

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



**Políticas tributarias con enfoque de Derechos Humanos en el Perú:
¿necesidad de beneficios tributarios en el Impuesto General a las Ventas
a personas con discapacidad?**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OBTENER EL
GRADO DE BACHILLER EN DERECHO**

AUTOR

Peñaloza Gonzales, Miranda

ASESOR

Dunin Borkowski Goluchowska, Katarzyna María

2020-2

Título:

Políticas tributarias con enfoque de Derechos Humanos en el Perú: ¿necesidad de beneficios tributarios en el Impuesto General a las Ventas a personas con discapacidad?

Sumilla:

¿Son necesarios los beneficios tributarios en el Impuesto General a las Ventas a las personas con discapacidad? Las personas con discapacidad se encuentran obligadas a incurrir en la adquisición de bienes o contratación de servicios para poder vivir en igualdad de condiciones. En ese sentido, el gravamen a dichas transacciones puede considerarse un sobre costo, ya que, de no encontrarse en situación de discapacidad, no deberían incurrir en estos. Así, es necesario remitirnos a las obligaciones estatales contenidas en la Convención de Personas con Discapacidad y a la Ley General de la Persona con Discapacidad para responder a dicha intriga. En ese contexto, el presente trabajo de investigación busca cuestionarse si el Perú necesita regular beneficios tributarios para las personas con discapacidad en el Impuesto General a las Ventas con la finalidad de cumplir con las obligaciones internacionales y evitar una discriminación indirecta mediante el Sistema Tributario. Para ello, se buscará delinear la estrecha relación entre la Política Tributaria y los Derechos Humanos por medio de tres vertientes: (i) la recaudación de recursos públicos para la concreción de los Derechos Humanos; (ii) la utilización de la función extrafiscal para reasignar costos y modificar conductas; y, (iii) la injusticia producto del diseño de un Sistema Tributario neutro que no toma en cuenta las desigualdades en la sociedad.

Palabras clave: Política Tributaria, recaudación de tributos, tributos, personas con discapacidad, derechos humanos, impuesto general a las ventas, beneficios tributarios

Summary:

Are tax benefits for persons with disabilities necessary in the Value Added Tax? Persons with disabilities are obliged to incur in the acquisition of goods or hiring of services in order to live in equal conditions. In this sense, the tax on such transactions can be considered a cost overrun, since, if they are not in a situation of disability, they would not have to incur these. Thus, it is necessary to refer to the state obligations contained in the Convention on the Rights of Persons with Disabilities and the General Law of the Person with a Disability to respond to such intrigue. In that context, this research work seeks to question whether Peru needs to regulate tax benefits for persons with disabilities in the Value Added Tax to fulfill international obligations and avoid indirect discrimination through the Tax System. To this regard, it would be necessary to delineate the strong connection between Tax Policy and Human Rights through three aspects: (i) the collection of public resources for the realization of Human Rights; (ii) the use of the extrafiscal function to reallocate costs and modify behavior; and, (iii) the injustice resulting from the design of a neutral Tax System that fails to take into account the inequalities in society.

Key words: tax policy, tax collection, taxes, persons with disabilities, human rights, value added tax, tax benefits

Índice

I. Introducción	4
II. Marco Normativo sobre los derechos de las Personas con Discapacidad	4
II.1 Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.....	6
II.2 Ley General de la Persona con Discapacidad y su respectivo Reglamento	8
III. Relación de la Política Tributaria y los Derechos Humanos	9
III.1. Función indirecta de los tributos	9
III.2 Función indirecta de los tributos	11
III.3 El principio a la igualdad y la indiferencia del Sistema Tributario	12
IV. El uso del IGV como herramienta de cumplimiento en materia de Derechos Humanos	14
V. Beneficios tributarios a personas con discapacidad: ¿Qué alternativas se podrían optar?	16
V.1 Devolución del impuesto pagado	17
V.2 Exoneración del impuesto	19
VI. Conclusiones	20
VII. Bibliografía	21

I. Introducción

La relación entre la Política Tributaria y los Derechos Humanos es innegable. No solo mediante la recaudación de los recursos públicos se permite solventar los gastos que incurren con la finalidad de materializar derechos, sino también la Política Tributaria puede hacer uso del tributo como herramienta para internalizar costos o modificar conductas de los ciudadanos con la imposición de ciertos servicios y bienes. Por el contrario, un Sistema Tributario que no se estructura tomando en cuenta los derechos de los agentes del mercado, puede recaer en injusto. Así, es necesario señalar que la imposición a ciertas transacciones del mercado puede afectar a colectivos que se encuentran en una desventaja inherente si es que no se toma en cuenta sus circunstancias. Esta es la situación en la que se encuentran las personas con discapacidad en el caso de la imposición con el Impuesto General a las Ventas a (i) artefactos como lo son sillas de ruedas, audífonos, prótesis, entre otros, o, (ii) servicios como intérpretes de lengua de señas o traducción a lenguaje Braille. No brindar beneficios tributarios efectivos a las personas con discapacidad en la compra o uso de bienes y servicios necesarios para poder vivir en sociedad no solo genera un sobre costo en el acceso en igualdad de condiciones a dicho colectivo sino también puede considerarse que viola el derecho a vivir de forma independiente y a ser incluido en la comunidad de acuerdo a la Convención de Personas con Discapacidad¹ y a la Ley General de la Persona con discapacidad². Por el contrario, si la Política Tributaria se regula tomando en cuenta las obligaciones internacionales en materia de Derechos Humanos, puede ser un instrumento para coadyuvar el cumplimiento de la normativa interna, así como de los estándares internacionales.

En ese contexto, en el presente trabajo se buscará delinear la relación entre la Política Tributaria y los Derechos Humanos, así como demostrar la necesidad de beneficios tributarios desde una perspectiva jurídica en el Impuesto General a las Ventas con la finalidad de cumplir obligaciones internacionales y evitar una discriminación indirecta mediante el Sistema Tributario a dicho colectivo. Para ello, primero, se hará un análisis de las fuentes normativas, tanto nacionales como internacionales respecto a la materia; segundo, se presentará la relación entre la Política Tributaria y los Derechos Humanos desde una perspectiva dogmática; y, tercero, se delinearé el funcionamiento del Impuesto General a las Ventas como herramienta para el cumplimiento en materia de Derechos Humanos. Por último, se presentará dos posibles propuestas de modo referencial a tomar en cuenta por el legislador.

Es necesario resaltar que esta investigación es exclusivamente de carácter jurídico. Somos conscientes que el otorgamiento y la promulgación de beneficios tributarios deben analizarse también desde una perspectiva económica y financiera por parte del Estado.

II. Marco Normativo sobre los derechos de las Personas con Discapacidad

¹ Aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante Resolución NRES/61/106, del 13 de diciembre de 2006, aprobada por el Congreso de la República mediante Resolución Legislativa Nro. 29127 de fecha 30 de Octubre del 2007, publicado en el diario oficial El Peruano el 01 de noviembre del 2007 y ratificada por el Presidente de la República, según Decreto Supremo Nro. 073-2007-RE de fecha 30 de diciembre de 2007, publicado en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 2007.

² Aprobada mediante Ley Nro. 29973, publicado en el diario oficial El Peruano el 13 de diciembre de 2012.

Las obligaciones recaídas en los estados de tomar medidas eficaces con la finalidad de incluir a las personas con discapacidad y luchar contra la discriminación que este colectivo sufre, se encuentran en cuerpos normativos tanto a nivel internacional como local.

Por un lado, para hablar de los derechos de las personas con discapacidad deberíamos remontarnos a diferentes cuerpos normativos internacionales suscritos y ratificados por el Estado peruano, como lo son el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto Internacional de Derecho Económicos, Sociales y Culturales en el Sistema Universal, o, a la Convención Americana de Derechos Humanos y el Protocolo de San Salvador del Sistema Interamericano. En ellos, podemos encontrar un desarrollo tanto normativo como jurisprudencial (por medio de Observaciones o pronunciamientos de la Corte Interamericana) del derecho a la libertad que deriva en la autonomía personal y el derecho a la igualdad que deriva en el mandato a la no discriminación.

Sin perjuicio de ello, en particular contamos con la Convención sobre los Derechos de la Persona con Discapacidad (en adelante, la “Convención”) que es la piedra angular en la actualización de las normas referidas a personas con discapacidad en diferentes países. A partir de esta, se promulgó la Ley General de la Persona con Discapacidad (en adelante, “LGPD”).

Por otro lado, respecto al plano nacional, con la finalidad de hablar de los derechos de las personas con discapacidad, es necesario remitirnos a la ley mencionada en el párrafo anterior, así como hacer referencia a la Constitución y a los diferentes pronunciamientos del Tribunal Constitucional.

A lo largo de la historia, se ha distinguido diversos tratamientos sobre las consideraciones de este colectivo. De conformidad con Agustina Palacios (2015, pp. 12), se pueden distinguir principalmente tres modelos en el desarrollo de la concepción de la persona con discapacidad en la sociedad, estos son los siguientes:

- i. El modelo de prescindencia: El modelo deriva de ideas religiosas o creencias donde se relaciona la deficiencia física, sensorial o psicosocial con un castigo divino por actos realizados de manera previa. Asimismo, se entiende a la persona con discapacidad como una carga a la sociedad al pensar que este grupo no es capaz de contribuir al colectivo/sociedad. Así pues, se recurrían a prácticas eugenésicas o de marginación al ser considerados personas “inútiles” o “innecesarias”. Este modelo data desde la antigüedad (época griega) hasta comienzos del siglo XX.
- ii. El modelo rehabilitador: El modelo parte de la idea que la discapacidad es un déficit de la persona producido por una enfermedad, accidente o condición de salud por lo que deben pasar por un proceso de rehabilitación. Para ello, necesitan de cuidados médicos prestados por profesionales por lo que esto deriva en una lógica de que la discapacidad es una situación que puede/debe ser “arreglada” o “solucionada”. En caso ello no se pueda, se recurren a prácticas de encierro involuntario o médico. De acuerdo con la autora, este modelo se consolida al término de la Primera Guerra Mundial.
- iii. El modelo social: El modelo cambia la visión de cómo se percibía a la persona con discapacidad, ya que deja de entender a la discapacidad como un déficit de la persona, sino una deficiencia de la sociedad entendida como que es la sociedad es la que coloca barreras discapacitantes. Así, este modelo recoge los principios básicos de los Derechos Humanos como son la libertad, la igualdad y la autonomía, y, sostiene que las limitaciones

proviene de la sociedad, por lo que es esta la que debe cambiar para incluir a las personas con discapacidad. Como resultado, se entiende a la discapacidad como la deficiencia de un sujeto sumada con una restricción de derechos, por lo que sí no hay una restricción de derechos o barrera discapacitante, no se habla de discapacidad.

Más allá de las críticas que puedan surgir en los modelos mencionados en el párrafo anterior, es claro que nos encontramos en la actualidad en un tránsito al modelo social y es de dicho modelo que nace la Convención. Esta, como veremos más adelante, parte de principios básicos de la sociedad como son la dignidad e igualdad, y afirma que las personas con discapacidad, por su condición de ser humano, se encuentran en igualdad de condiciones con los demás, por lo que de ella se desprende una serie de obligaciones de adoptar medidas para disminuir las barreras discapacitantes de la sociedad y que exista una igualdad fáctica.

Ahora bien, es necesario resaltar que, si bien este trabajo toma como punto de partida el modelo social, puede llegar a confundirse la premisa de este y ampliar el término de tal manera que no se pueda distinguir quién se encuentra en dicho colectivo. En ese sentido, es importante remitirnos a la definición de persona con discapacidad.

De conformidad con el artículo 1 de la Convención se señala que las personas con discapacidad *“incluyen a aquellas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, pueden impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás”*.

Mientras que, de conformidad con el artículo 2 de la LGPD, la persona con discapacidad es *“aquella que tienen una o más deficiencias físicas, sensoriales, mentales o intelectuales de carácter permanente, que, al interactuar con diversas barreras actitudinales y del entorno, no ejerza o pueda verse impedida en el ejercicio de sus derechos y su inclusión plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones que las demás.”*

Así, podemos evidenciar que la definición de la Convención es más amplia en el sentido que señala que incluye más no se limita a dicha definición a diferencia de la LGPD, así como la LGPD habla de deficiencias de carácter permanente mientras que la Convención usa el término a largo plazo. Ello quiere decir que la definición de la LGPD sería más restrictiva y podrían quedar fuera de dicha definición las personas con discapacidad no permanente u otras que no se encuentren incluidas en dicho concepto.

Esta distinción de definiciones podría ser significativa al momento de otorgar beneficios tributarios o diferenciar al grupo. Somos de la opinión que a efectos tributarios, la definición aplicable es la de la ley interna. No obstante, el artículo 3 de la LGPD señala que los derechos de estas se interpretarán de conformidad con los principios y derechos contenidos, entre otros, en la Convención, por lo que sería argumentable.

Luego de señalado lo anterior, pasaremos a detallar y analizar lo señalado por la Convención y por la LGPD.

II.1 Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad

De conformidad con el artículo 1 de la Convención, el objetivo de esta es promover, proteger y asegurar el goce pleno y en condiciones de igualdad de todos los Derechos

Humanos y libertades fundamentales para todas las personas con discapacidad, así como promover el respeto de su dignidad inherente.

Tal como señalamos anteriormente, esta Convención utiliza los principios ya anteriormente reconocidos en los demás tratados como una suerte de énfasis más que un reconocimiento. Con ello queremos decir que este tratado no regula nuevos derechos sino funciona como una guía que precisa los Derechos Humanos que toda persona tiene referidos a un grupo colectivo que sistemáticamente ha sido vulnerado.

En ese sentido, los principios que rigen esta son principalmente el respecto a la dignidad, el derecho a la autonomía individual, la libertad de tomar decisiones, el derecho a una vida independiente, así como el principio de igualdad y no discriminación con el objetivo de una participación e inclusión plena en la sociedad.

A propósito de ello, los Estados Partes con la finalidad de la materialización de los derechos de las personas con discapacidad, se comprometen a lo siguiente. Primero, deberán asegurar y promover el pleno ejercicio de todos los Derechos Humanos y las libertades fundamentales de las personas con discapacidad sin discriminación alguna por motivos de discapacidad, para lo cual, entre otras, se comprometen a adoptar todas las medidas legislativas necesarias y de cualquier índole que sean pertinentes para hacer efectivos dichos derechos.

Segundo, con respecto a los derechos económicos, sociales y culturales, los Estados Partes se comprometen a adoptar medidas hasta el máximo de sus recursos disponibles y, cuando sea necesario, de manera progresiva, el pleno ejercicio de estos derechos. Se excluyen de la progresividad a los derechos civiles y políticos, así como a los que tengan carácter de inmediatez³.

Ahora bien, respecto al listado de derechos que se precisan, nos centraremos en dos. Por un lado, el artículo 19⁴ reconoce el derecho a vivir de forma independiente y a ser incluido en la comunidad. Dicho derecho cuenta con vertientes: i) prohibición de la institucionalización forzada y ii) garantía de las condiciones necesarias para que la vida en la comunidad sea una opción real para las personas con discapacidad (Oxford, 2018, pp.546).

Dicho derecho funciona como requisito previo al ejercicio de los demás, ya que si bien busca materializar la superación del modelo rehabilitador donde la persona con

³ Artículo 4 de la Convención.

⁴ **“Artículo 19**

Derecho a vivir de forma independiente y a ser incluido en la comunidad

Los Estados Partes en la presente Convención reconocen el derecho en igualdad de condiciones de todas las personas con discapacidad a vivir en la comunidad, con opciones iguales a las de las demás, y adoptarán medidas efectivas y pertinentes para facilitar el pleno goce de este derecho por las personas con discapacidad y su plena inclusión y participación en la comunidad, asegurando en especial que:

a. Las personas con discapacidad tengan la oportunidad de elegir su lugar de residencia y dónde y con quién vivir, en igualdad de condiciones con las demás, y no se vean obligadas a vivir con arreglo a un sistema de vida específico;

b. Las personas con discapacidad tengan acceso a una variedad de servicios de asistencia domiciliaria, residencial y otros servicios de apoyo de la comunidad, incluida la asistencia personal que sea necesaria para facilitar su existencia y su inclusión en la comunidad y para evitar su aislamiento o separación de ésta;

c. Las instalaciones y los servicios comunitarios para la población en general estén a disposición, en igualdad de condiciones, de las personas con discapacidad y tengan en cuenta sus necesidades.”

discapacidad debía encontrarse controlada por un tercero, también busca obligar a los Estados a que tomen medidas necesarias para que exista una verdadera independencia.

En esa línea, la Observación General N° 5 del Comité de los Derechos de las Personas con Discapacidad menciona los servicios necesarios para materializar la independencia en la vida diaria, tales como son una alimentación adecuada, una vivienda accesible, artefactos y servicios de rehabilitación. De esta manera, consideramos que del derecho a una vida independiente se deriva la obligación de los Estados de procurar que este colectivo pueda acceder a comprar artefactos y contratar servicios para moverse, comunicarse, entre otros. A modo de ejemplo, nos cuesta trabajo pensar en una persona con discapacidad física que pueda considerarse independiente si no cuenta con una silla de ruedas que lo ayude a moverse dentro de su hogar y fuera de este.

En adición, este artículo se complementa con el artículo 20 de la movilidad personal. En dicho artículo se señala que los Estados deben adoptar medidas para asegurar que las personas con discapacidad gocen de movilidad personal a un costo accesible. En particular, se refiere a que se deberá facilitar a formas de asistencia humana o animal e intermediarios, tecnologías de apoyo, dispositivos técnicos y ayudas para la movilidad de calidad.

II.2 Ley General de la Persona con Discapacidad y su respectivo Reglamento

Como se señaló previamente, la LGPD fue promulgada con la finalidad de cumplir las obligaciones que se desprendían de la Convención, con lo cual tiene la finalidad de establecer el marco legal interno para su cumplimiento. En ese contexto, el texto es muy similar a la Convención.

Tal como indica la Convención, el artículo 11 regula el derecho a vivir de forma independiente y a ser incluida en la comunidad. En ambos cuerpos normativos, el derecho se encuentra íntimamente relacionado con el derecho a la igualdad, ya que estas ponen como parámetro que se realice *“en igualdad de condiciones que los demás”*. Nuevamente, se aprecia el cambio de paradigma a propósito de la adopción del modelo social que busca superar las barreras que presenta la sociedad, así como esa idea de marginación y rehabilitación que la persona con discapacidad tenía que sufrir.

Entrando ya más a temas relacionados con los aspectos tributarios, el artículo 62 de la LGPG regula los beneficios tributarios aplicables a las personas con discapacidad. Por un lado, la importación de vehículos especiales y tecnologías de apoyo, dispositivos y ayuda compensatoria para el uso exclusivo de la persona con discapacidad se encuentran inafectos al pago de los derechos arancelarios.

Esto se condice con el inciso d) del artículo 147 de la Ley General de Aduanas⁵ donde se señala que se encuentran inafectos del pago de los derechos arancelarios los vehículos especiales o las tecnologías de apoyo, dispositivos y ayuda compensatoria para el uso exclusivo de personas con discapacidad.

Asimismo, el DESPA-PE.01.03 regula el beneficio tributario señalado. De acuerdo al régimen, solo se podrán acoger a la exención si es que acreditan mediante copia de la Resolución expedida por la Secretaría Ejecutiva del CONADIS, su condición de

⁵ Decreto Legislativo N° 1053, publicado el 27 de junio de 2008.

discapacidad. En particular, es interesante señalar que se regula la prohibición de compraventa, permuta, cesión, arrendamiento o comodato de los bienes materia de beneficio es por un plazo máximo de dos años para evitar un uso indebido del beneficio.

Dentro de los bienes inafectos se encuentran sillas de ruedas, prótesis articulares, aparatos de prótesis, audífonos con exclusión de las partes, aparatos que lleve la propia persona o se implementen para compensar su defecto o incapacidad.

Por otro lado, el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo que gravan la importación de vehículos especiales y tecnologías de apoyo, dispositivos y ayuda compensatoria para el uso exclusivo de la persona con discapacidad podrán ser cancelados mediante “Documentos Cancelatorios - Tesoro Público”.

En adición, el artículo 62.3 de la respectiva ley señala que el Ministerio de Economía y Finanzas dictará las medidas reglamentarias necesarias para la implementación de dichos beneficios. Dichos documentos se encuentran serán con cargo al presupuesto del Ministerio de la Mujer y Poblaciones Vulnerables.

Ahora bien, a partir de la normativa reseñada pasaremos a analizar la relación entre la Política Tributaria y los Derechos Humanos.

III. Relación de la Política Tributaria y los Derechos Humanos

La Política Tributaria tiene una doble función respecto con la materialización de los Derechos Humanos. Por un lado, mediante los tributos, se recaudan los recursos para que, de acuerdo con un presupuesto, los entes estatales ejecuten diferentes acciones para lograr la materialización de los Derechos Humanos como sería la implementación de subsidios en favor de las personas con discapacidad o entrega gratuita de artefactos. A esta función le llamaremos indirecta. Por el otro, la función directa, por el contrario, conecta la función extrafiscal de los tributos con la materialización de los Derechos Humanos. Esta principalmente busca modificar conductas en la sociedad o internalizar costos que de otra manera se encontrarían dispersos en la sociedad. La función extrafiscal de los tributos se encuentra íntimamente relacionada con el principio de solidaridad y el deber de contribuir derivados de la idea de un Estado Social y Democrático de Derecho. A modo de ejemplo, podríamos hablar de la deducción adicional de gastos para determinar la renta de tercera categoría del Impuesto a la Renta por contratación de personas con discapacidad con la finalidad de incentivar su inserción en la vida laboral.

En adición, es necesario hablar de una tercera relación y esta es cuando el Sistema Tributario se muestra indiferente ante una situación de desigualdad. En este supuesto se inserta sobretodo la falta de beneficios tributarios que da como resultado la vulneración al principio de igualdad recogido por la Constitución.

A continuación, desarrollaremos cada uno de estos supuestos.

III.1. Función indirecta de los tributos

La función indirecta en la materialización de los Derechos Humanos es la más común: la recaudación. El objetivo de la recaudación es procurar ingresos al Estado (conocidos como recursos derivados al no venir del patrimonio nacional) y con ello poder pagar los gastos necesarios para la vida social y el cumplimiento de los valores de la Constitución. El presupuesto nacional se compone de las diferentes partidas necesarias para hacer

frente a las obligaciones estatales como lo son los pagos de la justicia, sueldos a funcionarios, seguridad nacional, programas sociales, subsidios, entre otros.

Nótese que, a diferencia de otros países, en el Perú el sistema financiero y el Sistema Tributario no son ciencias que se estudian en conjunto. Ello se traduce en que se pueden crear tributos sin una contrapartida. En efecto, la Política Tributaria es una rama de la Política Fiscal encargada exclusivamente la elección del Estado de cómo recaudar impuestos. Para ello, recoge indicadores de la economía y toma una decisión pensada de a quién, cuánto y cómo los contribuyentes deberán contribuir al gasto social.

Ahora bien, es relevante señalar que el otorgamiento de beneficios tributarios es un gasto asumido por el Estado. A diferencia de la inafectación de un supuesto, el cual no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la norma, la exoneración o devolución del impuesto pagado es una decisión estatal que influye directamente en el gasto. Ello quiere decir que siempre que el Estado usa su poder de eximir, hay una asignación presupuestal por medio de un ingreso y una salida, ya que es un monto que deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria. A razón de ello, son temporales.

De esta manera, es necesario preguntarnos, ¿si se otorga beneficios tributarios y, por ende, la recaudación disminuye, podría afectar la concreción de los derechos de los individuos? Desde luego que sí. Es por ello que, todo otorgamiento de beneficios no puede ser de manera indiscriminada y sin tomar en cuenta los aspectos jurídicos y económicos en la materia. En adición, una variable no menos importante es la efectividad tanto del beneficio como de la redistribución de lo recaudado. Si bien se puede afirmar que la recaudación trae como efecto la redistribución de riquezas, ello no ocurre si es que realmente se usa el dinero de manera correcta.

Así, la materialización de los derechos depende de los impuestos ya que como señala Holmes y Sunstein, todos los derechos tienen un costo en mayor o menor medida. Por ejemplo, el derecho al voto parece un derecho sin costo aparente al ser derecho civil y político; sin embargo, al momento de las elecciones, se genera grandes gastos por la impresión de los documentos, habilitación de los módulos de voto electrónico, limpieza de los centros de votación, merienda a los miembros de mesa. En particular, para asegurar el voto de las personas con discapacidad, se deberían tomar en cuenta rampas, cartillas con Lenguaje Braille, capacitación a los miembros, ya que de manera contraria, habría una violación al derecho de dicho colectivo.

Sin perjuicio de ello, ciertos derechos en primera instancia resultan más costosos en una primera instancia, pero *“aumentan la riqueza social imponible en tal medida que es razonable considerar que se autofinancian más adelante”* (Holmes y Sunstein, 2015, pp. 43), ya que esto aumenta la capacidad contributiva de los sujetos. El otorgamiento de beneficios tributarios podría ser considerado una inversión a largo plazo al brindar la posibilidad de disminuir las barreras de acceso en costo a las personas con discapacidad que podría generar su recuperación en otras partidas como el Impuesto a la Renta más adelante cuando este produzca.

Asimismo, dichos autores realizan una interesante precisión respecto a los pactos y declaraciones internacionales. Más allá de que estos puedan venir con subsidios otorgados por entidades internacionales, la materialización de los derechos son asumidos en su mayoría por los Estados. Ello quiere decir que, los Estados deberán considerar en su presupuesto cómo harán para afrontar los gastos provenientes de los

tratados internacionales. Si bien, cada vez que suscriben un convenio, aseguran más los derechos de las personas, ello genera más gastos para la sociedad en su conjunto.

III.2 Función directa de los tributos

De acuerdo con una nueva concepción del tributo y una constitucionalización de este producto de diferentes pronunciamientos del Tribunal Constitucional, se puede afirmar que cuentan con una función extrafiscal. Tal como señala Eduardo Sotelo, independientemente de su función cuantitativa, estos tienen una importancia cualitativa por sus efectos en la justicia y equidad en una sociedad, como son los efectos distributivos. Sobre ello, señala que debe reconocérsele a una finalidad extrafiscal, es decir, *“no dirigida a procurar ingresos al Estado, sino a desalentar o incentivar ciertas conductas sociales, o a la internalización de ciertos costos que, de otra forma, quedarían diferentes e injustamente asignados dentro de la sociedad”* (Sotelo, 2005, pp. 290).

Con la finalidad de hablar de esta concepción, el Tribunal Constitucional ha enmarcado el tributo dentro del Estado Social y Democrático de Derecho. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC, el Estado peruano presenta características básicas del Estado Social y Democrático de Derecho, ya que busca ser una opción intermedia entre el Estado Liberal y el Estado Social.

Así, en el fundamento 11 de dicho expediente se señala que este modelo de Estado se configura en base de dos aspectos básicos:

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

En adición, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0008-2003-AI/TC afirma que este nuevo modelo no obvia los principios y derechos básicos reconocidos en el Estado de derecho como los son la libertad e igualdad ante la ley, sino lo que busca es que estos puedan conseguir una mayor efectividad dotándolos de una base y un contenido material, a partir del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca.

En esa línea, se puede señalar que el Estado Social y Democrático de Derecho, basado en los valores reconocidos por este, puede utilizar diversos mecanismos como es la tributación para lograr una sociedad más equitativa y justa. A razón de ello, se puede utilizar el tributo de forma excepcional para cumplir obligaciones de este, siempre que se respeten los límites constitucionales.

Ahora bien, se señala en la sentencia mencionada anteriormente que *“no hay posibilidad de materializar la libertad si su establecimiento y garantías formales no van acompañados de unas condiciones existenciales mínimas que hagan posible su ejercicio real”* (García Pelayo en Expediente N°0008-2003-AI/TC) y estos son los derechos fundamentales. De esta manera, se le reconoce la obligatoriedad de cumplimiento de aquellos en todo el sistema jurídico peruano como la búsqueda de su materialización.

Es de ahí que se desprende el principio de la solidaridad. De conformidad con lo señalado por el Tribunal Constitucional, el principio de solidaridad es un principio rector al que se le derivan una serie de obligaciones constitucionales con la finalidad de lograr el bienestar general y la tutela de la dignidad humana. Este principio se reconoce en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho y se desprende de manera implícita del artículo 43 de la Constitución del Perú.

En esa línea, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 6089-2006-PA/TC entiende que:

La búsqueda de una sociedad más equitativa, propia del Estado Social y Democrático de Derecho, se logra justamente a través de diversos mecanismos, entre los cuales la tributación juega un rol preponderante y esencial, pues mediante ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales (subrayado agregado).

Así, afirma que el principio de solidaridad permite admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales entendiendo que el Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes. Ahora bien, dicho principio legitima la configuración de políticas tributarias basadas en las necesidades de la sociedad atendiendo a los derechos fundamentales. El principio de solidaridad legitima la función redistributiva de los tributos, ya que busca la igualdad de condiciones entre los sujetos.

En ese sentido, partiendo de los conceptos de Estado Social y Democrático de Derecho y el principio de solidaridad, así como de la constitucionalización del concepto de tributo, se puede afirmar una función extrafiscal del tributo que puede ser utilizada por el legislador para la materialización de los Derechos Humanos.

Tal como señala Ruiz de Castilla y Robles Moreno, el Derecho Tributario Constitucional ha traído consigo la exploración a la relación de los Derechos Humanos y la tributación por lo que se vienen repensando los contenidos del derecho financiero y tributario (2013, pp 263). Asimismo, afirma que esta nueva definición del tributo reúne ciertos valores como lo son la solidaridad y la justicia social que conecta el tributo con la moral y los valores que se encarna dentro del contexto del Estado Social y Democrático de Derecho.

Sin perjuicio de ello, esta figura se encuentra desaprovechado en nuestro país. *“Los niveles de recaudación y gasto público social en el Perú son especialmente bajos y los impuestos con mayor potencial redistributivo están desaprovechados, con lo cual la política fiscal, aunque levemente más progresiva que la de otros países de la región, contribuye muy poco a corregir la desigualdad de ingresos”* (Center for Economic and Social Rights, 2019, pp.8). En otras palabras, el tributo no solo no se encuentra cumpliendo su función de recaudar en los niveles que debería sino este no logra cumplir tampoco su función de cubrir gastos públicos ni redistribuir riqueza.

III.3 El principio a la igualdad y la indiferencia del Sistema Tributario

El principio de igualdad y el mandato a la no discriminación es un principio y derecho reconocido en el ordenamiento jurídico peruano y en diferentes tratados internacionales. El derecho a la igualdad tiene una doble dimensión. Por un lado, la Sentencia del Tribunal recaída en el Expediente N° 0606-2004-AA/TC afirma que la dimensión formal impone una exigencia al legislador y los diferentes poderes públicos para que no

realicen diferencias injustificadas en el sentido de que la ley no puede aplicarse en forma desigual frente a supuestos semejantes.

Por el otro, la dimensión material es una exigencia positiva que consiste en que a los ciudadanos que se encuentren en situaciones diferentes o desventajas tienen derecho a un trato diferenciado legítimo y razonable. Así, se le exige al Estado realizar acciones afirmativas para que el derecho a la igualdad se vea concretado y no funcione como un ente indiferente.

Ahora bien, en materia tributaria, también se reconoce el principio de igualdad, el cual se encuentra estrechamente relacionado con la capacidad contributiva. Tal como señala Sandra Sevillano, en la medida que el pago de los tributos va estar en conexión con la aptitud económica de los sujetos, la igualdad tributaria consiste en tratar igual a aquellos que tienen similar capacidad contributiva y de modo desigual a los que no (2019, pp.105).

No obstante, el principio de igualdad ante la ley reconocido en la Constitución se encuentra más relacionado con el principio de generalidad en materia tributaria que, mediante el cual, se afirma que los tributos deben ser pagados por todos aquellos que resulten alcanzado sin admitirse preferencias (Sevillano, 2019, pp. 106). No obstante, se pueden realizar tratamientos diferenciados sustentados en razones objetivas, como lo podría ser a las personas con discapacidad.

Así, como señala García Morillo, el principio de igualdad ante la ley no impide otorgar un trato desigual cuando se cumplan las siguientes condiciones: (i) un colectivo que se encuentre en una situación de hecho distinta; (ii) el trato diferenciado tenga una finalidad, (iii) la finalidad sea razonable de acorde a los principios constitucionales; (iv) la diferencia de situación, la finalidad y el trato desigual tengan una relación entre sí de forma razonable; y, (v) la razonabilidad sea proporcionada (García Morillo en Eguiguren, 1997, pp. 72).

Ahora bien, de conformidad a lo señalado por el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en la Observación General 20, la discriminación se define como *“toda distinción, exclusión, restricción o preferencia u otro trato diferente que directa o indirectamente se base en los motivos prohibidos de discriminación y que tenga por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos”* (2019, pp. 2).

En ese sentido, se pueden identificar cuatro elementos para que se constituya un acto discriminatorio: (i) un acto u omisión que vulnera el derecho a la igualdad entendido como un trato diferenciado, (ii) arbitrario entendido como un acto que no cuenta con una justificación objetiva; (iii) debido a un motivo prohibido que, según la Constitución, son los motivos basados en raza, color, sexo, idioma, religión o de cualquier otra índole; y, (iv) dicho trato diferenciado menoscaba los derechos de las personas que reciben dicho trato.

Así, la discriminación indirecta consiste en la vulneración a la dimensión material del principio de igualdad y no discriminación. En palabras de Añon Roig, la discriminación indirecta se da cuando un tratamiento diferenciado se basa en un motivo aparentemente neutro, pero su aplicación tiene un impacto perjudicial e injustificado sobre los miembros de un determinado grupo o colectivo protegido por una cláusula antidiscriminatoria (Añon Roig en Salome, 2017, pp. 262).

En ese sentido, la diferencia con la discriminación directa es que no nos encontramos frente a un acto discriminatorio, sino a una omisión al deber de la dimensión material.

Ello, debido a que un trato igualitario a una persona que se encuentra en una situación distinta deviene en discriminatorio.

Al respecto, la falta de diferenciación en el tratamiento del Impuesto General a las Ventas a las personas con discapacidad podría recaer en una discriminación indirecta porque hay una omisión de realizar un trato diferenciado en un colectivo que se encuentra en una situación de desventaja como un incumplimiento de tratados internacionales respecto a la búsqueda de igualdad.

En palabras de Paulo Galindo, la justicia tributaria debe ser entendida como principio estructurador del Derecho Tributario, así como un principio hermenéutico, es decir, como principio de aplicación normativa (2015, pp. 195). En ese sentido, señala que *“no se puede realizar la justicia si todos los miembros de la sociedad no reciben un tratamiento igualitario por el derecho y por la economía”* (2015, pp. 193).

En esa línea de ideas, se puede señalar que hay una relación entre los derechos y el Sistema Tributario al tener la necesidad de que, previo a la imposición de supuestos y otorgamiento de beneficios, este debe tomar en cuenta las situaciones de desventaja que la sociedad tiene inmerso. Ahora bien, pasaremos a explicar la relación directa entre el Impuesto General a las Ventas y el cumplimiento de las obligaciones de la Convención.

IV. El uso del IGV como herramienta de cumplimiento en materia de Derechos Humanos

El Impuesto General a las Ventas en un impuesto indirecto, es decir, no cuenta con una relación directa entre la capacidad contributiva y el gravamen de la operación realizada. Así pues, se suele señalar que los impuestos indirectos son en frecuencia regresivos, ya que impactan a la igualdad y a la justicia tributaria al gravar al sujeto sin tomar en cuenta sus condiciones. En ese sentido, se debe revisar con especial cuidado los beneficios otorgados en dicho impuesto, para que los colectivos no se vean afectados con una imposición que aparentemente es neutra, pero en la práctica no lo es, ya que este impuesto recae sobre las operaciones del consumidor y encarece sus transacciones sin tomar en cuenta sobre quién recae.

De conformidad con el artículo 1, el Impuesto General a las Ventas grava las operaciones de (i) la venta en el país de bienes muebles, (ii) la prestación o utilización de servicios en el país, (iii) los contratos de construcción, y, (iv) la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos. Dentro de las exenciones y tal como se señaló en el primer acápite no hay una inafectación o exoneración respecto de las transacciones realizadas por la persona con discapacidad aparte del beneficio tributario en el caso de la importación.

Ahora bien, el Impuesto General a las Ventas tiene por objetivo técnico primordial el generar recaudación con neutralidad. A pesar de que el Impuesto General a las Ventas es, en principio, un impuesto neutro, en razón a que la carga impositiva alcanza en mayor impacto en los sectores de más bajos ingresos y de menor riqueza acumulada en comparación con las clases más pudientes, dicho efecto regresivo puede ser atenuado mediante el establecimiento de exenciones a los bienes de primera necesidad o con la aplicación de tasas diferenciales (Luque, 2004, pp. 98).

Debido que no se ha regulado ninguna inafectación o beneficio tributario, toda transacción que realice la persona con discapacidad a nivel local se encontrará afectada. Ello genera un gran problema y un costo excesivo. Consideramos que no se puede hablar de un tratamiento igualitario ante el derecho y por la economía de una persona

con discapacidad que se encuentra obligada a pagar impuestos sobre los artefactos que necesita para ser incluido en la comunidad, como es una silla de ruedas, un audífono, una prótesis, entre otros.

Tal como señala el Informe realizado por The Chartered Institute of Taxation and PricewaterhouseCoopers en el 2017, las personas con discapacidad se enfrentan a costos adicionales para participar plenamente en la sociedad. En el caso de bienes y servicios, el IVA⁶ se convierte en un costo adicional el cual debe ser aliviado para deducir la carga sobre ese grupo vulnerable (pp. 5). El impuesto funciona como un sobre costo al sobre costo.

Cabe resaltar que todo impuesto tiene un efecto en las decisiones de los consumidores. Si una persona cuenta con determinado monto de dinero con la finalidad de adquirir un bien y a este se le aplica un impuesto, probablemente esta persona pueda quedar fuera del mercado, al no tener la cantidad de dinero para acceder a este. De acuerdo con la teoría económica de los tributos, los tributos influyen en la toma de decisiones de los agentes económicos. El gravamen de ciertas actividades frente a otras puede llegar a distorsionar el mercado, ya que ningún impuesto es neutro. El gran problema se da cuando dichos bienes son inelásticos y deben ser adquiridos como es el caso de los bienes y servicios utilizados por las personas con discapacidad para su inclusión en la sociedad.

En efecto, como se ha señalado, la adquisición de artefactos no solo es una necesidad que las personas deben cubrir con la finalidad de acceder en igualdad de condiciones a la sociedad, sino es un derecho protegido tanto por la esfera local como internacional. No se puede hablar de autonomía y libertad si dicho colectivo no cuenta con los bienes.

Ahora bien, de acuerdo el “Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta para de Estrategia para su Eliminación” realizado por Apoyo Consultoría en favor del Ministerio de Economía en el 2003 se realiza un balance de las inafectaciones por motivo de discapacidad y se considera que los beneficios (inafectación en la importación de bienes) podría ser remplazado por un subsidio directo, ya que podría cumplir la misma finalidad; sin embargo, ello no es del todo verdad. Si bien mediante una exoneración existe el riesgo que contribuyentes que no se deberían ver beneficiados hagan uso de este, un subsidio requiere la implementación administrativa, la selección de los beneficiados y ello no siempre es más eficiente.

Con ello, no se quiere afirmar que la gran solución para la desigualdad es la no afectación tributaria a ciertas transacciones, sino que hay ciertas operaciones como son las que realizan las personas con discapacidad a razón de esta que no deberían ser consideradas para las transacciones normales del mercado. Con esta afirmación no buscamos afirmar que siempre un beneficio tributario es el mejor camino (por el contrario, tenemos que considerarlo como última ratio); sin embargo, es necesario que dicho análisis y decisión estatal se haga en base a un análisis jurídico y económico que no solo considere el costo-beneficio de su aplicación, sino que tome en cuenta la operatividad de cada opción y la cantidad de personas beneficiadas.

A modo de ejemplo, nos podríamos referir al caso de la exención de toallas sanitarias por medio de la demanda realizada por Colombia ante la Corte Constitucional. Las demandas presentadas buscaban declarar la inconstitucionalidad del gravamen de los

⁶ La abreviación “IVA” hace referencia al Impuesto al Valor agregado. Figura similar al Impuesto a la Renta regulado en distintos países.

productos de higiene femenina, el cual se encontraba gravado con una tasa del 5% del IVA. Dicha demanda fue declarada fundada por tres principales argumentos:

- i. Los productos de higiene femenina son insustituibles en tecnologías actuales;
- ii. Son productos de uso exclusivo de las mujeres y se relaciona con la vida digna de ellas; y,
- iii. Otras alternativas de productos de higiene femenina son más costosas y menos asequibles para grupos poblacionales de bajos ingresos.

Dentro de los argumentos de la Corte, se declaró la inconstitucionalidad señalando que el impuesto a dichos productos "*castiga monetariamente a las mujeres por ser mujeres*" (Silva, 2018), señalando lo siguiente:

Los tampones y toallas higiénicas son un producto que en apariencia es neutro, pero como es un impuesto al consumo exclusivo para las mujeres, entendemos que se genera una discriminación indirecta. El impuesto además es injusto porque la menstruación ni es algo que las mujeres escogemos, ni algo que podamos evitar -a menos que invirtamos en costosas pastillas o dispositivos, que para la población de bajos ingresos no son una opción- por lo que el uso de productos de higiene femenina es fundamental y básico para el cuidado íntimo de todas las mujeres (Sentencia citada en Silva, 2018).

A nuestro entender, este pronunciamiento no solo es un gran avance contra la lucha contra la desigualdad y discriminación a la mujer, sino dicha argumentación sirve a favor de diferentes minorías como son las personas con discapacidad. Entender que hay ciertos colectivos que se encuentran obligados por su condición a incurrir en gastos sin contar con otra alternativa y encima de ello, se encuentren gravados, ocasiona una doble vulneración.

De esta manera, se puede afirmar que el gravamen a las transacciones realizadas por las personas con discapacidad con la finalidad de adquirir bienes y servicios es una vulneración al principio de igualdad al constituir un acto de discriminación indirecta, así como es una vulneración al derecho a la vida independiente recogido en la LGPD y la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad.

Luego de lo señalado, pasaremos a analizar posibles propuestas a tomar en cuenta por parte del legislador.

V. Beneficios tributarios a personas con discapacidad: ¿Qué alternativas se podrían optar?

A modo de concluir el presente trabajo, es necesario cuestionarse las alternativas tributarias que cuenta el Estado con la finalidad de cesar el acto de vulneración a los derechos la igualdad y vulneración al derecho a la vida independiente recogido en la Convención y LGPD sobre los derechos de las personas con discapacidad.

De acuerdo con La Rosa, los beneficios tributarios comprenden una multiplicidad de figuras heterogéneas, es decir, se pueden introducir beneficios tributarios bajo formas nuevas y diversas. En otras palabras, se pueden adaptar a las necesidades (2001, pp. 402). Ahora bien, tal como señalamos en el acápite anterior, los beneficios tributarios no son la respuesta absoluta, sino es una opción a considerar dentro de la gama de posibilidades que cuenta el legislador y los funcionarios para el cumplimiento de sus obligaciones. Por último, debe primero evaluarse opciones como subsidios o asignación presupuestal, pero tomando en cuenta las deficiencias de dichos métodos también. Repetimos, los beneficios tributarios siempre deben ser considerados de última ratio.

Ahora bien, para hacer un análisis de posibles opciones, nos remitiremos a la experiencia comparada.

Por un lado, en Ecuador, las personas con una discapacidad una calificación igual o superior al 30% de discapacidad tienen derecho a la devolución del IVA por sus compras de bienes y servicios de primera necesidad adquiridos para uso y consumo personal, siempre que hagan uso de las facturas autorizadas. Las personas con discapacidad pueden solicitar la devolución del IVA pagado por cualquiera de los siguientes bienes:

- i. Prótesis para personas con discapacidad auditiva, visual y física;
- ii. Órtesis;
- iii. Equipos, medicamentos y elementos necesarios para su rehabilitación;
- iv. Equipos, maquinarias y útiles de trabajo, especialmente diseñados y adaptados para ser usados por personas con discapacidad;
- v. Elementos de ayuda para la accesibilidad, movilidad, cuidado, higiene, autonomía y seguridad;
- vi. Equipos y material pedagógico especiales para educación, capacitación, deporte y recreación;
- vii. Elementos y equipos de tecnología de la información, de las comunicaciones y señalización;
- viii. Equipos, maquinarias y toda materia prima que sirva para elaborar productos de uso exclusivo para personas con discapacidad.

Por otro lado, en España, las personas con discapacidad tienen derecho a ciertos beneficios tributarios siempre tengan una discapacidad igual o superior del 33% de discapacidad siempre que cuenten con el respectivo carnet. Los beneficios, entre otros, son los siguientes:

- i. Disminución de la tasa del impuesto a 4%:
 - a. Reducción de la tasa del IVA en la compra, adaptación o reparación de vehículos destinados al transporte de personas con discapacidad siempre que no se transfiera en un plazo de cuatro años.
 - b. Reducción de la tasa en la compra de prótesis, órtesis e implantes internos para personas con discapacidad
- ii. Disminución de la tasa del impuesto a 10%:
 - a. Reducción de la tasa del IVA en la reparación de sillas de ruedas siempre que el usuario sea una persona con discapacidad
 - b. Reducción de la tasa en la compra de lentes, monturas para lentes graduadas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento
 - c. Reducción de la tasa en la compra de sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad.

Así, principalmente podemos de diferentes figuras entorno a los beneficios tributarios; sin embargo, nos centraremos en dos: (i) la devolución del impuesto pagado y (ii) la exoneración. Con la finalidad de evaluarlas, nos remitiremos a los principios económicos recogidos por la política fiscal, estos son: (a) principio de eficiencia, (b) principio de complejidad, (c) principio de simplicidad, (d) principio de justicia y equidad.

V.1 Devolución del impuesto pagado

El principio de eficiencia se encuentra íntimamente relacionado con la búsqueda del principio de neutralidad de los tributos. Como ya se señaló, todo tributo influye en la forma en que los agentes toman decisiones en el mercado, ya que encarece ciertas transacciones y genera una comparación inevitable entre las diferentes opciones que ofrecen los ofertantes. Ello, en productos básicos como los artefactos que necesitan las personas con discapacidad, donde no pueden prescindir de estos, lo vuelve una cuestión de adquirirlo o vivir en desventaja constante. Así, la devolución del impuesto a pagar no necesariamente soluciona el problema de eficiencia, ya que para poder pedir la devolución, primero la persona necesita contar con el dinero para poder adquirirlo, es decir, la barrera de acceso continúa latente y podría distorsionar el mercado.

En otras palabras, si una persona solo cuenta con 100 para adquirir un bien, el bien se grava con un impuesto del 20%, el bien costará 120. Ahora bien, independientemente que luego esos 20 sean devueltos, si una persona solo contaba con 100, el impuesto es una barrera para poder comprar el bien.

Asimismo, la eficiencia también radica en que tan útil es la medida dada frente a lo que se busca cumplir (la inclusión). Mediante dicha forma de beneficio tributario, se puede considerar que es más eficiente respecto a decidir quiénes serían los beneficiados por este. Mediante la devolución, la Administración Tributaria se asegura que solo hagan uso de dicho beneficio los agentes que se encuentran en la posición de desventaja.

Por otro lado, es necesario tomar en cuenta el principio de complejidad y principio de simplicidad. Por un lado, el principio de complejidad busca que la regulación del beneficio tributario sea de fácil entendimiento para las personas que quieran acogerse a él. En el presente caso, ello se vería en la práctica; sin embargo, el legislador debe tomar en cuenta que, los requisitos que se soliciten a las personas con discapacidad con el fin de pedir la devolución no sean tan onerosos al punto que sea complicado acceder a esta,

Dichos beneficios deben tomar en cuenta que en el caso de personas con discapacidad probablemente se deba especificar sistemas de representaciones por parte de terceros para el acceso a estos. La Administración Tributaria deberá realizar sus procedimientos de acorde a la nueva normativa de capacidad jurídica en nuestro ordenamiento, la cual reconoce que toda persona con discapacidad se encuentra dotado de capacidad para realizar transacciones en el mercado en igualdad de condiciones. Asimismo, se ha eliminado la figura de la curatela, por lo que, a modo de ejemplo, sería inconcebible que para efectos que una persona realice el trámite en representación de una persona con discapacidad se le exija ser curador.

Ahora bien, respecto al principio de simplicidad, observamos la mayor discrepancia frente a la exoneración regulada mediante ley. Mediante este principio, se busca realizar un análisis de costo-beneficio tomando en cuenta los gastos y despliegue de fuerzas que debe incurrir la Administración para llevar a cabo la devolución del impuesto. Mediante este test, el legislador debe considerar los costos que incurriría como son el personal, las herramientas de fiscalización necesarias, entre otros. Luego de ello, se deberá preguntar si es más costoso permitir que personas no aptas se vean beneficiadas mediante la exoneración o mediante la devolución.

Por último, el principio de justicia y equidad, como ya señalamos anteriormente, busca que estructurar el Sistema Tributario de modo que no genere un impedimento a las personas a vivir sus derechos en igualdad de condiciones. Como hemos explicado a lo largo de este trabajo, las medidas propuestas buscan no solo una

materialización de las obligaciones gubernamentales frente entidades internacionales, sino que las personas con discapacidad puedan vivir de forma independiente y en comunidad, por lo que, es claro que se cumple con este principio.

V.2 Exoneración del impuesto

Respecto al principio de eficiencia, debemos distinguir entre dos tipos de exoneración. Por un lado, la exoneración objetiva que consiste en exonerar al producto solo por su finalidad. Por ejemplo, se inafecta la compra de una silla de ruedas independientemente que la pueda usar una persona con discapacidad o una persona que sufrió un accidente, pero su lesión es temporal.

Por el otro lado, la exoneración subjetiva exonera solo se da cuando el sujeto que realiza la operación se encuentra en ciertas condiciones o cumple ciertos requisitos. Este es el caso de la exoneración a los derechos arancelarios que explicamos anteriormente. Para hacer uso del beneficio, la persona con discapacidad deberá entregar la documentación que acredite su discapacidad, así como no realizar actos de disposición con los bienes. Aquella requiere más despliegue de fuerzas e inclusive, podría conllevar a que se le solicite al vendedor que haga la comprobación de las condiciones.

Si bien, en la actualidad, el deber de contribuir ha llevado a regular obligaciones a terceros –como los agentes de retención o percepción, por ejemplo- consideramos que la figura de una exoneración subjetiva que recaiga sobre el ofertante es inviable. Ello, no solo porque sería una carga desproporcionada, sino también porque ello podría provocar actos indebidos y una mayor fiscalización por parte de la Administración.

En ese sentido, la opción a evaluar sería la exoneración objetiva; no obstante, también tiene sus limitaciones. Para ellos nos remitiremos al estudio realizado por Center for Economic and Social Rights sobre Política Fiscal, Desigualdad y Derechos Sociales en el Perú (2019, pp.54). De acuerdo con este, la exoneración del IGV y de aranceles a la venta e importación de medicamentos contra el cáncer, el VIH y la diabetes no condujo a una reducción de los costos. Por el contrario, se señala que entre el 2001 y el 2017 las farmacéuticas habrían dejado de pagar S/ 648 millones como consecuencia de este beneficio, pero el único efecto que condujo fue al aumento de margen de ganancia de las empresas farmacéuticas, pero no a una reducción de precios de los productos.

De esta manera, una exoneración objetiva no necesariamente lleva a un beneficio en la sociedad. Así pues, si bien, la exoneración en términos de simplicidad y complejidad podría reducir costos para su fiscalización, consideramos necesario resaltar que no necesariamente podría cumplirse el objetivo que se busca.

Por último, en un análisis costo-beneficio también debería considerarse el hecho de no solo brindar una inafectación a la importación de artefactos sino dentro del país. Así, de brindar beneficios tributarios a dentro del país, podría incentivar que empresas peruanas se dediquen a dicho rubro, así como aumente la producción. No obstante, señalamos que sería un análisis distinto a tomarse en cuenta.

Finalmente, cabe señalar que no hay respuesta correcta o método perfecto frente a un beneficio tributario. Cada uno de ellos tiene una serie de ventajas y desventajas que deberán ser consideradas por el legislador por medio de un apoyo en términos legales y económicos. Tal como se señaló en líneas anteriores, el presente trabajo de

investigación no busca realizar un análisis costo-beneficio o afirmar qué debería hacer el legislador, sino realizar un análisis jurídico y presentar un análisis en base a ello.

VI. Conclusiones

1. La Convención sobre los derechos de la persona con discapacidad y la Ley General de la persona con discapacidad encuentran su fundamento en el modelo social, el cual concibe a la discapacidad como un elemento proveniente de la sociedad, el cual puede ser superado.
2. La Convención sobre los derechos de la persona con discapacidad no es reconocimiento a nuevos derechos, sino es el énfasis a derechos preexistentes que tiene por objetivo promover la inclusión en igualdad de condiciones de las personas con discapacidad, así como enumerar las obligaciones a seguir de los Estados Partes.
3. El artículo 19 de la Convención reconoce el derecho de la persona con discapacidad a vivir independiente y vivir en comunidad en igualdad de condiciones. El derecho en mención no puede materializarse si es que el derecho a la autonomía personal y el derecho a la igualdad no se encuentran debidamente protegidos. Asimismo, este debe leerse en conjunto con el artículo 20 del mismo cuerpo normativo acerca de movilidad personal. El derecho a la movilidad expresamente se relaciona con el acceso a este a un costo accesible.
4. Los Derechos Humanos y la Política Tributaria se encuentran relacionados de tres maneras. Por un lado, se relacionan de forma indirecta mediante la recaudación, ya que a través de esta se obtienen los recursos necesarios para materializar los derechos de los individuos. Por otro lado, de forma directa, ya que el tributo puede ser utilizado para finalidades extrafiscales como lo son la internalización de costos y búsqueda de modificación de conductas de los individuos en una sociedad. Por último, hay una estrecha relación entre el principio a la igualdad y el Sistema Tributario, ya que si este último no toma en cuenta las desigualdades de la sociedad, ello podría recaer en un Sistema Tributario inequitativo e injusto.
5. El Impuesto General a las Ventas es un impuesto indirecto que procura la neutralidad al ser de tasa única que se aplica a las operaciones de consumo en general. Sin embargo, ello recae en poblaciones que no se encuentran en igualdad de condiciones, por lo que, el efecto regresivo es más perjudicial al punto que podría generar que dicho colectivo no pueda acceder a bienes y servicios que son necesarios para vivir de forma independiente y en comunidad.
6. Ahora bien, por el contrario, si se limita su ámbito de aplicación y se otorgan beneficios tributarios en la materia no solo este contribuiría a un Sistema Tributario justo y equitativo, sino cumpliría las obligaciones internacionales que se desprenden de la Convención y de la LGPG. En ese sentido, se debe evaluar como alternativa por el legislador.
7. Es necesario señalar que ello ha sido tomado en cuenta por otros países en sus legislaciones. A modo de ejemplo, Ecuador devuelve el Impuesto General a las Ventas pagado por personas con discapacidad mayor a 33% en ciertos bienes y

servicios. Por otro lado, España ha optado por reducir las tasas del impuesto siempre que se cumpla con ciertas condiciones.

8. Por último, a modo de posibles alternativas frente a un beneficio tributario, señalamos dos. Por un lado, la devolución del impuesto, la cual permite brindar el beneficio solo a las personas que cumplan con ciertos requisitos luego de un tiempo determinado. Sin embargo, este requiere personal para poder llevarlo a cabo, así como no elimina la barrera de acceso al mercado en una primera instancia, ya que de igual manera debe pagarse, aunque luego sea devuelto.

Por otro lado, la exoneración puede ser objetiva (referida al objeto) y subjetiva (referida al sujeto). Si nos encontramos frente a una exoneración objetiva, sería más fácil de administrar; sin embargo, sujetos que no lo necesitan podrían verse beneficiados. Respecto a la exoneración subjetiva, recaída en la persona con discapacidad debería de comprobarse que cumple los requisitos; sin embargo, ello requeriría una colaboración por parte del vendedor que en el Perú no se encuentra preparado.

VII. Bibliografía

Agencia Tributaria. (2020). Reconocimiento del derecho al tipo reducido de IVA del 4% en las operaciones relativas a vehículos destinados al transporte de personas con discapacidad en sillas de ruedas o con movilidad reducida. 20 de agosto, de Ministerio de Hacienda Sitio web: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/GZ13.shtml>

Alston, P y Reisch (2019). Tax, Inequality and Human Rights. Oxford University Press.

Bantekas I., Stein M., Anastasiou. (2018). The UN Convention on the Rights of Persons with Disabilities: A Commentary. United Kingdom: Oxford.

Caliendo, P (2018). Derecho Tributario y Análisis Económico del Derecho. 1era edición. Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.

Center for Economics and Social Rights. (2019). Un techo injusto a los derechos: políticas fiscales, desigualdad y Derechos Sociales en el Perú. Lima, Perú, recuperado el 06 de junio, de https://www.cesr.org/sites/default/files/Techo_Injusto_Online.pdf

Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (2009). Observación General 20. La no discriminación y los derechos económicos, sociales y culturales (artículo 2, párrafo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales) E/C.12/GC/2009

Comité sobre los derechos de las personas con discapacidad – CRPD (2017). Observación General 05. Guía para los Estados sobre la interpretación del artículo 19 de la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.

Constantino, R y Galicia, S (2015). La configuración de los ajustes razonables en el ámbito laboral peruano: Definiciones, omisiones y propuestas, Anuario de Investigación del CICAJ 2013-2014, pp. 261-296.

Corte Interamericana de Derechos Humanos (2014). Derechos y garantías de niñas y niños en el contexto de la migración, Opinión Consultiva 21/14. Recuperado el 06 de junio de 2020, de <https://www.acnur.org/5b6ca2644.pdf>

Cotler, J (2011). Las desigualdades en el Perú: balances críticos. 1era edición. IEP.

Eguiguren, F (1997). Principio de igualdad y derecho a la no discriminación, Revista Ius et Veritas, edición, 63-72.

El Servicio de Rentas Internas (2020). Devolución del IVA a personas con discapacidad, Quito, Ecuador, recuperado el 06 de junio de 2020, en <https://www.sri.gob.ec/web/guest/el-sri1>

El Servicio de Rentas Internas (2020). Devolución del IVA a personas con discapacidad, Quito, Ecuador, recuperado el 06 de junio de 2020, en <https://www.sri.gob.ec/web/guest/el-sri1>

Elgueta, D (2009). El concepto de Estado social y democrático de derecho en el Tribunal Constitucional. Revista de Economía y Derecho, vol. 6, núm. 22. Recuperado el 06 de junio en <https://revistas.upc.edu.pe/index.php/economia/article/view/296>

Holmes S y Sunstein C (2011). El costo de los derechos: ¿Por qué la libertad depende de los impuestos?. Grafindor, 15-51.

Huete, A (2018). Autonomía e inclusión de las personas con discapacidad en el ámbito de protección social. Banco Interamericano de Desarrollo: División de Protección Social Salud Sector Social.

La Rosa, S (2001). Los beneficios tributarios. Tratado de Derecho Tributario, Lima, Perú, pp.389-418.

Luque, J (2004). La técnica del valor agregado como herramienta en la interpretación de las normas del impuesto a general a las ventas. Foro Jurídico, Lima, Perú, pp. 97-101.

Masbernat P, y Ramos-Fuentes G, "Asuntos tributarios en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos", en Dikaion, 28, 2 (2019), 404-439, recuperado el 06 de junio de 2020, en <https://doi.org/10.5294/dika.2019.28.2.8>

Palacios, A (2008) El modelo social de discapacidad. Orígenes, caracterización y plasmación en la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, Madrid, Cinca.

Palacios, A y Bariffi, F, (2014). La discapacidad como una cuestión de derechos humanos. Una aproximación a la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, Madrid, Cinca. Recuperado el 05 de junio, en <https://bit.ly/2A16qKT>

PriceWaterhouseCoopers, The Chartered Institute of Taxation, The Nuffield Foundation (2007). VAT and disable people: the case for removing the barriers: a report commissioned by the Low Incomes Tax Reform Group – a voice for the unrepresented.

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J., & Robles Moreno, C. (2013). Constitucionalización de la definición del tributo. Derecho PUCP, (71), 257-279. Recuperado el 06 de junio, en <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/89>

Salmon, E y Renata Bregaglio (2015). Nueve conceptos claves para entender la Convención sobre los Derechos de las personas con discapacidad. Lima, Perú.

Salomé (2017). La discriminación y algunos de sus calificativos: directa, indirecta, por diferenciación, interseccional (o múltiple) y estructural. Pensamiento Constitucional No. 22, pp. 255-290.

Sevillano, S (2019). Lecciones de Derecho tributario. 2a. edición. Fondo editorial de la PUCP, Lima

Silva, P. (2018, noviembre 26). Productos de higiene femenina, libres de impuesto: Un paso más hacia la equidad. Observatorio Fiscal. Recuperado el 05 de junio, en <https://www.ofiscal.org/post/2018/11/26/productos-de-higiene-femenina-libres-de-impuesto-un-paso-más-hacia-la-equidad>

Sotelo, E (2005). Comentario al artículo 74 de la Constitución. La Constitución Comentada Editado por Gaceta Jurídica bajo la dirección de Walter Gutiérrez, Lima.

Normas, jurisprudencia e instrumentos internacionales

Normativa nacional

- Constitución del Perú
- Ley N° 29973, "Ley General de la Persona con Discapacidad"
- Decreto Supremo N° 055-99-EF, "Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo"
- Decreto Legislativo N° 1053, "Ley General de Aduanas"
- Decreto Supremo N° 002-2014-MIMP, "Reglamento de la Ley Nro. 29973, Ley General de la Persona con Discapacidad"
- Decreto Supremo N° 29-94-EF, "Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas y a Impuesto Selectivo al Consumo"
- Decreto Supremo N° 129-95-EF, "Normas referidas a la inafectación del pago de los derechos arancelarios y cancelación de los demás impuestos con Documentos Cancelatorios en la importación de vehículos especiales y prótesis para el uso exclusivo de personas con discapacidad"
- Decreto Supremo N° 069-96-EF, "Normas reglamentarias sobre la inafectación al pago de derechos arancelarios y cancelación de los demás impuestos con Documentos Cancelatorios"
- Decreto Supremo N° 011-2005, "Reglamento de la Ley General de Aduanas"

Normativa internacional

- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en el Sistema Universal
- Convención Americana de Derechos Humanos
- Protocolo de San Salvador del Sistema Interamericano
- Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad

- Convención Interamericana para la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad – OEA

Jurisprudencia nacional

- Sentencia de Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0606-2004-AA/TC
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0008-2003-AI/TC
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 6626-2006-PA/TC
- Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 6089-2006-PA/TC
- Sentencia del Tribunal recaída en el Expediente N° 0606-2004-AA/TC

