasto de manera particular, prefieran recurrir ante una enfermedad a terceros privados, quienes le brindaran un servicio de salud con mejor calidad que el que brinda el Estado.

Landa señalara que el derecho a la salud, íntimamente vinculado con el derecho a la vida y a la integridad personal, es un derecho cuyo contenido subjetivo “supone el goce de un estado de bienestar físico y mental,... mientras que desde una perspectiva objetiva, impone una serie de deberes de actuación al Estado” (2017:161-162)

En ese sentido nos preguntamos cómo podríamos sostener que pese a que el derecho a la salud (o vida) de una persona se ve en peligro, ésta deberá contribuir con los gastos del Estado para que el mismo pueda cumplir con su finalidad de redistribución de la riqueza o cualquier otra finalidad por la que el tributo haya sido creado.

---

<sup>54</sup> Cabe señalar que el análisis de ponderación de tan solo dos de los derechos que abarcarían el contenido del mínimo no imponible se efectúa sin que ello signifique que solo ellos merecen ser evaluados bajo dicho examen, en ese sentido dichos derechos han sido tomados como ejemplos para un mejor y posterior desarrollo por parte de la jurisprudencia o de la doctrina nacional.



Ahora bien, el Tribunal también ha reconocido que el derecho a la salud pese a no estar dentro del capítulo de derechos fundamentales de la persona, es un derecho que por estar íntimamente ligado al derecho a vida y al derecho a la integridad personal (FJ. 28. Exp. N° 2945-2003-AA/TC), merece de protección y promoción por parte del Estado, en el entendido que no solo bastara que el Estado establezca políticas encaminadas a brindar un servicio de protección de la salud, sino que ““El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud”, ha precisado que los elementos esenciales del derecho a la salud son: la disponibilidad, la accesibilidad, la aceptabilidad y la calidad.” (FJ. 3.3.4. Exp. 03191-2012-AA/TC)

En efecto respecto al derecho a la salud, y al gasto en el que incurre el contribuyente en ella, consideramos que éste es un derecho que no debería quedar condicionado a un límite (nos referimos al límite del 30% que se acepta como gasto deducible que se introdujo con la modificación del Decreto Legislativo N° 1258), y menos aún, no debería ser usado para la consecución de un fin extra fiscal como el de la lucha contra la informalidad.

Por ello consideramos que es posible aceptar que el ciudadano pueda deducir ese gasto sin que le sea condicionado ni limitado, en aras de estar salvaguardando un derecho constitucionalmente protegido, el mismo que en un examen de ponderación entre este valor y el deber de contribuir contra la evasión o la informalidad, queda a simple vista demostrada su superioridad como valor constitucional que protege al fin supremo de la sociedad, el hombre.

**b. Ponderación del derecho a la educación:**

Respecto al derecho a la educación, si bien es cierto es un derecho menos indispensable que el derecho a la vida (y dentro de ella a la salud, la integridad física y mental y al derecho a la dignidad), también es un derecho que cuenta con protección constitucional, pues el mismo se encuentra reconocido y desarrollado entre los artículos 13 al 19 de la Constitución.

En ese sentido la educación percibida como “un derecho fundamental y como un servicio público esencial” (Landa, 2017:166) constituye un valor fundamental dentro de nuestro modelo de Estado Constitucional de Derecho, ello en la medida en que éste se encuentra vinculado con el valor libertad, uno de los pilares básicos de ese modelo de Estado.

Landa considera que el derecho a la educación en tanto sea concebido “como derecho subjetivo supone un ejercicio de determinadas facultades: 1. acceso al servicio

educativo sin discriminación,... 2. Derecho a permanecer dentro de un proceso educativo,... y 3. El derecho a una educación de calidad. ...” y en tanto “dimensión institucional y su condición de servicio público, corresponde al Estado cumplir una serie de garantías o principios de la educación, tales como: crear centros educativos, garantizar la gratuidad del servicio, formular políticas educativas,” (2017:106-107) entre otras acciones que el Estado deberá adoptar en favor de hacer efectivo dicho derecho constitucional.

Ahora bien el Tribunal Constitucional ha considerado que el derecho a la educación es “el basamento de la formación del proyecto de vida de las personas y de la conformación de una sociedad democrática, solidaria y justa, que impulse el desarrollo sostenible del país, como enuncia el artículo 9 de la Ley N° 28044.” (FJ. 74. Exp. N° 0011-2013-PI/TC)

Haciendo una precisión, en este punto no cabría hablar en los mismos términos del derecho a la educación básica, que del derecho a la educación en niveles superiores (sobre todo maestría o doctorado), ello pues, creemos que debemos hacer la diferenciación y establecer que una cosa es hablar del derecho a la educación básica el cual se acerca más al concepto del mínimo no imponible; y otra cosa es hablar de un derecho a una educación en post grado, y el monto que se paga por ella; pues estos, a nuestro entender, se encontrarían dentro del concepto de gasto deducible.

En efecto, creemos que el monto que gasta un padre en la educación básica de sus hijos, es un monto que se encuentra dentro del mínimo no imponible. Ello puesto que con el acceso a la educación las personas obtiene la capacidad necesaria para desarrollarse libremente en sociedad. Landa sostiene que existe una relación estrecha entre la educación y el derecho al trabajo o a la libertad de empresa; ello en la medida de que con una educación “las personas pueden insertarse en la vida económica del país.” (2017:166)

La idea de una relación entre el mínimo no imponible y el derecho a una educación básica también es compartida por autores como García Belsunce, Fernández Cartagena, Moschetti, Spisso, entre otros, cuando señalan que el mínimo no imponible debe servir no solo para cubrir las necesidades más elementales que permiten tan solo la subsistencia de una persona y su familia, sino que este monto debe ser aquel considerado para cubrir “una adecuada calidad de vida presente y futura.” (Fernández Cartagena, 2006:184-185)

Por otro lado consideramos que el gasto efectuado en estudios de diplomados, maestrías o doctorados del mismo perceptor de cuarta y quinta categoría, debería ser un gasto ubicado dentro del concepto de gastos deducibles. Ello dado que una mejor educación incide directamente en mayores y mejores oportunidades de trabajo con mejores sueldos; y en consecuencia sirve para generar una mayor remuneración o generación de renta.

En consecuencia de la diferenciación efectuada líneas arriba podemos señalar que con respecto al derecho a la educación, hasta cierto nivel educativo no cabe para nosotros ponderación alguna, pues es un derecho que está ligado al desarrollo integral de la persona, a la inserción de ésta en la sociedad y en la esfera política del país. Considerando la vinculación del derecho a la educación básica con los fundamentos básicos del modelo de Estado Social y Democrático de Derecho.

Como podemos apreciar de los argumentos arriba esgrimidos respecto a la ponderación de esos dos derechos fundamentales, podemos concluir que el concepto del mínimo no imponible no puede ser establecido a través de deducciones ciegas, ello traería consigo el daño a la dignidad del hombre, a su proyecto de vida y a su vida en general.

Diferente postura adoptamos respecto al concepto de gasto deducible, el cual hemos concluido que sí podría verse afectado, ponderando siempre que tal afectación no sea irracional o desproporcional, pues debemos entender que el gasto deducible en las rentas del trabajo sirven para generar renta o mantener la fuente productora, la misma que está constituida por la mano de obra del trabajador.

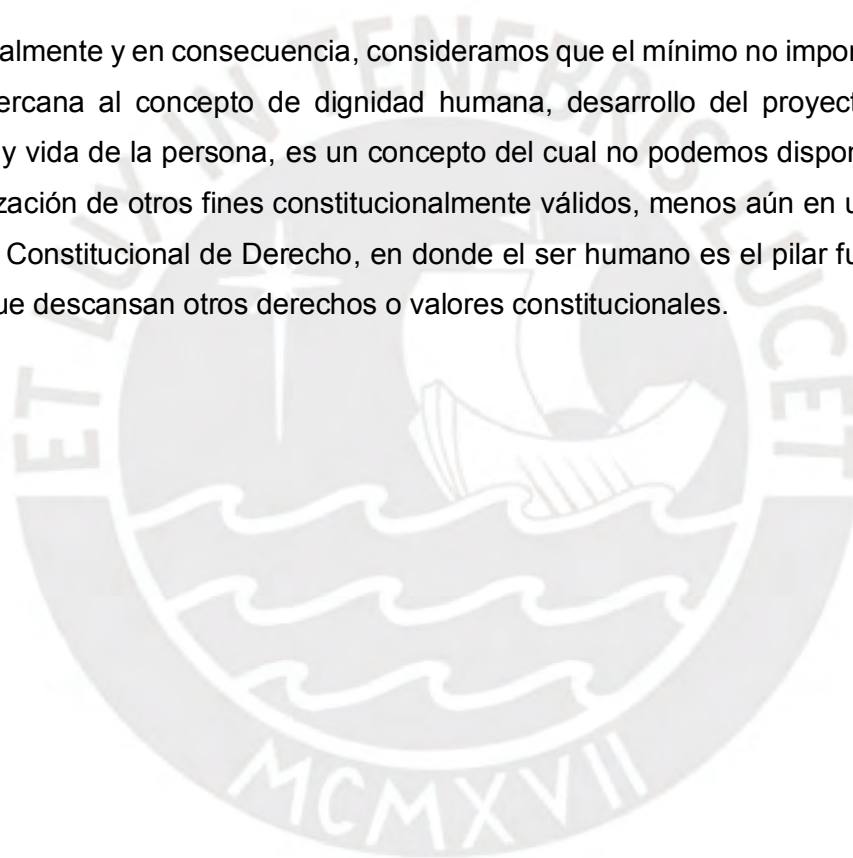
En ese sentido ante cualquier injerencia en el mínimo no imponible también se vería afectado el valor de dignidad humana e incluso el hombre como tal. No obstante ello, lo ponderable serían los gastos que no se acerquen tanto a dicho concepto. Ello en la medida de que el valor que sustenta y deberá prevalecer dentro de un modelo de Estado Constitucional de Derecho es el valor dignidad humana, y los principios que la protegen son los principios de justicia tributaria, como es el de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales.

En tal sentido, al no aceptar la vulneración del mínimo no imponible, estamos adoptando la teoría absoluta del contenido esencial de los principios o derechos constitucionales, teoría que según Aguayo citado por Durán establece que “el contenido esencial del bien constitucional es un núcleo duro absolutamente resistente a la acción limitativa por parte del legislador.” (2006:81)

En esa línea argumental, el trabajador podrá deducir con documentos probatorios gastos que le permitan vivir con dignidad, que le permitan cubrir gastos efectuados en su salud, en caso el seguro no cubra la enfermedad, o gastos de vivienda como ha sido el intento fallido del Decreto Legislativo N° 1258, pues aunque se permite dicha deducción, ésta se efectúa de manera limitada, es decir solo hasta un 30%.

Creemos que ello debe ser así, puesto que el mínimo no imponible es un concepto que tiene como fundamento constitucional al valor dignidad humana, valor que se encuentra protegido no sólo por los artículos 1 y 2 de la Constitución, sino también encuentra protección constitucional en el propio artículo 74 de la constitución, dentro de la protección a los derechos fundamentales de la persona.

Finalmente y en consecuencia, consideramos que el mínimo no imponible por su relación cercana al concepto de dignidad humana, desarrollo del proyecto de vida, integridad y vida de la persona, es un concepto del cual no podemos disponer en aras de la realización de otros fines constitucionalmente válidos, menos aún en un contexto de Estado Constitucional de Derecho, en donde el ser humano es el pilar fundamental sobre el que descansan otros derechos o valores constitucionales.



## Conclusiones finales

- En los años en los que se implementaron las deducciones objetivas, la medida se basó en principios económicos de eficiencia, simplicidad y economía; sin embargo, esa manera de determinar la base ha permanecido inmodificable en el tiempo, en consecuencia los valores en los que ahora podrían fundarse válidamente esas deducciones ciegas o que estarían detrás de esa manera de obtención de la base imponible, que argumentarían a favor de su validez y permanencia, sería precisamente el fundamento constitucional del deber de contribuir basado en la solidaridad.
- Las deducciones objetivas afectan principios de justicia tributaria que deben primar en un Estado Constitucional de Derecho, valores tales como la vida, o el de vivir con dignidad, o el valor libertad y equidad; que se deben proteger y primar sobre otros principios, es decir; sobre aquellos denominados principios económicos de simplicidad, economía o eficiencia. Los mismos que al entrar en conflicto debe existir una inclinación sobre los principios de justicia tributaria que son la base del Estado Constitucional.
- Las deducciones objetivas son una técnica de valoración de base y para que dicha técnica de valoración o estimación objetiva no vulnere principios de justicia tributaria, ni infiera más allá de la capacidad de contribuir de las personas, dicha forma de obtención de base imponible debe ser lo más cercana a la realidad de las personas y al contexto socioeconómico de la sociedad a la que se aplica.
- Ante la creciente mirada hacia los impuestos como instrumentos para la consecución de otros fines, la doctrina ha mostrado su preocupación respecto a los límites que el legislador tiene o debe tener al momento de introducir en el ordenamiento tributario una figura limitativa del derecho a la propiedad.
- El Tribunal Constitucional reconoce que los fines extra fiscales, en tanto sean legítimos o estén basados en principios o valores constitucionales, pueden ser establecidos en nuestra sociedad; sin que ello signifique la afectación absoluta e irrazonable de cualquier otro derecho o principio constitucionalmente protegido.
- Para los neoconstitucionalistas existe la tesis conflictivista de los derechos o principios constitucionales, en la que todos los derechos o principios son relativizables o ponderables, y en caso de entrar en conflicto unos con otros se deben ponderar; sin embargo admiten que el problema de la ponderación radica en que ésta solo es posible efectuarla en un caso en concreto y no de manera abstracta.



- Para el Tribunal Constitucional “la intervención del Estado se considera legítima y acorde con la Constitución, cuando es producto de una medida razonable y adecuada a los fines de las políticas que se persiguen. En consecuencia, es necesario que dicha medida no transgreda los derechos fundamentales de las personas o, en todo caso, que dicha afectación se lleve a cabo bajo cánones de razonabilidad o proporcionalidad”.
- Para no vulnerar de manera desproporcionada cualquier derecho fundamental o principio constitucional se deberá determinar vía ponderación si tal derecho o principio ha sido afectado irracionalmente, es decir si ha sido transgredido en su núcleo esencial, o lo que sería lo mismo, si la medida adoptada que afecta al derecho o al principio en mención, es desproporcional.
- El Tribunal Constitucional ha abierto el camino para entrar a examinar la validez de una medida en abstracto, esto es, cuando exista un conflicto en abstracto entre principios constitucionales, como en nuestro caso, este podrá ser resuelto a través de la ponderación de los dos valores constitucionales en conflicto.
- En el régimen de deducciones ciegas, como mecanismo o método de valoración que determina la existencia del impuesto a pagar, de manera *iuris et uire*, vemos que existe un conflicto entre el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad y el principio de no confiscatoriedad; conflicto que pese a establecerse en el plano de la abstracción, puede ser analizado vía ponderación.
- Usualmente se ha entendido que el mínimo no imponible sirve para la satisfacción de las necesidades elementales, sin embargo en un modelo de Estado Constitucional, dicho concepto no puede solo cubrir la satisfacción de necesidades que permitan al ser humano subsistir; por el contrario conteniéndolas, deberá servir también para satisfacer una existencia digna de la persona y su entorno familiar.
- El concepto del mínimo no imponible al constituir la materialización del proyecto de vida de las personas, y la protección de los derechos inherentes al ser humano, no cabe establecerlo a través de deducciones objetivas; sino por el contrario o en su defecto, permitir llegar a él a través de la probanza en los gastos efectuados por el trabajador.
- Habrá que tener cuidado cuando señalamos que el concepto de gastos deducibles no merece tanta protección constitucional, ello pues al tratarse de rentas sobre el trabajo, la fuente productora es la misma mano de obra del trabajador (especialmente en las rentas de quinta), con lo cual el gasto que sirva para su mantenimiento se podría confundir con el monto del mínimo no imponible.

## Recomendaciones

- Tenemos que tener en cuenta la importancia de otorgarle al contribuyente la posibilidad de poder elegir el modo de determinar su base imponible, es decir a través de deducciones ciegas o a través de deducciones subjetivas vía la probanza de sus gastos, con ello el Estado lograría, tanto la eficiencia en la recaudación como la justicia en el tema de gastos efectuados en el mínimo no imponible.
- Si bien el incremento de la recaudación es un objetivo deseable, pues con ella el Estado tiene más recursos con los cuales cumplirá con los fines sociales de redistribución de la riqueza a través del gasto en educación pública, salud pública, entre otros; éste objetivo de mayor recaudación no puede perseguirse vulnerando a su paso valores como el de dignidad humana, su proyecto de vida o incluso el derecho a la vida misma.
- El Estado debería crear un sistema tributario en el que la estructura del impuesto a la renta sobre las rentas de los trabajadores sea más cercana a la realidad, en donde las deducciones subjetivas sean la regla y las deducciones presuntas u objetivas sean la excepción, de modo que no se vulnere el principio de no confiscatoriedad, el derecho a la propiedad y en general a ningún otro principio de justicia tributaria.
- En un modelo de Estado Constitucional de derecho no se puede aceptar que la base imponible del impuesto esté determinada de modo tal que no refleje el monto de una riqueza que pueda ser gravada. Por ello, la base imponible como elemento esencial del impuesto debe ser determinada de modo tal que su cuantía debe ser la materialización más cercana a la real capacidad de contribuir con los gastos del Estado.
- Los principios de justicia tributaria no pueden plasmar por si solos el valor de la justicia dentro de un sistema sino tienen en cuenta la eficiencia y la justicia en el gasto público que realiza el Estado en la satisfacción de las necesidades básicas de la población. Por ello, el Estado deberá efectuar de manera adecuada un gasto público en aquellas necesidades que los trabajadores efectúan de manera particular, pues o bien el Estado no cubre dichas necesidades o si lo hace lo efectúa de manera deficiente.
- El proyecto de vida y el concepto de dignidad de la persona son valores que deberían materializarse mejor dentro del mínimo no imponible. Este no puede ser un medio para proteger otros valores constitucionales, valores que pueden ser constitucionalmente válidos, pero nunca a costa de la dignidad humana.

- Para no dejar que el hombre se convierta en un medio para la consecución de otros fines constitucionales lo recomendable será determinar la base imponible de las rentas del trabajo permitiéndose deducir los gastos efectuados en conceptos comprendidos dentro del mínimo sin límite alguno.



## BIBLIOGRAFÍA

### Legislación:

- Decreto Supremo 287-68-HC.
- Nueva Ley del Impuesto a la Renta Decreto Legislativo N° 200.
- Decreto Ley N° 25751, Ley del Impuesto a la Renta.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF.
- Decreto Legislativo N° 1258.
- Decreto Supremo N° 033-2017-EF.

### Sentencias del Tribunal Constitucional:

- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0016-2002-AI/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2762-2002-AA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0008-2003-AI/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 1907-2003-AA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2302-2003-AA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2822-2003-AA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2945-2003-AA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0001-2004-AI/TC. y
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0002-2004-AI/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0033-2004-AI/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0041-2004-AI/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0045-2004-AI/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0048-2004-PI/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0053-2004-PI/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4014-2005-AA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 4227-2005-PA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3797-2006-PA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 6089-2006-PA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 6626-2006-PA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 3191-2012-AA/TC.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0011-2013-PI/TC.

### Resoluciones del Tribunal Fiscal:

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1979-014962-0.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1979-015014-0.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1979-015606-0.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1980-015846-0.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1982-017062-0.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1983-017922-0.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1985-019169-0.

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1997-5-0872.

**Libros:**

ATIENZA RODRIGUEZ, Manuel.

2013. "Curso de Argumentación Jurídica". Madrid. Editorial Trotta. S.A.

CORTÉS DOMINGUEZ, Matías.

1985. "Ordenamiento Tributario Español I". Madrid. Editorial CIVITAS S.A. Cuarta Edición.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto.

1995. "Presunciones Legales y Derecho Tributario". Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A.

FLORES POLO, Pedro.

1988. "Derecho Financiero y Tributario Peruano". Lima. Ediciones Justo Valenzuela V. E.I.R.L. Segunda Edición.

GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos.

2004. "El Principio de Capacidad Contributiva". Buenos Aires. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.

JARACH, Dino.

1996. "Finanzas Públicas y Derecho tributario". Buenos Aires. ABELEDO-PERROT. S.A. Tercera Edición.

KRESALJA, Baldo y César Ochoa.

2012. "El Régimen Económico de la Constitución de 1993". Lima. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

LANDA ARROYO, Cesar.

2017. "Los Derechos Fundamentales". Lima. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

MARTINEZ ZORRILLA, David.

2007. "Conflictos Constitucionales, Ponderación e Indeterminación Normativa. En: Colección Filosófica y Derecho". Madrid. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

PERALTA, Edison; Otto Acosta.

2015. "Presunciones y Ficciones en el impuesto a la renta". Lima. Editorial Jurídica THEMIS.

QUERALT, Juan Martin; Carmelo Serrano Lozano, y otros.

2002. "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Madrid. Editorial. Tecnos. 13° Edición.

RIVERA POSTIGO, Fernando.

1989. "Derecho Tributario Sustantivo". Lima. A&B Servicios Gráficos.

SANCHEZ SERRANO, Luis.

1997. "Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I". Madrid. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.



SAINZ DE BUJANDA, Fernando.  
1973. "Hacienda y Derecho, Tributario". Madrid. VI, Instituto de Estudios Políticos.

SEVILLANO CHAVEZ, Sandra.  
2014. "Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario".  
Lima. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica.

SPISSO, RODOLFO R.  
2011. "Derecho Constitucional Tributario". Buenos Aires. ABELEDO-PERROT. S.A.  
Quinta Edición.

### **Artículos en libros:**

ALEXY, Robert.  
2011. "Los Derechos Fundamentales en el Estado Constitucional Democrático". En:  
Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Lima. Fondo Editorial:  
Universidad de San Martín de Porres. pp. 19-33.

2010. "La fórmula del peso". En: El Principio de Proporcionalidad en el Derecho  
Contemporáneo. Miguel Carbonell/Pedro P. Grández Castro. (Coordinadores).  
Lima. Palestra Editores S.A.C. pp. 13-36.

BERNAL PULIDO, Carlos.  
2010. "La Racionalidad de la Ponderación". En: El Principio de Proporcionalidad en el  
Derecho Contemporáneo. Miguel Carbonell/Pedro P. Grández Castro.  
(Coordinadores). Lima. Palestra Editores S.A.C. pp. 37-57.

CIANCIARDO, Juan.  
2013. "El Principio de Proporcionalidad y Los Derecho Constitucionales". En:  
Tendencias Actuales del Estado Constitucional Contemporáneo.  
Neoconstitucionalismo y Argumentación Jurídica - Constitucionalismo y Principio  
de Proporcionalidad. Ortiz Gaspar, Aníbal y Aquize Cáceres, Katty.  
(Coordinadores). Tomo V. Lima. ARA Editores E.I.R.L. pp. 450-463.

DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge.  
2006 "El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la  
jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano". En: Temas de derecho  
tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller / comité  
ed. Jorge Danós Ordóñez... [et al.] -- Lima: Palestra, pp. 135-167.

DURÁN ROJO, Luis Alberto.  
2006. "Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio". En:  
Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando  
Zolezzi Möller / comité ed. Jorge Danós Ordóñez... [et al.] -- Lima: Palestra, pp.  
51-95.

2010. "El enfoque metodológico en la actividad de interpretación tributaria". En: Informe  
Tributario. Revista Análisis Tributario. Diciembre 2010. pp. 10-12.

FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio A.  
2005. "La Capacidad Contributiva". En: Temas de derecho tributario y de derecho  
público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller / comité ed. Jorge Danós  
Ordóñez... [et al.] -- Lima: Palestra, pp. 169-196.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela.

2008. "El IRPF y los Principios Constitucionales de Justicia Tributaria: Una Relación Controvertida". En: Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Isla De Margarita – Venezuela. Tema II: Los Principios Tributarios Ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta. Caracas. Editado por: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, ILADT. pp. 857-876.

FUENTES ACURIO, Sandro.

1993. "La Gestión en una Administración Tributaria con Mayor Autonomía". En: Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales Madrid. XXVII Asamblea General del C.I.A.T. pp. 47-56.

GAMBA VALEGA, Cesar.

2006. "Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional". En: Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller / comité ed. Jorge Danós Ordóñez... [et al.] -- Lima: Palestra, pp. 197-215.

2009. "Estado Constitucional de Derecho, sentencias del Tribunal Constitucional y Derecho tributario. Apuntes para una aproximación necesaria". En: Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima. IPDT. 2010. pp. 347-372.

GARCÍA NOVOA, Cesar.

2011. "La incidencia de la doctrina de la solidaridad en cierta jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano en la creación y aplicación de las normas fiscales". En: Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Lima. Fondo Editorial: Universidad de San Martín de Porres. pp. 57-171.

GOMEZ SABAINI, Juan Carlos y Dalmiro Morán.

2013. "Política Tributaria en América Latina: Agenda para una segunda generación de reformas". En: Tendencias Recientes en Materia Tributaria en América Latina. Santiago de Chile: Naciones Unidas. CEPAL- Serie Macroeconómica del Desarrollo N° 133.

GRANDEZ CASTRO, Pedro.

2010. "El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del TC peruano". En: El Principio de Proporcionalidad en el Derecho Contemporáneo. Miguel Carbonell/Pedro P. Grández Castro. (Coordinadores). Lima. Palestra Editores S.A.C. pp. 337-376.

GUASTINI, Riccardo.

2010. "Ponderación: Un análisis de los conflictos entre principios constitucionales". En: El Principio de Proporcionalidad en el Derecho Contemporáneo. Miguel Carbonell/Pedro P. Grández Castro. (Coordinadores). Lima. Palestra Editores S.A.C. pp. 71-79.

GUIROLA, José Manuel.

2012. "Material del Módulo 1: Economía y Hacienda Pública: Sistemas Tributarios y Procesos de Integración de la Maestría Internacional de Administración Tributaria y Hacienda Pública". X edición, 2012-2014. Madrid. IEF-AEAT-UNED-CEDET-CIAT. p.31.

KUCZYNSKI, Pedro Pablo.

2003. “Después del Consenso de Washington: Reforzando el crecimiento y las reformas en América Latina”. Editores: Pedro Pablo Kuczynski y John Williamson. Lima. UPC. pp. 45-57.

LANDA ARROYO, Cesar.

2006 “Los principios tributarios en la Constitución de 1993 Una perspectiva constitucional”. En: Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller / comité ed. Jorge Danós Ordóñez... [et al.] -- Lima: Palestra, pp. 37-50.

LA SCALA, Agustino Ennio.

2010. “El Principio “Quien Contamina, Paga” y el Principio de Capacidad Económica en el marco del Sistema Tributario Italiano”. En: Doctrina y Casuística de Derecho Tributario, Libro Homenaje al Catedrático Francisco Escribano. Lima. Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L. pp. 855-862.

MANKIW, Gregory.

2012. “Los Diez Principios de la Economía”. En: Materiales del Curso de Política Fiscal de la Maestría de Derecho Tributario de la Escuela de Post Grado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Año: 2015-2.

MARCHESI, ORLANDO.

2008. “Los Principio Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta”. En: Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Isla de Margarita – Venezuela. Octubre. Editado por: AVDT, ILADT. pp. 431-511.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra.

2001. “Los Fines Extra Fiscales del Impuesto”. En: Tratado de Derecho Tributario. Dirigido por: Andrea Amatucci. Bogotá. Editorial Temis S.A. Tomo Primero. 2001. pp. 355-387.

MORENO SOLSOL, Josué J.

2014. “Análisis Constitucional del Régimen cedular del Impuesto a las rentas del Trabajo de Personas Naturales (Físicas) en el Perú: Contravención Sistemática del Principio de Capacidad Contributiva”. En: Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. Libro Homenaje al Profesor Rubén Sanabria Ortiz. Lima. Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L. Vol. 1. pp. 239-258.

MOSCHETTI, Francesco.

2001. “El Principio de la Capacidad Contributiva”. En: Tratado de Derecho Tributario. Dirigido por: Andrea Amatucci. Bogotá. Editorial Temis S.A. Tomo Primero. 2001. pp. 240-284.

OSVALDO CASAS, José

2003. “Principios Jurídicos de la Tributación”. En: Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario. Vol. 1. Director. Horacio A. García Belsunce. Buenos Aires. Editorial Astrea De Alfredo y Ricardo Depalma SRL.

PISTONE, Pasquale.

2008. “Los Principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición Sobre la Renta”. En: Memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Isla de Margarita – Venezuela. Octubre. Editado por: AVDT, ILADT. pp. 15-122.

PRIETO SANCHIS, Luis.

2010. “El juicio de ponderación constitucional”. En: El Principio de Proporcionalidad en el Derecho Contemporáneo. Miguel Carbonell/Pedro P. Grández Castro. (Coordinadores). Lima. Palestra Editores S.A.C. pp. 81-113.

SANABRIA ORTIZ, Rubén.

2010. “Aporte a la crítica de la corriente que relativiza las reglas y principios que limitan el ejercicio del poder tributario a través de la “Ponderación””. En: Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. Libro Homenaje al Profesor Rubén Sanabria Ortiz. Lima. Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L. Vol.1. pp. 21-46.

STIGLITZ, Joseph E.

2000. “La Economía del Sector Público”. Tercera edición. Barcelona A. Bosh, pp. 475-510. En: Materiales del Curso de Política Fiscal de la Maestría de Derecho Tributario de la Escuela de Post Grado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Año: 2015-2.

ZAVALETA ALVAREZ, Michael.

2011. “Propuesta de un modelo opcional en el impuesto a la renta de personas naturales. A propósito del deber de contribuir con capacidad contributiva”. En: Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Dirección: Michael Zavaleta Álvarez. Fondo Editorial Universidad San Martín de Porres. Lima. pp. 287-352.

#### **Revistas:**

2017. “Las nuevas deducciones de las rentas del trabajo”. Revista AELE. Informe Tributario. Vol. XXVI N° 309. Lima. Editor: Luis Durán Rojo. Febrero.

#### **Artículos en Revistas:**

ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel.

2008. “A propósito de la Dignidad Humana”. En: lus et veritas. Lima. No. 36. Junio. pp. 460- 468.

FERNÁNDEZ SESSAREGO, Carlos.

2010. “El “daño al proyecto de vida” en la doctrina y la jurisprudencia contemporáneas”. En: Foro Jurídico. Revista de Derecho editada por estudiantes de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima. Edición 10. Abril. pp. 75-104.

HERNANDO NIETO, Eduardo.

2008. “Neoconstitucionalismo y Teoría de la Argumentación Jurídica: ¿Son realmente proyectos convergentes?”. En: lus et veritas. Lima. No. 36. Junio. pp. 328-338.

INDACOCHEA PREVOST, Úrsula.

2008. “¿Razonabilidad, proporcionalidad o ambos? Una propuesta de delimitación de sus contenidos a partir del concepto de ponderación.” En: THEMIS. Revista de derecho de la PUCP. Lima. N° 55. Febrero. pp. 97-108.

NOVOA HERRERA, Gerardo.

2006. “El principio de capacidad contributiva”. En: Derecho & Sociedad. Lima. Año 17. No. 27. pp. 101-106.

PEDRAZA MAC LEAN, Luz María; y Gilberto Ramos Fernández.



2009. "Apuntes sobre la progresividad del impuesto a la renta en el Perú: ¿de dónde venimos y hacia dónde vamos?". En: *Ius et Veritas*. Lima. No. 39. Dic. pp. 254-275.

RUIZ HUIDOBRO, Alberto Gildemeister.

2002. "Tributación y Familia en el Perú. ¿Un caso de Discriminación?". En: *Derecho & Sociedad*. Lima. Año 13. No. 19. pp. 15-21.

SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo.

2007. "Notas Sobre el Principio de No Confiscatoriedad en Materia Tributaria". En: *Derecho & Sociedad*. Lima. Año 18. No 29. pp. 307-322.

TOYAMA MIYAGUSUKU, Jorge.

2006. "Puntos de Encuentros y Desencuentros entre el Derecho Laboral y el Derecho Tributario". En: *Vectigalia Asociación de Derecho Tributario*. Edición Homenaje a Don Armando Zolezzi Möller. Lima. Año 2. No 2. Octubre. pp. 174-183.

## **Páginas web**

### **Artículos de Internet:**

AMAT Y LEÓN, Carlos.

1985. "Impuesto a la Renta de Personas Naturales".

En página web: <http://revistas.up.edu.pe/index.php/apuntes/article/view/529>.

Visitado el 10-01-2017.

ARIAS MINAYA, Luis Alberto; Elmer Cuba y Raúl Salazar.

1997. "La sostenibilidad de la política fiscal en el Perú: 1970-2005". Banco Interamericano de Desarrollo Red de Centros de Investigación Documento de Trabajo R-316. Octubre.

En página web: <http://www.iadb.org/res/laresnetwork/files/pr45finaldraft.pdf>.

Visitado el: 28-04-2016.

BRAVO CUCCI, Jorge.

2014. "Los Fines Extra fiscales de los Tributos".

En página web:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/viewFile/13790/14414>

Visitado el: 07-01-2017.

CELORICO PALMA, Clotilde.

2000. "Capacidad Contributiva, Presupuesto jurídico y Fundamento de la Tributación. Tema 1.2. La Evolución Conceptual del Principio de Capacidad Contributiva". CIAT. Conferencia Técnica – Sicilia, Italia.

En página web:

[http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&DocumentId=2732](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&DocumentId=2732). Visitado el: 10-06-2016.

FERREIRO LAPATZA, José Juan.

2005. "Apología contracorriente de la estimación objetiva, Crónica Tributaria". nº 116.

En página web: <http://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/Ferreiro.pdf>.

Visitado el: 02-05-2016.



HERNANDEZ BERENGUEL, Luis.

1994. "Impuesto a la Renta de Personas Naturales. Forum: Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. D.S.122-94-EF".

En página web: [http://www.ifaperu.org/uploads/articles/104\\_01\\_CT18\\_LHB.pdf](http://www.ifaperu.org/uploads/articles/104_01_CT18_LHB.pdf).

Visitado el: 07-01-2017.

QUIROGA LEÓN, Aníbal.

1996. "Control «Difuso» y control «Concentrado» en el Derecho Procesal Constitucional peruano"

En: Derecho PUCP; No. 50 (1996); 207-233

En página web:

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/5928/5937>.

Visitado el: 13-08-2017.

MEMORIA DEL BANCO CENTRAL DE RESERVA DEL PERÚ.

1992. "BCRP- 1992-4. Finanzas públicas".

En página. Web:

<http://www.bcrp.gob.pe/docs/Publicaciones/Memoria/1992/Memoria-BCRP-1992-4.pdf>.

Visitado el: 17-10-2016.

MORÁN, Dalmiro y Miguel Pecho.

2016. "La Tributación En América Latina En Los Últimos Cincuenta Años". Instituto de Estudios Fiscales. CIAT. Doc. N°. 18.

En página web:

[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2016\\_18.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_18.pdf).

Visitado el 05-04-2017.

MORÓN PASTOR, Eduardo.

2006. "Política Fiscal 1980-2000: de la precariedad a la crisis y viceversa. En: Desafíos de la Política Fiscal en el Perú".

En página web:

[https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol\\_econ/documentos/Desafios\\_politica\\_fiscal.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Desafios_politica_fiscal.pdf).

Visitado el: 05-05-2016.

MOSTAJO G, Rossana.

2003. "Perspectivas de una Reforma Tributaria Integral con Equidad: ¿Hacia un nuevo Pacto Fiscal en el Perú?". Versión preliminar. Diciembre. Estudio encargado por el Department For International Development – DFID.

En página web:

<http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/6/13526/RossanaMostajo.doc>

Visitado el: 10-09-2016.

NAVARRO FAURE, Amparo.

1993. "La adecuación del Método de Estimación Objetiva de la Base Imponible por Signos, Índices y Módulos a los Principios de Justicia Tributaria".

En página web:

<https://rua.ua.es/.../1993-revista-valenciana-de-hacienda-publica-21-Amparo-Navarro>.

Visitado el: 02-05-2016.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Centro de Estudios Constitucionales.  
2013. “Jurisprudencia Relevante del Tribunal Constitucional”. Tomo I. (junio 1996 - diciembre 2005). Centro de Estudios Constitucionales. Editor: Gerardo Eto Cruz. Edición Oficial 2013. Sentencia N° 2945-2003-AA/TC. pp. 720 - 728.  
En página web: <https://textos.pucp.edu.pe/pdf/4832.pdf>.  
Visitado el: 11-01-2017.

TRUJILLO MEZA, Julio.  
2005. “La Reforma Tributaria del Impuesto a la Renta para las Personas Naturales.”  
En página web:  
<http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/publicaciones/quipukamayoc/2005/pri mer/a09.pdf>.  
Visitado el: 07-09-2016.



## Anexo I

Impuestos de los años 1980 que fueron derogados durante la reforma tributaria de 1991-1992

### **A los ingresos**

1. Impuesto al excedente resultante del ajuste integral de los estados financieros

### **Al patrimonio**

1. Contribución extraordinaria sobre el patrimonio asegurado
2. Contribución extraordinaria sobre el patrimonio personal
3. Contribución especial sobre el valor de las acciones y participaciones
4. Impuesto al patrimonio empresarial
5. Impuesto al patrimonio personal
6. Impuesto al patrimonio neto personal

### **A la importación**

1. Impuesto adicional ad valorem CIF
2. Sobretasa a la importación
3. Sobretasa temporal a la importación

### **A la exportación**

1. Impuesto adicional a las ventas
2. Impuesto adicional ad valorem a la exportación
3. Impuesto ad valorem FOB a la exportación
4. Sobretasa a la exportación de café en grano crudo
5. Impuesto a la exportación de azúcar
6. Impuesto a la entrega de moneda extranjera al Banco Central de Reserva
7. Impuesto a la exportación

### **A la producción y consumo**

1. Impuesto a los débitos bancarios y financieros
2. Impuesto especial a las exportaciones
3. Impuesto a la compra y venta de moneda extranjera
4. Impuesto a la emisión de certificados de moneda extranjera
5. Impuesto adicional a los signos de aviación
6. Contribución sobre la venta de combustibles

### **Impuestos destinados**

**Fuente:** Baca, Jorge (2000). "El ancla fiscal", en Abusada, Roberto; Fritz DuBois, Eduardo Morón y José Valderrama (editores). *La reforma incompleta. Rescatando los noventa*. Lima: Instituto

Peruano de Economía y Universidad del Pacífico. En: Desafíos de la Política Fiscal en el Perú: Javier Portocarrero Maisch, editor y otros.

