

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

FACULTAD DE DERECHO



**Análisis tributario sobre la deducción de gastos por el otorgamiento de ajustes
razonables a postulantes y trabajadores con discapacidad en empresas
privadas domiciliadas en el Perú: ¿Desincentivo para su contratación?**

Tesis para obtener el título profesional de Abogada, que presenta:

Miranda Peñaloza Gonzales

ASESORA:

Renata Anahí Bregaglio Lazarte

Lima, 2024

Informe de Similitud

Yo, **Bregaglio Lazarte, Renata Anahi**, docente de la **Facultad de Derecho** de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor de la tesis titulada:

Análisis tributario sobre la deducción de gastos por el otorgamiento de ajustes razonables a postulantes y trabajadores con discapacidad en empresas privadas domiciliadas en el Perú: ¿Desincentivo para su contratación?

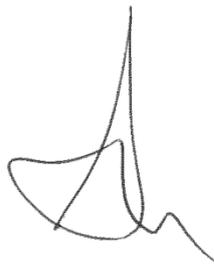
De la autora:

- **Peñaloza Gonzales, Miranda**

Dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de **20%**. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el **31/05/2024**.
- He revisado con detalle dicho reporte y confirmo que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio alguno.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha: Lima, 31 de mayo del 2024.

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora:	
BREGAGLIO LAZARTE, RENATA ANAHI	
DNI: 40284989	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-4306-2511	



A mis abuelos, mi mayor motivación y mis ejemplos a seguir.

A mi mamá, todo lo que soy es por ti y para ti.

RESUMEN

Este trabajo plantea un análisis crítico respecto a la regulación en materia tributaria de la deducción de gastos por ajustes razonables pagados por la postulación y contratación de personas con discapacidad por personas jurídicas domiciliadas en el Perú que generan renta de tercera categoría, así como el beneficio tributario sobre dichas erogaciones conforme el artículo 50 de la Ley N° 29973 – Ley General de la Persona con Discapacidad y el Decreto Supremo N° 287-2013-EF que reglamenta el artículo mencionado. El objetivo de la investigación es evaluar si la regulación actual para la deducción de gastos y el beneficio tributario efectivamente promueven el empleo de las personas con discapacidad en el país. En ese contexto, primero se delimita el concepto de ajuste razonable a raíz de su desarrollo histórico y la Convención Sobre Los Derechos de las Personas con Discapacidad, considerando su conexión con el derecho a la igualdad y el mandato de no discriminación. Segundo, se ahonda en la relación entre la política tributaria y los derechos humanos a fin de detallar los lineamientos a seguir para legislar incentivos tributarios como políticas públicas con perspectiva en derechos humanos. Finalmente, se analiza las incidencias tributarias del concepto de ajuste razonable en la deducción de gastos para la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta de acuerdo con el principio de causalidad.

Palabras clave: personas con discapacidad, tributación, políticas públicas, principio de causalidad, ajuste razonable, accesibilidad, impuesto a la renta, beneficios tributarios, deducción de gastos, empleo, Derechos Humanos, Política Tributaria.

ÍNDICE

RESUMEN	1
ÍNDICE	2
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO 1: EL CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE A RAÍZ DE LA CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD	13
1.1. EL DESARROLLO HISTÓRICO DEL CONCEPTO AJUSTE RAZONABLE, EVOLUCIÓN Y SU RECONOCIMIENTO EN EL MODELO SOCIAL DE LA DISCAPACIDAD	13
1.1.1.Derecho Comparado: el origen del concepto en materia de protección de minorías religiosas	14
1.1.2.Tránsito del concepto de ajuste razonable de la materia religiosa a la protección en materia de discapacidad	20
1.1.3.El concepto de ajuste razonable en el Derecho Internacional de Derechos Humanos.....	27
1.2. EL CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE COMO PARTE DEL DERECHO A LA IGUALDAD Y MANDATO DE NO DISCRIMINACIÓN	35
1.2.1.El concepto del derecho a la igualdad y mandato de no discriminación	36
1.2.2.La concretización del mandato de igualdad y no discriminación en la CDPD	41
1.2.3.El concepto de ajuste razonable en la actualidad y sus elementos.....	43
1.2.3.1.Los titulares del ajuste razonable.....	44
1.2.3.2.Objeto sujeto a modificación o adaptación	44
1.2.3.3.Sujeto obligado a realizar el ajuste	45
1.2.3.4.Finalidad del ajuste razonable	45
1.2.3.5.El concepto de “razonable” y el concepto de “carga indebida”	46
1.2.4.Definición del principio de accesibilidad y su relación con el concepto de ajuste razonable	55
1.2.5.Definición de medidas de acción afirmativa y su diferencia con medidas de igualación ..	58
1.3. AJUSTE RAZONABLE EN MATERIA LABORAL EN EL PERÚ	59
1.3.1.Reconocimiento del concepto de ajuste razonable en Perú.....	59
1.3.2.El derecho al trabajo de la persona con discapacidad y la obligación de contratar	65
1.3.3.El otorgamiento del ajuste razonable en el empleo y el beneficio tributario por la contratación de personas con discapacidad	69
CAPÍTULO 2: BENEFICIOS TRIBUTARIOS COMO POLÍTICAS PÚBLICAS CON PERSPECTIVA EN DERECHOS HUMANOS	79
2.1. LA RELACIÓN ENTRE LA POLÍTICA TRIBUTARIA Y LOS DERECHOS HUMANOS ...	79
2.1.1.Recaudación: Relación indirecta de la política tributaria y los derechos humanos	80
2.1.1.1.La relación entre la política fiscal y los derechos humanos.....	83
2.1.1.2.Fallas en el Sistema Fiscal que afectan la materialización de Derechos Humanos.....	84
2.1.2.Función extrafiscal: Relación directa de la política tributaria y los derechos humanos.....	87
2.1.2.1.Fundamento constitucional de la función extrafiscal en el Perú	90
2.1.3.Efecto progresivo: El principio a la igualdad y la indiferencia del Sistema Tributario.....	94
2.1.3.1.El deber de contribuir en un Sistema Tributario progresivo.....	95
2.1.3.2.Clasificación de los impuestos: Impuestos proporcionales, impuestos regresivos e impuestos progresivos	97
2.1.3.3.Efecto progresivo en el Sistema Tributario: Búsqueda de redistribución	98
2.1.3.4.Efecto progresivo en el Sistema Tributario peruano	101
2.2. DEFINICIÓN DE UNA POLÍTICA PÚBLICA CON PERSPECTIVA EN DERECHOS HUMANOS	103
2.2.1.El beneficio tributario: una herramienta de los Derechos Humanos.....	107
2.2.1.1.Diferencia conceptual entre el gasto público directo y el gasto tributario	108
2.2.1.2.Definición de beneficios tributarios	110
2.2.1.3.Definición de incentivo tributario	112
2.2.2.Tipología de los beneficios tributarios	114
2.2.2.1.Utilización de instrumentos tributarios como última ratio para materializar derechos ..	116

2.3. POLÍTICA PÚBLICA CON PERSPECTIVA EN DERECHOS HUMANOS: DESDE UNA PERSPECTIVA DE POLÍTICA TRIBUTARIA Y ANÁLISIS CONSTITUCIONAL	117
2.3.1. Análisis de un incentivo tributario desde la perspectiva de política tributaria	117
2.3.1.1. Análisis de la eficiencia y justicia de un incentivo tributario	117
2.3.1.2. Análisis de la simplicidad y no complejidad del incentivo tributario	120
2.3.2. Análisis de un incentivo tributario desde una perspectiva constitucional	121
2.3.2.1. Reserva de ley y su diferencia con el principio de legalidad	121
2.3.2.2. Capacidad contributiva y el principio de igualdad en materia tributaria	124
2.3.2.3. Principio de no confiscatoriedad	127
2.3.2.4. Principio del respeto de los derechos fundamentales	128
CAPÍTULO 3: INCIDENCIAS TRIBUTARIAS DEL CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS DE TERCERA CATEGORÍA	130
3.1. LA VERIFICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD EN LA DEDUCCIÓN DE AJUSTES RAZONABLES POR LA CONTRATACIÓN DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD	130
3.1.1. Ajuste razonable como obligación legal	136
3.1.1.1. El otorgamiento de ajuste razonable no es una liberalidad	136
3.1.1.2. El otorgamiento de ajuste razonable no es un gasto de responsabilidad empresarial	137
3.1.2. Gastos por otorgamiento de condiciones de trabajo	137
3.1.3. El ajuste razonable no puede ser un beneficio remunerativo	139
3.1.3.1. Concepto de voluntariedad del gasto	140
3.1.3.2. Concepto de generalidad del gasto	141
3.1.3.3. Requisito de pago del gasto para su deducibilidad	141
3.1.4. Ajuste razonable y su consideración como gastos por salud o recreativos	142
3.1.5. El ajuste razonable y su consideración como gasto por salud o enfermedad	142
3.1.6. El ajuste razonable y su consideración como gasto recreativo	145
3.2. EL CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE EN LA DETERMINACIÓN DE LA SUBORDINACIÓN COMO ELEMENTO ESENCIAL PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS. 146	
3.2.1. Resolución del Tribunal Fiscal 04968-1-2010: Caso sobre reparo gastos relacionados con trabajador con discapacidad	148
3.2.2. El concepto de fehaciencia en el Derecho Tributario	149
3.2.3. Determinación de subordinación en la contratación de una persona con discapacidad .	152
3.2.3.1. Documentación de control y salida de un trabajador con discapacidad: teletrabajo y flexibilidad de horarios	153
3.2.3.2. Provisión de útiles al trabajador con discapacidad	154
3.2.3.3. El seguimiento de ordenanzas como elemento distintivo de la subordinación	154
3.2.4. Límites a la deducción de gastos por discapacidad a trabajadores que ostenten el cargo de socio o director y sus familiares	155
3.3. ANÁLISIS CRÍTICO DE DEDUCCIÓN ADICIONAL REGULADA EN EL NUMERAL 50.2 (AHORA 50.3) DEL ARTÍCULO 50 DE LA LEY GENERAL DE LA PERSONA CON DISCAPACIDAD.	158
3.3.1. Estados Unidos como inspiración para el beneficio tributario peruano	158
3.3.2. Análisis de reserva de ley	160
3.3.2.1. Determinación si la LGDP o norma de un rango legal señala los elementos esenciales del beneficio tributario	161
3.3.2.2. Determinación si la naturaleza del beneficio tributario es la de un crédito tributario	165
3.3.3. Vigencia del incentivo tributario	170
3.3.4. El ajuste razonable como ajuste en el caso en particular	175
3.3.5. Ajustes razonables otorgados postulantes durante el proceso de selección	178
3.3.6. Erogaciones que constituyen gastos por accesibilidad	179
3.3.7. Ajustes razonables que forman parte del activo fijo	182
3.3.8. Tratamiento tributario de softwares como ajustes razonables	185
3.3.8.1. Activos intangibles que son amortizables	185
3.3.8.2. Adquisición de copia de softwares	188
3.3.8.3. Softwares as a Service (“SAas”)	188

3.3.9. Ajustes razonables que forman parte del costo computable	189
3.4. CONCLUSIONES RESPECTO AL ANÁLISIS CRÍTICO REALIZADO DEL CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE EN MATERIA TRIBUTARIA A EFECTOS DE INCENTIVAR LA CONTRATACIÓN DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD	191
<u>CONCLUSIONES</u>.....	197
ANEXO I: CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE EN LA LEGISLACIÓN DE DETERMINADOS PAÍSES EN MATERIA DE DISCAPACIDAD ANTES DE LA PROMULGACIÓN DE LA CDPD	205
ANEXO II: EJEMPLO DE CÁLCULO DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS POR CONCEPTO DE REMUNERACIONES Y OTORGAMIENTO DE AJUSTE RAZONABLE	208
ANEXO III: SUMILLAS DE LOS CASOS REGISTRADOS EN EL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO.....	212
<u>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>.....	221



INTRODUCCIÓN

La exclusión a las personas con discapacidad es una realidad en el Perú y en el mundo. El limitado acceso a servicios de salud, educación y empleo han traído consigo el relego de este colectivo en los diferentes ámbitos de la sociedad, que ha conllevado a una vulneración sistemática de sus derechos y libertades. A propósito de ello, los Estados se encuentran realizando diferentes esfuerzos para lograr un cambio progresivo de esta situación y el Perú no ha sido la excepción.

El 13 de diciembre de 2006, la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (“ONU”) adoptó la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (en adelante, “CDPD”)¹, la cual tiene como propósito promover, proteger y asegurar el goce pleno y en condiciones de igualdad de todos los derechos y libertades de las personas con discapacidad². Con la finalidad de cumplir las obligaciones que se desprendían de la CDPD, en el Perú se promulgó, la Ley General de la Persona con Discapacidad (en adelante, “LGPD”)³ en el 2012. Esta parte del texto de la CDPD busca y establecer el marco legal interno para su cumplimiento.

A lo largo de la historia, se ha buscado definir qué se entiende por discapacidad, sus consideraciones y la relación con la sociedad a través de diferentes ciencias y conocimientos, lo cual ha impactado directamente en la percepción que se tiene de las personas con discapacidad y cómo el Derecho los protege. De conformidad con Agustina Palacios (2015, págs. 10-15), se pueden distinguir principalmente tres (3) modelos en el desarrollo de la concepción de la persona con discapacidad en la sociedad a través del tiempo y que son los siguientes:

- i. El modelo de prescindencia: El modelo de prescindencia data de la antigüedad (época griega, Esparta, entre otros) hasta comienzos del siglo XX y deriva de ideas religiosas o creencias donde se relaciona la deficiencia física, sensorial o psicosocial con un castigo divino o una maldición por actos realizados de manera previa. En consecuencia, se entendía a la persona con discapacidad como una carga a la sociedad al pensar que este grupo no era capaz de contribuir al colectivo/sociedad.

¹ Aprobada mediante Resolución N° NRES/61/106. Asimismo, fue aprobada por el Congreso de la República mediante Resolución Legislativa N° 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 N° 073-2007-RE de fecha 30 de diciembre de 2007, publicado en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 2007.

² Artículo 1 de la CDPD.

³ Aprobada mediante Ley N° 29973, publicada en el diario oficial El Peruano el 24 de diciembre de 2012.

En este modelo se puede distinguir dos posibles subcategorías o submodelos. Por un lado, el submodelo eugenésico que data de época antigua donde atribuía la discapacidad a un motivo religioso o una señal de los dioses para las personas de esta tierra. En efecto, la vida del niño se consideraba que era una vida que no merecía ser vivida, así como se entendía que su subsistencia iba a generar una carga en los padres o para el resto de la sociedad. En consecuencia, se buscaba prescindir de ellos mediante el infanticidio.

El segundo submodelo es el de la marginación, que como su nombre lo indica, se excluía a las personas con discapacidad de la sociedad, ya sea por considerarlas un objeto de compasión (menosprecio) o como consecuencia del temor o rechazo (miedo). Dicha subcategoría refiere principalmente de la edad media en adelante y no necesariamente resultaba menos cruel que el submodelo anterior, pues producto de la marginación, también se veían expuestas a muertes del colectivo y tratos inhumanos.

- ii. El modelo rehabilitador: El modelo rehabilitador data sus inicios en el mundo moderno pero su consolidación puede ser situada en el siglo XX. En especial, surge luego del término de la Primera Guerra Mundial, pues, entre otras, las diferentes causas que dieron origen a su plasmación fueron los accidentes laborales y los de guerra. Este modelo explica la discapacidad desde un supuesto déficit de la persona producido por una enfermedad, accidente o condición de salud de conformidad con estándar de normalidad, por lo que deben pasar por un proceso de rehabilitación para que se pueda dar la reinserción. Este modelo parte de una lógica de que la discapacidad puede/debe ser “arreglada” o “solucionada” mediante tratamientos médicos prestados por profesionales. En caso ello no se pueda, se recurren a prácticas de encierro involuntario o médico (aislamiento/segregación). Este modelo se basa principalmente en otorgar beneficios y ayuda a las personas con discapacidad, pero siempre de forma asistencialista, por lo que, desde una perspectiva jurídica, el modelo rehabilitador aborda la discapacidad desde la legislación de asistencia y de la seguridad social.
- iii. El modelo social: El modelo social data de finales de la década de los años sesenta o setenta principalmente en Estados Unidos e Inglaterra, y, cambia la visión de cómo se percibía a la persona con discapacidad. Se comienza a dejar de concebir a la discapacidad como un déficit de la persona (de acuerdo con el modelo médico), sino una deficiencia de la sociedad entendida como que es la misma sociedad 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 provienen de la colectividad, por lo que es esta la que debe cambiar para incluir a las personas con discapacidad.

El modelo en cuestión se orienta a la eliminación de barreras sociales, ambientales, actitudes discriminatorias y estereotipos culturales negativos al entender que las causas de la discapacidad se encuentran en la sociedad y no en el individuo (De Asis, Aiello, Bariffi, Campoy, & Palacios, 2007, pág. 23). En contrapartida, se entiende a la inclusión como la eliminación de estas barreras y la materialización del principio de igualdad de las personas con discapacidad.

También se afirma que hoy en día se ha superado el modelo social y ha habido un tránsito a un “modelo de derechos humanos de la discapacidad”. Son amplias las discusiones a fin de determinar si nos encontramos frente a un nuevo modelo de discapacidad o es la reinterpretación del modelo social desde un ámbito social y de derechos humanos. Esta nueva corriente surge en el ámbito doctrinario por parte de una académica y activista llamada Theresia Degener y se ha extendido en el ámbito internacional dentro del Comité de Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (Palacios, 2020, pág. 14). En palabras de Theresia Degener, no se busca reemplazar el modelo social, sino de desarrollarlo a mayor profundidad dentro de un marco de justicia (Degener, 2017). En tal sentido, no se trata de un nuevo modelo, sino de una interpretación desde los derechos humanos (como son la libertad, la igualdad, la integridad, la autonomía, entre otros), como siempre debió ser.

La CDPD -al igual que la LGPD- parte del modelo social de discapacidad, el cual, como señalamos, entiende la discapacidad no como una deficiencia de la persona, sino como una deficiencia de la sociedad en incluir al colectivo en cuestión, pues es esta la que coloca barreras discapacitantes. En consecuencia, dichas normas definen a las personas con discapacidad como *“aquellas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras, puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás”*⁴. De acuerdo con la definición previamente mencionada, en el Censo realizado por el Perú en el 2017⁵, la población que declaró tener alguna discapacidad alcanzó la cifra de 3' 209, 261 personas, que representan el 10.3% de la población peruana (Instituto Nacional de Estadística e Informática, 2017).

La Observación General N° 6 sobre la igualdad y la no discriminación del Comité sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad define al modelo social en los siguientes términos:

⁴ Artículo 1 de la CDPD.

⁵ EI - Censos Nacionales 2017: XII de Población, VII de Vivienda y III de Comunidades Indígenas. Véase en: https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitaless/Est/Lib1675/cap03.pdf

9. El modelo de discapacidad basado en los derechos humanos reconoce que la discapacidad es una construcción social y que las deficiencias no deben considerarse un motivo legítimo para denegar o restringir los derechos humanos. Según ese modelo, la discapacidad es uno de los diversos estratos de identidad. Por lo tanto, las leyes y políticas de discapacidad deben tener en cuenta la diversidad de personas con discapacidad. Ese modelo también reconoce que los derechos humanos son interdependientes, indivisibles y están relacionados entre sí (subrayado agregado) (2018).

Dentro de los derechos reconocidos en la CDPD, se encuentra el derecho al trabajo y empleo libre, el cual consiste en el derecho de la persona con discapacidad de tener la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo libremente elegido y un entorno laboral que sea abierto, inclusivo y accesible en igualdad de condiciones con los demás. Ello es de suma relevancia, ya que, de conformidad con el Fondo de Población de las Naciones Unidas (“UNFPA”) ⁶, 8 de cada 10 personas con discapacidad no participan en el mercado laboral en el Perú (2018). En ese contexto, los Estados Parte se obligan, entre otras, a alentar las oportunidades de empleo y la promoción profesional de las personas con discapacidad en el mercado laboral⁷; promover el empleo de personas con discapacidad en el sector privado mediante políticas y medidas pertinentes, que pueden incluir programas de acción afirmativa, incentivos y otras medidas⁸; así como velar por que se realicen ajustes razonables para las personas con discapacidad en el lugar de trabajo⁹.

No es posible hablar de igualdad de condiciones u oportunidades en el ámbito laboral sin referirse a los conceptos de accesibilidad y ajustes razonables. La accesibilidad es un principio reconocido en la CDPD que busca principalmente asegurar el acceso de las personas con discapacidad al entorno físico, los medios de transporte, la información y las comunicaciones, a fin de que puedan vivir en forma independiente y participar plenamente¹⁰. Por su parte, la CDPD define al ajuste razonable como *“las modificaciones y adaptaciones necesarias y adecuadas que no impongan una carga desproporcionada o indebida, cuando se requieran en un caso particular, para garantizar a las personas con discapacidad el goce o ejercicio, en igualdad de condiciones con las demás, de todos los derechos humanos y libertades fundamentales”*. El artículo 3 del Reglamento de LGPD utiliza una definición similar a la presentada en la CDPD. Es necesario resaltar también que el artículo 8 de la LGPD, al igual

⁶ UNFPA – “8 de cada 10 personas con discapacidad no participan del mercado laboral en el Perú”. Véase en: <https://peru.unfpa.org/es/news/8-de-cada-10-personas-con-discapacidad-no-participan-del-mercado-laboral-en-el-per%C3%BA>.

⁷ Inciso e) del artículo 27 de la CDPD.

⁸ Inciso h) del artículo 27 de la CDPD.

⁹ Inciso i) del artículo 27 de la CDPD.

¹⁰ Numeral 3.1 del artículo 3 del Reglamento de la LGPD.

que el artículo 2 de la CDPD, también considera como acto discriminatorio por motivo de discapacidad la denegación de ajustes razonables.

En particular, el otorgamiento de ajustes razonables en materia laboral consiste en las modificaciones otorgadas al postulante o al trabajador con discapacidad por parte del empleador en casos concretos. Así pues, el artículo 50¹¹ de la LGPD establece que las personas con discapacidad tienen derecho a ajustes razonables en el proceso de selección de recursos humanos (adecuación de las metodologías, procedimientos, instrumentos de evaluación y métodos de entrevista¹²) y en el lugar de trabajo (adaptación de las herramientas de trabajo, las maquinarias y el entorno de trabajo, incluyendo la provisión de ayudas técnicas y servicios de apoyo; así como la introducción de ajustes en la organización del trabajo y los horarios, en función de las necesidades del trabajador con discapacidad¹³).

El Gobierno peruano fue consciente que los ajustes razonables pueden constituir erogaciones de dinero obligatorias por parte del empleador (o tratarse de adaptaciones sin costo monetario), por lo cual reguló un beneficio tributario para los empleadores que incurrieran en dichos gastos. El numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD regulaba que los empleadores públicos y privados generadores de rentas de tercera categoría tienen una deducción adicional en el pago del Impuesto a la Renta sobre los gastos por ajustes razonables para personas con discapacidad, en un porcentaje que es fijado por Decreto Supremo del Ministerio de Economía y Finanzas (“MEF”)¹⁴. El 21 de noviembre de 2013, se promulgó el Decreto Supremo N° 287-2013-EF, “Dictan normas reglamentarias de las disposiciones sobre el Impuesto a la Renta contenidas en la Ley N° 29973 – LGPD” (en adelante, el “Decreto Supremo N° 287-2013-EF”), el cual tiene por objeto, entre otros, reglamentar el artículo en mención.

La LGPD menciona que el beneficio tributario se trataría de una deducción adicional en el pago del Impuesto a la Renta y de acuerdo con el artículo 3 del Decreto Supremo N° 287-2013-EF, el beneficio tributario constituye un crédito contra el Impuesto a la Renta que no genera saldo a favor del contribuyente, no pueden ser arrastrados a los ejercicios siguientes, no otorgan derecho a devolución y no pueden ser transferidos a terceros. Se agrega también que, para hacer uso de dicho beneficio tributario, el gasto primero debe ser deducible siguiendo los criterios del principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁵.

¹¹ Artículo 50 fue modificado por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1417.

¹² Numeral 52.3 del artículo 50 de la LGPD.

¹³ Numeral 50.2 del artículo 50 de la LGPD.

¹⁴ Numeral 50.3 del artículo 50 de la LGPD.

¹⁵ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, “Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta”, publicado el 08 de diciembre del 2004 y normas modificatorias.

En atención a ello, el presente trabajo tiene como objetivo principal determinar si la regulación en materia tributaria peruana sobre la deducción de gastos de personas jurídicas domiciliadas en el Perú que generan renta de tercera categoría es adecuada para la deducción de erogaciones por ajustes razonables pagados producto a la postulación y contratación de personas con discapacidad a fin de promover su empleo, con especial énfasis en el beneficio tributario regulados en la materia. En ese sentido, la hipótesis del presente trabajo es que regulación en materia tributaria peruana sobre la deducción de gastos de personas jurídicas domiciliadas en el Perú que generan renta de tercera categoría no es adecuada para la deducción de erogaciones por ajustes razonables pagados por la contratación de personas con discapacidad, lo cual genera consecuencias negativas en la promoción del empleo de las personas con discapacidad.

El Capítulo 1 delimitará el concepto de ajuste razonable a raíz de la CPCD. Para ello, se realizará un recuento del desarrollo histórico del concepto y sus implicancias en el modelo social de discapacidad. Asimismo, se explicará su relación con el derecho a la igualdad y el mandato de no discriminación. Por último, el capítulo en cuestión finalizará demarcando la actual regulación de la obligación por parte del empleador de realizar ajustes razonables en procesos de selección y durante la actividad laboral en el Perú.

El Capítulo 2 se centrará en los incentivos tributarios como políticas públicas con perspectiva de derechos humanos. Para ello, se ahondará en la relación entre la política tributaria y los derechos humanos, demostrando la relación estrecha que tienen dichas áreas a fin de materializar los derechos de las personas. Asimismo, se definirá qué se entiende por una política pública con perspectiva en derechos humanos y cómo un beneficio tributario puede ser una herramienta de los derechos humanos con la intención de concretizarlos. Como tercer punto, se realizará un análisis de las políticas públicas con perspectiva en derechos humanos desde los principios económicos de la política tributaria y los principios tributarios recogidos en la Constitución Política del Perú.

En el Capítulo 3 se buscará determinar las tres (3) principales incidencias tributarias del concepto de ajuste razonable en el marco de la deducción de gastos a fin de determinar la renta neta en el Impuesto a la Renta. En concreto, consideramos que se deberá analizar lo siguiente: (i) si existe limitación para que las erogaciones por ajustes razonables sean deducibles de conformidad con el principio de causalidad; (ii) si la adopción de ajustes razonables por parte del empleador al trabajador impacta al momento de determinar si tal trabajador se encuentra en una relación de subordinación a efectos de la deducción de gastos de trabajadores; y, (iii) si el beneficio tributario regulado en el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD como forma de incentivo promueve la contratación de las personas con discapacidad. Con ello, se concluirá si la regulación en materia tributaria es adecuada para promover el empleo de las personas con discapacidad.

Dado que la investigación en cuestión abarca dos ramas del derecho, la investigación debe ser abordada sobre la base de dos ejes. Por un lado, en materia de discapacidad, la investigación se analizará a la luz de obligaciones internacionales de los Estados frente a las personas con discapacidad en el marco de la CDPD y la normativa interna pertinente con la finalidad de interpretar el concepto de ajuste razonable. Asimismo, se abordará la historia y desarrollo del concepto, así como su consolidación como derecho y relación con otros derechos como es el derecho a la igualdad y el mandato de no discriminación. Con dicho objetivo, es necesario establecer un marco teórico sobre los principales conceptos, instituciones, estándares y obligaciones en torno a la materia. Las principales fuentes a ser usadas son la normativa internacional y nacional adoptada por el Perú, la jurisprudencia y doctrina nacional e internacional.

Con la finalidad de abordar las implicancias del principio de causalidad será necesario remitirnos a la normativa interna, pronunciamientos de la Administración Tributaria, Tribunal Fiscal y el Poder Judicial; así como doctrina en general del derecho tributario. En adición, nos debemos remitir a los conceptos de gastos por enfermedad, gastos por salud, principio de generalidad, fehaciencia del gasto, activos intangibles, activos fijos; entre otros, y el estándar de la prueba utilizado por los operadores tributarios en el país. Asimismo, se desarrollará la figura del principio de causalidad como herramienta de la función pública a fin de lograr sus objetivos. Para ello, se consultará a los conceptos jurídicos laborales como lo son el concepto de subordinación y condiciones de trabajo, y, cómo estos han sido recogidos en la jurisprudencia tributaria.

En ese sentido, la presente investigación será una investigación jurídica de tipo dogmático, pues su objeto de estudio será principalmente analizar la normativa actual, las instituciones y conceptos jurídicos relacionados con la deducción de gastos producto de realizar ajustes razonables en el lugar de trabajo. En particular, los métodos a ser utilizados serán en primer lugar el método histórico-jurídico. Para entender el concepto de ajuste razonable, debemos remitirnos a su desarrollo evolutivo a través del tiempo tomando en cuenta la normativa promulgada y los pronunciamientos de tribunales internacionales donde nace la figura. En este primer caso, será principalmente descriptiva pues se enfocará en detallar características del concepto y las tendencias ya establecidas en el marco nacional e internacional. De igual manera, será necesario hacer un desarrollo del concepto del principio de causalidad en el Perú a raíz de los diferentes pronunciamientos administrativos y judiciales. Ello pues, dicho principio se encuentra enunciado en la Ley del Impuesto a la Renta, pero su desarrollo conceptual se ha generado en los tribunales administrativos y judiciales delineando sus características y límites. En este segundo caso, será necesario hacer uso del método sistemático de investigación para establecer el marco conceptual en la actualidad. Finalmente, se buscará de determinar las tres (3) principales incidencias tributarias del concepto de ajuste razonable en el marco de la deducción de gastos y a la vez realizar un análisis crítico a fin de reconocer si se cumple con la

normativa internacional y nacional de discapacidad y resaltar la problemática que puedan surgir en su aplicación a fin de determinar si el tratamiento de la legislación tributaria es adecuado. Para ello, se usará principalmente el método exploratorio, pues se enfoca en descubrir información de un tema poco explorado en nuestra legislación y jurisprudencia.

Por último, señalamos que el presente trabajo de investigación tiene su antecedente en la investigación “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?” realizada por mi persona como trabajo de investigación para obtener el grado de bachiller en Derecho, con la intención de continuar realizando análisis interdisciplinarios entre la política tributaria y los derechos humanos (2020).



CAPÍTULO 1: EL CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE A RAÍZ DE LA CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

El concepto de ajuste razonable es de larga data en la historia, pues ha sido recogido y adaptado por diferentes países con el objetivo de materializar el derecho a la igualdad y el mandato de no discriminación en situaciones concretas de individuos pertenecientes a colectivos históricamente excluidos que se encontraban en una situación diferenciada no aceptada por el Derecho. En efecto, el ajuste razonable es la respuesta a una situación de desigualdad que impacta directamente en el goce de los derechos y libertades de cierto sujeto - o sujetos-, a fin de equiparar la situación en comparación con otros que no se encuentran dentro de dicho grupo social. Su origen se puede encontrar en los conflictos de minorías religiosas en los países de Estados Unidos y Canadá, pero prontamente fue adoptado por el derecho de las personas con discapacidad. En consecuencia y con la finalidad de cumplir dicho objetivo, el concepto de ajuste razonable ha ido evolucionando a través del tiempo mediante pronunciamientos de diversos tribunales, regulaciones alrededor del mundo y cuya consolidación se ha logrado en el derecho de las personas con discapacidad con una mención expresa en la CDPD.

En ese contexto, el presente capítulo tiene como objetivo realizar un breve recuento de su origen y evolución, así como dilucidar sus diferentes elementos y fundamentos legales. En tal sentido, el presente capítulo abordará lo siguiente: (i) el desarrollo histórico del concepto de ajuste razonable, su evolución y reconocimiento en el marco del modelo social de la discapacidad, (ii) su relación con el derecho a la igualdad y el mandato de no discriminación a fin de materializarlo; y, finalmente, (iii) la regulación actual en la legislación peruana en el caso de personas con discapacidad en materia de laboral, así como los beneficios tributarios que se han regulado en el país a fin de fomentar su contratación en el sector privado.

1.1. El desarrollo histórico del concepto ajuste razonable, evolución y su reconocimiento en el modelo social de la discapacidad

Con el propósito de realizar un análisis adecuado del concepto de ajuste razonable en la presente investigación será necesario primero partir del origen del mismo, el cual data en las cortes de Estados Unidos y Canadá en los años setenta en materia religiosa y discriminación. Segundo, se hará mención del tránsito del concepto de ajuste razonable de una protección de las minorías religiosas a la protección de personas con discapacidad. Por último, finalizaremos esta sección refiriéndonos a la figura de ajuste razonable en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos (“DIDH”). En particular, se indicará sus escasos antecedentes antes de consolidación en el modelo social de la discapacidad reconocido en la CDPD y las implicancias que ello ha traído de manera posterior.

1.1.1. Derecho Comparado: el origen del concepto en materia de protección de minorías religiosas

Nuestro análisis de Derecho Comparado se encontrará centrado en la legislación y casos más relevantes sobre ajustes razonables en Estados Unidos y Canadá, al ser las primeras jurisdicciones en desarrollar dicho concepto. Estados Unidos es el pionero o “creador” del concepto de ajuste razonable; sin embargo, ello no quiere decir que su aplicación a través del tiempo haya sido la más adecuada o sea la manera como debe interpretarse a lo largo del mundo. Su origen se remonta al Título VII del *Civil Rights Act* del año 1964 en el marco de una regulación cuya finalidad era evitar la discriminación religiosa en el ámbito laboral solicitando que el empleador, una vez notificado de la necesidad de realizar un ajuste, deberá realizarlo siempre que no signifique un costo injustificado y/o en exceso a fin de evitar un conflicto entre un requisito laboral y una creencia, práctica u observancia religiosa. El acuerdo se entendía de índole privada entre el empleador y el trabajador, sin embargo, en caso el empleador no realizara este, podía ser solicitado frente a una corte (U.S Equal Employment Opportunity Commission, 2008).

El *Civil Rights Act* de 1964 fue prometida por primera vez por el Presidente John F. Kennedy durante un discurso sobre la igualdad un año antes de su promulgación en respuesta al aumento de las protestas y la violencia en búsqueda de la protección de los derechos de los hombres afroamericanos; no obstante, debido al asesinato del presidente, esta fue promulgada durante la presidencia de Lyndon B. Johnson, en honor al presidente recientemente fallecido. En ese marco, el Título VII del proyecto de ley fue un intento por erradicar la discriminación en el lugar de trabajo. El foco central del proyecto de ley era la discriminación racial, pero las protecciones cubrían color, religión, género y nacionalidad. Luego de la promulgación de la ley, se añadió la religión como categoría de protección bajo el Título VII.

Existe poca historia legislativa que explique por qué se añadió la discriminación religiosa en el Título VII (Blair, 2019). Sin embargo, es claro que las manifestaciones sociales encabezados por personajes como Rosa Parks, Martin Luther King Jr. y Malcolm X, entre otros, si bien con un principal foco en la materialización de los derechos de las personas afroamericanas, también se demandó la creación de un marco normativo que garantizara la igualdad de todas las personas sin importar su condición (Méndez López, 2020). Ello pues, “*en siglo XX también vio la expansión de las iglesias negras. Los baptistas, metodistas y presbiterianos tenían un gran número de feligreses afroamericanos que se unieron a la lucha por la obtención de los derechos civiles* (Mussio, 2016)”, de los cuales tienen tradiciones distintas a las cristianas-católicas. En tal sentido, se trataban de minorías religiosas que exigían la materialización de sus derechos de libertad de conciencia.

El *Civil Rights Act* no solo se considera una conquista histórica legislativa en Estados Unidos, sino el debate por su promulgación más extenso y difícil de su historia. Una parte del senado

conservador se oponía a su promulgación, por lo que no fue hasta que la molestia colectiva fue tal en la sociedad que se impulsó su aceptación. En ese contexto, encontramos una norma de rango inferior (*Executive Order* N° 10925) dada por el presidente John F. Kennedy el 06 de marzo de 1961 que se considera el antecedente del Título VII del *Civil Rights Act*, puesto que establecía la prohibición a los contratistas del gobierno federal de discriminar por motivos de raza y se crea el Comité Presidencial para la Igualdad de Oportunidades en el Empleo. Esta norma se publica por este instrumento ya que las *Executive Orders* no tienen que pasar por aprobación del Senado y fue una forma del presidente de impulsar la igualdad en el empleo sin esperar a la aprobación. No obstante, al no ser una norma de alto rango, no tuvo el impacto del Título VII del *Civil Rights Act* (U.S Equal Employment Opportunity Commission , s.f.).

Luego de la promulgación del Título VII del *Civil Rights Act*, existen dos casos relacionados a la materia resueltos por la Corte Suprema donde se realiza un ajuste sin catalogarlo como tal. Por un lado, el caso *Winconsin vs. Yoder* donde la Corte se pronunció en favor de las familias pertenecientes a la comunidad religiosa *Amish* que se negaban a enviar a sus hijos al colegio a la secundaria. En dicha sentencia se enfrenta la necesidad de educación universal de los niños y adolescentes frente a la posibilidad que la comunidad educara a sus adolescentes según sus costumbres que finalmente llevó a una exención de la obligatoriedad escolar hasta los dieciséis (16) años de dicho colectivo (*Wisconsin vs. Yoder*, 1972). En dicha sentencia, se valora el derecho a la educación de los menores frente a su derecho a la libertad de culto y religión, entendiendo que los primeros años de educación inicial y primaria no son fundamentales si ellos son sustituidos con una educación propia de la comunidad debidamente probada. Por otro lado, en el caso *Sherbert vs. Verner*, la controversia versa sobre la denegatoria del seguro de desempleo a una integrante de la Iglesia Adventista del Séptimo Día que había rechazado ofertas de empleo que le exigían trabajar los sábados (día de culto) afectaba su derecho a la libertad religiosa, por lo que se otorgó una exención a la norma (De Campos, 2011, pág. 94) (*Sherbert vs. Verner*, 1963), pues este se había visto impedido de conseguir un trabajo que le permitiera no trabajar los días sábados y cumplir con sus creencias.

Con la intención de regular la discriminación en materia laboral a diferentes colectivos, en 1972, el *Equal Employment Opportunity Act* es aprobado con la finalidad de lograr igualdad fáctica en los espacios laborales y proteger a diferentes colectivos discriminados, entre ellos, a las personas con discapacidad, lo que trajo consigo que modifique parte el Título VII del *Civil Rights Act* buscando proteger no solo a las personas religiosas –no obstante, era su principal preocupación- sino demás minorías mencionadas. Se define al ajuste razonable como todo cambio en el espacio laboral para que un sujeto determinado pueda realizar sus labores en igualdad de condiciones y gozar de los beneficios que el centro laboral ofrece. Se considera este el origen del concepto.

Pese a que existían antecedentes jurisdiccionales positivos al *Equal Employment Opportunity Act* (casos anteriormente mencionados), ello no condujo a que luego de la promulgación de la

norma, los tribunales siguieran esa línea (De Campos, 2011, págs. 94-95). Por el contrario, en el caso *Trans-Word Airlines, Inc. vs. Hardison* de 1977, caso similar al *Sherbert vs. Verner*, la Corte Suprema falla en favor de Trans World Airlines, Inc. quienes habían despedido a Hardison por negarse a trabajar los sábados debido a su religión cuando otros empleados se fueron de vacaciones, pese a que propuso diferentes adaptaciones a su empleador. Ello pues, la compañía alegó que, según convenio colectivo suscrito, los turnos se determinaban según el tiempo que los empleadores habían laborado en dicha empresa (“*seniority*”), por lo que hacer una excepción en el caso de Hardison vulneraba el derecho adquirido de los otros trabajadores (*Trans World Airlines, Inc. vs. Hardison*, 1977).

Este caso es donde se desarrolló de manera más extensa el *minimis cost test*. El Tribunal de Apelación del Octavo Circuito consideró que dos de las adaptaciones eran razonables: (i) sustituir a Hardison por personal calificado de otros departamentos; o, (ii) sustituir a Hardison con otros empleados disponibles mediante el pago de salarios superiores. No obstante, el juez White revocó lo indicado por el Tribunal de Apelación del Octavo Circuito y rechazó las adaptaciones señalando que ambas alternativas implicaban costes para el empleador ya sea en forma de la pérdida de eficiencia en otros puestos de trabajo o de salarios más altos. A mayor abundamiento, indicó que solicitar que el empleador asuma más que un coste “mínimo” para dar a Hardison los sábados libres es una carga indebida. No obstante, el juez Marshall, en disidencia, señaló que era insignificante la magnitud de la pérdida de eficiencia de la que habla el Tribunal puesto que se trataba de un total de USD 150 en costes de horas extraordinarias hasta que Hardison pudiera ser transferido de puesto (Rosenzweig A, 1996, págs. 2518-2520).

Paralelamente, la misma discusión surgió en Canadá. En el caso de Canadá, tal como señala Clara Gaztelu, no se reguló de forma explícita la figura de ajuste razonable en dicha época. Sin embargo, se creó “*un sistema de protección de la vulneración de derechos fundamentales a través de la jurisprudencia, de forma que hoy día ya está arraigada la cultura de ajustes razonables en la sociedad canadiense*” (2013, pág. 358). Uno de los primeros casos que podemos analizar data del año 1985, donde las Cortes canadienses también discutieron la garantía del derecho a la igualdad en el ámbito laboral de una persona adventista en el caso *Human Rights Commission y O’Malley vs. Simpsons-Sears*. En particular, trata de una empresa que despide a una trabajadora que su religión no le permitía trabajar los días sábados. El empleador afirma que hacer modificaciones en los horarios sería dar una preferencia injustificada a la trabajadora, pues los otros trabajadores sí se veían obligados a trabajar dichos días. No obstante, la corte concluye que ello se trata de una discriminación y ordena que se realice la modificación de los horarios para que esta pueda trabajar sin que su derecho al libre culto se vea dañado (*Ontario Human Rights Commission and Theresa O’Malley (Vincent) v Simpsons-Sears Limited*, 1985). En esa línea, inspirado en el modelo estadounidense, en los tribunales canadienses también se fue desarrollando el concepto de ajuste razonable de forma

muy rudimentaria, pero fomentando la materialización del derecho de igualdad, principalmente en casos de libertad religiosa.

De igual manera, los casos en Estados Unidos siguieron proliferando en la materia. Un año después del caso canadiense, en 1986, en el caso *Ansonia Board of Education vs. Philbrook* se discutió respecto de que el señor Philbrook era un profesor de colegio y miembro de la Iglesia Mundial de Dios que faltó a seis (6) días de clase por días festivos producto de su religión cuando solo se le permitía tres (3) días a todos los trabajadores en general (*Ansonia Bd. of Educ vs. Philbrook*, 1986). En ambos casos, en palabras de Leticia De Campos, entre otros, “*la Corte adoptó una postura realmente restrictiva y distorsiva, especialmente en cuanto a: (a) la verificación de las cargas y los gastos enfrentados por los empleadores, realizada mediante el de minimis test (cualquier costo más allá del mínimo configura una carga indebida); (b) la lectura, tímida y formal, del principio de igualdad (...)*” (2011, págs. 94-95). Nótese que el *minimis test* se asimila a la figura civil de “debida diligencia”, es decir, no es necesario realizar más allá de lo normal o común. Así pues, de manera intuitiva, nos podría llamar la atención que si un ajuste razonable se entiende como un mecanismo para lograr la igualdad entre las personas, se utilice un estándar tan bajo para señalar que este no debe ser otorgado, pues parece olvidar que, de no realizarse el ajuste, el derecho o libertad continuaría siendo vulnerada. Lo indicado ha sido una gran discusión en los Estados Unidos y un choque frontal con una corriente neoliberalista de la época en mención, puesto que se considera un choque directo entre la libertad del empleador y los derechos de las personas pertenecientes a una minoría. No obstante, este punto será analizado a mayor deteniendo cuando se analice el concepto de “carga indebida” en el acápite 1.2 del presente capítulo.

Adentrándonos ya a la década de los noventa, en Canadá, en 1990 nos podemos referir al caso *Central Alberta Dairy Pool vs. Alberta*, el cual tuvo gran relevancia a fin de definir el concepto de ajuste razonable y la carga indebida. El caso trata de una persona que trabajaba en los patios de vagones de Toronto realizando funciones de riesgo donde debía utilizar obligatoriamente un casco; sin embargo, debido a su religión, este interfería con sus creencias religiosas al no permitirle llevar turbante. La Corte Suprema concluye que se encontraban frente a una discriminación injustificada y el empleador sí se encontraba en la obligación de realizar un ajuste razonable como era el cambio de puesto (*Central Alberta Dairy Pool v Alberta (Human Rights Commission)*, 1990). En el caso en cuestión, se señala que a fin probar *prima facie* si existe discriminación se exige que (i) el demandante pertenezca a una religión donde tenga un compromiso genuino con ella; (ii) se haya notificado adecuadamente los requisitos religiosos del empleado al empleador; y, (iii) se realice un esfuerzo por parte del empleado para acomodarse al empleador en la medida de lo posible sin que se le exigiera comprometer sus creencias. En tal sentido, ellos serían los primeros requisitos para acceder a una solicitud de ajuste razonable según como se fue amoldando el concepto.

Asimismo, el caso de la Central Okanagan School District N°23 vs. Renaud de 1992 trata de Larry Renaud que era un conserje sindicalizado del distrito escolar de Central Okanagan que era adventista, el cual solicitó a su empleador no trabajar las tardes del viernes y los sábados por su religión, cumpliendo con su cantidad de horas en los demás días. Su solicitud no fue aprobada y fue despedido. La corte consideró que se estaba frente a un acto discriminatorio al habersele negado el ajuste razonable (Central Okanagan School District No 23 v Renaud, 1992). Un punto central en dicha discusión es el efecto que se genera en los otros empleadores. En ella se indica que la reacción de los empleados puede ser un factor para decidir si las medidas de adaptación constituyen una interferencia indebida en el funcionamiento de la empresa. Sin embargo, cualquier objeción, como opiniones que no estén basadas en verdaderas vulneraciones a otros derechos, son irrelevantes. En este punto, entendemos que la corte considera que para otorgar un ajuste razonable no solo se adapta el empleador, sino terceros relacionados, pero sin que ello signifique una vulneración a sus derechos (el límite de carga indebida volvería a aparecer, pero principalmente como una vulneración a otros derechos).

En el 2004 y continuando los casos de ajuste razonables en materia religiosa pero no en el ámbito laboral, se encuentra el caso Syndicat Northcrest vs. Amselem, el cual versa sobre una familia judía que se encontraba celebrando una fiesta propia de la religión, para lo cual había construido una *sukkahs* en su balcón a fin de pernoctar en las noches ahí. La junta directiva del edificio solicita que se retire pues de acuerdo con la normativa interna del edificio se encontraba prohibido realizar construcciones que fueran visibles desde la fachada. En respuesta, la familia alegó que ello se trataba de una manifestación de su religión y que no se observaba diferencia en el permiso que contaban los otros propietarios de colocar adornos navideños (símbolo de la religión católica). La Corte canadiense decide que el *sukkahs* construido era una manifestación de la libertad de religión y se inaplica la ordenanza interna (Syndicat Northcrest v Amselem, 2004).

Otro caso interesante es el caso de Multani vs. Commission Scolaire Marguire-Bourgeois del 2006 donde la Comisión de un colegio prohibió que un niño de religión Sikh llevara al colegio un kirpan (arma simbólica que representa la opresión e injusticia para dicha religión y es portada por sus creyentes) al ir en contra de las reglas internas del colegio y en protección de los otros niños al tratarse de un arma punzocortante. Sin embargo, la Corte decidió que dicha prohibición afectaba la libertad religiosa del niño, por lo que se acordó que pudiera llevarlo siempre que se encuentre cubierto todo el tiempo y no lo muestre a terceros (Multani v Commission scolaire Marguerite-Bourgeois, 2006).

Para entender estos dos casos, nos parece necesario remitirnos a lo señalado por el filósofo Charles Taylor y el sociólogo Gerard Bouchard, los cuales emitieron el Informe de Comisión de Consulta sobre las Prácticas de Ajustes Razonables relativas a las Diferencias Culturales de Canadá en el 2007, el cual tenía la finalidad de examinar las cuestiones ligadas a los ajustes

razonables consentidos sobre las bases culturales y religiosas en Quebec-Canadá. En el documento se definió al ajuste como “*un acuerdo que se enmarca en el ámbito jurídico a nivel jurisprudencial, que busca una relajación de la aplicación de una norma o de un estatuto en favor de una persona o de un grupo de personas en peligro de discriminación por uno de los motivos previstos en la Carta*”. (Finsterbusch, 2016, pág. 232)¹⁶.

Asumido que se ha realizado un balance de la legislación y sentencias antes mencionadas, lo suficientemente ejemplificador, se puede señalar lo siguiente:

1. Estados Unidos es el pionero del concepto de ajuste razonable; sin embargo, no quiere decir que su aplicación a través del tiempo haya sido la más adecuada o sea la manera como debe interpretarse a lo largo del mundo.
2. El *minimis cost test* extendido en la legislación de Estados Unidos para determinar la carga indebida en los primeros precedentes no iría acorde a la legislación de derechos humanos en la medida que coloca un estándar muy bajo para compeler al empleador a otorgar ajustes razonables, pues iguala el *test* a uno de “debida diligencia” sin considerar que, de no otorgar el ajuste, el empleado continuará en una situación de discriminación.
3. Para efectos de determinar la carga indebida, no solo se consideran los derechos del empleado, sino también los derechos de los demás trabajadores o personas que puedan verse afectados.

Asimismo, podemos llevarnos los comentarios de Leticia Campos sobre las diferencias principales entre la jurisprudencia de Estados Unidos y Canadá que se serían los siguientes:

1. En Canadá se interpreta el concepto “razonable” de manera dependiente de la prueba de la carga indebida, es decir, si hay carga indebida, el ajuste se torna en irrazonable, lo cual marca una diferencia con Estados Unidos que se tratan de manera independiente. Este punto lo analizaremos a mayor profundidad en el 1.2.3.5.
2. La corte canadiense se ha rehusado a adoptar los patrones constitucionales estadounidenses de igualar la prueba de la carga indebida al *minimis cost test* debido a que se debe entender que el ajuste razonable siempre se generará carga (se deberá

¹⁶ En esa línea, dicha definición nos puede hacer recordar a una especie de control difuso de normas imperativas sobre la base un principio de rango mayor. En Perú, dicho control solo se puede realizar en el ámbito jurisdiccional si se trata de normas nacionales, regionales y locales, y, el privado solo podrá realizarlo si se trata de normas internas, siempre que exista una debida justificación.

realizar esfuerzos) al sujeto obligado; sin embargo, se debe determinar si dicha carga califica como indebida o excesiva y no solo determinar si el sujeto obligado realizó un esfuerzo común o mínimo. A propósito de ello, la corte canadiense evalúa la carga indebida considerando los siguientes seis (6) aspectos: (a) costos financieros; (b) impacto en acuerdos colectivos conquistados por los trabajadores; (c) cuestiones relativas a la disposición y al ánimo del empleado para el trabajo; (d) permutabilidad de la estructura material del trabajo y de la organización de los trabajadores; (e) medios del empleador; (f) seguridad. Se le otorga un peso a cada uno de ellos (2011, págs. 99-103).

1.1.2. Tránsito del concepto de ajuste razonable de la materia religiosa a la protección en materia de discapacidad

Si bien el concepto de ajuste razonable se originó como método de protección para las minorías religiosas, este transitó a la legislación en materia de discapacidad. En Canadá, en materia de discapacidad, el antecedente más antiguo data del mismo año del caso de Human Rights Commission y O'Malley vs. Simpsons-Sears, en Sastchewan, Human Rights Commission y Huck vs. Canadian Odeon Theaters Ltd.(1985), donde el Tribunal Canadiense estableció que una persona con discapacidad física usuaria de una silla de ruedas tenía el derecho de poder ingresar al teatro con su silla de ruedas y disfrutar la función. Así pues, si bien nuevamente en la actualidad ello sería un caso claro de falta de accesibilidad en un establecimiento público, la corte en cuestión afirmó el derecho de las personas con discapacidad de hacer uso de lugares públicos y ello no se logra solo permitiéndoles la entrada (trato aparentemente igualitario a una persona sin discapacidad), sino brindándoles un verdadero trato igualitario mediante la utilización de ajustes razonables (Oakes, 2005, pág. 80), como fue realizar modificaciones en el teatro para que la persona con discapacidad pueda ingresar a la sala de teatro. Hoy en día este caso no debería tener mayor discusión pues es una obligación que los lugares de esparcimiento permitan el acceso a personas con discapacidad en igualdad de condiciones, basado en un derecho al ocio y esparcimiento.

No obstante, el gran impacto normativo se genera en Estados Unidos. Tal como indicamos de manera muy breve líneas arriba el concepto se empleó originalmente en el Título VII del *Civil Rights Act* del año 1964 en materia religiosa y posteriormente se adoptó en 1972 en el *Equal Employment Opportunity Act* para diferentes colectivos históricamente relegados (como son las personas con discapacidad).

El antecedente clave en materia de discapacidad data principalmente en su regulación en la Sección 504 del *Rehabilitation Act* promulgado en Estados Unidos en 1973 luego de un desarrollo importante jurisprudencial del concepto. La promulgación de dicha norma tiene su origen en el movimiento social de las personas con discapacidad. En 1972, ochenta personas con discapacidad pertenecientes a la organización *Disabled in Action* y lideradas por la activista

Judith Heumann, detuvieron el tráfico en la Avenida Madison de Nueva York con una protesta contra el presidente Richard Nixon que se negaba en promulgar una norma que garantice los servicios de asistencia y los derechos de las personas con discapacidad. (Méndez López, 2020).

A propósito de ello, el presidente Richard Nixon se vio en la obligación de promulgar la Sección 504 del *Rehabilitation Act* que buscó fomentar la independencia económica de las personas con discapacidad donde el derecho al trabajo jugaba un rol fundamental. Así pues, la ley en cuestión regula diferentes mecanismos para lograr la inserción efectiva del colectivo, por lo que el concepto de ajuste toma gran importancia (Ad Hoc Committee on a Comprehensive and Integral International Convention on the Protection and Promotion of Rights and Dignity of Persons with Disabilities, 2006). No obstante, no se promulgaron las normas reglamentarias que permitieran su ejecución. Ello generó un gran malestar en el colectivo, lo cual llevó a que el 5 de abril de 1977, centenares de personas con discapacidad tomaron las oficinas de gobierno en las ciudades de Atlanta, Boston, Chicago, Denver, Los Ángeles, Nueva York, Filadelfia, Seattle, San Francisco y Washington, D.C., a fin de exigir la inmediata promulgación de las normas secundarias de la Sección 504 del *Rehabilitation Act*. Si bien, varias de las protestas duraron tan sólo horas y en otros casos un par de días, lo ocurrido en San Francisco fue lo que convirtió a esta acción en histórica, al durar 25 días la toma de las oficinas del Departamento de Estado de Salud, Educación y Bienestar logrando así la promulgación de estas normas (Méndez López, 2020).

No obstante, la ley mencionada requería que las instituciones públicas implementaran acciones afirmativas para asegurar oportunidades de trabajo, así como no se les discrimine en programas dirigidos a la clase trabajadora, lo cual representó un avance significativo para las personas con discapacidad. No obstante, Jeffrey Cooper menciona tres (3) aspectos que según su estudio limitaron la capacidad de ejecución de la ley para abrir las puertas del empleo a un gran número de personas con discapacidad que son los siguientes:

1. El amplio lenguaje de la ley y los relativamente limitados antecedentes legislativos de disposiciones sobre el empleo, no dejaban clara la naturaleza precisa de la carga que se pretendía imponer. En particular, se prohibía excluir o negar a personas con discapacidad de recibir beneficios y servicios de un programa en igualdad de condiciones por parte de las entidades y empleadores, pero dichas disposiciones aplicaban no sólo al empleo, sino a todos los aspectos de los programas gestionados por los receptores de fondos federales, por lo que discutía propiamente lo que se debía realizar para efectos del empleo.
2. Si bien los reglamentos de aplicación de la ley ofrecían una orientación de cómo aplicarla, muchos tribunales se mostraron reacios a dar a los reglamentos una lectura amplia, lo cual podía ser por temor a que los reglamentos excedieran el alcance de la

intención del Congreso. Esta lectura restringida condujo a una interpretación muy limitada de la obligación de realizar ajustes razonables.

3. El alcance de la Ley estaba limitado dado que solo se aplicaba al gobierno federal, a los contratistas federales y a los receptores de fondos federales, por lo que amplios sectores del sector privado no se vieron afectados (Cooper O, 1991, págs. 1425-1426).

En tal sentido, el Congreso respondió finalmente a las limitaciones de la Sección 504 del *Rehabilitation Act* con la aprobación del *Americans with Disabilities Act* (en adelante, “*ADA*”) en 1990 que materializa la obligación de los empleadores de realizar ajustes razonables de los trabajadores y postulantes que tengan discapacidad, que incluía principalmente en la práctica el empleo de personas a medio tiempo, la modificación de horarios, asistencia tecnológica, suministro de aparatos auxiliares, intérpretes o reasignación a un puesto vacante (De Asis, Aiello, Bariffi, Campoy, & Palacios, 2007, pág. 71) tal como lo conocemos en la actualidad. Este avance se atribuye principalmente al Senador Republicano por Connecticut Lowell P. Weicker, y el Congresista Demócrata por California, Tony Coelho que elaboraron el proyecto de la ADA, que posteriormente se aprobaría por el Congreso estadounidense. Lo interesante de ello, es que, pese a que ambos eran de partidos distintos, uno era padre de una persona con discapacidad, mientras que el segundo tenía un diagnóstico de epilepsia. (Méndez López, 2020).

El ADA reconoce el modelo social de la discapacidad, la cual incluye una definición de ajustes razonables. Según los redactores del ADA, esta no pretendía ser exhaustiva, sino que tiene por objeto proporcionar una orientación general sobre la naturaleza de la obligación del empresario, así como señalar que la obligación de realizar ajustes razonables se aplica a todas las decisiones dentro de una relación laboral como son, entre otras, la contratación, la promoción, la disciplina, tiempo de esparcimiento, el despido y la compensación (Gardner & Campanella, 1991, pág. 38). Así pues, se puede ver ello como una consolidación en el derecho de lo que ya se había venido señalando en los diferentes tribunales a lo largo de los Estados Unidos.

A diferencia de la Sección 504 del *Rehabilitation Act*, el ADA contempla expresamente los ajustes razonables para las personas con discapacidad y deja claro que el ADA pretende imponer una carga más allá del *minimis cost test* (Cooper O, 1991, pág. 1440) que se mencionó en el acápite anterior. A mayor abundamiento, en el texto original de la ley se indicaba que un ajuste era irrazonable solo si amenazaba la continuidad de la actividad del empleador, lo cual trajo consigo una oleada de protestas de la comunidad empresarial (texto similar al empleado en la legislación peruana que analizaremos más adelante). A raíz de ello, el Congreso redujo la prueba de la carga indebida de una versión original, pero de igual manera supone un nivel más alto que el que se venía aplicando en los tribunales (*minimis cost test*). En la redacción final, el Congreso dejó establecido un deber sustancial de ajuste, es decir, un

ajuste no causa una carga indebida a menos que constituya una dificultad o un gasto significativo. En esa línea, el Congreso indicó que a fin de determinar si nos encontrábamos frente a una carga indebida es necesario considerar el coste neto y real del ajuste (en la medida de que se debe tomar en cuenta si el empleador recibe algún tipo de subvención o crédito tributario por parte del Estado (Cooper O, 1991, pág. 1449). Este punto lo resaltamos, ya que vemos existe una clara relación entre la perspectiva fiscal y tributaria del ajuste con la carga indebida.

En línea con lo señalado en el párrafo anterior, durante el proceso de legislación del ADA se realizó un estudio del Departamento de Trabajo de los Estados Unidos, el cual sostenía que sólo el 22% de los trabajadores con discapacidad recibían algún tipo de adaptación, y que para los que necesitaban adaptación, el 51% de las adaptaciones no suponían ningún costo adicional, así como el 30% de los que sí tenían un costo, su valor era menos de USD 500 por trabajador. Ello es de gran importancia a nuestra investigación puesto que posteriormente se cita dicho estudio en la exposición de motivos del Decreto Supremo N° 287-2013-EF, norma que reglamenta el beneficio tributario otorgado a las empresas privadas en el Perú.

No obstante, ello no logró tampoco gran impacto pues se continuó con la línea jurisprudencial adoptada anteriormente, es decir, realizando una evaluación de la carga indebida desde una visión económica del Derecho basada en el *mimimis cost test*. El caso más relevante de dicha época es el Vande Zande vs. Wisconsin Department of Admin de 1995 donde Zande, persona con discapacidad física, exigía que (i) el lavadero de la cocina se encontrará más abajo para que ella pudiera lavar sus utensilios en la cocina/comedor del centro de trabajo, pues sino debía realizarlo en el lavadero del baño, y, (ii) solicitaba realizar trabajo remoto ciertos días a la semana (Vande Zande vs. Wisconsin Department of Admin, 1995). A propósito de ello, la Corte Suprema, encabezada por Richard Posner, concluyó, respecto a la primera petición, que no había necesidad de realizar un ajuste pues disponía de un lavadero igualmente eficaz en el baño para lavar sus utensilios, por lo que ya contaba con un ajuste razonable (entendiendo la razonabilidad como eficacia). Respecto a la segunda petición de realizar trabajo remoto, esta se denegó alegando: diferenciación con sus compañeros, imposibilidad de supervisar, disminución de calidad del trabajo, entre otros (De Campos, 2011, págs. 96-97).

Es claro lo polémica que llega a resultar dicha interpretación de los derechos de una persona con discapacidad desde una mirada económica sin tomar en cuenta la vulneración sistemática a sus derechos. Sobre la posibilidad de realizar el cambio de lavatorio, no nos encontramos propiamente a una obligación de ajuste razonable, sino frente a una obligación de accesibilidad entendida como la obligación -progresiva- de adaptación de entorno, transporte y comunicaciones que se encuentra presente en todos los ámbitos del puesto de trabajo, tanto para realizar labores, como en los espacios comunes y de esparcimiento. Sin embargo, el empleador podría argumentar que se trata de un ajuste, pues no hay una norma imperativa que indique expresamente la dimensión de los caños de la cocina y baños y que el nacimiento de la

obligación nace en el momento que se solicita la modificación convirtiéndola en un ajuste, pero ello es una discusión más profunda que abordaremos más adelante. Sin perjuicio de ello y partiendo de la premisa adoptada en el caso que se trata de un ajuste razonable, no solo se debe observar que una medida sea eficaz (es decir, que pueda lavar sus utensilios en el lavadero del baño), sino que esta lo pueda realizar en igualdad de condiciones con los demás (las personas sin discapacidad tenían la posibilidad de lavar sus utensilios en el lugar debido, la cocina). Señalar algo distinto, nos lleva nuevamente a continuar estigmatizando a dicho colectivo y segregándolo. Sobre el trabajo remoto, hoy en día, luego de una pandemia mundial producto de la propagación del COVID-19, nos puede sonar absurdo dichos argumentos. Sin embargo, aun así, en 1995 (fecha de la sentencia), tampoco debió haber sido posible ponderar el derecho de una persona al trabajo y derecho a la igualdad material frente a argumentos de orden pragmáticos que solo buscan salvaguardar la producción y generación de riqueza de la empresa basado en un *test* de costos y beneficios.

Un caso bastante importante en la jurisprudencia estadounidense es el caso *US Airways, Inc vs. Barnett* donde Barnett era un trabajador que manipulaba carga y se lesionó la espalda durante su línea de carrera, por lo que solicita su traslado a un puesto en la sala de correo que constituía una promoción, pues era un puesto al que los trabajadores aspiraban a llegar. Dentro de la empresa, existía un sistema de ascensos de acuerdo con la antigüedad de forma periódica, por lo que otros compañeros con mayor antigüedad buscaban ocupar dicho puesto. En relación con ello, Barnett solicita que el ajuste razonable sea de forma permanente en virtud de la ADA (*US Airways, Inc. vs. Barnett*, 2002). La mayoría de la corte en el caso dictaminó que la reasignación mediante una excepción a un sistema de antigüedad no era razonable en la mayoría de los casos al sobreponerlo con el derecho de los demás de trabajadores a que se cumpla la política de antigüedad ya establecida (derecho expectatio de los demás trabajadores), a menos que circunstancias especiales justifiquen un resultado diferente, lo cual no se especificó que se entendía por circunstancias especiales (Befort, 2003, pág. 931). Este es un caso claro donde se pondera el derecho de terceros (como son los demás trabajadores) a fin de determinar si un ajuste razonable genera una carga indebida al empleador y por ende, no era necesario realizarlo.

A raíz de las discusiones generadas en la ONU producto de la promulgación y ratificación de la CDPD, en el 2008 se aprobó el *Americans with Disabilities Act Amendments Act* (“ADAAA”) que modificó la ADA y otras normas relacionadas a discapacidad, últimas modificaciones realizadas en el país en la materia. El cambio sustancial se da en la definición de discapacidad a fin de hacerle frente a las definiciones limitativas emitidas por la Corte Suprema. En líneas generales, se utiliza un triple enfoque a fin de aproximarse a la discapacidad: (i) la discapacidad real entendida como la persona que tiene una deficiencia que limita sus actividades vitales (ej. una persona con discapacidad sensorial), (ii) historial de discapacidad entendida como que cierta deficiencia en algún momento haya limitado sus actividades vitales (ej. una persona que haya tenido cáncer), y, (iii) consideraba como persona con discapacidad a quien un tercero haya

adoptado una medida discriminatoria por una deficiencia percibida pero no cierta (ej. una persona con una desfiguración facial que un empleador no contrate pues pueda tener reacciones negativas frente a sus clientes o compañeros de trabajo) (Prudential: Bring Your Challenges, 2016, pág. 3). De igual manera, la ADAAA reafirma el concepto de ajuste razonable adoptado por la ADA en los mismos términos, pero no observamos cambios en dicho aspecto.

Ahora bien, trasladándonos brevemente a la Unión Europea, la primera regulación normativa expresa del concepto de ajuste razonable en Europa es la Directiva 2000/78 del Consejo de la Unión Europea, relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación promulgada el 27 de noviembre del 2000. Dicha directiva tiene por objeto establecer un marco general para luchar contra la discriminación por motivos de religión, sexo, o convicciones, de discapacidad, de edad o de orientación sexual en el ámbito del empleo y la ocupación, con el fin de que en los Estados miembros se aplique el principio de igualdad de trato.

En particular, el artículo 5 regula los ajustes razonables para las personas con discapacidad en los siguientes términos:

Artículo 5. Ajustes razonables para las personas con discapacidad.

A fin de garantizar la observancia del principio de igualdad de trato en relación con las personas con discapacidades, se realizarán ajustes razonables. Esto significa que los empresarios tomarán las medidas adecuadas, en función de las necesidades de cada situación concreta, para permitir a las personas con discapacidades acceder al empleo, tomar parte en el mismo o progresar profesionalmente, o para que se les ofrezca formación, salvo que esas medidas supongan una carga excesiva para el empresario. La carga no se considerará excesiva cuando sea paliada en grado suficiente mediante medidas existentes en la política del Estado miembro sobre discapacidades.

Respecto a dicha disposición, Rodríguez Sanz de Galdeano indica que, una de las cuestiones más debatidas en el momento de la aprobación de la Directiva 200/78 fue si la negativa a la realización de ajustes razonables había de contemplarse como conducta discriminatoria. En concreto, las discusiones sobre la relación entre el ajuste razonable y la discriminación es si la no realización de un ajuste razonable reconduce a las categorías tradicionales de discriminación directa/indirecta o si, por el contrato, el no otorgamiento del ajuste razonable puede constituir en sí mismo una medida discriminatoria (2014, pág. 98). En el caso materia de análisis, optaron por la primera alternativa.

Es bastante interesante la forma que se reguló el concepto de discriminación en la directiva en cuestión, la cual citamos a continuación:

Artículo 2. Concepto de discriminación.

1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por principio de igualdad de trato la ausencia de toda discriminación directa o indirecta basada en cualquiera de los motivos mencionados en el artículo 1.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1:

a) existirá discriminación directa cuando una persona sea, haya sido o pudiera ser tratada de manera menos favorable que otra en situación análoga por alguno de los motivos mencionados en el artículo 1;

b) existirá discriminación indirecta cuando una disposición, criterio o práctica aparentemente neutros pueda ocasionar una desventaja particular a personas con una religión o convicción, con una discapacidad, de una edad, o con una orientación sexual determinadas, respecto de otras personas, salvo que:

i) dicha disposición, criterio o práctica pueda justificarse objetivamente con una finalidad legítima y salvo que los medios para la consecución de esta finalidad sean adecuados y necesarios; o que

ii) respecto de las personas con una discapacidad determinada, el empresario o cualquier persona u organización a la que se aplique lo dispuesto en la presente Directiva, esté obligado, en virtud de la legislación nacional, a adoptar medidas adecuadas de conformidad con los principios contemplados en el artículo 5 para eliminar las desventajas que supone esa disposición, ese criterio o esa práctica.

(...) (subrayado agregado).

De conformidad con lo dispuesto en el art. 2.2. b de la directiva en cuestión, la obligación de otorgar ajustes razonables podría reconducir al concepto de discriminación indirecta pero solo como un indicador más no es incluyente. En el caso de la Directiva nos parece indicar que es necesario probar que efectivamente la persona con discapacidad se encuentra en situación de discriminación. En tal sentido, se puede afirmar que la CDPD difiere en gran medida con regulaciones que ya preexistían antes de su promulgación, lo cual trajo consigo diferentes problemas de aplicación en dichas legislaciones que decidieron ratificarla.

En consecuencia a ello, la regulación del ajuste razonable fue extendiéndose a lo largo del continente, sin embargo, su entendimiento del concepto ha variado según cada país. Lisa Waddington, en palabras de Leticia de Campos, menciona que la principal diferencia entre los países acerca del concepto de ajuste razonable es entender qué es, cómo se relaciona con la palabra razonable y cómo determinar la carga desproporcionada, así como nosotros añadiríamos como este se relacionada con el mandato de igualdad y no discriminación. Ciertos países igualan el concepto de carga indebida a la razonabilidad y otros distinguen la razonabilidad como efectividad del ajuste y carga indebida como costos excesivos (De Campos, 2011, págs. 103-104). Como veremos en el siguiente acápite, dicha duda se ha

mantenido a lo largo de los países y también ha tenido un impacto en el Perú que buscaremos aclarar.

Para finalizar el análisis comparado del concepto, nótese que si bien de manera posterior se hablará de los antecedentes y discusiones previas a la promulgación de la CDPD, el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales emitió un documento llamado “concepto de ajuste razonable en la legislación de determinados países en materia de discapacidad” (A/AC.265/2006/CRP.1), el cual fue presentado ante la Asamblea a fin de comparar las regulaciones vigentes al momento, a miras de la regulación propia que se daría en la convención. En el Anexo I de la presente investigación, se ha colocado un cuadro resumen de dicho documento donde se señala (i) el país, (ii) fecha, (iii) la regulación al ajuste razonable, (iv) la regulación respecto al concepto de la carga indebida/desproporcionada; y, (v) si en dicho país califica la denegatoria injustificada del ajuste como discriminación que nos servirá para determinar realmente el panorama de manera previa a la promulgación de la CDPD, ya que saldría del ámbito de nuestra investigación abarcar los diferentes tratamientos en materia de ajustes razonables en los diferentes países del mundo de manera detallada, por lo que principalmente hemos querido enfocarnos en los pioneros del concepto. No obstante, es necesario observar que desde el avance jurisprudencial y legislativo en Estados Unidos y Canadá, se generó una oleada de regulaciones en la materia principalmente en la década de los noventa.

1.1.3. El concepto de ajuste razonable en el Derecho Internacional de Derechos Humanos

No existe un antecedente propiamente del ajuste razonable en el Derecho Internacional de Derechos Humanos antes de la CDPD. Sin embargo, dentro de las Naciones Unidas se tuvieron diferentes intentos de codificar los derechos de las personas con discapacidad. Primero, el 20 de diciembre de diciembre de 1971, se promulgó la Declaración de los Derechos del Retrasado Mental (Resolución 2856 (XVI)) donde se afirma que la persona con discapacidad debe gozar, hasta el máximo grado de viabilidad, de los mismos derechos que los demás seres humanos. Así pues, se indica que tiene derecho a un tratamiento médico y físico; a la seguridad jurídica y a un nivel de vida decoroso; de ser posible, a una familia y a un hogar; a un tutor calificado; y, a ser protegido contra toda explotación y abuso. En dicho texto no se menciona el derecho a la igualdad en su variable positiva ni mucho menos el derecho al trabajo.

El 9 de diciembre de 1975, se publicó la Declaración de los Derechos de los Impedidos (Resolución 3447 (XXX)) donde se definió “impedido” como toda persona incapacitada de subvenir por sí misma, en su totalidad o en parte, a las necesidades de una vida individual o social normal, a consecuencia de una deficiencia, congénita o no, de sus facultades físicas o mentales. En particular, se indica que el impedido tiene derecho a gozar de todos sus derechos sin excepción alguna y sin distinción ni discriminación. En adición, se indica que el impedido

tiene esencialmente derecho a que se respete su dignidad humana; tiene derechos civiles y políticos de igual manera a los demás seres humanos (aunque se menciona que en el caso del retrasado mental es posible que se límite o suspenda alguno de ellos); derecho a recibir atención médica, psicológica y funcional; derecho a la seguridad económica y social; tiene derecho a que tengan en cuenta sus necesidades particulares en las etapas de planificación económica y social; vivir en el seno de su familia, entre otros. No se realiza nuevamente mención alguna al derecho al trabajo.

Pasaron casi 20 años para que en la Asamblea General de las Naciones Unidas se emitiera un documento normativo relacionado a los derechos de las personas con discapacidad. El 4 de marzo de 1994, se aprobó la Resolución A/48/627 – “Normas Uniformes sobre la igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad”, el cual toma como antecedente el círculo de exclusión en los que se encuentra las personas con discapacidad y regula requisitos para la igualdad de participación en diferentes ámbitos, así como mecanismos de ejecución y supervisión. En particular, el artículo 7 regula las obligaciones de los Estados en materia de empleo que es un claro antecedente del artículo 27 de la CDPD. Así pues, se establece, entre otras, lo siguiente:

Artículo 7. Empleo

(...)

1. Las disposiciones legislativas y reglamentarias del sector laboral no deben discriminar contra las personas con discapacidad ni interponer obstáculos a su empleo.
 2. Los Estados deben apoyar activamente la integración de las personas con discapacidad en el mercado de trabajo. Este apoyo activo se podría lograr mediante diversas medidas como, por ejemplo, la capacitación profesional, los planes de cuotas basadas en incentivos, el empleo reservado, préstamos o subvenciones para empresas pequeñas, contratos de exclusividad o derechos de producción prioritarios, exenciones fiscales, supervisión de contratos u otro tipo de asistencia técnica y financiera para las empresas que empleen a trabajadores con discapacidad. Los Estados han de estimular también a los empleadores a que hagan ajustes razonables para dar cabida a personas con discapacidad.
 3. Los programas de medidas estatales deben incluir:
 - a) Medidas para diseñar y adaptar los lugares y locales de trabajo de forma que resulten accesibles a las personas que tengan diversos tipos de discapacidad;
- (...) (subrayado agregado).

En tal aspecto, podemos ver un claro antecedente de los ajustes razonables en materia laboral; sin embargo, al indicar “los programas de medidas estatales” nos puede llevar a pensar que esta obligación de adaptación depende exclusivamente del Estado y no del sector privado. Asimismo, es necesario tomar en cuenta que dichas normas no tienen carácter obligatorio, sino voluntario pero de acuerdo con lo indicado Acta Resumida de la Sesión 18 de la Asamblea

General de las Naciones Unidas (Yemen A/C.3/48.18) *“revisten especial importancia porque denotan una firme voluntad moral y política de los Estados Miembros de adoptar medidas para asegurar la equiparación de oportunidades para las personas con discapacidad en el seno de la sociedad en la que viven”*.

En esa línea, se emitió el Convenio 159 de la Organización Internacional del Trabajo (“OIT”) en 1983 sobre la readaptación profesional y el empleo de personas inválidas donde se busca que las personas con discapacidad tengan posibilidades de obtener y conservar un empleo adecuado y de progresar en el mismo, y, que esto no se vea truncado debido a una deficiencia de carácter físico o mental. En tal sentido, los países miembros del convenio se encontraban obligados a realizarlo mediante programas y adaptaciones legislativas para que se pueda integrar al colectivo. Es necesario indicar que no se menciona expresamente la obligación de realizar ajustes; sin embargo, de la revisión del texto, se puede afirmar que ellos podrían ser una medida válida y considerada para lograr el objetivo completado en el convenio en cuestión.

Desde la Organización de los Estados Americanos (“OEA”), el 7 de junio de 1999 se promulgó la Convención Interamericana para la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad¹⁷, el cual, como su nombre lo indica tiene por objetivo la prevención y eliminación de todas las formas de discriminación contra las personas con discapacidad y propiciar su plena integración de la sociedad. De una forma muy general, se regulan las obligaciones de los estados de fomentar la inserción de las personas con discapacidad, pero no se hace una mención expresa al derecho al trabajo y su inclusión en ese ámbito. Tómese en cuenta que no se menciona la figura de ajustes razonables; sin embargo, se indica brevemente la figura de accesibilidad señalando que se busca que los Estados se comprometan a realizar medidas para que (i) los edificios, vehículos e instalaciones que se construyan o fabriquen en sus territorios respectivos faciliten el transporte, la comunicación y el acceso para las personas con discapacidad; y, (ii) eliminar, en la medida de lo posible, los obstáculos arquitectónicos, de transporte y comunicaciones que existan, con la finalidad de facilitar el acceso y uso para las personas con discapacidad, por lo que podemos ver un aproximación al concepto en general desde la perspectiva de eliminación de barreras.

Más allá de ello, no hemos podido encontrar mayores antecedentes del ajuste razonable en el Derecho Internacional de Derechos Humanos, así como en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos o en la Corte Interamericana de Derechos Humanos hasta la CDPD. En tal sentido, mediante la Resolución 56/168 emitida el 19 de diciembre de 2001, la Asamblea General decidió establecer un comité especial para que examinara propuestas

¹⁷ El convenio fue ratificado por el Perú el 07 de octubre del 2001.

relativas a una convención internacional amplia e integral para promover y proteger los derechos y la dignidad de las personas con discapacidad, sobre la base de un enfoque holístico realizada en las esferas del desarrollo social, los derechos humanos y la no discriminación, y teniendo en cuenta las recomendaciones de la comisión de Derechos Humanos y la Comisión de Desarrollo Social. Como consecuencia, en el 2006, la ONU aprobó la CDPD, cuya finalidad principal es promover, proteger y asegurar el goce en igualdad de condiciones de los derechos y libertades de las personas con discapacidad. En efecto, no se puede materializar el derecho a igualdad de condiciones sin mencionar a los ajustes razonables y en la CDPD fue la primera vez que se reguló expresamente dicho concepto en un instrumento internacional de derechos humanos, entendido como la consolidación del concepto en materia de discapacidad.

Antes de iniciar el análisis del instrumento en cuestión, es necesario indicar que para hablar de los derechos de las personas con discapacidad es posible -y necesario- remitirnos a diferentes cuerpos normativos del Derecho Internacional suscritos y ratificados por diferentes países (entre ellos, el Perú), 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) de los derechos de todo ciudadano y como es claro, incluyen también a las personas con discapacidad. Sin perjuicio de ello, la CDPD es un tratado especializado en dicho colectivo y es la piedra angular de las normas referidas a los derechos de las personas con discapacidad en la actualidad. Al respecto, la CDPD utiliza los principios y derechos ya anteriormente reconocidos en los demás tratados como una suerte de énfasis más que un reconocimiento, así como brinda aplicaciones prácticas a situaciones que enfrenta el colectivo. Con ello queremos decir que este tratado no regula nuevos derechos para las personas con discapacidad, sino funciona como una suerte de guía que precisa los derechos que toda persona tiene referidos a un grupo colectivo que sistemáticamente han sido privados de un goce idóneo¹⁸. A propósito de ello, se entiende que la CDPD es una convención antidiscriminación.

¹⁸ A modo de ejemplo, toda persona tiene derecho a la libertad, pero a las personas con discapacidad se les suele metódicamente privarlas de su libertad mediante internamientos involuntarios. De esa forma, se busca reafirmar que toda persona tiene derecho a su libertad y a no encontrarse privada de ella contra su voluntad, así sea tenga discapacidad, para lo cual se brinda formas de interpretación y límites el internamiento exclusivamente para situaciones excepcionales (no por su sola condición de tal).

Ahora bien, el trabajo de redacción de la CDPD duró aproximadamente seis (6) años y no fue un trabajo sencillo ya que aborda diferentes aspectos de la vida de la persona con discapacidad. En particular, el concepto de ajuste razonable trajo a la mesa una serie de discusiones donde los acuerdos llevaron un tiempo prolongado. Dentro de ellos, el Comité Especial al momento de regular el ajuste razonable estimó necesario llegar a los siguientes acuerdos:

1. Se debe definir el concepto como de ajuste razonable a fin de asegurar el respeto del principio de no discriminación: sin embargo, debe realizarse de forma general y flexible para que se pudiera adaptar fácilmente a los diferentes ámbitos de la persona con discapacidad y para respetar las diversas tradiciones jurídicas.
2. Para el proceso de determinación del ajuste más idóneo, es necesario que este se individualice en el sentido de que debe considerarse la necesidad concreta de ajustes de la persona.
3. Se entendió que no podía permitirse que la entidad obligase al individuo a aceptar que no se realice ningún ajuste. Sin embargo, en situaciones en que hubiera diversos ajustes posibles (cada uno de los cuales sería, por definición, razonable y eficaz) la persona no tendría derecho a elegir el que prefiriera.
4. La disponibilidad de fondos públicos debía servir de límite para aplicar la “carga desproporcionada” como excusa para que empleadores y prestadores de servicios no introdujera los ajustes razonables (subrayado agregado) (Audiovisual Library of International Law, 2006).

Sin perjuicio de ello, el tema que trajo consigo mayor discusión fue si la denegatoria de ajustes razonables constituía una discriminación en sí mismo. Al momento de legislar respecto a los ajustes razonables en la CDPD, los debates giraron esencialmente en torno a si debe reconocerse como forma de discriminación el no realizar dichos ajustes. Un grupo mayoritario indicó que sí se trataba de una discriminación en concordancia con la Observación General N° 5 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. No obstante, otros miembros del Comité Especial consideraron que la Convención no debía dictar la forma en que el concepto de ajustes razonables había de cumplirse o enmarcarse en la legislación interna pertinente. Específicamente, consideraban que no procedía en un instrumento jurídico internacional destinado primordialmente a hacer valer la responsabilidad de los Estados, disponer que la circunstancia de que una entidad privada no hiciera “ajustes razonables” constituía una situación del principio de no discriminación.

La cuestión fue objeto de intensos debates en el seno del Grupo de Trabajo creado por el Comité Ad Hoc en junio de 2003 para elaborar un proyecto de texto de tratado. Varios representantes de los Estados temían que un deber general de accesibilidad tuviera graves

implicancias para los recursos públicos y abogaron por separarlo de la noción de ajustes razonables del concepto de discriminación. Sin embargo, la posición no tuvo acogida y finalmente el texto de la CDPD indica que sí se trata de una discriminación. Al final de la cuarta sesión del Comité Ad Hoc, hubo un acuerdo general entre los redactores para incorporar un deber de realizar ajustes razonables a la definición de discriminación por motivos de discapacidad (Bantekas, Stein, & Dimistris, 2018, pág. 66). Dicho ello, se decidió finalmente que se constituyera como una discriminación en sí mismo.

Ahora bien, más allá de la discusión teórica, fue una decisión acertada la tomada por la CDPD puesto que hemos definido al ajuste razonable como una adaptación entendida como acción necesaria para que la persona con discapacidad pueda superar una barrera a fin de poder gozar de sus derechos y libertades en igualdad de condiciones, por lo que su denegatoria injustificada, la dejaría en esa situación de diferencia y menoscabo de sus derechos. De esta manera, nos parece claro que ello nos debe reconducir a la noción de discriminación. Si bien las categorías de discriminación las tocaremos a mayor detenimiento en el siguiente acápite, la discriminación directa se relaciona con la dimensión de la igualdad formal entendida como la exigencia al legislador y los diferentes poderes públicos para que no realicen diferencias injustificadas, mientras que la discriminación indirecta está relacionada con la igualdad material entendida como una situación aparentemente neutra que genera un efecto adverso en la persona con discapacidad. Siguiendo esa línea, será necesario realizar una comparación entre una persona que no tiene discapacidad frente a una que sí la tiene a fin de determinar si se encuentran en una situación de desigualdad y determinar el origen de la desigualdad para poder definir frente a que vertiente de discriminación nos encontramos en un caso concreto. Sin perjuicio de lo anterior, independientemente que se trate de una discriminación directa o indirecta, la consecuencia jurídica será la misma. En consecuencia, atendiendo a la noción misma de ajuste razonable, nos parece claro que la denegatoria injustificada de un ajuste razonable a una persona con discapacidad nos llevará a estar frente a una situación de discriminación (ya sea directa o indirecta), por lo que se activarán todas las protecciones jurídicas y vías legales en caso ello suceda.

A raíz de la entrada en vigor de la CDPD y continuando en el ámbito europeo, es posible remitirnos a la consolidación en el Derecho Internacional como es en el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ("TEDH") y el Tribunal de Justicia Europea del concepto. Dentro del Tribunal de Justicia Europea es posible mencionar dos casos importantes. Por un lado, Chacón Navas vs. Eurest colectividades S.A. del 2006 que trata de una trabajadora que debido a una enfermedad no había podido trabajar durante 8 meses, por lo que su empleador la cesa de sus funciones (Chacón Navas v Eurest Colectividades SA, 2006). Uno de los primeros elementos que se analiza es que si una enfermedad puede equipararse a una discapacidad, entendiendo que no toda enfermedad deviene en una discapacidad, sin embargo, si producto de una enfermedad de larga duración, esta genera una deficiencia y un goce de derechos, sí nos encontraríamos frente a una persona con discapacidad. Segundo, la sentencia menciona que

no existe forma específica de realizar un ajuste, por lo que puede comprender todo tipo de actos. En particular, se regula de manera amplia. Tercero, esta dispone que el despido de un trabajador con discapacidad es injustificado cuando el empleador no hubiere realizado los ajustes razonables para que este pueda realizar sus trabajos en las mismas condiciones, salvo que exista una carga indebida, la cual no define (Finsterbusch, 2016, pág. 236).

La jurisprudencia del TEDH, si bien más reciente, ha tenido gran impacto en el desarrollo del concepto de ajuste razonable y carga indebida que ha influenciado al Perú al referirse a la CDPD. Como premisa, es necesario señalar que el TEDH no es un órgano de la Unión Europea, sino tiene su origen en la Convención para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. En el 2009, el TEDH emitió la resolución del Caso Glor vs. Suiza, el cual versa sobre un ciudadano que se le consideró no apto para realizar el servicio militar obligatorio por estar diagnosticado con diabetes; sin embargo, al no tener un grado de discapacidad superior a 40%, se le obligó a pagar el impuesto por incumplimiento del servicio militar. El tribunal concluye que ello es discriminatorio y le da la razón al ciudadano. Esta resolución es de gran importancia pues es la primera vez que se menciona a la CDPD en una sentencia de dicho tribunal, así como, si bien no menciona expresamente el ajuste razonable, indica que se pudo seleccionar al señor Glor para que realice otras labores dentro del ejército donde su diagnóstico no fuera un impedimento (Affaire Glor c. Suisse, 2009).

Sin perjuicio de ello, en el 2013 el Tribunal utilizó por primera vez el concepto de ajuste razonable en la sentencia Eweida vs. Reino Unido sobre libertad religiosa¹⁹. Esta sentencia agrupa tres (3) casos de supuesta vulneración al derecho a la libertad de conciencia y religión; sin embargo, el caso de Nadie Eweida es el único que se declara fundado. El caso consiste en que Eweida trabajaba en atención al cliente en British Airways. Debido al cambio de uniforme en medio de su contrato laboral, comienza a mostrar un collar en forma de cruz como manifestación de su religión. La empresa la sanciona pues señala que las normas de uniforme son aplicables para todos y se encuentra prohibido todo tipo de accesorios. Es necesario resaltar que previamente se le había ofrecido cambiarla de puesto de trabajo a uno que no se trabajara con contacto al público (Eweida vs. United Kingdom, 2013).

En dicha sentencia, el TEDH utiliza como ejemplo los casos de Estados Unidos y Canadá antes mencionados e indica lo siguiente en el Considerando 78:

78. En relación con la cuestión de la proporcionalidad y la justificación de una injerencia en el artículo 9, varios intervinientes (el Centro Europeo para el Derecho y la Justicia; el

¹⁹ La jueza Tulekns en su voto singular había mencionado el concepto en el caso Sessa vs. Italia; sin embargo, se puede identificar este momento como la primera vez que el concepto se menciona expresamente en el contenido de una resolución.

Dr. Jan Carnogurksy y el Fondo de Defensa de la Alianza; la Comisión de Igualdad y Derechos Humanos; la Associazione "Giuseppi Dossetti i Valori"; el obispo Michael Nazir-Ali; Lord Carey; y el Instituto Clapham y KLM) se refirieron al concepto de "ajuste razonable" o, como dijo Lord Carey, a una "reciprocidad de respeto" ("*mutual respect*"). Argumentaron, en términos generales, que un análisis de proporcionalidad por parte del Tribunal debería tener en cuenta la posibilidad de una adaptación de las creencias y prácticas de un individuo. Subrayaron que en una sociedad democrática y pluralista es necesario un cierto compromiso entre derechos contrapuestos. En este sentido, siempre que las prácticas religiosas de un individuo no afecten negativamente a la prestación de servicios o afecten indebidamente a un empleador, dichas prácticas religiosas deben permitirse y protegerse en el trabajo. A este respecto, el *Alliance Defence Fund* llamó la atención del Tribunal sobre la jurisprudencia de los Estados Unidos de América, que exigía una adaptación razonable de las creencias y prácticas religiosas, en la medida en que dicha adaptación no causara carga indebida al empleador." (subrayado agregado)²⁰.

Asimismo, el caso *Coleman vs. Attridge Law and Steve Law* trata de una mujer que su hijo nació con una condición médica y discapacidad auditiva y que se vio obligada a dejar su puesto de trabajo como asesora legal debido al acoso de sus empleadores al no permitirle realizar un trabajo flexible (*S. Coleman vs. Attridge Law and Steve Law*, 2018). El Tribunal concluye que no se debe interpretar de manera restrictiva la prohibición de discriminación directa por motivo de discapacidad a las personas con discapacidad, sino también incluye a las personas que tienen una relación directa con una persona con discapacidad, como es la madre que se encarga de su cuidado (Finsterbusch, 2016, pág. 237), noción interesante y recientemente considerada.

Por otro lado, es conveniente mencionar que en la Corte Interamericana de Derechos Humanos ("Corte IDH") no ha habido propiamente casos donde la cuestión de fondo haya sido la determinación de ajustes razonables. Si bien existen dos sentencias (*Chinchilla Sandoval vs. Guatemala* (2016)²¹ y *Guevara Díaz vs. Costa Rica* (2022)²² donde la Corte menciona el

²⁰ Traducción propia.

²¹ Una persona con discapacidad visual y motora recluida en un centro penitenciario que muere al caer de las escaleras de la cárcel al tratar de subir con su silla de ruedas. La Corte IDH concluyó que existió una vulneración al principio de accesibilidad y al derecho de recibir ajustes razonables dentro del centro, pues no se había realizado las adaptaciones debidas tanto en su habitación como dentro la cárcel, lo cual generaba que la señora debiera recibir ayuda de otras internas para subir las escaleras. Si bien este caso es principalmente uno de accesibilidad, podemos ver una sentencia de la Corte IDH que realiza un análisis del concepto de ajuste razonable a la luz de la CDPD.

²² Una persona con discapacidad intelectual tenía el puesto de manera interina de Trabajador Misceláneo 1 por el Ministerio de Hacienda. De manera posterior, el mismo ministerio sacó un concurso para obtener un puesto en el área de Recursos Humanos. El señor Guevara participó en el concurso y obtuvo la nota más alta en las evaluaciones realizadas; sin embargo, no fue seleccionado para el puesto. A consecuencia de ello, su puesto como Trabajador Misceláneo 1 cesó, por lo que el señor Guevara Díaz presentó una solicitud de revocatoria del cese, presentando

concepto de ajuste razonable como una categoría de la discapacidad, el primer caso se trata de uno de accesibilidad y el segundo sobre estereotipos.

Finalmente, este concepto se encuentra ahora también regulado en la Convención Interamericana sobre la Protección de los Derechos Humanos de las Personas Mayores aprobada el 15 de junio de 2015 por los Estados Miembros de la OEA, la cual se encuentra inspirada en la CDPD y tiene un parecido en su redacción. Asimismo, podemos observar el “*Protocol to the African Charter on Human and People’s Rights on the Rights of Persons with Disabilities in Africa*” (en español, “Protocolo de la Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos sobre los derechos de las personas con discapacidad en África”) que tiene la misma definición del ajuste razonable dada en la CDPD.

1.2. El concepto de ajuste razonable como parte del derecho a la igualdad y mandato de no discriminación

Como bien hemos indicado anteriormente, la CDPD es un instrumento jurídico específico que tiene como propósito promover, proteger y asegurar el goce pleno y en condiciones de igualdad de todos los derechos humanos y libertades fundamentales por todas las personas con discapacidad, y promover el respeto de su dignidad inherente²³. La convención en cuestión introduce por primera vez en el derecho internacional vinculante el derecho de las personas con discapacidad a la plena inclusión y participación en la sociedad (Rasmussen & Lewis, 2007). Así pues, la CDPD se basa en los tratados de derechos humanos existentes, como el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales donde sus principios rectores principalmente son el respeto a la dignidad, la autonomía, la no discriminación²⁴ donde se regula de manera conjunta los derechos civiles y políticos, así como económicos, sociales y culturales de las personas con discapacidad. En palabras de Elizabeth Salmón, la CDPD “*plantea un verdadero cambio de paradigma al recoger el modelo social y, si bien son varios los principios que sustentan la Convención, la autonomía resulta ser el sustrato fundamental de todas sus disposiciones normativas*” (Salmón & Bregaglio, 2015, pág. 6).

como pruebas comunicaciones realizadas entre los empleadores refiriéndose a que no lo contraten producto de su discapacidad. En dicho caso, la Corte IDH analiza (i) el derecho a la igualdad ante la ley y prohibición de discriminación de las personas con discapacidad y (ii) el derecho al trabajo de las personas con discapacidad. Respecto a lo segundo punto, nos parece interesante resaltar que la Corte IDH confirma nuevamente que no solo existe una prohibición de discriminar al colectivo por motivos de discapacidad, tanto en el proceso de selección y permanencia, sino también de ascenso; pero además existe una obligación de adoptar medidas positivas de inclusión laboral de las personas con discapacidad, las cuales deben dirigirse a remover progresivamente las barreras que impiden el pleno ejercicio de sus derechos laborales.

²³ Artículo 2 de la CDPD.

²⁴ Artículo 3 de la CDPD.

Una primera discusión que debemos poner sobre la mesa es si la CDPD es una convención que tiene por finalidad principal un mandato de no discriminación. Si bien la CDPD contiene una serie de disposiciones que de manera expresa o implícita, ordenan a los Estados parte a garantizar el mandato de no discriminación, así como brindan herramientas para hacerlo efectivo, no nos encontramos frente a una convención que aborde directamente el problema de discriminación. Tal como indica Renata Bregaglio, existen tratados que abordan directamente el problema de discriminación como son la Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial, la Convención Internacional sobre la Eliminación de la Discriminación contra la Mujer y la Convención Interamericana para Eliminación de todas las formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad, las cuales establecen en sus primeros artículos lo que significa cometer actos de discriminación contra dicho colectivo pero a la vez, a lo largo del texto enfatizan la necesidad de que los Estados adopten medidas para evitar la desigualdad y discriminación para el disfrute de sus derechos (Bregaglio, 2015, págs. 72-74). En particular, hay que mencionar que la CDPD no define el concepto de "discriminación por motivos de discapacidad", ni tampoco describe su opuesto, tratar a las personas con discapacidad "en igualdad de condiciones con la discapacidad". Por lo tanto, no se dice nada sobre lo que constituye la discriminación de las personas en la ley, o el razonamiento jurídico (RamosPozón, 2016, pág. 302). En tal sentido, es posible afirmar que la CDPD no es una convención cuyo eje central sea la no discriminación; sin embargo, ya que esta plantea un nuevo paradigma al incorporar al modelo social donde la discapacidad es la sumatoria de una deficiencia de la persona (aspecto personal) y una barrera impuesta por la sociedad, la barrera constituirá una limitación en el acceso y ejercicio de un derecho, esta deberá ser entendida como un acto de discriminación hacia dicho colectivo (2015, págs. 85-86).

En esa línea, el principio de accesibilidad y el concepto de ajustes razonables se encuentran íntimamente relacionados con el derecho a la igualdad y el mandato de no discriminación, pues encuentran su fundamento en la materialización del derecho a la igualdad y derecho de autonomía. A continuación, analizaremos estos conceptos.

1.2.1. El concepto del derecho a la igualdad y mandato de no discriminación

El concepto de igualdad es uno de los principios rectores del ordenamiento jurídico internacional y nacional que fundamenta la mayoría de los estados democráticos en la actualidad. Dicho concepto se analiza en tres (3) planos: (i) estructuración del sistema jurídico, es decir, el legislador debe considerar la igualdad como un pilar del ordenamiento y legislar en el sentido que este no solo no se incumpla, sino se materialice mediante las normas; (ii) método interpretativo, pues debe realizarse en favor de la igualdad al entenderse que este era el objetivo del legislador; y, (iii) las cortes y tribunales deben aplicar la ley en un sentido que se procure la igualdad de condiciones entre las personas y en especial, los colectivos se encuentran en situación de desigualdad. A partir de ello, se indica que la igualdad es una

norma de cierre y de apertura. Una norma de cierre, pues es un límite infranqueable que es imposible sobrepasar a la hora de interpretar las normas jurídicas y una norma de apertura pues busca soluciones a fin de resolver situaciones en la realidad (De Asis, Aiello, Bariffi, Campoy, & Palacios, 2007, pág. 37).

Además de un principio, la igualdad debe interpretarse también como un derecho subjetivo de todo ciudadano y oponible a distintos destinatarios. El derecho a la igualdad implica que todas las personas deben ser tratadas en forma igual, salvo que exista razón objetiva y legítima para que ello no sea así, es decir, que no constituya un trato diferenciado arbitrario (Huerta, 2005, pág. 308). Esta idea se suele resumir en la fórmula tradicional de “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales” atribuida a Aristóteles pero que ha sido reconocida jurídicamente desde la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789²⁵ (Esparza, 2018). Desde ese momento, dicho derecho se encuentra reconocido en todo tratado internacional de derechos humanos sobre la materia, así como de forma expresa de la Constitución Política del Perú en el numeral 2 del artículo 2.

Se considera que el derecho a la igualdad tiene una doble dimensión. En palabras de Luigi Ferrajoli, existe un primer significado en la igualdad. Por un lado, la igualdad formal en virtud del cual todos tienen “igual dignidad social”, o sea igual valor, cualesquiera que sean sus diferencias de sexo, de raza, de lengua, de religión, de condiciones personales y sociales. Por otro lado, la igualdad sustancial o material, en virtud de la cual deben ser removidos, o por lo menos reducidos, los obstáculos de orden económico y social que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desarrollo de la persona humana (2019, pág. 173).

En particular, la dimensión formal es la que 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. Respecto a ello, es necesario entender la diferencia entre igualdad en la ley y ante la ley. La igualdad en la ley es la obligación impuesta al legislador de garantizar un trato igualitario a los ciudadanos y se busca que las normas jurídicas sean abstractas y generales, mientras que la igualdad ante la ley se refiere a la actuación del juez al momento de resolver casos, donde dos casos similares no sean resueltos de manera diferente. Este es el entendimiento del Tribunal Constitucional de

²⁵ “Artículo 1.- Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común.”

manera mayoritaria en sus diferentes sentencias como son los casos de los expedientes N° 02437-2013-PA/TC (2014), N° 0045-2004-AI/TC (2005) y N° 2835-2010-PA/TC (2011)²⁶.

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 a fin de igualar las condiciones. La igualdad material impacta en una dimensión económica y social, pues busca orientar la actuación estatal a remover las barreras que se encuentran en la sociedad mediante una actuación o acción positiva. Nótese que este trato diferenciado mencionado no significa una vulneración al derecho a la igualdad. 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 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 (Eguiguren, 1997, pág. 72).

Desde una mirada clásica del derecho, el concepto de igualdad ha venido siempre acompañado de manera ineludible del mandato de no discriminación. No obstante, en la actualidad se afirma que estos tienen autonomía entre sí.

En concreto, la discriminación o un acto discriminatorio se suele definir sobre la base de cuatro (4) elementos:

- a) Distinción o trato diferenciado: Acto u omisión que vulnera el derecho a la igualdad;
- b) Trato arbitrario: El acto u omisión no cuenta con una justificación objetiva;
- c) Basado en motivo prohibido: El acto u omisión se encuentra basado en un motivo prohibido debidamente regulado en la Constitución Política y en tratados internacionales; y,
- d) Genera un menoscabo o restricción de derecho: Acto u omisión menoscaba o restringe derechos de las personas que reciben dicho trato.

²⁶Ciertamente, esta distinción también ha sido recogida por el Tribunal Constitucional en el Fundamento 39 de la sentencia recaída en el Expediente N° 2835-2010-PA/TC en los siguientes términos:

Constitucionalmente, el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable, por igual, a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable [Hernández Martínez, María. «El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español (como valor y como principio en la aplicación jurisdiccional de la ley)». En Boletín Mexicano de Derecho Comparado, N° 81, Año XXVII, Nueva Serie, setiembre-diciembre, 1994. pp. 700-701]. (subrayado agregado) (2011).

Respecto a dicha definición, Uprimny y Sánchez Duque indican que los motivos prohibidos tienen al menos cuatro (4) características:

1. Tienen que ver con un aspecto central de la identidad de la persona y no simplemente tangencial, tal como sucede, por ejemplo, con la raza, la convicción religiosa, el sexo o la orientación sexual.
2. Deben estar asociados con prácticas históricas de discriminación y subordinación.
3. Identifican a grupos con escaso poder político dentro de la sociedad para hacer valer sus demandas en los órganos de representación.
4. No corresponden a un criterio racional para distribuir cargas y beneficios en una sociedad. (Bregaglio, Constantino, Arce, & Solari, 2022, pág. 9).

Dicho lo anterior, se genera una autonomía entre el derecho a la igualdad y el mandato de no discriminación respecto a que solo nos encontraremos frente a un acto discriminatorio si este se encuentra basados en motivos prohibidos. Tal como señala Dinah Shelton, existe una larga discusión respecto a qué debe entenderse por motivos prohibidos, pero a la fecha se asocian principalmente a colectivos que han sido históricamente marginados y se encuentran en una situación estructural de desigualdad dentro de un contexto histórico y territorial (2008, pág. 22). En tal sentido, si un colectivo que no ha sido marginado sistemáticamente sufre un trato diferenciado injustificado, no nos encontramos frente a una discriminación, sino a una vulneración del derecho a la igualdad. Así pues, los motivos prohibidos en Perú no necesariamente son los motivos prohibidos en Polonia

Para redondear la idea, Renata Bregaglio resume la discusión de la siguiente manera:

La discriminación será aquel acto por el cual se diferencia arbitrariamente a una persona o grupo sobre la base de un motivo prohibido, mientras que la vulneración al derecho a la igualdad se producirá cuando exista también un trato diferenciado arbitrario (y por lo tanto una desigualdad ante la ley), pero en el cual la diferencia no tome en cuenta dichos motivos prohibidos. La vulneración de la igualdad radica, de manera similar a la discriminación, en la arbitrariedad de la diferencia (es decir, la razonabilidad entre el motivo de la diferencia y el trato diferenciado en sí mismo, pero a distinción de la discriminación, no constituye un trato diferenciado basado en motivos prohibidos (que sí era necesario para determinar la existencia de un acto discriminatorio) (2015, pág. 78).

Es necesario señalar que Wildhaber Luzius indica que el concepto de discriminación ha evolucionado a través del tiempo incluyendo también la diferenciación no intencional en casos en que el trato igual tiene efectos desproporcionadamente adversos para los miembros de un grupo en particular (Shelton, 2008, pág. 39) que se diferencia de la cuestión clásica. Sobre lo señalado, se suele distinguir entre dos conceptos: la discriminación directa y la discriminación indirecta. La discriminación directa es el concepto clásico de discriminación que se entiende

como la realización de actos jurídicos diferenciados, desfavorables y perjudiciales hacia una persona o un colectivo que vulnera la dimensión formal del derecho a la igualdad.

Por su parte, la discriminación indirecta consiste en la vulneración a la dimensión material del principio de igualdad, es decir, cuando se genera un tratamiento diferenciado a propósito de 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 (Salome, 2017, pág. 262). En estos casos, se trata de que se legisla o se realizan prácticas de manera indiferente a ciertas situaciones concretas que generan que ciertos colectivos no tengan un disfrute efectivo de sus derechos. Así pues, hay una “omisión” o “inacción”.

En palabras de Jesús Rodríguez Zepeda, la discriminación indirecta es relativa a la conformación histórica de las normas, rutinas e instituciones sociales que, sin estar dirigidas contra una persona en específico (no son, en ningún caso, actos) conllevan el efecto estructural de mantener y profundizar la desventaja de un grupo social, pues “naturalizan” la estigmatización y contribuyen a reproducir el orden discriminatorio de la sociedad como un todo. En concreto, la discriminación indirecta se refiere a las exclusiones no explícitas de los integrantes de determinados grupos mediante la imposición de requisitos “generales” que solo unos cuantos pueden cumplir o mediante la omisión de protecciones o consideraciones especiales por parte de las instituciones hacia quienes las necesitan para poder integrarse al juego social regular (Rodríguez Zepeda, 2011, págs. 77-78).

Es necesario hacer resaltar que también vemos esta doble asunción en las normas jurídicas internacionales en los últimos años. En las normas más antiguas, es fácil distinguir cuando se hace referencia a la discriminación directa, pues se suele partir de la concepción de igualdad formal entendiendo como “actos” realizados que restringen derechos. No obstante, la Convención Interamericana contra toda forma de Discriminación e Intolerancia distingue en los numerales 1 y 2 de su artículo 1 el concepto de discriminación directa e indirecta. Por su parte, la Observación General N° 20 – “La no discriminación y los derechos económicos, sociales y culturales (artículo 2, párrafo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales)” emitida por el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (2009) también realiza dicha distinción al momento de interpretar el artículo 2.2. del mencionado pacto.

Nótese que se deja atrás esa mirada de la discriminación exclusivamente desde el concepto de “trato diferenciado”, sino se incluye a esta definición el concepto de “exclusión arbitraria”. La discriminación, entendida como desigualdad de trato, refuerza la arbitrariedad que caracterizan a los grupos sociales y no es compatible con una sociedad con posibilidad efectiva de cerrar las brechas de desigualdad. En efecto, tras un concepto de discriminación basado en el

respeto formal de las libertades y la igualdad legal o política, puede esconderse prácticas discriminatorias sino los daños que están causan. (Rodríguez Zepeda, 2011).

Ello es de gran importancia porque existe una creencia equivocada que la discriminación directa es más reprochable que la indiscriminación indirecta en la medida que el autor tiene la “intención” de discriminar, mientras que en el caso de discriminación indirecta se considera que esta es “inocente” o “accidental”. No obstante, ello no es así, pues ambos generan un efecto de restringir derechos. Sophia Moreau menciona dos casos para ejemplificar ello. Como hemos indicado, dicha discriminación se refiere al acto o norma que trata a un individuo menos favorablemente que a otro “a causa de” una determinada característica protegida. A propósito de ello, menciona el caso de que recientemente la Federación de Fútbol de Quebec prohibió explícitamente los turbantes en el campo de fútbol, lo que se consideró un acto discriminatorio. Un caso paralelo pero de discriminación indirecta se trata de en la década de los ochenta existía una regla que obligaba a todos los agentes a llevar el sombrero “Stetson” como parte del uniforme de gala de “the Royal Canadian Mounted Police”, lo cual fue cuestionado por la comunidad Sikh que ello no les permitía tener dicho cargo. En tal sentido, si bien nos encontramos frente a los distintos tipos de discriminación, ambas generan el mismo efecto (Moreau, 2016).

A manera de conclusión, podríamos resumir dicha idea con el siguiente cuadro:

Derecho	Dimensión	Vulneración
Derecho a la igualdad	Dimensión formal: Derecho a la igualdad en la Ley y ante la Ley	Discriminación directa: Acción que vulnera la dimensión formal de la igualdad sobre la base de un motivo prohibido.
	Dimensión material: Derecho a un trato diferenciado legítimo y razonable a fin de igualar las condiciones	Discriminación indirecta: Omisión al deber material sobre la base de un motivo prohibido.

Fuente: Elaboración propia.

Ello también ha sido desarrollado en las sentencias del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0606-2004-AA/TC (2004), N° 02437-2013-PA/TC (2014) y N° 0045-2004-AI/TC (2005).

1.2.2. La concretización del mandato de igualdad y no discriminación en la CDPD

Luego de hacer el desarrollo del derecho a la igualdad y mandato de no discriminación, es necesario señalar la condición de discapacidad no se encuentra prevista de manera expresa en los distintos tratados internacionales ni la Constitución Política del Perú; sin embargo, en la Observación General N° 5 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1994) establece que la negligencia, la ignorancia y los prejuicios han llevado a las personas con discapacidad se vean a menudo imposibilitadas de ejercer sus derechos económicos, sociales

y culturales en igualdad de condiciones con las personas sin discapacidad (Bregaglio, 2015, pág. 83).

Sin perjuicio de ello, es claro que la discapacidad es calificada como un motivo prohibido debido a la sistemática exclusión que sufren en la sociedad. Dentro de los cuerpos normativos aplicables, la Convención Interamericana contra toda forma de Discriminación e Intolerancia distingue en los numerales 1 y 2 de su artículo 1 establece que la discriminación puede estar basada en motivos, entre otros, de discapacidad. Asimismo, Convención Interamericana Para La Eliminación De Todas Las Formas De Discriminación Contra Las Personas Con Discapacidad es una norma que reconoce de manera implícita que la discapacidad es un motivo prohibido.

La CDPD es la consagración normativa en materia de protección de este colectivo, donde se realiza la reafirmación de los diferentes derechos que tiene la persona con discapacidad, pero con principal énfasis en el derecho a la igualdad y autonomía. En concreto, la CDPD regula el mandato de igualdad y no discriminación en los siguientes:

Artículo 5

Igualdad y no discriminación

1. Los Estados Partes reconocen que todas las personas son iguales ante la ley y en virtud de ella y que tienen derecho a igual protección legal y a beneficiarse de la ley en igual medida sin discriminación alguna.
2. Los Estados Partes prohibirán toda discriminación por motivos de discapacidad y garantizarán a todas las personas con discapacidad protección legal igual y efectiva contra la discriminación por cualquier motivo.
3. A fin de promover la igualdad y eliminar la discriminación, los Estados Partes adoptarán todas las medidas pertinentes para asegurar la realización de ajustes razonables.
4. No se considerarán discriminatorias, en virtud de la presente Convención, las medidas específicas que sean necesarias para acelerar o lograr la igualdad de hecho de las personas con discapacidad.

En virtud de ello, se puede observar que el artículo en cuestión menciona los conceptos anteriormente indicados. El numeral 1 hace mención de la dimensión formal de la igualdad indicando que toda persona con discapacidad es igual en la ley y ante la ley. El numeral 2 prohíbe toda discriminación por motivo de discapacidad y prevé que los estados garanticen erradicar esta. El numeral 3 hace mención respecto la dimensión material de la igualdad e indica que los estados deberán adoptar medidas para asegurar ajustes razonables, es decir, medidas de igualación positiva. Por último, el numeral 4 hace mención tanto a las medidas afirmativas como a las de igualación positiva e indica que se podrán realizar tratos diferenciados a las personas con discapacidad sin que ello genere una vulneración a la

igualdad. De tal manera, se puede apreciar que la CDPD no se encuentra creando derecho, sino reafirmando el orden jurídico ya establecido. En tal sentido, Renata Bregaglio concluye que la forma de concretizar dicho mandato se realiza a través de tres (3) figuras o instituciones debidamente reguladas en la CPCD que son: (i) la accesibilidad, (ii) los ajustes razonables y (iii) las medidas de acción afirmativa (2015, págs. 85-88) y que analizaremos a continuación.

Dicho lo anterior, es necesario pasar al tema que nos atañe y este es el concepto de ajuste razonable propiamente definido en la actualidad, así como indicar sus elementos y/o límites, lo cual, hasta el día de hoy, trae problemas en las diferentes legislaciones. Luego, analizaremos el principio de accesibilidad y su relación con el concepto de ajuste razonable para finalmente señalar de qué se trata las medidas de acción afirmativa.

1.2.3. El concepto de ajuste razonable en la actualidad y sus elementos

Luego del desarrollo histórico, su evolución y una mención breve respecto a las discusiones en torno al concepto, finalmente podemos usar la definición utilizada en la CDPD para definir el concepto y entenderlo como *“las modificaciones y adaptaciones necesarias y adecuadas que no impongan una carga desproporcionada o indebida, cuando se requieran en un caso particular, para garantizar a las personas con discapacidad el goce o ejercicio, en igualdad de condiciones con las demás, de todos los derechos humanos y libertades fundamentales”*²⁷.

A fin de profundizar más, también se puede señalar que el ajuste razonable es dicha conducta positiva o medida de igualación que consiste en realizar modificaciones y adaptaciones del entorno a las necesidades específicas de una persona con discapacidad con la finalidad de lograr el ejercicio de sus derechos o la participación en la sociedad en igualdad de condiciones que los demás que debe cumplir el sujeto obligado por una norma jurídica (Cayo en Finsterbusch, 2016, pág. 235). Si bien dicha definición puede sonar un tanto amplia y abstracta, ello es así debido a que el ajuste razonable puede adaptarse a las diferentes circunstancias y situaciones de desigualdad que soportan las personas con discapacidad en su interacción con la sociedad.

En tal sentido, sin la finalidad de crear una propia definición, sino consolidando lo anteriormente indicado, para efectos de esta tesis, se entenderá como ajuste razonable a la conducta imperativa establecida por mandato de ley que debe realizar un sujeto obligado, la cual consiste en realizar modificaciones o adaptaciones que sean necesarias y adecuadas frente a una situación en particular donde una persona con discapacidad se encuentre en una situación

²⁷ Artículo 2 de la CDPD.

de desigualdad a fin de que pueda hacer disfrute de sus derechos y libertades en igualdad de condiciones en cualquier ámbito de su desarrollo personal.

A propósito de ello, pasaremos a analizar los diferentes elementos del ajuste razonable.

1.2.3.1. Los titulares del ajuste razonable

Para efectos de la presente investigación, los titulares o beneficiarios del ajuste razonable son las personas con discapacidad; no obstante, como hemos señalado, dicho concepto no es una figura propia exclusivamente de la protección de colectivo discapacidad, sino también puede ser utilizado para el resguardo de derechos de otros grupos sistemáticamente excluidos como es el caso de las minorías religiosas o las personas mayores. No obstante, para efectos de la investigación nos centraremos exclusivamente en los ajustes razonables otorgados a personas con discapacidad.

Asimismo, podemos referirnos a los casos de los familiares de las personas con discapacidad. Los ajustes razonables son las modificaciones, adaptaciones y adecuaciones para las personas con discapacidad, así como para los familiares que tienen a cargo el apoyo y cuidado de estas personas, aunque ello no se desprende propiamente de la norma peruana, sino de la misma CDPD (Defensoría del Pueblo, 2022). De igual manera, tal como señalan Renato Constantino y Saulo Galicia, el sustento para esta interpretación también sería el Convenio N° 156 de la Organización Internacional del Trabajo que responde a las necesidades de trabajadores con responsabilidades familiares (2015, pág. 271). En tal sentido, para efectos del colectivo discapacidad podríamos señalar que los titulares son las personas con discapacidad y sus familiares que son responsables de personas con dicha condición; y, se desplegarán las mismas características y protecciones, salvo disposición expresa distinta.

1.2.3.2. Objeto sujeto a modificación o adaptación

En palabras de De Asís, Aiello, Bariffi, Campoy, & Palacios, el ajuste razonable surge a partir de una *“necesidad concreta de una persona con discapacidad, excluida o limitada por la inaccesibilidad del entorno o por la imposición de pautas mayoritarias que dificultan su acceso a un bien o servicio”* (2007, pág. 75) y es la estrategia a nivel particular para superar dicho impedimento. Así pues, los ajustes razonables serán posible de ser otorgados en los distintos aspectos de la vida (cualquier ámbito de su desarrollo personal) de la persona con discapacidad, donde haya un tratamiento aparentemente neutro que genere que no haya un disfrute efectivo de sus derechos y libertades en igualdad de condiciones.

Resaltamos que dicho concepto abarca cualquier ámbito de la vida de la persona con discapacidad, como puede ser al asistir a un médico (salud), en un colegio o universidad (educación), en sus relaciones laborales (trabajo), en una corte o tribunal (justicia), entre otros.

A modo de ejemplo, se podría observar los siguientes ajustes razonables en los diferentes ámbitos anteriormente mencionados:

- Salud: Un médico del seguro social brinda citas médicas que duran exclusivamente veinte (20) minutos por paciente. No obstante, al tratarse de una persona con discapacidad mental, se realiza una modificación al honorario otorgándole cuarenta (40) minutos, a fin de que pueda realizar la consulta de manera simple y detallada para que comprenda en su totalidad lo señalado.
- Educación: A un estudiante con discapacidad sensorial, en específico, discapacidad visual, se le brinda un tiempo adicional de veinte (20) minutos en su examen final de la universidad, pues si bien cuenta con un programa que lee en voz alta, dicha lectura toma más tiempo.
- Trabajo: A un trabajador con discapacidad psicosocial se le permite flexibilizar sus horarios a fin de que pueda asistir a sus citas programadas que, en una primera instancia, interfieren con su horario laboral.
- Justicia: Al demandante de un proceso judicial que cuenta con discapacidad física se acepta su identificación de manera distinta, pues no le es posible consignar su firma de manera igual a la colocada en su Documento Nacional de Identidad (“DNI”) utilizando medios seguros sin que ello lo límite en su participación en el proceso y no lo exponga a futuras suplantaciones de identidad.

Sin embargo, esto no intenta ser una lista taxativa, sino meramente enunciativa, donde será necesaria la adaptación o modificación en los distintos aspectos de la vida de la persona con discapacidad. El análisis deberá realizarse en el caso concreto.

1.2.3.3. Sujeto obligado a realizar el ajuste

El sujeto obligado a realizar el ajuste será la persona o institución privada o pública que sea responsable de remediar la situación de diferencia, normalmente determinada por ley, siempre que el ajuste sea razonable y no genere una carga indebida. Dentro de los ejemplos dados en el punto anterior, si se tratara de un ajuste dentro de la rama de salud, el sujeto obligado sería el personal médico o la institución medida, según sea la forma de atención; en la rama de educación, sería la institución educativa; en el caso de trabajo, sería el empleador; y, en el caso de justicia, sería la institución pública encargada del trámite.

1.2.3.4. Finalidad del ajuste razonable

Tal como lo indica la misma definición, el objetivo de brindar un ajuste razonable es la participación en la sociedad en igualdad de condiciones de la persona con discapacidad. El ajuste razonable es una medida de igualación que se entiende como la acción realizada frente a un individuo que se encuentra en situación de desigualdad en un hecho concreto que le restringe el goce de sus derechos y libertades. Sobre la base de ello, es una manifestación de la dimensión material del derecho a la igualdad. El derecho debe actuar en las situaciones donde, ante una situación aparentemente neutra, un individuo tiene como resultado el menoscabo de sus derechos. Siendo una medida realizada no la materialización de la igualdad, se desprenderán todas las protecciones jurídicas sobre dicha materia. Por su parte, al ser una medida de igualación a propósito de la dimensión material del derecho a la igualdad, si este no se realiza cuando se está obligado, nos encontraremos frente a una discriminación indirecta de la persona perteneciente a dicho colectivo.

1.2.3.5. El concepto de “razonable” y el concepto de “carga indebida”

A lo largo de este trabajo, mientras nos remontábamos al origen del ajuste razonable, nos hemos referido en diferentes ocasiones al concepto de carga indebida y excesiva, el cual se encuentra de forma expresa en nuestra definición de ajuste razonable en la LGPD y en la CDPD. A través del tiempo, se ha buscado determinar si el concepto de “razonable” y la “carga indebida” son sinónimos o tienen un significado distinto, por lo cual nos parece necesario tratarlos de manera conjunta.

A fin de poder conceptualizar dichas figuras es necesario primero referirnos al desarrollo histórico del concepto “carga indebida”. De ese modo, se pueden distinguir tres (3) corrientes distintas en el tiempo. Para ello, Finsterbusch distingue correctamente ello en tres (3) teorías (2016, págs. 243-248):

- i. Teoría de costos y beneficios (*minimis cost test*): La teoría de costos y beneficios (*minimis cost test*) tiene su origen en las cortes estadounidenses. Al respecto, se asimila la carga indebida con el concepto civil de debida diligencia o esfuerzo razonable, donde el sujeto obligado se ve excusado de realizar el ajuste si es que los costos son excesivos en relación con los beneficios. En dicho país, principalmente se asimilaba la figura de lo razonable a la carga indebida entendiendo que la frontera entre lo razonable y lo irrazonable como un punto no definido en el que una adaptación solicitada genera una "carga excesiva" para el empleador que la realiza. A propósito de ello, se consideraba el coste razonable y/o el costo proporcional tomando en cuenta las circunstancias del empleador (donde se realiza el *minimis cost test*) y si este es proporcional, este podrá realizarse. Ello deriva de que la carga indebida debiera definirse en cada caso en concreto dado que los ajustes no son absolutos, sino relativos. En consecuencia, si la misma persona con discapacidad solicita adaptaciones idénticas a dos empleadores diferentes, se podría considerar razonable una

de las solicitudes, pero no la otra (Stein, Same Struggle, Different Difference: ADA Accommodations as Antidiscrimination, 2004, págs. 645-649).

Siendo ello así, la teoría de costos y beneficios busca determinar la carga económica que recae sobre el sujeto obligado. Para ello, se toma en cuenta los beneficios que brinda a la persona que requiere el ajuste, así como los recursos económicos que posee el sujeto que lo debe efectuar. Este *test* principalmente observa los costos monetarios frente a los beneficios inmateriales que recibe la persona con discapacidad en relación con la inclusión. Esta teoría ha sido largamente criticada, pues no considera aspectos claves de la discriminación, desigualdad y estigmatización que puede llegar a sufrir una persona con discapacidad. Asimismo, el ajuste razonable siempre estará destinado a una o un grupo bastante reducido de personas, por lo que el beneficio no parecerá realmente sustancial comparado a los gastos si no se toma en cuenta que nos encontramos frente a la protección de derechos fundamentales, así como hay beneficios que no pueden ser cuantificados en una primera etapa (cuando se otorga el ajuste razonable).

Como ejemplo se encuentra el caso que ya mencionamos de *Trans-World Airlines, Inc. vs. Hardison* de 1977 donde se discutió si debía realizarse un ajuste razonable para que una persona no trabaje los sábados en razón de su religión cuando otros empleados se fueron de vacaciones. La Corte en dicho caso señala que contratar a otras personas para cubrir ese turno o pagarles más a los otros trabajadores para que trabajen horas extras era una carga indebida, puesto que se perdía eficiencia en el negocio.

- ii. Teoría de los límites funcionales: El *test* de los límites funcionales fue el adoptado por las cortes canadienses. Este *test* resulta más amplio que el anterior porque el término de costos también acarrea el impacto de terceros (no solo del empleador si no de compañeros) frente a las medidas asignadas, lo cual es claro que es una variante que debe tomarse en cuenta al momento de incurrir en un ajuste razonable. Los límites funcionales se encuentran pensados principalmente en tres (3) situaciones: (i) los límites de los recursos financieros (costo real, formas de financiarlo, el tipo de empresa, el presupuesto, coyuntura política y económica, entre otros); (ii) trabas en la explotación que restrinjan excesivamente los fines de la institución o dificulten gravemente su funcionamiento porque suponen una desorganización funcional; y, (iii) los derechos de los otros empleados o los otros usuarios, comprendiendo los riesgos para la salud o la seguridad de los empleados, de los colegas o del público, el convenio colectivo, los conflictos de derechos, entre otros.

Asimismo, a ello debe añadirse los límites sociales entendidos como los límites formales marcados por el derecho, que pueden ser el orden público, la seguridad, valores democráticos y bienestar general. En los presentes casos, se utilizaron la ponderación en el caso concreto para calificar con mayor o menor importancia dependiendo a dichos factores. Con ello se quiere decir, que no siempre se le da un valor relativo a cada uno de

estos factores o variantes, sino el peso o relevancia será calculado en cada situación y en relación con los valores y situaciones que se compare.

Como ejemplo se encuentra el caso de Central Okanagan School District No 23 vs. Renaud de 1992 donde una persona solicita a su empleador no trabajar las tardes del viernes y los sábados por su religión, pero cumplir con su cantidad de horas en los demás días. En dicho caso, se discute el efecto que se genera en los otros trabajadores. Así pues, se concluye que el ajuste no debe ser otorgado si se genera una vulneración en los derechos de los otros trabajadores de manera efectiva y no solo “molestias” debido a que un trabajador se ausentase ciertos días del horario laboral. En ese caso, en la medida que se trabaje la misma cantidad de horas y no afecte derechos reales de terceros, el ajuste se debe realizar.

- iii. Test de proporcionalidad: Este *test* ha sido recogido principalmente por las Cortes Europeas que se asimila al mencionado en el párrafo anterior. Para ello, se debe determinar si la medida a ser aplicada cumple con su fin, que no exista una medida menos gravosa y que exista una proporcionalidad entre la medida y la finalidad buscada, el cual incluye al análisis los límites sociales y funcionales antes mencionados. En la aplicación de dicho *test*, la Corte Europea se ha basado en los tres (3) criterios esenciales que ella comprende. Primero, el Estado debe demostrar en el caso de una norma en litigio que dicha medida persigue un fin legítimo. Segundo, que no existe otra medida que, logrando el mismo fin, dañe en menor medida el derecho individual, es decir, sea menos gravosa para el particular al que se limita el ejercicio de un derecho legítimo. Tercero, que existe una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad buscada.

Este es el caso de Caso Glor vs. Suiza del 2009 el cual trata sobre un ciudadano que se le consideró no apto para realizar el servicio militar obligatorio por estar diagnosticado con diabetes. En dicha sentencia, se realiza un análisis de proporcionalidad y se define que había medidas menos lesivas como que el señor Glor pudiese realizar otras labores dentro del ejército donde su diagnóstico no fuera un impedimento.

Ahora bien, Lisa Waddington, citada por Leticia de Campos, indica que si bien el concepto de ajuste se fue extendiendo alrededor de los países de manera similar como adaptación, modificación o medida aprobada; el concepto de “razonable” tuvo distintas interpretaciones. En algunos países, se limitó la obligación de otorgar ajustes si estos calificaban como “irrazonables” y en otros si estos generaban una carga desproporcionada. A propósito de ello, surge la duda de cómo interactúan dichas figuras. La autora concluye que hay tres (3) abordajes sobre dicha disyuntiva y estas son:

- a. el ajuste será razonable si no impone dificultades o costos excesivos a quien detenta el deber de ajustar. Es usual que la lectura sea acompañada por un

test más riguroso, la carga desproporcionada. Asimismo, un ajuste podrá ser considerado como no razonable sin que ni siquiera se haya aplicado el patrón de la carga. O, muy rara vez e incluso difícil de concebir, podrá ser razonable e implicar una carga indebida.

- b. El ajuste será razonable si es efectivo, o sea, si deja al individuo que lo solicitó en condiciones de realizar las actividades que dieron origen al pedido. Como defensa, el sujeto pasivo de ajuste puede alegar carga indebida o desproporcionada.
- c. El ajuste será razonable si es efectivo para el titular del derecho y no impone inconvenientes o costos excesivos al sujeto pasivo (De Campos, 2011, págs. 103-104).

Para efectos de la presente investigación, sostenemos que la interpretación correcta es la segunda. En efecto, la carga indebida no se asimila o significa lo mismo que lo “razonable”, pues es nuestro entendimiento que un ajuste es razonable cuando este sea efectivo. Se verifica si un ajuste es razonable si cumple con dos *tests* que son (i) el límite de lo posible y (ii) el límite de lo necesario. En palabras de Rafael de Asís, aunque no en el mismo contexto, el autor define los siguientes límites en los siguientes términos:

- i. El límite de lo **posible** se refiere a la situación de conocimiento científico que determinará si es posible satisfacer la necesidad, así como dentro de un contexto, si es posible realizar tal ajuste considerando limitaciones ambientales y sociales. A modo de ejemplo, realizar un ajuste razonable puede encontrarse limitado debido a que no existe la tecnología vigente para poder realizarlo o si existen normas imperativas que lo prohíben. Dicho *test* tiene que hacerse en el caso en concreto, es decir, no es la misma tecnología que se encuentra disponible en Perú que en otro país.
- ii. El límite de lo **necesario**, es decir, el ajuste debe ser necesario para la participación en la vida social de la persona con discapacidad. En dicho límite se evalúa la eficacia de la medida a ser realizada y su relación con la barrera o vulneración del derecho en juego. Hay que tomar en cuenta que el objetivo es lograr la igualdad y no generar un privilegio o ventaja en la persona con discapacidad, por lo que, de generarse una ventaja, este no sería razonable. A modo de ejemplo, la contratación de un *software* de lectura en voz alta de documentos PDF servirá para que una persona ciega pueda comprender un documento y realizar labores en su centro de trabajo.

En tal sentido, el *test* de lo “razonable” principalmente es la relación entre la medida seleccionada y la situación de desigualdad, donde se busca determinar si este sirve para acabar con la “desventaja” que se encuentra la persona con discapacidad y como lo hemos señalado ello si se encuentra considerado en la misma definición del concepto (su mismo nombre lo indica). En ese punto, se pueden encontrar más de un ajuste que podría ser posible y eficaz para lograr el objetivo.

Por su parte, se entiende por carga indebida a los perjuicios y costes significativos que genera realizar el ajuste razonable en el sujeto obligado o en los terceros relacionados que se verifican en el caso en concreto y puedan ser debidamente probados. En otras palabras, este análisis se realiza para efectos de determinar si el ajuste -que es razonable- no genera una carga indebida o desproporcionada al empleador y a terceros. Así pues, la carga indebida es una defensa del sujeto obligado a realizar el ajuste, quien deberá probar que el ajuste resulta demasiado complejo u oneroso, mientras que el titular deberá probar que el ajuste es “razonable” (Constantino & Galicia, 2015, pág. 268).

La definición de “costos” puede ser bastante amplia y debe ser analizada en el caso concreto. Tómese en cuenta que en ninguna circunstancia se debe entender que el término “costoso” atañe exclusivamente a lo monetario (pese a que varias legislaciones, incluida la peruana, lo ha entendido así), sino también entenderán a tallar otros factores, como son los derechos que se encuentran en juego. Sobre la base de la revisión de los distintos documentos sobre la materia realizada, a nuestro parecer, la teoría canadiense analiza con mayor detalle cuáles son los costos que podrían considerarse como carga indebida. A fin de determinar una carga indebida, se consideran dos tipos de costos. Por un lado, dentro de los costos financieros o la carga económica, se considera el costo real y efectivo del ajuste, disminuido de impuestos y la situación económica, financiera y operativa de la entidad que va otorgar dicho ajuste. Se deberán atender a las características propias de las partes involucradas. Por otro lado, se considerará los derechos en juegos del sujeto obligado o los terceros que podrían verse afectados con el ajuste, así como de otras consideraciones. Ello dependerá del ajuste y de los terceros intervinieren.

Todos los elementos deben ser evaluados y ponderados a fin de determinar si nos encontramos frente a un ajuste razonable. Dentro de esta evaluación, es pertinente también añadir que el otorgamiento de ajustes razonables podría resultar en beneficios al empleador y a sus pares, por lo que debe considerarse en el análisis de carga indebida. Si bien es común que la doctrina se enfoque exclusivamente en los costos financieros de los ajustes razonables -cuánto va a costar monetariamente al empleador-, Michael Ashley Stein trae a la mesa la importancia de cuantificar también los beneficios externos que los empresarios podrían tener en la provisión de ajustes, los cuales pueden llegar a ser inclusive rentables. Estos beneficios también deberán ser considerados como parte del análisis.

A partir de ello, pese a que indica expresamente que debe tomarse con precaución lo indicado, la autora trae a colación un análisis adicional de los costos de acuerdo con lo indicado por el estudio Peter Blanck, en los siguientes términos:

1. Costes cuantificables: El profesor Peter Blanck (al igual que otras investigaciones) llegó a la conclusión que la mayoría de los costos de los ajustes razonables solían ser

mínimos o inexistentes. En concreto, Blanck realizó un análisis donde considerando los ajustes realizados por la empresa Sears, Roebuck and Co. durante los años 1978 y 1997 determinó que los costos eran mínimos. En particular, observó que durante los años 1978 a 1992, el gasto promedio fue de USD 120 y durante los años 1993 y 1996 se redujo a USD 45. En adición, concluyó que el 17% conlleva un gasto inferior a USD 100, una décima parte costaba menos de USD 500 y solo el 1% requería aportaciones de entre USD 500 y USD 1,000.

2. Beneficios externos: Además de la afirmación que el costo de los ajustes razonables es mínimo, existen también estudios que afirman que el otorgamiento de ajustes también ha brindado beneficios a los empleadores. Sobre la base de muestras de análisis, Blanck observó que las compañías que suelen otorgar ajustes ahorran dinero en beneficios netos, pues la tasa de las personas con discapacidad contratadas que reciben adaptaciones tiene tasas de rotación de empleo más bajas así como tasas de absentismo mínimas, ahorrando así a sus empleadores gastos de sustitución. Asimismo, Blanck describe su teoría “efectos en cadena” o “teoría del dominó” donde indica que también hay que considerar las consecuencias deseables que se pueden generar como son mejor productividad, una mayor dedicación, mejor identificación de candidatos cualificados para la promoción, así como puede haber menos reclamaciones de seguros, menos costes de rehabilitación tras lesiones, mejor cultura empresarial, entre otros.
3. Externalidades positivas: Desde una visión indirecta, el autor afirma que también es posible considerar las externalidades positivas que genera la inserción de personas con discapacidad en el mercado y el otorgamiento de ajustes razonables. Así pues, se podría considerar que a la larga la inserción de personas con discapacidad en la vida laboral disminuye la tasa de desempleo a nivel nacional, las cuales con sus ingresos generan consumo e inclusive pago de tributos. Asimismo, dichas personas ya no se deberán encontrar en programas de asistencialismo por parte del Estado, por los cuales se destina parte del presupuesto nacional, y, a la larga, podría traer la disminución del gasto público y menor pago de tributos (Stein, 2003, págs. 102-109).

Por otro lado, Elizabeth Emens cuenta con un famoso artículo titulado “*Integrating Accommodations*” (al español, se podría traducir “integrando los ajustes”) donde afirma que los ajustes razonables también pueden beneficiar a los otros terceros relacionados. La autora parte del escenario que un grupo de trabajadores se encuentra en un seminario laboral donde el expositor se encuentra proyectando una presentación donde se puede observar un gráfico y dentro del público se encuentra una persona con discapacidad visual que pide que se describa la imagen. Para la autora, este es un claro ejemplo de ajuste que beneficia a las otras personas de su alrededor que debe ser considerado en análisis de carga indebida. Emens parte de la definición brindada por el ADA, la cual define al ajuste como adaptaciones en el entorno físico

y/o los procedimientos, e indica que si bien las cortes y entidades consideran siempre los costos a terceros, también es necesario incluir al análisis los beneficios a terceros (Emens, 2008). Pese a que se trataría de una medida de accesibilidad y no de ajuste razonable, el punto indicado por la autora es bastante válido. Los ajustes en su mayoría deben dilucidar alternativas plausibles que tiene el empleador, para lo cual hace uso de la tecnología y de experiencias comparadas. A modo de ejemplo, sería posible referirnos al trabajo remoto producto de la propagación del COVID-19. Un empleador que de manera anterior permitía que ciertos trabajadores con discapacidad realicen trabajo remoto el impacto de la cuarentena no debió ser novedad y debería haber contado ya con la tecnología o el *know how* pertinente.

Dicho lo anterior, a fin de determinar si existe carga indebida, se deberá evaluar los distintos elementos como son (i) los recursos financieros (costo real, formas de financiarlo, el tipo de empresa, el presupuesto, coyuntura política y económica), (ii) el riesgo de continuidad o desorganización funcional en el que pueda colocar a la institución o empresa; y, (iii) los derechos de terceros que se puedan ver afectados. La carga indebida dependerá exclusivamente de la situación en concreto, pues, un mismo ajuste puede resultar razonable, pero generar una carga indebida en una situación en específico.

En tal sentido, la posición que tomaremos para la presente tesis es que el otorgamiento de un ajuste razonable se encuentra doblemente limitado, por un lado, un límite intrínseco, entendido como la comprobación de que la medida a ser adoptada sirve para cumplir su fin y puede ser aplicable en la realidad (es posible y necesario); y, por el otro, un límite extrínseco, entendido como su relación con el obligado y terceros que se pueden ver afectados. Respecto al límite intrínseco, entendido como la razonabilidad del ajuste, se deberá considerar si este cumple con su objetivo (derribar la barrera y materializar la inclusión) y si es factible (se puede realizar en la realidad), donde se deberá considerar que la tecnología y el avance de la ciencia lo permita, así como si ello no contradice normas de orden público y seguridad. Respecto al límite extrínseco, entendido como la carga indebida, se deberá analizar los inconvenientes o costos de este, donde se tomará en cuenta la carga que se genera en el sujeto obligado o terceros involucrados. Sin perjuicio de ello, en caso el ajuste razonable supere cualquiera de dichos límites, la consecuencia es la misma: el sujeto no se encontrará obligado a realizar el ajuste. A lo largo de esta investigación, se entenderá la razonabilidad y la carga indebida en este sentido.

En el supuesto que nos encontremos frente a una colisión de un principio o de derechos en juego contrapuestos al momento de determinar si existe una carga indebida, de ser necesario, podremos recurrir al *test* de proporcionalidad. En dicho test se juntarían el análisis de razonabilidad (los dos primeros principios refieren al análisis de razonabilidad) y la evaluación de principios o derechos en juego distintos a los económicos (el tercer principio aplicaría exclusivamente a carga desproporcionada). Señalamos que dicho test solo podría aplicarse

para derechos y principios contrapuestos, ya que el test de proporcionalidad tiene un alcance limitado respecto a los costos económicos, los cuales se deberán analizar de manera previa.

Tomando como referencia a Rafael de Asís, citando a Carlos Bernal Pulido, podemos explicar el *test* de proporcionalidad en los siguientes términos (2015, págs. 111-113):

- 1) Principio de idoneidad: El principio de idoneidad expresa la exigencia de que toda limitación o acción deba ser adecuada en relación con un fin perseguido. En cuanto al ajuste razonable, se deberá ver si con dicha medida se lograría colocar a la persona con discapacidad en situación de igualdad. Este punto ya habrá sido evaluado al momento de determinar si nos encontramos frente a un ajuste razonable (en otras palabras, efectivo).
- 2) Principio de necesidad: El principio de necesidad expresa la exigencia de que toda limitación idónea deba ser la más benigna, es decir, no puede haber una medida menos lesiva o menos costosa que pueda cumplir con el mismo objetivo. En cuanto el ajuste razonable, el principio en cuestión establece que la medida que lo limita deba ser la menos dañina para el sujeto obligado y terceros, por lo que se obliga a precisar no existen medidas mejores para cumplir con la finalidad buscada. Este punto evalúa otras posibles alternativas, ya que puede haber distintos ajustes que sean razonables para un mismo caso.
- 3) El principio o *test* de la proporcionalidad en sentido estricto: El principio o *test* de la proporcionalidad en sentido estricto establece que toda limitación idónea y necesaria de un derecho debe superar el *test* de ventajas y sacrificios, donde se obliga a valorar y medir el peso del principio y derecho que se encuentran enfrentados, o en todo caso los dos derechos en cuestión. En este punto se evaluará el derecho de igualdad de una persona con discapacidad frente al derecho de terceros o del mismo obligado que se haya detectado que se encuentre vulnerado de manera excesiva.

En otras palabras, el *test* de proporcionalidad en la carga indebida solo se deberá realizar si es que efectivamente se llega alegar que una afectación real y contraposición de derechos, pues sino nos quedaríamos exclusivamente en el *test* de razonabilidad y evaluación de los distintos costos o derechos que puedan encontrarse en juego. De este modo, el análisis de carga indebida inspira en algunos casos que se deba realizar el *test* de proporcionalidad.

En el caso peruano, se puede señalar que existe un largo y extenso estudio del principio de proporcionalidad en materia constitucional, el cual se aplica cuando es necesario realizar una ponderación entre derechos. A mayor abundamiento resaltamos que en materia de igualdad y no discriminación el Tribunal Constitucional peruano ha sido más riguroso con dicho *test*. En concreto, el Tribunal Constitucional, en las sentencia recaídas en los expedientes N° 045-2004-PI/TC (2005), N° 0025-2005-PI/TC y N° 0026-2005-PI/TC (2006) ha dado una estructura del

principio de proporcionalidad en el análisis de la infracción de igualdad pensado para el análisis de discriminación directa que puede ser aplicado en los casos de discriminación indirecta como es el caso de ajustes razonables; y, como ya hemos señalado, ambos tipos de discriminación son igual de perjudiciales. Ello pues, notese que la consecuencia práctica de que un ajuste que se determine que genera una carga indebida es que el sujeto obligado no se encuentra obligado a realizar el ajuste y por tanto, continuará en una situación de desigualdad.

A manera de resumen, presentamos el siguiente cuadro que nos permitirá recordar a lo largo de esta investigación que se entiende “razonable” y “carga indebida” en relación con el ajuste:

Concepto	Relación con el concepto de ajuste	Límite	Test	Consecuencia
Razonable	Forma parte del concepto	Intrínseco (relación entre el ajuste y la situación de desigualdad)	Se verifica si la adaptación es idónea que consiste en verificar si es posible y efectiva.	No se realiza el ajuste.
Carga indebida	No forma parte del concepto	Extrínseco (relación entre el ajuste y el sujeto obligado)	Se verifica si la adaptación si la medida impone dificultades o costos excesivos al sujeto obligado o a terceros directamente relacionados. El término costo y no debe considerar exclusivamente lo financiero. De generarse una contraposición entre derechos, se podrá recurrir al <i>test</i> de proporcionalidad.	

Fuente: Elaboración propia.

En razón a lo indicado, se podría afirmar que los pasos para determinar si un sujeto se encuentra obligado a realizar un ajuste razonable es primero determinar si este es razonable, para lo cual se deberá verificar que este levante la barrera y/o elimine la situación de desigualdad que se encuentra la persona con discapacidad. Segundo, se deberá verificar si en el caso concreto existen parámetros determinados a fin de identificar si nos encontramos frente a una carga indebida o excesiva.

Sin perjuicio de lo señalado, se debe tomar en cuenta que la consecuencia práctica de la denegatoria es que una persona con discapacidad continúe enfrentándose a una barrera, por lo que seguirá en una situación de diferencia frente al resto, lo cual llevará a que se siga vulnerando sus derechos o libertades. A saber, en caso de que se deniegue un ajuste

razonable en el ámbito laboral podría incluso llevar a que un trabajador con discapacidad deba apartarse del centro de trabajo, pues no podrá realizar sus labores de la manera correcta. En tal sentido, el análisis de la determinación de la carga indebida y la utilización del *test* de proporcionalidad en dichos casos deberá ser tomado con mucho cuidado y rigurosidad - asimilándose al *test* de igualdad en los casos de discriminación indirecta-, pues el resultado de que se deniegue la realización de ajustes razonables es que la persona con discapacidad continúe en un círculo de exclusión y vulneración de su derecho de igualdad y probablemente, de otros. Así pues, los pesos que se le otorgue a la discusión deberán considerar la situación de la persona con discapacidad.

1.2.4. Definición del principio de accesibilidad y su relación con el concepto de ajuste razonable

El principio de accesibilidad se encuentra regulado en artículo 9 de la CDPD²⁸. La accesibilidad es un principio reconocido en la CDPD que busca asegurar el acceso de las personas con discapacidad principalmente en entorno físico, los medios de transporte, la información y las comunicaciones, a fin de que puedan vivir en forma independiente y participar plenamente²⁹. El artículo 9 es una disposición novedosa en el derecho internacional de los derechos humanos,

²⁸ El Artículo 9 de la CDPD se encuentra redactado en los siguientes términos:

Artículo 9

Accesibilidad

1. A fin de que las personas con discapacidad puedan vivir en forma independiente y participar plenamente en todos los aspectos de la vida, los Estados Partes adoptarán medidas pertinentes para asegurar el acceso de las personas con discapacidad, en igualdad de condiciones con las demás, al entorno físico, el transporte, la información y las comunicaciones, incluidos los sistemas y las tecnologías de la información y las comunicaciones, y a otros servicios e instalaciones abiertos al público o de uso público, tanto en zonas urbanas como rurales. Estas medidas, que incluirán la identificación y eliminación de obstáculos y barreras de acceso, se aplicarán, entre otras cosas, a:
 - a) Los edificios, las vías públicas, el transporte y otras instalaciones exteriores e interiores como escuelas, viviendas, instalaciones médicas y lugares de trabajo;
 - b) Los servicios de información, comunicaciones y de otro tipo, incluidos los servicios electrónicos y de emergencia.
2. Los Estados Partes también adoptarán las medidas pertinentes para:
 - a) Desarrollar, promulgar y supervisar la aplicación de normas mínimas y directrices sobre la accesibilidad de las instalaciones y los servicios abiertos al público o de uso público;
 - b) Asegurar que las entidades privadas que proporcionan instalaciones y servicios abiertos al público o de uso público tengan en cuenta todos los aspectos de su accesibilidad para las personas con discapacidad;
 - c) Ofrecer formación a todas las personas involucradas en los problemas de accesibilidad a que se enfrentan las personas con discapacidad;
 - d) Dotar a los edificios y otras instalaciones abiertas al público de señalización en Braille y en formatos de fácil lectura y comprensión;
 - e) Ofrecer formas de Asistencia humana o animal e intermediarios, incluidos guías, lectores e intérpretes profesionales de la lengua de señas, para facilitar el acceso a edificios y otras instalaciones abiertas al público;
 - f) Promover otras formas adecuadas de Asistencia y apoyo a las personas con discapacidad para asegurar su acceso a la información;
 - g) Promover el acceso de las personas con discapacidad a los nuevos sistemas y tecnologías de la información y las comunicaciones, incluida Internet;
 - h) Promover el diseño, el desarrollo, la producción y la distribución de sistemas y tecnologías de la información y las comunicaciones accesibles en una etapa temprana, a fin de que estos sistemas y tecnologías sean accesibles al menor costo.

²⁹ Numeral 3.1 del artículo 3 del Reglamento de la LGPD.

pues la CDPD fue la primera vez que se reguló los derechos de accesibilidad de las personas con discapacidad de forma expresa. En particular, la accesibilidad se considera el principal requisito para la participación en igualdad de condiciones de las personas con discapacidad, el cual, busca remodelar el entorno físico y tecnológico a fin de que las personas con y sin discapacidad puedan interactuar con este. Dicho en otras palabras, la accesibilidad es un principio de adaptación general que responde a necesidades generales y previas. Un ejemplo claro podría ser la colocación de un ascensor para usuarios de silla de ruedas (entorno físico) o la colocación de números Braille en los botones de un ascensor (información y comunicaciones). Dicho lo anterior, el principio de accesibilidad consiste en la modificación del entorno, transporte y sistemas de comunicación e información para que, de forma general, se permita el ejercicio de derechos al colectivo, entendido como una exigencia de eliminación de barreras (Bregaglio en Salmón & Bregaglio, 2015, pág. 90), por lo que se encuentra sustentado en el derecho a la igualdad, pues es un instrumento para su materialización y forma para el goce de dicho derecho.

En esa línea, el principio de accesibilidad se diferencia del ajuste razonable, en la medida que el ajuste puede ser aplicado en cualquier aspecto y no solo abocado a una lista taxativa; y, el ajuste razonable es a solicitud concreta (*ex post*), mientras que la accesibilidad es *ex ante*, pues responde a necesidades previas. No obstante, el principio de accesibilidad y el concepto de ajuste razonable se relacionan porque el ajuste razonable puede colaborar a satisfacer el principio de accesibilidad cuando las medidas de accesibilidad en sí mismo no logran por sí sola satisfacer las necesidades de la persona con discapacidad, así lograr la igualdad. Sin embargo, lo indicado no quiere decir que un ajuste razonable pueda reemplazar a la accesibilidad, sino solo es complementaria. La ausencia de accesibilidad no conlleva a un ajuste razonable, es decir, no se busca suplantar el incumplimiento de la accesibilidad del ajuste razonable, sino es una medida subsidiaria a la accesibilidad cuando esta no logra por sí sola la igualdad de condiciones (De Asís, 2015, pág. 104). Por su parte, la accesibilidad se encuentra limitada a ciertas áreas, mientras que al ajuste razonable abarca todas.

El problema principal en la materialización del principio de la accesibilidad es que esta se encuentra sujeta a una realización progresiva, problema que también se encuentran envueltos los derechos económicos, sociales y culturales (Bantekas, Stein, & Dimistris, 2018, págs. 289-261). Ello es de gran relevancia, pues impacta directamente en la forma de exigir su cumplimiento y no solo basarse en el principio de progresividad para denegarlo. A diferencia del ajuste razonable que se reconoce como un derecho de toda persona con discapacidad a fin de encontrarse en igualdad de condiciones con los demás y se le brinda los mecanismos de protección de un derecho, la accesibilidad se suele entender como un principio de optimización que se encuentra sujeto al límite de reserva de lo posible, entendido como la posibilidad de poder cumplir el principio basado en cuestiones de presupuesto y en orden de prioridad con otros requerimientos sociales. Sin embargo, ello no es correcto y las medidas de accesibilidad

son de obligatorio cumplimiento y solo se encontrarán limitadas por su factibilidad -que no sea posible realizarlo- o su irracionalidad.

Renata Bregaglio indica que, dado que las obligaciones de accesibilidad suelen considerarse de cumplimiento progresivo e irrojan costos, en muchas ocasiones se entiende como ajuste una medida no lograda de accesibilidad. A su juicio, este es el caso de la instalación de un ascensor en su centro de trabajo pueda ejercer su derecho en igualdad de condiciones se califica como ajuste razonable cuando por el contrato no solo se trata de una medida de accesibilidad, sino de diseño universal, pues este puede ser utilizado por todas las personas (2015, pág. 95).

Se entiende por diseño universal o diseño para todos a la estrategia que tiene por objetivo hacer el diseño y la composición de los diferentes entornos y productos accesibles y comprensibles, así como “utilizables” para todo el mundo, en la mayor medida y de la forma más independiente y natural posible, sin la necesidad de adaptaciones ni soluciones especializadas en el diseño (De Asis, Aiello, Bariffi, Campoy, & Palacios, 2007, pág. 71). En efecto, si bien en ciertos casos se considera una utopía o la descripción de la ciudad “perfecta” o del “futuro”, lo que se busca es que de manera progresiva no sea necesario hablar de accesibilidad que aplica exclusivamente para personas con discapacidad, sino que el espacio en general se encuentra diseñada de tal manera que pueda ser utilizable y de beneficio tanto para una persona con discapacidad, como para una sin ella. A modo de ejemplo, una rampa en un edificio sería un diseño universal, puesto que puede ser utilizado por la persona que se encuentra en silla de ruedas, así como la persona se encuentra con un carro de compras o una persona que lleva a un bebe en un coche.

A manera de resumen, nos referimos a continuación a la tabla comparativa entre dichas figuras elaborada por Renata Bregaglio, la cual compila los alcances de dichos conceptos de manera esquemática:

	Ámbito de modificación del entorno	Beneficiarios	Alcance de la obligación
Accesibilidad	General	Todas las personas con discapacidad	Deben adoptarse medidas de accesibilidad
Diseño universal	General	Todas las personas	Deben promoverse estudios y normas técnicas en diseño universal
Ajuste razonable	Específico	Una persona con discapacidad	Aquel a quien se le solicita el ajuste puede oponer que este no resulta razonable

Fuente: Bregaglio, R. (2015). Alcances del mandato de no discriminación en la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad (pág.95). En S. Elizabeth, & R. Bregaglio, *Nueve conceptos claves para entender la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad* (págs. 73-98). Lima: Instituto de Democracia y Derechos Humanos de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1.2.5. Definición de medidas de acción afirmativa y su diferencia con medidas de igualación

Utilizando la noción del artículo 4 de la Convención para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer, Renata Bregaglio define a las medidas afirmativas como aquellas medidas temporales que buscan promover o acelerar la igualdad real entre diferentes grupos sociales, uno de los cuales tiene la consideración de grupo en situación de vulnerabilidad (Bregaglio, 2015, pág. 96). En el caso del colectivo de discapacidad, es necesario la materialización de igualdad a través de acciones afirmativas; sin embargo, no toda medida realizada en favor de una persona con discapacidad califica como una medida afirmativa o positiva.

David Giménez Gluck afirma que se suele confundir con acciones positivas a toda medida que se realiza en favor de las personas con discapacidad cuando ello no es así. En tal sentido, diferencia las acciones realizadas en favor de dicho colectivo entre las acciones positivas y las medidas de igualación positiva debido a su finalidad. Por un lado, las medidas positivas son las que tienen como finalidad la lucha por la igualdad material del colectivo, con independencia de las características individuales específicas de sus miembros, como, por ejemplo, la cuota de contratación de personas con discapacidad. Por otro lado, las medidas de igualación positiva parten de una desigualdad material objetivada de manera individual de las personas con discapacidad para luchar por los bienes sociales, beneficiando a estas con la finalidad de que puedan alcanzar la igualdad material, como, por ejemplo, el ajuste razonable. Por lo tanto, la medida de igualación positiva distingue entre ciudadanos individuales, cuya desigualdad material se manifiesta de manera individual, mientras que las acciones positivas distinguen entre colectivos (2011, págs. 161-163). De esta manera, se puede afirmar que el ajuste razonable no es una medida afirmativa, pese en que en algunos países se señala lo contrario (por ejemplo, caso Sudáfrica).

En la misma línea se encuentra Jeffrey Cooper quien indica que en materia laboral principalmente el ajuste razonable y la acción afirmativa parten de una creencia común (es decir, igualdad de oportunidades) y una similitud superficial entre los conceptos, pero difieren de manera conceptual y práctica. Por un lado, la acción afirmativa es de carácter correctivo, la cual se basa en la creencia de que los grupos que han sido víctimas de la discriminación requieren un trato favorable para superar el efecto de los errores del pasado. Asimismo, la acción afirmativa implica algo más que permitir que los miembros de una clase protegida compitan en igualdad de condiciones con los demás; más bien, ofrece a la clase protegida la ventaja de unos criterios de selección diferentes con el objetivo explícito de aumentar la participación de la clase protegida. Por otro lado, los ajustes razonables no son correctivos, sino que se centran en la superación de obstáculos (1991, págs. 1430-1433) entendido como lograr esa igualdad de oportunidad entre una persona con discapacidad y una persona sin discapacidad en el lugar de trabajo. En tal sentido, se podría afirmar que las diferencias entre el

ajuste razonable y la acción afirmativa son principalmente su carácter correctivo y su motivación o fundamento.

Luego de señalado el marco teórico de las diferencias entre las medidas o acciones afirmativas y medidas de igualación, hacemos un cuadro resumen de ambas figuras:

	Causa	Objetivo	Ejemplo
Medidas o acciones afirmativas	Distinción entre colectivos o grupos sociales donde uno se encuentra en situación de desigualdad a través del tiempo.	Carácter correctivo al buscar la promoción de igualdad material entre diferentes grupos sociales donde uno se encuentra en situación de desigualdad.	Cuotas de discapacidad
Medidas de igualación	Distinción entre individuos donde uno se encuentra en una situación de desigualdad en un caso concreto.	Eliminar la barrera frente a la que se encuentra una persona con discapacidad que lo coloca en una situación de desigualdad.	Ajustes razonables

Fuente: Elaboración propia.

Terminada esta sección, nos referiremos concretamente al desarrollo del concepto de ajuste razonable en Perú y en particular, a la regulación en materia laboral.

1.3. Ajuste razonable en materia laboral en el Perú

El presente subcapítulo tiene por finalidad referirse al concepto de ajuste razonable en materia laboral en el Perú, para lo cual se encuentra dividido en tres (3) secciones. La primera refiere al reconocimiento del concepto de ajuste razonable en Perú, donde señalaremos la regulación vigente actual del concepto, así se hará referencia a ciertos casos controvertidos sobre la materia en el país. La segunda parte busca adentrarnos a la materia laboral por lo que este referirá al derecho al trabajo de la persona con discapacidad y a la obligación que tienen las empresas privadas de contratar a dicho colectivo como medida afirmativa. Finalmente, la tercera y última sección hará referencia al ajuste razonable en el empleo y el beneficio tributario por la contratación de personas con discapacidad que fue regulado.

1.3.1. Reconocimiento del concepto de ajuste razonable en Perú

El reconocimiento del concepto de ajuste razonable en Perú se basa principalmente en la CDPD, por lo que lo indicado en este acápite no varía de lo mencionado previamente que fue adoptado de manera posterior a la ratificación del convenio en el Perú. La definición de este, en línea muy similar al texto de la convención, se encuentra en el artículo 3.2 del Reglamento de LGPD, que lo define en los siguientes términos:

Son las modificaciones y adaptaciones necesarias y adecuadas requeridas en un caso particular que, sin imponer una carga desproporcionada o indebida, sirven para garantizar a la persona con discapacidad el goce o ejercicio, en igualdad de condiciones con los demás, de todos los derechos humanos y libertades fundamentales.

En particular, la LGPD regula de forma expresa los ajustes razonables en tres (3) ámbitos:

1. Ajustes razonables en el proceso de designación de apoyos y salvaguardias: El Decreto Legislativo N° 1384³⁰ derogó la figura de incapacidad jurídica/civil e interdicción por supuesto de discapacidad y estableció un régimen de apoyos y salvaguardias para las personas con discapacidad, figura que reconoce la capacidad jurídica de las personas con discapacidad y permite que puedan manifestar su voluntad. No obstante, en caso la persona con discapacidad lo considere necesario, esta podrá designar voluntariamente³¹ a un apoyo que lo ayudará a formular y comunicar sus decisiones requeridas para la toma de decisiones. En ese contexto, el artículo 9 de la LGPD y artículo 8 del su reglamento, en concordancia con el Decreto Supremo N° 016-2019-MIMP que aprobó el Reglamento que regula el otorgamiento de ajustes razonables, designación de apoyos e implementación de salvaguardias para el ejercicio de la capacidad jurídica de las personas con discapacidad, se regula la obligación de brindar ajustes a la persona con discapacidad durante el proceso de designación de los apoyos.
2. Ajustes razonables en instituciones educativas para garantizar el acceso y permanencia del estudiante con discapacidad: La obligación se encuentra regulada en artículo 37 y 38 de la LGPD; y, 35, 38 y 40 del Reglamento, y, como bien su nombre lo indica, regula la obligación de otorgar ajustes razonables a estudiantes en todas sus etapas de formación (incluyendo la educación superior) a fin de que se pueda garantizar el acceso y permanencia de este en la institución educativa.

³⁰ Promulgado el 03 de setiembre del 2018.

³¹ Excepcionalmente, es posible designar a un apoyo mediante un proceso de designación judicial de apoyos y salvaguardias.

3. La obligación de realizar ajustes en el proceso de selección de recursos humanos y en el lugar de trabajo: obligación que es foco central de esta investigación y se encuentra regulada en el artículo 50 de la LGPD y 52 y 57 de su reglamento, la cual no solo incluye la obligación de brindar ajustes durante el proceso de selección y dentro del lugar de trabajo, sino también se regula el ajuste para la conservación del empleo cuando el personal adquiere una discapacidad durante la relación laboral (artículo 52 de la LGPD).

Sin perjuicio de ello, esto no se trata de una lista taxativa ni mucho menos, sino el ajuste razonable puede ser utilizado como instrumento del derecho de igualdad de toda persona con discapacidad en los diferentes ámbitos que este se desarrolle para lograr una igualdad material.

Ahora bien, a fin de hacer un breve recuento del tratamiento del ajuste razonable en el Perú nos referiremos a cinco (5) casos controversiales donde se utilizó el concepto de ajuste razonable para resolver el conflicto en materia de discapacidad y que nos pueden ayudar a observar el desarrollo de este a nivel nacional. Primero, la Resolución N° 0001-2011/SC-INDECOPI que trata sobre la señora Rosa Margarita Cueva Tupac Yupanqui de Vignolo (en adelante, “señora Cueva”) que denunció al Banco Falabella Perú (en adelante, el “Banco”) por discriminación debido a que se le había negado entregarle una nueva tarjeta de crédito, alegando que no era posible identificarla pese a que acudió personalmente a realizar la operación. Esto se debió a que la señora Cueva anteriormente había sufrido un derrame que le provocó una hemiparesia, es decir, una debilidad motora en el brazo derecho, por lo que debía suscribir cualquier documento con la mano izquierda y esta se diferenciaba a la registrada en su DNI. El Banco alegaba, entre otros, que ellos solo estaban cumpliendo con el Reglamento de Tarjetas de Crédito, el cual exigía que la firma consignada en el contrato debía ser igual a la firma registrada en el DNI a fin de evitar fraudes o usurpaciones.

Esta resolución es interesante ya que si bien es anterior a la promulgación de la LGPD, se hace referencia a la CDPD y se menciona de manera expresa el concepto de ajuste razonable en el apartado de medidas correctivas afirmando lo siguiente:

III.4 Medidas correctivas

59. El artículo 42° de la Ley de Protección al Consumidor establece que al margen de las sanciones aplicables la Comisión, de oficio o a solicitud de parte, debe imponer medidas correctivas con la finalidad de revertir los efectos de la conducta infractora o evitar que ésta se presente en el futuro.

60. La Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad de la ONU ha reconocido en su artículo 2 que “discriminación por motivos de discapacidad” se entenderá cualquier distinción, exclusión o restricción por motivos de discapacidad que

tenga el propósito o el efecto de obstaculizar o dejar sin efecto el reconocimiento, goce o ejercicio, en igualdad de condiciones, de todos los derechos humanos y libertades fundamentales en los ámbitos político, económico, social, cultural, civil o de otro tipo. Incluye todas las formas de discriminación, entre ellas, la denegación de ajustes razonables”(2011).

61. El mismo artículo define a los “ajustes razonables” como las modificaciones y adaptaciones necesarias y adecuadas que no impongan una carga desproporcionada o indebida, cuando se requieran en un caso particular, para garantizar a las personas con discapacidad el goce o ejercicio, en libertades fundamentales.

62. Tomando en cuenta este marco normativo supranacional, una medida correctiva adecuada y no desproporcionada, consistirá en ordenar al Banco Falabella que, en un plazo no mayor a diez (10) días hábiles de notificada la presente resolución, entregue a la señora Cueva una nueva tarjeta de crédito vinculada a la misma cuenta corriente y con los mismos beneficios obtenidos hasta el momento en que se le negó la entrega de la tarjeta de crédito. Para tales efectos, el Banco Falabella podrá utilizar los medios apropiados –como constatación notarial, certificación de firma, consignación de huella digital, etc.– para identificar a la señora Cueva al momento de hacerle entrega de este instrumento de pago y, de ser el caso, suscribir un nuevo contrato de tarjeta de crédito (subrayado agregado).

Frente a ello, el Tribunal de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual afirma que se podrá utilizar como ajuste razonable a fin de revertir la barrera, la constatación de identidad de otros medios como era observar la fotografía que aparecía en el DNI y recoger su huella digital o cualquier otro registro documental de su presencia física, así como se hubiera podido utilizar una constatación notarial o certificación de firmas efectuada por un notario que dé fe de la participación de señora Cueva en el acto de entrega de la tarjeta de crédito.

Segundo, se encuentra la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 02362-2012-PA/TC donde Gisela Elva Tejada (en adelante, “señora Tejada”) presenta una demanda de amparo contra la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas por vulneración al derecho a la igualdad y mandato de no discriminación. La señora Tejada era una estudiante de maestría del programa de posgrado de dicha universidad que refería sufrir una ambliopía irreversible en ambos ojos, lo cual generaba que cuente con un apoyo especial para realizar sus estudios como era realizar los exámenes de forma oral. Pese a su solicitud, la universidad en cuestión había hecho caso omiso a esta e instó a la señora a realizar las evaluaciones de un curso de forma escrita, lo cual la había llevado a reprobado el curso y posteriormente ser retirada del programa de especialización. A partir de ello, el colegiado declara la demanda fundada por la afectación a su derecho a la educación y a la igualdad, así como ordenó que se

aplique un trato diferenciado para la evaluación de la señora Tejada que le permita sustentar sus conocimientos de acuerdo con su discapacidad visual (2013).

Tercero, se encuentra la sentencia del Tribunal Constitucional bastante conocida y controvertida es el caso la sentencia recaída en el expediente N° 02437-2013-PA/TC, la cual trata de una persona ciega que intenta entrar al supermercado “Plaza Vea” con su perro guía y no se le permite por la prohibición de que ningún animal podrá entrar por motivos de salubridad y sanidad (2014). La demandante argumenta que con dicha prohibición se viola sus derechos al libre desarrollo y bienes, libertad de tránsito, un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida, a la igualdad y no discriminación, y a la accesibilidad y a la movilidad personal de acuerdo con el artículo 9 y 20 de la CDPD, pues el perro guía no es una mascota si no el instrumento utilizado para que una persona con discapacidad visual pueda desplazarse de manera libre y en igualdad de condiciones.

El Tribunal Constitucional en el caso en cuestión parte de la definición de ajuste razonable para declarar la demanda fundada -pese a que la utilización de perros guía ha sido calificada en la CDPD como una medida de accesibilidad en su artículo 9- y realiza el *test* de proporcionalidad a fin de inaplicar el Reglamento Sanitario de Funcionamiento de Autoservicios de Alimentos y Bebidas ponderando el derecho de terceros a la sanidad versus el derecho de la persona con discapacidad de desplazarse libremente dentro del supermercado. Esta sentencia puede llegar a ser controvertida pues pareciera que el Tribunal indica que el supermercado debió hacer control difuso de la norma, cuando ello solo puede ser realizado por una corte judicial; sin embargo, es interesante lo que señala respecto a la razonabilidad del ajuste en su Considerando 24 que citamos a continuación:

“23. El Tribunal entiende que las formas o modelos de “ajustes razonables” a que se hace referencia en el artículo 9° de la Convención no apuntan a la posibilidad de que alternativamente los Estados partes puedan introducir esquemas de Asistencia humana, animal o intermediarios, sin importar los diversos supuestos de discapacidad y, por tanto los diversos requerimientos y necesidades que se busca satisfacer. La “razonabilidad” de los “ajustes” ha de valorarse no por el trato general y abstracto que se dé a la discapacidad, sino por el tipo de discapacidad al cual están dirigidos. Tales modificaciones o ajustes, como indica el artículo 2° de la Convención deben ser necesarias y adecuadas al tipo de discapacidad al cual se orientan. Ciertamente, la Asistencia animal a las personas con discapacidad física o una silla de ruedas para una persona con discapacidad visual son ejemplos de ajustes que no satisfacen las exigencias de necesidad y adecuación y por ello, son escasamente razonables, pues su implementación en cualquiera de los casos no contribuye a hacer amigable un entorno hostil a los requerimiento y necesidades de las personas discapacitadas.” (subrayado agregado) (2014).

En este caso, el Tribunal no desarrolla propiamente si se trata de una carga indebida permitir el acceso de la persona con discapacidad y su perro guía al local, cosa que debió hacer si se trata de un ajuste y se veía afectados derechos de terceros (sanidad y salubridad del local), pero utiliza el *test* de proporcionalidad como instrumento para, en otras palabras, realizar el análisis de razonabilidad y carga indebida en el caso, pese a que no correspondía.

Cuarto, se encuentra la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 04104-2012-PA/TC mediante la cual Diomeses Luis Nieto Tinoco interpone una demanda de cumplimiento contra el Gobierno Regional para que cumpla con crear e implementar la Oficina Regional para la Atención de las Personas con Discapacidad, que si bien no es un caso propiamente de discapacidad, la sentencia realiza una descripción y noción de qué se entiende por ajuste razonable.

En dicha sentencia, hay dos (2) ideas que me gustaría resaltar:

1. El Tribunal Constitucional afirma que un ajuste o medida de igualación no se trata de favorecer a una persona con base en su discapacidad sino asegurarle que su condición no constituya un obstáculo para su realización personal y profesional en condiciones de igualdad con el resto de la sociedad, para lo cual se requerirá que se realicen determinados ajustes en condiciones o infraestructura disponible.
2. El Tribunal afirma que cuando añade el término “razonable” a los ajustes que pueden ser demandados, se fija el límite de los mismos, dejando implícita la idea de que resultan exigibles mientras no impongan al obligado el deber de soportar una “carga indebida”. Así pues, ello no solo es un límite económico sino el ajuste puede ser considerado como razonable, y, por lo tanto, resultar exigible, siempre que resulte adecuado a las necesidades de la o las personas con discapacidad favorecidas y no imponga obligaciones desproporcionadas o costos excesivos al obligado a realizarlos. (2015).

Quinto, nos encontramos frente a la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 03835-2017-PA/TC, la cual versa sobre el señor Felipe Vela Vargas (en adelante, “señor Vela”) que solicitó que se declare nula la resolución de alcaldía emitida por la Municipalidad Provincial de Coronel Portillo, la cual declaraba el cese definitivo del señor por incapacidad permanente al haber sido diagnosticado con insuficiencia renal terminal, diabetes mellitus e hipertensión arterial y se readapte su puesto laboral y se asignen funciones que no disminuyan su capacidad y afecten su salud sin que ello signifique el cese. Al respecto, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda interpuesta y ordenó Municipalidad Provincial de Coronel Portillo la reposición del señor Vela Vargas en el cargo que realiza o en otro cargo similar que demande un esfuerzo físico menor que el que venía desempeñando en virtud del artículo 52 de la LGPD. En particular, el Tribunal Constitucional indica que en el caso de los servidores públicos que tengan alguna deficiencia, legalmente comprobada, la entidad

empleadora tendrá que realizar los ajustes razonables correspondientes para facilitar el trabajo de la persona con discapacidad debiendo ser compatible con sus funciones y la necesidad del servicio (2020). Este caso se menciona si bien no para delimitar el concepto, sino para tener como ejemplo lo señalado en el artículo 52 de la LGPD donde se debe entender que un ajuste razonable no solo se realiza dentro de la relación laboral sino también es un instrumento utilizado para que se priorice la continuidad de la relación laboral.

Como se puede observar, ya existen diversos casos en materia de ajustes razonables en el Perú donde los tribunales -en particular, el Tribunal Constitucional-, han realizado el intento de complementar lo indicado por la CDPD y LGPD a fin de brindar un marco teórico del concepto. Dicho esto, nos centraremos en el derecho al trabajo de la persona con discapacidad con la finalidad de centrar el concepto de ajuste razonable en materia tributaria.

1.3.2. El derecho al trabajo de la persona con discapacidad y la obligación de contratar

Tal como se ha señalado, la CDPD reconoce una serie de principios que son pilares básicos en su estructura que son observados de manera transversal en los artículos, así como regula el desarrollo normativo de diferentes derechos y ámbitos de la vida de la persona con discapacidad como es el del derecho al trabajo y su realización como parte del desarrollo libre de la personalidad. Ciertamente, el trabajo en sí mismo ha pasado a ser una realidad económica para convertirse en un derecho reconocido a todas las personas en diferentes cuerpos normativos (Badilla & Urquilla, 2009, pág. 191). Precisamente, la Observación General N° 18 (2005) – “Derecho al trabajo” (artículo 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales) del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, remitiéndose al Convenio N° 168 de la OIT (1988) establece que toda persona tiene derecho al trabajo para poder vivir con dignidad, no solo pues el trabajo proporciona recursos para la supervivencia del individuo y de su familia, sino también porque contribuye a la plena realización de la persona y su satisfacción personal.

En relación con lo indicado, es necesario resaltar que las personas con discapacidad también tienen derecho al trabajo. Si bien ello puede sonar del todo obvio, a lo largo del tiempo ha existido una confusión entre el término discapacidad, invalidez e incapacidad para el trabajo. En palabras de Renata Bregaglio, Renato Constantino, Saulo Galicia y Erick Beyá, la invalidez y la incapacidad son conceptos que, si bien han tenido desarrollos que buscan hacerlos idénticos, no lo son, aunque su diferenciación siempre ha sido tenue y con dificultades (2016, pág. 318). La invalidez en el Perú normalmente opera sobre la base de tres (3) fundamentos: i) la imposibilidad de generar ingresos por más de 2/3 del ingreso habitual, ii) la imposibilidad de desarrollar el trabajo habitual, y iii) la pérdida de la capacidad de trabajo (2016, pág. 304). Ahora bien, como hemos mencionado anteriormente, la discapacidad surge de barreras sociales que impiden la realización de un derecho, mientras que la incapacidad para el trabajo surge en aquellas ocasiones en las que la capacidad laboral para un empleo (o para todos los

empleos) está comprometida. Dicho eso, existe un factor biológico en ambos casos, como es la deficiencia en el caso de la discapacidad y la disminución de la capacidad laboral en la actividad habitual (2016, pág. 307). Ahora bien, para fines de la presente investigación, es necesario llevarse la premisa que la discapacidad no es sinónimo a la invalidez ni a la incapacidad para el trabajo, por lo que se parte de la idea que una persona con discapacidad cuenta con capacidad de trabajo, salvo prueba en contrario.

Precisamente, el derecho al trabajo se encuentra reconocido de igual manera a las personas con discapacidad³², quienes tienen derecho a un trabajo libremente aceptado y debidamente remunerado que cuenten con un entorno laboral abierto, inclusivo y accesible, y, donde se prohíba todo tipo de discriminación por motivos de discapacidad en el proceso de selección y en el puesto de trabajo. En ese contexto, a raíz de la CDPD, los Estados Parte se obligan, entre otras, a alentar las oportunidades de empleo y la promoción profesional de las personas con discapacidad en el mercado laboral³³; promover el empleo de personas con discapacidad en el sector privado mediante políticas y medidas pertinentes, que pueden incluir programas de acción afirmativa, incentivos y otras medidas³⁴; así como velar por que se realicen ajustes razonables para las personas con discapacidad en el lugar de trabajo³⁵.

En línea con lo anterior, el artículo 45 de la LGPD³⁶ afirma que *“la persona con discapacidad tiene derecho a trabajar en igualdad de condiciones con los demás, en un trabajo libremente elegido, aceptado y donde se asegure una remuneración por trabajo de igual valor y con condiciones de trabajo justas, seguras y saludables”*. Visto ello, el Estado peruano debe realizar esfuerzos para que dicho derecho sea vea materializado en la realidad, es decir, primero deberá promover la contratación de personas con discapacidad para que estas puedan acceder a un trabajo y luego encargarse de fiscalizar constantemente para verificar que independientemente del acceso a un trabajo, este sea remunerado de acuerdo al mercado; se garantice su salud y seguridad; y se encuentren en igualdad de condiciones que una persona sin discapacidad.

Tómese en cuenta que cuando el Perú ratificó el tratado en mención se comprometió a realizar esfuerzos por lograr la inserción de las personas con discapacidad en el mercado laboral formal -ya sea en el sector público y privado-; sin perjuicio de ello, esto ya se encontraba

³² Artículo 27 de la CDPD y artículo 45 de la LGPD.

³³ Inciso e) del artículo 27 de la CDPD.

³⁴ Inciso h) del artículo 27 de la CDPD.

³⁵ Inciso i) del artículo 27 de la CDPD.

³⁶ La exposición de motivos de la LGPD no brinda mayor desarrollo sobre la regulación en materia laboral. En concreto, indica exclusivamente lo siguiente: “El Capítulo VII, referido al Trabajo y Empleo, desarrolla las medidas y mecanismos requeridos para garantizar el ejercicio del derecho al trabajo de la persona con discapacidad, en igualdad de condiciones tanto en sector público como en el privado, promoviéndose el empleo dentro de un entorno abierto, inclusivo y accesible”.

regulado en la Constitución Política del Perú. Con una redacción orientada al modelo médico, el artículo 7 de la Constitución Política del Perú señala, entre otros, que la persona con discapacidad tiene derecho al respeto de su dignidad y a un régimen legal de protección, atención, readaptación y seguridad. Por su parte, el artículo 23 de la Constitución Política del Perú establece que el trabajo, en sus diversas modalidades, es objeto de atención prioritaria del Estado y se protege especialmente a las personas con discapacidad³⁷. Así pues, inclusive antes de la ratificación de la CDPD la promoción del empleo para las personas con discapacidad era prioridad para el Estado peruano.

Ahora bien, los estados alrededor del mundo utilizan principalmente dos tipos de mecanismos con la finalidad de cumplir este objetivo que son los siguientes. Primero, se legislan obligaciones en concreto como son las cuotas laborales, donde se pacta un mínimo de personas que deben ser contratadas en relación con el tamaño y labores de una empresa con el propósito de promover su inclusión. Las cuotas más conocidas son las cuotas de género (mínimo de mujeres en relación con la cantidad de hombres contratados) y cuotas de discapacidad (mínimo de personas con discapacidad en relación con cantidad de personas sin discapacidad). Asimismo, ello siempre se ve acompañado de medidas coercitivas que suelen ser multas si es que no se cumple con la cuota. Segundo, se ofrecen beneficios a los empleadores por la contratación de cierto colectivo, como pueden ser de manera directa -por ejemplo, subsidios- o de manera indirecta -por ejemplo, incentivos tributarios-. En Perú, concurren ambos mecanismos.

Respecto al primer mecanismo, el artículo 29 de la LGPD obliga a los empleadores privados con más de 50 trabajadores a contratar personas con discapacidad en una proporción del 3%, lo cual, de no cumplirse, se considera una falta muy grave. Así pues, mediante dicha normativa se busca que los empleadores contraten a personal con discapacidad en situación de subordinación mediante la inclusión y diversidad en el centro de trabajo. Es decir, no se trata de crear espacios solo para personas con discapacidad, sino que estas puedan ser incluidas en los centros de trabajo ya existentes. Como contrapartida y respecto al segundo mecanismo, los empleadores que cumplan con la norma tendrán derecho a un beneficio tributario³⁸.

Respecto a la cuota, se puede apreciar tres (3) implicancias de esta obligación. Primero, debe entenderse que es una obligación de los empleadores que contratan al personal en situación de subordinación y dependencia. Se excluye al trabajo independiente a fin de cumplir con la cuota. Segundo, como es claro, es una obligación aplicada principalmente a las empresas

³⁷ El Artículo 23 de la Constitución del Perú utiliza el término “impedido” en referencia a las personas con discapacidad.

³⁸ Artículo 47 de la LGPD.

formales y serán ellas las que serán fiscalizadas, lo cual es un gran problema atendiendo a la informalidad del Perú. Y, tercero, aunque ya mencionado, la norma busca la inclusión y diversidad en el centro de trabajo. Ello quiere decir que no se trata de crear espacios exclusivamente para personas con discapacidad, sino que estas puedan ser incluidas en los centros de trabajo ya existentes, lo cual trae como consecuencia que la norma no busque que se trate de contratar personal adicional al que realmente necesite, sino que la cuota se aplique ahí donde se haya generado la necesidad de contratar a nuevo personal y que cuenten con la cualificación técnica.

A razón de ello y de acuerdo con la Resolución Ministerial N° 107-2015-TR, las empresas privadas pueden alegar el incumplimiento de la cuota de empleo y no aplicación de la sanción cuando no se han generado nuevos puestos de trabajo o de haberse generado, no se contrató a personas con discapacidad por razones de riesgo o técnicas. En adición, la empresa deberá probar que se ofertó los puestos de trabajo a través de la Bolsa de trabajo del Ministerio de Trabajo y que la oferta no contenía ninguna exigencia discriminatoria, es decir, solo se podrá usar criterios objetivos en el perfil de la persona que se le exige. Por último, en caso de que se hayan presentado personas con discapacidad al puesto, se deberá acreditar que el proceso de selección se dio igualdad de oportunidades, demostrando que se aplicaron medidas de accesibilidad y otorgamiento de ajustes razonables, de corresponder.

De conformidad con la Información recibida mediante el Informe N° 112-2022-SUNAFIL/INII de fecha 08 de marzo de 2022 solicitada en el Portal de Transparencia de Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral – SUNAFIL, el nivel de cumplimiento de la cuota laboral en el sector privado fue el siguiente:

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Contrataron y cumplen la cuota de empleo (A)	47	28	51	70	73	62
Contrataron sin llegar a cumplir la cuota de empleo (B)	678	1,114	1,381	1,635	1,717	1,553
No registran haber contratado ©	5,338	4,682	5,065	5,265	5,437	4,396
Total Empresas (B+C)	6,016	5,796	6,446	6,900	7,154	5,949
Total Obligados (A+B+C)	6,063	5,824	6,497	6,970	7,227	6,011

Así pues, más allá del incumplimiento justificado o no, la realidad es que el cumplimiento de la cuota en el Perú no llega ni a un 1% de las empresas obligadas en los últimos años en el país, por lo que más allá de la obligación con medidas coercitivas de la norma, esta no ha logrado una verdadera inclusión de las personas con discapacidad en el sector privado que visibiliza un problema latente en la sociedad. Para incentivar su cumplimiento, el numeral 47.2 del artículo

47 de la mencionada norma indica que los empleadores públicos y privados generadores de renta de tercera categoría que emplean a personas con discapacidad tienen una deducción adicional en el pago del Impuesto a la Renta en un porcentaje fijado por el decreto supremo por el MEF. Una norma similar ha sido regulada para el caso de otorgamientos de ajustes razonables y se encuentran estrechamente vinculadas, por lo que la desarrollaremos a mayor abundamiento en el acápite siguiente para que pueda entenderse de manera conjunta. No obstante, desde ya adelantamos, que hay una creencia equivocada que dichas normas estarían vigentes, pues en virtud del Código Tributario, estas ya no lo estarían.

Debemos hacer énfasis en que el Estado no solo debe legislar, sino también hacer seguimiento constante a que las medidas adoptadas cumplan con el objetivo. En efecto, en el 2014, el Comité sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad, mediante el Dictamen CRPD/C/D/2/2010 del caso Liliane Gröninger y otros vs. Alemania, indicó que un adecuado cumplimiento de los deberes de los Estados implica que las medidas permitan de manera efectiva lograr la inserción en el mercado laboral de las personas con discapacidad, por lo que se les recomendó que el Estado de Alemania cambie los lineamientos de su política de subsidios a favor de las personas con discapacidad, pues en la práctica no era efectivo para lograr la promoción del derecho al trabajo de este colectivo (Bregaglio, Constantino, & Lengua, 2006, pág. 202). En consecuencia, un Estado no cumple con las obligaciones que se desprenden de la CDPD si es que cuenta con medidas que no logran promover la inserción de las personas con discapacidad en el mundo laboral.

1.3.3. El otorgamiento del ajuste razonable en el empleo y el beneficio tributario por la contratación de personas con discapacidad

Como ya se ha venido desarrollando, el ajuste razonable en materia laboral sirve para levantar las barreras que una persona con discapacidad enfrenta en el mundo laboral, así como es utilizado para la conservación del puesto de trabajo cuando la discapacidad es sobrevenida. A partir de ello, el otorgamiento de ajustes razonables en materia laboral consiste en las modificaciones otorgadas al postulante o al trabajador con discapacidad por parte del empleador en casos concretos. Ello se condice con lo regulado en el artículo 50³⁹ de la LGPD, el cual establece que las personas con discapacidad tienen derecho a ajustes razonables en el proceso de selección de recursos humanos y en el lugar de trabajo.

³⁹ Artículo 50 fue modificado por el artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1417.

Es necesario señalar que el artículo 50 de la LGPD fue modificado el 13 de setiembre del 2018 mediante el Decreto Legislativo N° 1417 con los siguientes cambios resaltados en el cuadro que presentamos:

Texto original de la LGPD	Texto modificado y vigente por el Decreto Legislativo N° 1417
<p>50.1 La persona con discapacidad tiene derecho a ajustes razonables en el lugar de trabajo.</p> <p>Estas medidas comprenden la adaptación de las herramientas de trabajo, las maquinarias y el entorno de trabajo, así como la introducción de ajustes en la organización del trabajo y los horarios, en función de las necesidades del trabajador con discapacidad.</p> <p>50.2 El Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y los gobiernos regionales prestan asesoramiento y orientación a los empleadores para la realización de ajustes razonables para personas con discapacidad en el lugar de trabajo. Los empleadores públicos y privados generadores de rentas de tercera categoría tienen una deducción adicional en el pago del impuesto a la renta sobre los gastos por ajustes razonables para personas con discapacidad, en un porcentaje que es fijado por decreto supremo del Ministerio de Economía y Finanzas.</p> <p>50.3 Los empleadores realizan los ajustes razonables, salvo cuando demuestren que suponen una carga económica excesiva, de conformidad con los criterios fijados por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo.</p>	<p>50.1 La persona con discapacidad tiene derecho a ajustes razonables en el proceso de selección de recursos humanos y en el lugar de trabajo.</p> <p>50.2 Los ajustes razonables en el proceso de selección comprenden la adecuación de las metodologías, procedimientos, instrumentos de evaluación y métodos de entrevista. En el lugar de empleo de las personas con discapacidad, los ajustes razonables comprenden la adaptación de las herramientas de trabajo, las maquinarias y el entorno de trabajo, incluyendo la provisión de ayudas técnicas y servicios de apoyo; así como la introducción de ajustes en la organización del trabajo y los horarios, en función de las necesidades del trabajador con discapacidad.</p> <p>50.3 El Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y los gobiernos regionales prestan asesoramiento y orientación a los empleadores para la realización de ajustes razonables para personas con discapacidad en el lugar de trabajo. Los empleadores públicos y privados generadores de rentas de tercera categoría tienen una deducción adicional en el pago del impuesto a la renta sobre los gastos por ajustes razonables para personas con discapacidad, en un porcentaje que es fijado por decreto supremo del Ministerio de Economía y Finanzas.</p> <p>50.4 Los empleadores del sector público y privado están obligados a realizar los ajustes razonables, salvo cuando demuestren que suponen una carga desproporcionada o indebida, de conformidad con los criterios fijados por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, que se aplican en el sector público y en el privado.</p>

Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo con la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1417, tuvo como propósito precisar que la obligación de otorgar ajustes razonables es independiente del régimen laboral que pertenezca el trabajador con discapacidad y especificar que los referidos ajustes deben otorgarse tanto durante el proceso de selección como en el desarrollo de las actividades laborales. Asimismo, se señala que en lo referido al carácter “razonable” de los ajustes en el

lugar de trabajo, existía un problema anterior con la norma vigente y la CDPD, pues esta hablaba exclusivamente del límite del ajuste como “carga económica excesiva”, mientras la CDPD se refiere a un concepto más amplio llamado carga indebida, lo cual devenía en inconstitucional. De forma adicional, indica lo siguiente respecto al concepto de carga desproporcionada o indebida que nos debe llamar la atención:

La carga desproporcionada o indebida del ajuste razonable, dependerá de cada caso y no se basa únicamente en los costos económicos de la adaptación, los recursos financieros disponibles, sino que entran en juego factores como: sus implicancias concretas, los efectos sobre el proceso global del trabajo, el tamaño de la empresa, la financiación pública disponible, la duración prevista del contrato de empleo, los beneficios que potencialmente puedan derivarse de los ajustes para personas distintas a las que formulan la solicitud, las obligaciones de la empresa de proteger la seguridad y la salud de la persona y de cualquier otra persona que pueda verse afectada así como los derechos y libertades de otros.

A mayor abundamiento, en los procesos de selección, los ajustes razonables comprenden la adecuación de las metodologías, procedimientos, instrumentos de evaluación y métodos de entrevista. Para ello, las fichas de postulación deben consignar un rubro que permita a los postulantes con discapacidad señalar los ajustes razonables que requieran durante el proceso de selección con la finalidad que se les permita rendir las evaluaciones en igualdad de condiciones⁴⁰. Nótese que los ajustes razonables se aplican a todos los procesos de selección con independencia del régimen laboral⁴¹. En caso no se consigne en la ficha de postulación dicha opción, el postulante podrá enviar una solicitud simple al empleador a fin de que se realice un ajuste razonable y este debe ser realizado antes de la entrevista, salvo carga desproporcionada. Los ajustes razonables en el proceso de selección pueden ser diversos y están dirigidos a evitar que la persona con discapacidad no pueda acceder a la oportunidad de ser entrevistado para un puesto debido a su discapacidad. A manera de ejemplo, un ajuste razonable en el proceso de selección podría ser que se separe un tiempo mayor para la entrevista, es decir, si suele ser treinta (30) minutos podría ser cincuenta (50) minutos.

En el lugar de empleo de las personas con discapacidad, los ajustes razonables comprenden la adaptación de las herramientas de trabajo, las maquinarias y el entorno de trabajo, incluyendo la provisión de ayudas técnicas y servicios de apoyo; así como la introducción de ajustes en la organización del trabajo y los horarios, en función de las necesidades del trabajador con

⁴⁰ Numeral 52.3 del artículo 50 de la LGPD.

⁴¹ Numeral 52.4 del artículo 50 de la LGPD.

discapacidad⁴². De acuerdo con el numeral 57.2 del artículo 57 del Reglamento⁴³ de la LGPD, los ajustes razonables en el lugar de trabajo facilitan al trabajador con discapacidad el acceso y desplazamiento en el puesto de trabajo, su desarrollo productivo, así como su acceso a programas de inducción, capacitación y promoción en el empleo en igualdad de condiciones que los demás. Asimismo, la persona que adquiere una discapacidad durante la relación laboral tiene derecho a conservar su puesto de trabajo mediante la realización de ajustes razonables⁴⁴. A manera de ejemplo, un ajuste razonable en el lugar de trabajo podría ser el cambio a modalidad de teletrabajo para que pueda realizar sus labores.

Tómese en cuenta que los ajustes razonables no solo tienen relación directa con el proceso productivo que lleva a cabo una empresa o las labores que realiza la persona con discapacidad, sino también se deberán hacer ajustes para su desarrollo pleno como trabajador de la empresa. Es decir, en los lugares comunes, de esparcimiento, fiestas de trabajadores, entre otros. A manera de ejemplo, si en una empresa se ofrece a los trabajadores que puedan servirse café, este debe encontrarse a una altura que lo pueda utilizar tanto una persona sin discapacidad como una persona que se encuentra en silla de ruedas.

Antes de la Resolución Ministerial N° 171-2019-TR, publicada el 03 de julio de 2019, se encontraba vigente la Norma Técnica para el Diseño, Implementación, Ejecución de Ajustes Razonables para el Empleo de personas con discapacidad en el Sector Privado (en adelante, la “Norma Técnica”)⁴⁵, publicada el 29 de junio de 2016, donde señalaba que los ajustes razonables en el ámbito laboral incluían cambios en el espacio físico, provisión de ayudas técnicas, servicios de apoyo, adaptación de herramientas de trabajo, ajustes en la organización de trabajo y honorarios en función de las necesidades de la persona con discapacidad⁴⁶. Los criterios para la elección de los ajustes razonables son (i) determinar si el ajuste es adecuado para lograr en igualdad de condiciones al trabajo y que pueda desempeñarse laboralmente, en condiciones de seguridad y salud en el trabajo, (ii) determinar si constituye necesariamente el único medio; y (iii) determinar si no resulta excesivamente onerosa⁴⁷.

En adición, la Norma Técnica reafirmaba, de acuerdo con el texto antiguo de la norma, que la carga económica excesiva constituía la única excepción a la obligación del empleador de realizar ajustes razonables⁴⁸ e indicaba que ello se daba cuando la erogación suponía la

⁴² Numeral 50.2 del artículo 50 de la LGPD.

⁴³ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 002-2014-MIMP, publicado en el diario oficial El Peruano el 7 de abril de 2014.

⁴⁴ Numeral 52.2 del artículo 52 de la LGPD.

⁴⁵ La Norma Técnica fue aprobada mediante la Resolución Ministerial N° 127-2016-TR.

⁴⁶ Inciso c) del artículo 3 de la Norma Técnica.

⁴⁷ Artículo 11 de la Norma Técnica.

⁴⁸ Inciso h) del artículo 3 de la Norma Técnica.

afectación del funcionamiento de la empresa. Para ello, se tomaba en cuenta tres (3) factores: (i) si suponía la paralización o alteración del ciclo productivo de forma que se ponga en riesgo el cumplimiento de las metas productivas de la empresa, (ii) si suponía un impacto económico negativo que ponga en peligro los resultados económicos esperados para el ejercicio correspondiente y (iii) si suponía una falta de liquidez en la empresa que impida el cumplimiento oportuno de sus obligaciones⁴⁹. Los parámetros de la carga económica excesiva nos deben llamar la atención pues suponía un estándar bastante alto a fin de que el sujeto obligado pueda encontrarse exento de realizar el ajuste.

Sin perjuicio de ello, con un texto muy similar a la norma anterior pero en concordancia con la modificación del artículo 50 de la LGPD se promulgó los “Lineamientos para el otorgamiento de ajustes razonables a las personas con discapacidad, en el proceso de selección y en el lugar de trabajo, y los criterios para determinar una carga desproporcionada o indebida, en el sector privado⁵⁰” (en adelante, los “Lineamientos”). La norma reafirma que la implementación de los ajustes es responsabilidad del empleador, así como su conservación y mantenimiento⁵¹, y debe realizarse con la cooperación del trabajador con discapacidad. Se encuentran dentro del ámbito de aplicación⁵² de los Lineamientos los siguientes casos y órganos:

- i. Los empleadores del sector privado que tengan vigente un contrato de trabajo con una persona con discapacidad o que realicen procesos de selección en el marco establecido en la LGPD.
- ii. Las personas con discapacidad que postulan a un lugar de trabajo y los trabajadores con discapacidad del sector privado que requieren ajustes razonables en el lugar de trabajo.
- iii. Los órganos competentes del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo.
- iv. Los Gobiernos Regionales, en el marco de sus competencias y funciones.
- v. La Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral (SUNAFIL), organismo técnico especializado adscrito al Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, encargado de las competencias y funciones establecidas en la legislación en materia de Inspección del Trabajo.

⁴⁹ Artículo 24 de la Norma Técnica.

⁵⁰ Los Lineamientos fueron aprobados mediante la Resolución Ministerial N° 171-2019-TR.

⁵¹ Artículo 15 de los Lineamientos.

⁵² La norma técnica es solo aplicable al sector privado. Mediante el Decreto Supremo N° 001-2020-TR, se aprobaron los lineamientos para el otorgamiento de ajustes razonables a las personas con discapacidad en el lugar de trabajo y los criterios para determinar una carga desproporcionada o indebida, aplicables en el Sector Público.

El artículo 4 de los Lineamientos establece que los principios que deben orientar el otorgamiento de ajustes razonables con discapacidad en el proceso de selección y en el lugar de trabajo que son los siguientes:

- Accesibilidad: Principio que hemos desarrollado anteriormente, el cual tiene como objetivo asegurar el acceso de las personas con discapacidad, en igualdad de condiciones, del entorno físico, los medios de transporte, la información y comunicaciones y a otros servicios e instalaciones abiertos al público o de uso público, tanto en zonas urbanas y rurales a fin de que las personas con discapacidad puedan vivir en forma independiente y participar plenamente.
- Autonomía: El otorgamiento, entendido como el diseño implementación y ejecución, de ajustes razonables debe respetar las preferencias y la libre toma de decisiones de la persona con discapacidad, asegurando que cuando lo requiera, cuente con servicios de apoyo en el trabajo. Así, si bien el ajuste razonable tiene sus límites en la carga indebida es el procedimiento deliberativo deberá contar con la participación de la persona con discapacidad a fin de conocer sus preferencias.
- Celeridad: Los ajustes razonables se deben implementar en el lapso más breve posible, según las necesidades del postulante y/o trabajador con discapacidad, para garantizar su adecuado desempeño e inclusión laboral en igualdad de condiciones. De acuerdo con el Artículo 14 de los Lineamientos, los ajustes deben ser ejecutados en los plazos más breves posibles y se debe considerar también la posibilidad de brindar ajustes de carácter provisional para favorecer el desempeño laboral.
- Comunicación y diálogo: El diseño, implementación y ejecución de los ajustes debe ser, preferentemente, el resultado de la comunicación y diálogo del trabajador con discapacidad y empleador, quienes de buena fe intercambian ideas e información en el procedimiento deliberativo. Ello se debe llevar mediante el respeto de las opiniones, las necesidades individuales y ofreciendo justificaciones recíprocas de la persona que solicita el ajuste.
- Confidencialidad: El empleador deberá guardar reserva sobre la información que la persona con discapacidad ofrece y expone durante el procedimiento, en cualquiera de las etapas.
- Igualdad de oportunidades: El objetivo principal de los ajustes razonables, como venimos reiterando, es procurar que las personas con discapacidad participen en los procesos de selección y desempeñen en el trabajo en igualdad de condiciones que el resto de los temas (frente a los trabajadores que no tienen discapacidad).

- **Razonabilidad:** El otorgamiento de los ajustes (diseño, implementación y ejecución) debe atender las necesidades particulares de la persona con discapacidad y necesidades del empleador, punto que hemos desarrollado en el acápite anterior y que se relaciona con que el ajuste sea posible y efectivo.

Los ajustes razonables se aplican mediante un procedimiento deliberativo. Durante el proceso de selección, el empleador prevé acciones para el otorgamiento de ajustes para lo cual debe tomar en cuenta el perfil y las tareas a desarrollar. Para ello, el empleador, al momento de difundir las vacantes, deberá realizarlo de manera oportuna y en formatos accesibles para las personas con discapacidad, así como el mismo proceso de selección deberá ser accesible⁵³. En la convocatoria se deberá solicitar que el postulante informe si requiere algún tipo de ajuste para su desempeño. Para ello, presenta una solicitud simple con el ajuste requerido y adjunta una copia simple de su certificado de discapacidad. Recibida la solicitud, el empleador implementará el ajuste e informará al postulante salvo que represente una carga indebida, para lo cual se le comunicará y planteará alternativas. Asimismo, la norma regula un segundo supuesto y es que el postulante no solicitó ajuste pero al llegar el empleador detecta que es necesario alguna, deberá efectuarlo inmediatamente o efectuar las reprogramaciones necesarias⁵⁴.

Durante la relación laboral, el trabajador con discapacidad deberá solicitar por escrito la razón y el posible ajuste razonable a realizarse al trabajador. El procedimiento deliberativo se inicia como máximo diez (10) días hábiles después de recibida la solicitud por parte del empleador y podrá realizar de una (1) a tres (3) sesiones a fin de llegar a un resultado. El procedimiento no deberá exceder de treinta (30) días hábiles. Durante el procedimiento, pueden participar técnicos a solicitud del empleador, así como miembros de sindicatos a solicitud del empleador. Este termina mediante la emisión del acta que será comunicada al trabajador. Durante el procedimiento deliberativo, participan (i) el trabajador y el empleador; (ii) a voluntad del trabajador, podrá participar una persona de apoyo en la toma de decisiones; (iii) a solicitud del empleador, puede participar técnicos que evalúen la provisión de ayudas técnicas según el puesto y el tipo de discapacidad; y, (iv) a solicitud del trabajador, puede participar un representante del sindicato, si lo hubiera. El empleador deberá, según previa comunicación con el trabajador con discapacidad, medios o intermediarios que garanticen una efectiva comunicación, como puede ser un intérprete de señas, lector de voz, documentos en lenguaje sencillo, entre otros. La denegatoria injustificada de ajustes razonables es un acto de

⁵³ Artículo 5 de los Lineamientos.

⁵⁴ Artículo 6 de los Lineamientos.

discriminación que debe ser denunciado ante la Autoridad Inspectiva de Trabajo competente y/o iniciar acciones judiciales⁵⁵

De acuerdo con el artículo 11 de los Lineamientos, en una idea muy parecida al *test* de proporcionalidad, los criterios para la selección del ajuste razonable, en el proceso deliberativo son los siguientes:

1. Determinar si el ajuste es **adecuado** para colocar en igualdad de condiciones al trabajador para su correcto desempeño. En este caso, nos encontramos frente a un claro análisis de idoneidad del ajuste.
2. Determinar si el ajuste constituye necesariamente el **único medio** para que el trabajador pueda desempeñarse laboralmente en igualdad de condiciones y **evaluar otras alternativas**. En este caso, nos encontramos frente a un análisis de necesidad del ajuste.
3. Determinar si la opción de ajuste elegida genera una carga desproporcionada o indebida para el empleador entendido como que se afecta el funcionamiento de la empresa cuando (i) suponga la **paralización o alteración** del ciclo productivo de forma que se ponga en riesgo el cumplimiento de las metas productivas de la empresa, (ii) suponga un impacto económico negativo que ponga en peligro los resultados económicos esperados para el ejercicio correspondiente y (iii) suponga una falta de liquidez en la empresa que impida el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

Sobre este tercer punto nos vamos a detener, puesto que, si bien los Lineamientos se regularon de manera posterior a la modificación del artículo 50 de la LGPD, nuevamente nos encontramos frente a un concepto de carga indebida pensada exclusivamente en lo económico. De acuerdo con el inciso d) del artículo 3 de los Lineamientos, la carga indebida o desproporcionada es la única excepción a la obligación del empleador de realizar ajustes razonables para la persona con discapacidad y es el resultado del análisis de cada caso en particular, considerando los criterios establecidos en la norma en cuestión. Así pues, atrás quedó lo señalado en la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1417 y se hizo caso omiso al cambio de categoría de carga económica excesiva a carga indebida porque nuevamente se reguló un concepto pensado en lo económico en esta sección.

Respecto al primer supuesto regulado en los lineamientos, existe una gran diferencia entre la paralización y alteración del ciclo productivo entendido desde un sentido literal. El Diccionario

⁵⁵ Artículo 18 de los Lineamientos.

de la Real Academia Española define “alterar” como cambiar la esencia o forma de algo; perturbar, transformar, inquietar. En tal sentido, existe una diferencia en modificar el ciclo productivo y otra paralizar, entendido como detener, el proceso productivo por completo, por lo que son conceptos bastante diferentes y abstractos tomándose en cuenta que no son conceptos normativos (regulados en una norma). Asimismo, las metas productivas de la empresa determinadas de una manera “esperanzadora” siempre se vean afectadas y pueden no llegarse a cumplir, así como nos cabe la duda de donde deben reflejarse las metas, es decir, según qué documento y si este debe tener fecha cierta anterior a la solicitud del ajuste, pues una declaración jurada anual del Impuesto a la Renta no menciona proyecciones financieras.

Respecto al segundo supuesto, el término “resultados económicos esperados” también podría resultar subjetivo, pues se entiende que el empleador siempre va a esperar la mayor rentabilidad en el año, por lo que nuevamente nos cuestionamos los medios probatorios para demostrar ello. De igual manera, sería también necesario considerar las empresas que en los primeros años se encuentran en pérdida, como, por ejemplo, las empresas mineras en la época de exploración y que recién generan resultados positivos en los últimos años. Se puede interpretar que en dicha época los resultados económicos esperados son negativos, pero aun así se deberá realizar el ajuste razonable, pues la rentabilidad del negocio se dará de manera posterior.

Respecto al tercer supuesto, nos parece un parámetro objetivo para determinar la carga indebida solo en los casos que se trate de ajustes razonables que impliquen la erogación de dinero, pues se necesitaría liquidez para poder realizarla. No obstante, puede darse el caso de que se trate de ajuste razonable que no implique un costo monetario a la empresa, pero, por ejemplo, genere una afectación al derecho de terceros (p.e. otros trabajadores) también tendríamos el problema de que ello no sería un parámetro bien definido.

En tal sentido, nos encontramos en total desacuerdo con la definición brindada por los Lineamientos, la cual es una repetición de la Norma Técnica y siga encasillada en una mirada de la carga indebida meramente económica, por lo que continúa siendo ilegal e inconstitucional, y debe ser modificada. Tal como buscaba la Exposición de Motivos, la carga indebida debe considerar por un lado, los factores económicos pero estos deben ser de carácter objetivo como el tercer supuesto y no de carácter subjetivo, así como es necesario considerar otros factores como pueden ser los efectos de brindar el ajuste, si es el Estado ha dispuesto financiamiento público para ello (como pueden ser subsidios o beneficios tributarios), la duración del contrato de empleo, los derechos (como pueden ser la seguridad y salud) de terceros, entre otros.

Finalmente, el artículo 22 de la Norma Técnica y ahora la Cuarta Disposición Complementaria Final establece que la Dirección General de Promoción del Empleo, mediante la Dirección de

Promoción Laboral para Personas con Discapacidad, elaborará un banco de casos que sistematiza las experiencias exitosas de los empleadores privados que realizaron ajustes razonables. En tal sentido, en la presente investigación se utilizará principalmente los casos publicados por el Ministerio de Trabajo, por lo que en Anexo III se encontrará las sumillas de los casos registrados en el Banco de ajustes razonables (“Anexo III: Sumillas de los casos registrados en el banco de ajustes razonables del Ministerio de Trabajo y Promoción Del Empleo”), así como se realizará un análisis de dichos casos a fin de determinar si realmente se tratan de ajustes razonables y sus implicancias tributarias.

Terminado el marco teórico nacional del ajuste, pasaremos a mencionar brevemente que la LGPD indica que los ajustes razonables pueden constituir erogaciones de dinero obligatorias por parte del empleador o tratarse de adaptaciones sin costo monetario. Debido a ello, se reguló el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD que establecía una deducción adicional en el pago del Impuesto a la Renta a fin de distribuir la carga que asume el empleador y promover que se realicen dichos ajustes, el cual será materia de análisis y cuenta con diversos problemas jurídicos. Lo siguiente que nos queda en la presente investigación es determinar las implicancias tributarias del beneficio tributario mencionado y realizar un análisis crítico de este a fin identificar las contingencias y posibles soluciones a estas para determinar si realmente estos fomentan la contratación de personas con discapacidad. Sin perjuicio de ello, primero analizaremos el marco normativo vigente para establecer beneficios tributarios como políticas públicas con perspectiva en derechos humanos como es el caso del incentivo en mención.

CAPÍTULO 2: BENEFICIOS TRIBUTARIOS COMO POLÍTICAS PÚBLICAS CON PERSPECTIVA EN DERECHOS HUMANOS

Una vez delimitado el marco normativo internacional y nacional del concepto de ajuste razonable en relación con los derechos de las personas con discapacidad, y luego de anunciar los beneficios tributarios que fueron regulados con la LGDP en el Perú que tienen por objeto incentivar la contratación de personas con discapacidad y el otorgamiento de ajustes razonables en el sector laboral, consideramos necesario referirnos al marco teórico que origina la posibilidad de la utilización de beneficios tributarios como políticas públicas con perspectivas en derechos humanos. Con dicho fin, el presente capítulo hará referencia en primer lugar, a la relación entre la política tributaria y los derechos humanos, la cual en los últimos años ha comenzado a ser explorada por los especialistas a fin de lograr un Sistema Tributario más justo que luche contra las desigualdades sociales. Seguido a ello, se analizará el marco teórico de las políticas públicas y la posibilidad de qué estas cuenten con perspectiva en derechos humanos. Tercero, se abarcará el análisis de las políticas públicas con perspectiva en derechos humanos desde los principios económicos de la política tributaria y los principios jurídicos regulados en la Constitución Política del Perú.

2.1. La relación entre la política tributaria y los derechos humanos

Pese a una relación inminente en las materias, los estudios de la política tributaria y los derechos humanos se han realizado de manera independiente hasta los últimos años. Por mucho tiempo se dejó de lado que las decisiones macroeconómicas, incluidas aquellas en materia tributaria y presupuestaria, determinan el nivel de goce de los derechos humanos (Center for Economic and Social Rights, 2016) y se olvidó que es necesario la estructuración de dichas políticas desde de los derechos humanos a fin de tomar decisiones que busquen la materialización de derechos como la igualdad y la libertad, pues no se puede hablar de un sistema tributario eficiente sin que este se legisle en favor del goce de las libertades de los ciudadanos (finalidad) y que este se encuentre limitado por ellos (límite).

En particular, la política tributaria tiene una doble relación con la materialización de los derechos humanos. Por un lado, mediante la recaudación de tributos, puesto que a través de ellos se recolectan los recursos para que, de acuerdo con el Presupuesto Nacional debidamente aprobado, los entes estatales ejecuten diferentes acciones para lograr la materialización de los derechos humanos. A esta relación –o también entendida como función- le llamaremos indirecta. La función directa, por el contrario, conecta la función extrafiscal del Sistema Tributario para la materialización de los derechos humanos. Esta principalmente busca modificar conductas en la sociedad, como podrían ser incentivar o desincentivar acciones y actividades, o internalizar costos económicos que de otra manera se encontrarían dispersos en la sociedad (Sotelo, 2005, pág. 290). La finalidad extrafiscal que puede tener las diferentes figuras tributarias se encuentra sustentada en el principio de solidaridad y el deber de contribuir

derivados de la idea de un Estado Social y Democrático de Derecho, que evidencia los deberes de colaboración de todo ciudadano a fin de concretizar los mínimos no disponibles, los derechos humanos.

En adición, es necesario hablar también de una tercera relación que es transversal a las otras dos, pero a la vez con la posibilidad de analizarla de forma independiente, y es cuando el Sistema Tributario se muestra indiferente ante una situación de desigualdad, generando o perpetuando así dicha diferencia, lo cual genera un Sistema Tributario con un efecto regresivo que no colabora en lograr justicia fiscal. En efecto, en la actualidad, se le reconoce al Sistema Tributario una obligación de lograr una redistribución de riquezas en la sociedad a fin de buscar una equidad en la distribución de recursos, la cual será entendida como la tercera relación entre las materias: efecto progresivo del Sistema Tributario como forma de materializar el derecho a la igualdad.

A continuación, desarrollaremos cada uno de estos supuestos.

2.1.1. Recaudación: Relación indirecta de la política tributaria y los derechos humanos

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 tener su origen en riqueza de terceros y del patrimonio nacional) y con ello poder pagar los gastos necesarios para la vida social y el cumplimiento de los valores de la Constitución Política del Perú. 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. En la literatura de Derecho Tributario, dichas obligaciones estatales se suelen diferenciar entre las necesidades absolutas, entendidas como las cuales son de imposible cumplimiento de manera individual (por ejemplo, justicia, defensa externa y orden interno), y, las necesidades relativas, entendidas como las cuales pueden ser satisfechas de manera individual por un ciudadano, pero ello no quiere decir que no deban ser procuradas por el Estado y mucho menos, que no sean importantes (por ejemplo, salud, educación, entre otros) (Sevillano, 2019, págs. 19-26). En este segundo grupo podría encontrarse los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Como se mencionó en el Capítulo 1, de acuerdo con el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales⁵⁶, la obligación de cumplimiento de dichos derechos se

⁵⁶ Es necesario señalar que el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales no es la única normativa internacional que limita las obligaciones de los Estados a los recursos disponibles del Estado. A modo de

entiende como una obligación progresiva al encontrarse sujeta al presupuesto de los países. En particular, el artículo 2 de dicho pacto internacional establece que los Estados Partes se comprometen a *“adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos”*.

En relación con lo mencionado, es necesario referirnos a la Observación General N° 3 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales sobre la aplicación del párrafo 1 del artículo 2 del Pacto Internacional de Económicos, Sociales y Culturales, donde analiza la realización paulatina y las restricciones derivadas de la limitación de los recursos. En el numeral 9 de la mencionada obligación señala que la expresión “progresiva efectividad” constituye un reconocimiento del hecho de que la plena efectividad de todos los derechos económicos, sociales y culturales en general no podrá lograrse en un breve periodo de tiempo, pero no debe interpretarse como que priva a la obligación de contenido significativo estos. Así pues, se requiere un dispositivo de flexibilidad necesaria que refleje la realidad del mundo actual y las dificultades que implica asegurar la plena efectividad de los derechos. No obstante, ello debe ser interpretado a la luz de del objetivo de dicho pacto que impone la obligación a los Estados Partes de proceder lo más expedita y eficazmente posible con miras a lograr ese objetivo y para atribuir su falta de cumplimiento deberán demostrar que ha realizado todo esfuerzo para utilizar todos los recursos que están a su disposición en un esfuerzo por satisfacer, con carácter prioritario, esas obligaciones mínimas (Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 1990).

Dicho de otra forma, los Estados deben priorizar adoptar medidas para materializar los Derechos Económicos, Sociales y Culturales de acuerdo con los recursos que cuentan. En palabras de Schutter, dicha cláusula se percibe como una debilidad, lo cual genera que dichos derechos se encuentren infravalorados en el régimen internacional de derechos en comparación con los derechos civiles y políticos. No obstante, ello puede verse también como una fortaleza, pues genera que la forma en que los Estados movilizan los recursos y cómo definen sus prioridades de gasto se convierten en cuestiones de derechos humanos. En tal sentido, dado que dichos derechos se encuentran sujetos al presupuesto nacional, estos deberán realizarse de manera correcta y ponderando su cumplimiento. El autor abunda en ello y señala que la decisión de cómo se utiliza los recursos públicos no podrá dejarse al arbitrio y al capricho de los Estados: pueden y deben ser objeto de una investigación minuciosa por

ejemplo, se encuentra el artículo 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Protocolo de San Salvador).

parte de los tribunales y otros organismos encargados de hacer cumplir dichos derechos (Schutter, 2019, págs. 59-60).

En línea con lo indicado en el párrafo anterior, Schutter afirma que las políticas tributarias se convierten en políticas de derechos humanos por tres (3) razones:

1. Los tributos permiten a los Estados movilizar recursos para invertir en salud, educación, vivienda, seguridad social, suministro de electricidad y agua o infraestructuras de transporte y demás derechos recogidos en los pactos de derechos humanos.
2. Los tributos permiten a los Estados redistribuir la riqueza de las partes más ricas de la población a las más pobres.
3. La configuración de las políticas fiscales es fundamental para la autodeterminación democrática, pues, desde la perspectiva de los derechos humanos, se dará valor a la forma en que se tomaron las decisiones para movilizar los recursos. En otras palabras, cómo se utilizan los recursos deberá basarse en una decisión general (que se da valor como sociedad) (Schutter, 2019, págs. 59-60).

Ello no quiere decir que solo los Derechos Económicos, Sociales y Culturales tengan relación con los tributos, pues todo derecho puede tener como contrapartida un costo en la sociedad. A mayor profundidad, la materialización de los derechos depende de los tributos ya que como señalan Holmes y Sunstein, todos los derechos tienen un costo en mayor o menor medida, aunque no sea del todo notorio. 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 erogaciones de dinero (gasto público) 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, entre muchos otros. Sin entrar a mayor detalle, también es necesario recordar que 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 voto de dicho colectivo. En tal sentido, un derecho que a simple vista parece que no tiene impacto en el presupuesto nacional cuando no pertenece a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, puede llegar a generar erogaciones notorias al estado al momento de ejecutarlo.

Por otro lado, existen ciertos derechos que resultan más costosos en una primera instancia, como son los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, pero pueden llegar a *“aumentar 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. A manera de ejemplo, el otorgamiento de beneficios tributarios por el pago de remuneraciones a personas con discapacidad podría ser considerado una inversión a largo

plazo al brindar la posibilidad de disminuir las barreras de acceso al empleo a las personas con discapacidad que podría generar su recuperación en otras partidas como en rentas de quinta categoría del Impuesto a la Renta más adelante cuando dichos empleados generen ingresos. Así pues, incurrir en gastos para la inclusión de cierto colectivo en una primera fase podría resultar bastante costoso, pero de manera posterior permitiría ampliar la base tributaria y contar con mayores sujetos que puedan contribuir a los gastos estatales.

En tal sentido, la política tributaria es parte fundamental de la obligación de los estados de garantizar el cumplimiento de los derechos humanos; y, en particular, los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, pues se necesitan recursos para su debido cumplimiento (Rodríguez Llach, 2019), mas no se trata exclusivamente de estos sino también incluye a los derechos civiles y políticos, como evidenciamos en el párrafo anterior. De esta manera, las decisiones macroeconómicas, incluidas aquellas en materia tributaria y presupuestaria, determinan el nivel de goce efectivo de los derechos humanos, por lo que los encargados de tomar decisiones en estos campos deberán realizarlo de acuerdo a las prioridades del gobierno apuntando a la materialización de los derechos (Center for Economic and Social Rights, 2016) para lo cual deberán seguir estándares nacionales e internacionales según cada materia.

2.1.1.1. La relación entre la política fiscal y los derechos humanos

Siguiendo esa línea, queremos referirnos con mayor detenimiento a la relación de los derechos humanos y la política fiscal, aunque ello no sea propiamente parte de nuestra investigación. En concreto, en el Perú el estudio de la política fiscal es independiente al estudio de la política tributaria, aunque se encuentren íntimamente relacionadas (género-especie). En efecto, la política tributaria es una rama de la política fiscal encargada exclusivamente de la elección del Estado de cómo recaudar los tributos. 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. Por su lado, la política fiscal no solo incluye la recaudación de ingresos de un Estado, sino también se encarga del estudio del gasto público. Ello se traduce en que salvo mínimas excepciones (impuestos destinados) se creen tributos sin la necesidad de determinar de manera previa una contrapartida. Sin embargo, ello no quiere decir que la relación que existe entre la política fiscal y los derechos humanos sea menos importante, pues, como hemos venido explicando, todo ingreso y gasto generado por el Estado será utilizado en gran medida para proteger y promover los derechos y libertades de sus ciudadanos.

A razón de ello, las políticas tributarias y fiscales -incluidas las políticas relacionadas a beneficios tributarios- deberán ser observadas desde una perspectiva de derechos humanos en el marco de un Estado Constitucional de Derecho que ha reconocido la Economía Social de Mercado. En este punto, hablamos tanto de las políticas tributarias como de las fiscales, pues los ciudadanos se encuentran habilitados a cuestionar no solo cuánto y cómo se recauda sino también cuánto y cómo se utiliza en cada partida presupuestaria. En particular, tal como indica

Reisch, como documento político más importante del gobierno, el presupuesto público es un medio esencial para evaluar los esfuerzos del gobierno para la realización de los derechos humanos (Reisch, 2019, págs. 37-39), el cual deberá ser público y transparente para los ciudadanos, así como se deberá fomentar la participación ciudadana en este. Tómese en cuenta que si bien la imposición de tributos, por definición, va asociada a la compulsión, es decir, los contribuyentes están obligados a realizar determinados pagos independientemente de su voluntad para hacerlos (Due, 1981, págs. 77-84), ello no quiere decir que estos no tengan injerencia en cómo los recursos deben ser utilizados y hacer un seguimiento (fiscalización ciudadana) de si estos son utilizados adecuadamente para la materialización de derechos humanos.

Cuando nos referimos a que el Estado debe seguir lineamientos internacionales (como son los estándares) al momento de repartir el gasto público, no quiere decir que entidades internacionales puedan decidir cómo un estado toma decisiones macroeconómicas como es su presupuesto. Así pues, ello suele ser un análisis de índole nacional, pues cada estado realiza su propio presupuesto de acuerdo con las necesidades de su población y del país, por lo que un pacto o declaración internacional si bien puede brindar lineamientos -y obligaciones generales- en cuáles son los mínimos indisponibles y pasos a seguir de los países, estos no generan obligaciones en concreto de cómo utilizar los recursos y cuánto presupuesto se debe asignar a cada tema.

Al respecto, Holmes y Sunstein realizan una interesante precisión respecto a ellos. Más allá de que estos cuerpos normativos puedan venir con subsidios otorgados por entidades internacionales, la materialización de los derechos ahí recogidos es asumidos en su mayoría por cada estado. Ello quiere decir que, los Estados deberán considerar en su presupuesto cómo harán para afrontar los gastos provenientes de los tratados internacionales (incluidas el seguimiento de estándares y recomendaciones), lo cual no genera problemas en la soberanía estatal de la utilización de sus recursos. Sin embargo, sí es cierto que cada vez que un estado suscribe un convenio internacional, asegura más los derechos de las personas, lo cual puede generar más gastos para la sociedad en su conjunto (Holmes y Sunstein, 2015, pp. 43).

2.1.1.2. Fallas en el Sistema Fiscal que afectan la materialización de Derechos Humanos

Por último, nos referiremos a las fallas que puede tener la recaudación para la materialización de derechos humanos. Como hemos indicado, la recaudación sirve en gran medida para dotar al Estado de recursos para realizar acciones en favor de los ciudadanos y sus derechos, por lo que una deficiencia de su recaudación o una posterior utilización incorrecta de dichos recursos puede devenir en la denegatoria de bienes y servicios a ciudadanos. Así pues, existen otros factores o condiciones que limitan la posibilidad de que la política tributaria pueda servir en algunos casos para lograr recaudar de los recursos estatales necesarios; e incluso, dentro de la política fiscal, una vez recaudados, puedan no ser utilizados de la mejor manera.

De hecho, la recaudación de los tributos y la utilización de los recursos para la materialización de derechos se ve afectada por aspectos que pueden ser internos y externos al Sistema Tributario, es decir, factores que pueden solucionarse desde el Derecho Tributario o que escapan de su alcance. En concreto, nos gustaría resaltar algunos, pero de ninguna manera se busca hacer una lista taxativa de los diferentes situaciones o fallas que surgen, pero sí es necesario mencionarlos en la línea de la presente investigación. Entre ellos, consideramos importante resaltar los siguientes: (i) dentro de las fallas internas al Sistema Tributario, podemos mencionar las acciones que realizan los contribuyentes para no realizar el pago debido de los tributos (el que les correspondería legalmente) donde se puede mencionar principalmente las figuras de evasión y elusión; y, (ii) dentro de las fallas externas al Sistema Tributario y perteneciente principalmente a la rama de estudio del Sistema Fiscal en concreto, las deficiencias de las instituciones públicas una vez recaudado, utilizarlo de la manera adecuada (Reisch, 2019, pág. 33). Estas serán enunciadas en los siguientes párrafos, pero no serán profundizadas de manera exhaustiva, puesto que se encuentran fuera del alcance de la investigación y en algunos casos, fuera del Derecho.

Por un lado, desde la perspectiva del contribuyente, la evasión y elusión son mecanismos que distorsionan el mercado de precios y la competitividad entre las empresas. Una entidad o ciudadano que paga los tributos que le corresponden frente a otro que se encuentra en la misma condición de hacerlo y no lo realiza (por el solo hecho de que no paga o porque realiza diferentes artimañas para, utilizando las leyes y sus antinomias, disminuir su tributo por pagar), se encontrará en una situación de ventaja. En ambos casos, se omite realizar el pago de tributos.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, se define la palabra evasión y elusión como evitar con astucia una obligación o una dificultad prevista. Tributariamente, la evasión se entiende como la acción que se produce cuando un contribuyente deja de cumplir una declaración o pago de un tributo previsto por la ley, mientras que la elusión es la acción que permite reducir o evitar la obligación tributaria mediante operaciones que no se encuentran expresamente prohibidas por disposiciones legales.

Tulio Rosembuj entiende por elusión a *“esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla”* y respecto a la evasión indica que *“el núcleo de la conducta trasgresora no es otro que la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídico”* (Ochoa, 2014).

Por su parte, Héctor Villegas indica que la evasión tributaria puede ser definida sobre la base de sus características esenciales que son las siguientes:

1. Se presenta tanto cuando se logra evitar el pago total de la obligación tributaria como cuando hay una reducción del monto de aquella.
2. Se trata de una conducta que solamente puede ser realizada por quienes están obligados a pagar un tributo al Fisco.
3. Toda evasión tributaria es contraria a las normas legales, es decir es antijurídica e ilícita.
4. Comprende a todas aquellas conductas contrarias a derecho que tienen como resultado no cancelar total o parcialmente una obligación tributaria. (Cárdenas Mares, 1997, pág. 49).

Finalmente, Alberto Tarsitano refiere a una definición de “elusión” dada por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) con sentido amplio, la cual la entiende como el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo (abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario) (Tarsitano, 2014).

Respecto a la elusión, existen maneras que las grandes empresas y personas de alto patrimonio suelen utilizar como métodos de planificación ilícita o de simulación de forma que no realizan el pago que deben al fisco, lo cual afecta la competencia y perjudican el desarrollo económico general del sistema (Caliendo, 2018, pág. 189). En palabras de Thomas Pogge, los gobiernos encuentran dificultades para imponer tributos a aquellos que podrían pagar, pues, a través de esfuerzos sofisticados, los ciudadanos y las empresas que operan allí suelen escapar de los tributos. (Pogge & Krishen, 2016).

De esa manera, las figuras de evasión y elusión generan el mismo efecto en la sociedad: una situación diferenciada injustificada. Desde una perspectiva de la política fiscal (en particular, de la política tributaria) y derechos humanos ambas figuras serán igualmente reprobables al llevarnos a un mismo resultado pese a que en el ordenamiento puedan encontrarse sancionadas o valoradas de maneras distintas (según diferentes ordenamientos, la elusión suele ser castigada por el Derecho Administrativo mientras la evasión suele ser castigada por el Derecho Penal).

Respecto a las fallas fuera del Sistema Tributario, como ya mencionamos, existen diferentes factores externos que limitan la materialización de los derechos humanos, pero sí vale la pena resaltar dos: la corrupción y la deficiencia de las instituciones en el manejo de los recursos. Ello pues, la recaudación de tributos de manera correcta es una condición necesaria mas no

suficiente para garantizar el cumplimiento de los derechos, puesto que también es necesario considerar cómo estos son utilizados una vez ya recaudados. En efecto, las fallas mencionadas traen como consecuencia que los estados no distribuyan eficientemente los recursos y/o no sean utilizados de manera correcta para cumplir los fines del Estado, por lo que no son una variable menos importante. En esa línea, existe el mal uso de los recursos recaudados en las arcas del Estado ya sea por una intención adrede del gobernante de realizar una mala gestión de estos para su beneficio propio o debido a que, sin intención, no se utilice los recursos de una manera adecuada. Tal como indica Tanzi, ambos son síntomas de la baja calidad del sector público, lo cual nos lleva a un mismo resultado: no se satisfacen las necesidades de los ciudadanos. En ambos casos, el dinero no se utiliza adecuadamente para satisfacer los derechos de los ciudadanos, pero difieren en el sentido de que un país podría tener una burocracia o incluso un liderazgo político de intachable honestidad con políticas e instituciones muy ineficientes (Tanzi, 2000, pág. 20).

Ambas fallas generan un efecto de desconfianza en la sociedad, lo cual impacta en la relación Estado-ciudadanos. Las políticas fiscales son un elemento central entre la relación del Estado y los ciudadanos, por lo que si se aplican de manera correcta, esta reforzará la relación entre ellos y fortalecerá la democracia, mientras que si se aplican de manera incorrecta generará una relación de desconfianza y desincentiva el pago de los tributos (Reisch, 2019, págs. 35-36). Ello se podría reflejar en el imaginario colectivo de una sociedad donde entre más descontentos o insatisfechos se puedan encontrar en la satisfacción de sus derechos y libertades, menos predisposición de pago puede haber. Sin perjuicio de ello, señalamos que el mal manejo de los recursos y/o niveles bajos de recaudación en un país debido al incumplimiento de los ciudadanos no son razón ni mucho menos justificación para no realizar el pago adecuado de los tributos debidos. En esa línea, señalamos lo anterior para evidenciar la realidad de las sociedades que se puede ver en un pensamiento generalizado. No obstante, haciendo la conexión con el tema que nos atañe, al ser la recaudación una cuestión de derechos humanos no es posible señalar, que debido a fallas en esta, como sociedad no nos encontramos obligados al pago de tributos. El tributo, es sin más, un instrumento pactado por las sociedades para cubrir las necesidades de la población y debe respetarse. De no ser así, como hemos evidenciado, generará la limitación del goce de derechos.

2.1.2. Función extrafiscal: Relación directa de la política tributaria y los derechos humanos

La segunda relación entre la política tributaria y los derechos humanos se podría definir como la utilización de instituciones jurídicas del Derecho para el cumplimiento de la materialización de los derechos de manera directa, también conocida como la función extrafiscal. En la presente sección nos podríamos referir a los impuestos con función extrafiscal, así como la utilización de otras figuras a fin de generar un impacto en la sociedad o modificar conductas, como puede ser beneficios tributarios (y, en mayor medida, incentivos tributarios). A continuación, se analizarán ambas.

De acuerdo con una nueva concepción del tributo y una constitucionalización de este, se puede afirmar que los tributos pueden contar con una función extrafiscal. Tal como señala Eduardo Sotelo, independientemente de su función cuantitativa (función directa), 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 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). A esto llamaremos a la figura “extrafiscal”.

En concreto, la mayoría de los tributos están pensados para financiar al Estado, es decir, exclusivamente en su función recaudatoria con el objetivo de lograr el funcionamiento de las instituciones públicas, sin embargo, también pueden distinguirse entre los tributos una función dentro de la sociedad al ser utilizados para compensar los daños producidos por externalidades negativas de una cierta actividad lícita (Fatauros, 2019) o indebida. Las externalidades negativas son los costos implícitos generados por realizar una actividad que afectan desfavorablemente a la sociedad (causan un daño) (González Tapia, 2016). Los tributos que buscan combatir las externalidades negativas son llamados en la doctrina como tributos pigouvianos en honor al economista Arthur Pigou.

Dicho lo anterior, el tributo deja de ser un instrumento de la recaudación de recursos para convertirse en un fin en sí mismo. En palabras de Fatauros, las instituciones tributarias, como en general toda institución jurídico-política, constituyen medios para alcanzar objetivos sociales y políticos. Sin embargo, no cualquier objetivo social o político es moralmente valioso y, por lo tanto, digno de persecución, aunque también pueden ser consideradas como la materialización de un valor intrínseco. Según esta concepción, los tributos podrían justificarse como herramientas que permiten alcanzar un cierto objetivo y ser la expresión de una práctica que es valiosa en sí misma (2019).

A mayor abundamiento, en la doctrina alemana se suele distinguir entre las “normas con fines fiscales” (*“Fiskalzwecknormen”*) y “normas con fines sociales” (*“Sozialzwecknormen”*) que equivalen a las normas extrafiscales. De acuerdo con dicha doctrina, las normas fiscales pretenden el reparto de la carga tributaria con arreglo al principio de capacidad económica (una función puramente de recaudación), mientras que las segundas responden a otras consideraciones de interés general (como son los impuestos pigouvianos). No obstante, una separación tajante entre ellos no es posible, toda vez que toda norma tributaria debe encontrarse respaldada por el principio de capacidad contributiva, así como ambas normas tributarias responden al interés general, ya sea, como hemos explicado, mediante su función recaudatoria o mediante su función extrafiscal. Así pues, las normas puramente fiscales también cuentan con fines sociales, pues toda norma tributaria genera un efecto redistributivo

de riquezas en la sociedad y permite el financiamiento de derechos humanos. Dicho ello, la mejor forma de explicar la diferencia es que las normas “con fines sociales”, como su nombre lo indica, responden también a otros intereses distintos a los meramente recaudatorios. (Herrera Molina, 1998, págs. 105-109).

A manera de ejemplo, se podría pensar en impuestos aplicados a la adquisición de cigarrillos o alcohol. Una persona que consume de manera regular dichos productos podría padecer ciertas enfermedades producidas por estos. Colocando un impuesto sobre su adquisición, se buscará, desalentar su consumo para proteger la salud de la persona usuaria, y, de cierta manera, recaudar recursos para solventar las consecuencias que pueda generar su consumo, ya que luego el usuario podrá recurrir a tratamientos médicos que en algunos casos serán asumidos por todos como sociedad al atenderse en el servicio de salud pública.

Asimismo, se podría pensar también en los impuestos sobre las bolsas de plástico, ya que la utilización masiva de esta materia genera contaminación en el medio ambiente producto de su lento proceso de degradación, por lo que se busca evitar que estas se usen de manera indiscriminada y se fomente el uso de otros productos menos contaminantes. En tal sentido, se utiliza dicho impuesto para desincentivar su consumo, así como también abordar dicha externalidad negativa. Ello trae como consecuencia que se proteja el derecho a un medio ambiente sano y equilibrado para el desarrollo y bienestar de los ciudadanos.

Inclusive podemos referirnos al Impuesto a las Transacciones Financieras (“ITF”) que es un impuesto pagado cada vez que se realiza una operación en moneda nacional o extranjera por medio de entidades financieras y su tasa del impuesto es el 0.005% del valor total de la operación realizada⁵⁷. El ITF fue regulado a fines del año 2003 bajo el marco de la lucha contra la evasión y la formalización de la economía, con el objetivo de que la Administración Tributaria pueda obtener información sobre las transacciones que realicen los ciudadanos a fin de detectar operaciones generadoras de tributos que no hayan sido detectadas. Así pues, es claro que dicho impuesto no tiene una finalidad recaudatoria *per se*, sino principalmente informativa, toda vez que su tasa es mínima e inclusive de manera anual puede ser aplicada frente a los pagos realizados por los contribuyentes.

En el marco de lo anteriormente señalado, resaltamos que la función extrafiscal no solo atañe al concepto de tributos, sino también a otras figuras del Derecho Tributario que pueden tener una finalidad extrafiscal, como son los beneficios tributarios y en particular, los incentivos tributarios. En nuestra legislación, no existe una definición propia de incentivos tributarios, sin

⁵⁷ Artículo 9 y 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía.

embargo, podemos referirnos a ellos como los beneficios tributarios que tienen el objetivo específico de lograr un efecto en la sociedad como puede ser motivar o promover. Sin limitarse, Herrera Molina señala que algunos sectores dignos de ser protegidos pueden ser la protección de la salud, la promoción del acceso a la cultura y de la investigación científica y técnica en beneficio del interés general; la protección del medio ambiente; la conservación y promoción del patrimonio histórico-artístico; la promoción del acceso a la vivienda; y, como es el caso de esta investigación, la protección a las personas con discapacidad (Herrera Molina, 1998, pág. 107).

Respecto a este último, el otorgamiento de una deducción adicional por el pago de las remuneraciones de personas con discapacidad es un claro ejemplo de una figura tributaria con una finalidad extrafiscal, el cual busca que se fomente la contratación de dicho colectivo. Así pues, se utiliza una figura del Derecho Tributario como es el beneficio tributario⁵⁸ para lograr un objetivo que es ajeno a este: fomentar el empleo de las personas con discapacidad en el sector privado. Es así que, de acuerdo con la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 287-2013-EF, nos encontramos frente a un gasto tributario de eficiencia pues “*permite reducir la tasa marginal efectiva de tributación para estimular una mayor eficiencia en sectores específicos*”⁵⁹ (Villela, Lemgruber, & Jorrat, 2009, pág. 5). En tal sentido, si bien esta definición otorgada por la Exposición de Motivos se aproxima al concepto desde una perspectiva económica, nos da entender que es posible que el Derecho Tributario utilice las herramientas que tiene en su poder para lograr un objetivo distinto a la recaudación siempre que sea un fin constitucionalmente (jurídicamente) legítimo.

Asimismo, queremos mencionar el caso de la exoneración del Impuesto General a las Ventas (“IGV”) de los libros a fin de fomentar el derecho a la lectura. En Perú, se ha regulado la exoneración del IGV importación y/o venta en el país de libros y productos editoriales afines y derecho al reintegro tributario del IGV aplicable a los editores de libros cuyos ingresos netos no superen ciertos montos, a fin de incentivar y volver más accesibles la compra de libros.

De esta manera, podemos tener tanto tributos con finalidad extrafiscal como utilizar otros instrumentos que tiene el Derecho Tributario para lograr un impacto en la sociedad. Siendo ello así, haremos un desarrollo del fundamento constitucional en la actualidad que permite estas dos (2) figuras.

2.1.2.1. Fundamento constitucional de la función extrafiscal en el Perú

⁵⁸ En el acápite 2.2.1.2. se explica a mayor detalle la definición de beneficio tributario.

⁵⁹ Villela Luiz, Lemgruber Andrea y Jorrat Michael en la Exposición de Motivos N° 287-2013-EF.

En Perú, con la finalidad de hablar de la posibilidad de legislar un tributo con fines extrafiscales, 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 sobre la base de dos (2) 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 quehacer estatal; y,
- ii. La identificación del Estado con los finés 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) (2007).

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 de implicancia recíproca (2003).

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 lo señalado, se utiliza el tributo de forma excepcional para cumplir obligaciones del Estado, siempre que se respeten los límites constitucionales. En la sentencia mencionada anteriormente se concluye 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 (2003)) 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 y se legitima la utilización de herramientas tributarias para poder lograrlo. Lo señalado se fundamenta en 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 se desprende de manera

implícita del artículo 43⁶⁰ de la Constitución Política del Perú. En ese contexto, 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) (2007).

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. También, el principio de solidaridad legitima la función redistributiva de los tributos, ya que busca la igualdad de condiciones entre los sujetos que hablaremos en la siguiente sección.

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, pág. 263). Los autores afirman 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 encuadran dentro del contexto del Estado Social y Democrático de Derecho.

Dicho ello, un tributo puede cumplir fines distintos al de recaudar -su fin principal- siempre que ello se encuentre debidamente sustentado en los valores constitucionales y justifique dicha intervención en el marco de un Estado Social y Democrático de Derecho. En otras palabras, la constitucionalización de la figura del tributo nos ha permitido alejarnos a la figura tradicional del

⁶⁰ Artículo 43 de la Constitución Política del Perú señala lo siguiente que *“La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes.”*

tributo donde este se entendía exclusivamente como un medio para la recaudación, sino que nos permite incluir otras finalidades de este.

Respecto a los instrumentos del Derecho Tributario utilizados para generar un impacto positivo en la sociedad, como es el caso, de los incentivos tributarios se utiliza el mismo fundamento. En particular, existen los incentivos tributarios que disminuyen la carga tributaria que le correspondería asumir de acuerdo con las normas generales y crea un régimen especial para el cálculo del tributo alejándose de la concepción de que un tributo se basa exclusivamente en la capacidad contributiva. Lo señalado lo afirmamos puesto que el Derecho Tributario se da la licencia de desviarse del entendimiento que el tributo responde exclusivamente al principio de capacidad contributiva y se permite flexibilizar su aplicación considerando otros factores como es incentivar y promover. En simple, se suele referir al principio de capacidad contributiva como la aptitud de una persona para ser sujeto de obligaciones tributarias de acuerdo con sus capacidades de pago reveladas por indicadores de riqueza de acuerdo con lo mencionado en el Tribunal Constitucional en distintas sentencias (Bravo Cucci, 2009, pág. 224). En efecto, se busca que la compulsión de pago de tributos se realice sobre quien exclusivamente se encuentra en posición económica de poder asumirlos. Este es un principio que se deriva del principio de igualdad tributaria que analizaremos más adelante, pero se entiende que se deberá utilizar criterios objetivos para que las normas tributarias consideren dicha capacidad de pago y quienes se encuentren en misma situación, deberán asumir una carga fiscal similar, mientras los que no, deberá diferir.

Un beneficio tributario que disminuye la carga tributaria parte de la premisa que, si bien un individuo o entidad tiene la capacidad de pago, pues cumple con el supuesto de hecho regulado en la norma, se encuentre legalmente facultado para no realizar el pago a fin de lograr un objetivo constitucionalmente legítimo. Por ejemplo, en el caso de la contratación de personas con discapacidad, el empleador debería calcular el pago de su Impuesto a la Renta de acuerdo con el Régimen General del impuesto; sin embargo, se le concede disminuir su carga tributaria cuando contrate al colectivo a fin de cumplir con un fin distinto: incentivar la contratación de personas con discapacidad. En esa línea, de acuerdo con el marco constitucional actual y en particular, con el principio de solidaridad y el principio de igualdad; es posible incluir medidas extrafiscales (ya sea un tributo extrafiscal que genere un mayor gravamen u otra figura del derecho tributario con una finalidad extrafiscal que otorgue al tipo de beneficio) que permite dejar de tomar al principio de capacidad contributiva como único referente para calcular el impuesto a pagar, sino que se incluye otros valores y objetivos que se consideren valiosos de protección.

De igual manera, nos referimos a los dos (2) casos que acabamos de mencionar respecto al pago del ITF y de la exoneración de los libros para demostrar lo señalado. En el caso del ITF, una operación bancaria no necesariamente es una manifestación de la riqueza del contribuyente, así como no tiene como fin último recaudar al tener una cuantía bastante

mínima. No obstante, se considera que dicha figura es constitucional en la medida que permite al Estado perseguir el pago de tributos frente a una vulneración justificada de ciertos derechos y principios (derecho a la privacidad e intimidad; y, el principio de capacidad contributiva). Respecto al caso de la exoneración de libros, se puede evidenciar un alejamiento del principio de la capacidad contributiva, siendo que el consumo (en este caso, la adquisición de bienes) se considera una manifestación de riqueza digna de ser gravada, así como otros bienes culturales, como podría ser la adquisición de películas o discografía, sí se encuentra gravada. No obstante, se considera constitucional que el legislador se aleje del principio de igualdad y el de capacidad contributiva en la medida que exista un fin legítimo que incentivar la lectura.

Nótese que lo indicado no quiere decir que la capacidad contributiva desaparezca o ya no se tome en cuenta, pues esta siempre será un límite a la potestad legislativa y un mecanismo de protección del contribuyente frente al legislador. En el acápite 2.3 realizaremos un análisis de dichas figuras desde la perspectiva de la política tributaria y evaluaremos estas desde la perspectiva constitucional.

2.1.3. Efecto progresivo: El principio a la igualdad y la indiferencia del Sistema Tributario

El principio de igualdad y el mandato a la no discriminación han sido abarcados extensamente en el capítulo anterior; sin embargo, este también tiene una concepción propia reconocida en el Derecho Tributario. El artículo 74 de la Constitución del Perú establece en su segundo párrafo que *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”* (subrayado agregado). Entiéndase potestad tributaria como la facultad que tiene el Estado para crear, modificar y dejar sin efectos tributos, así como otorgar beneficios tributarios reconocidos en el mismo artículo citado de la Constitución del Perú. Tal como señala Sandra Sevillano, *“la potestad tributaria encuentra su justificación en la identificación del Estado como ente responsable de organizar la vida en colectividad de una nación”* (2019, pág. 77). En consecuencia, en materia tributaria, también se reconoce el principio de igualdad, el cual se encuentra estrechamente relacionado con el principio de capacidad contributiva que acabamos de mencionar.

Citando nuevamente a Sandra Sevillano, en la medida que el pago de los tributos va a 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). Nótese que cuando el artículo 74 de la Constitución hace mención al principio de igualdad no hace referencia al derecho a la igualdad en su vertiente formal, la cual se encuentra estrechamente vinculada con el principio de generalidad en materia tributaria que consiste en afirmar que los tributos deben ser pagados por todos aquellos que resulten alcanzado sin admitirse preferencias (Sevillano, 2019, pp. 106), salvo razones objetivas, sino se está refiriendo principalmente a gravar a los ciudadanos usando el criterio objetivo de la

capacidad económica del individuo a fin de poder aportar a solventar los gastos estatales de manera justa.

A mayor abundamiento, Herrera Molina menciona correctamente que desde una perspectiva general, el principio de igualdad en materia tributaria y en concreto, el principio de capacidad contributiva es un criterio utilizado no solo para el reparto de las cargas públicas, sino también es un límite a fin de que la legislación no regule supuestos de manera arbitraria. En esa línea, el citado autor se refiere a lo indicado por María Teresa Soler Roch que nos parece importante replicar a continuación:

En palabras de Soler Roch, “la capacidad económica como medida de la igualdad ante el deber de contribuir sigue siendo un criterio lógico y responde, en cierto modo, a la “naturaleza de las cosas”, pero es, ante todo, el punto de consenso sobre el cual la comunidad políticamente organizada ha ordenado, en un determinado momento histórico, el cumplimiento de aquel deber; a partir de ese momento, representado por su manifestación constitucional, aquel principio actúa como norma vinculante para todos los poderes públicos, empezando por el propio legislador y es, precisamente por ello, un punto insuprimible en el análisis técnico-jurídico de cualquier cuestión relacionada con la aplicación del tributo” (subrayado agregado) (Herrera Molina, 1998, pág. 58).

La capacidad contributiva del sujeto es la base de todo tributo, por lo que debe ser considerado por el legislador al momento de crear, modificar y derogar normas en materia tributaria con la finalidad de que el deber de contribuir se base específicamente en la aptitud del ciudadano de poder aportar a las arcas públicas del Estado, por lo que el principio de capacidad contributiva será una garantía para el contribuyente a fin de que no soporte una carga fiscal mayor a la debida, así como un lineamiento para el legislador de cómo regular dicha carga fiscal con el objetivo de que, de manera posterior, no se afecte los derechos del ciudadano. Ello pues, bajo ninguna circunstancia, la imposición de tributos puede, de manera indiscriminada, afectar los derechos de propiedad del ciudadano y restringir la materialización de otros derechos.

2.1.3.1. El deber de contribuir en un Sistema Tributario progresivo

En este punto es necesario conceptualizar el deber de contribuir. El deber de contribuir es la otra cara de la moneda de la capacidad contributiva del sujeto que se entiende como la obligación de los ciudadanos -determinado bajo condiciones objetivas- de contribuir a los gastos públicos del Estado. El deber de contribuir se entiende como concreción del derecho fundamental a la igualdad al estar supeditado a la capacidad económica, que, como hemos mencionado, encuentra su origen en el principio de igualdad y todo ciudadano tiene el derecho a tributar con arreglo a ella (Herrera Molina, 1998, pág. 66). Ello se encuentra inclusive reconocido en el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de

1789 donde se indica que *“Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades”*. La razón de ser de ello es que la actividad financiera del Estado supone una distribución de las cargas económicas de la sociedad que son utilizados para una finalidad colectiva: el interés general.

El interés general puede definirse como el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y libre desarrollo de la personalidad de los ciudadanos en determinado territorio jurisdiccional. (Herrera Molina, 1998, pág. 73). En tal sentido, se busca que todos los ciudadanos puedan ser llamados a asumir dichas cargas y gastos, en la medida que se encuentren en condición de hacerlo, por un bien general sustentado en la búsqueda de la concreción de los derechos de los integrantes de cierta comunidad.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, Francisco Escribano indica bien que el deber contribuir en la actualidad se entiende íntimamente definido por el deber de solidaridad política, económica y social garantizado de manera constitucional. Así pues, tal como hemos mencionado en el párrafo anterior, el autor escribe que si a través del tiempo se ha entendido por deber contribuir como una aptitud del ciudadano a ser llamado al cumplimiento de la carga fiscal de acuerdo a su capacidad económica (idoneidad subjetiva), ya en las últimas décadas dicho concepto ha expandido su entendido a no solo una aptitud relacionada a la capacidad contributiva, sino como una herramienta propia del principio de solidaridad (Escribano, 1988, pág. 332).

En esa línea, Luis Durán define al deber de contribuir como un bien constitucional en los siguientes términos:

Entonces, entre los bienes constitucionalmente reconocidos aparece el Deber de Contribuir vinculado al Deber de Solidaridad o a los principios de la Economía Social de Mercado ahí donde no tiene cobertura propia suficiente. Desde esta perspectiva, el Deber de Contribuir deja de definirse a partir de la limitación que le impone el principio de capacidad contributiva, sino que se sitúa frente a él y además a otros principios y derechos reconocidos al contribuyente, no sólo como tal sino como ciudadano, de modo que, de lo que se tratará es de permitir la coincidencia de todos esos bienes reconocidos en la Constitución Política, al punto que permitan el desarrollo de los fines constitucionales.

Efectivamente, no obstante que la garantía de la capacidad contributiva deberá ser considerada como un bien constitucional que permite que se tribute a partir de determinados supuestos, en aquellas Constituciones Políticas que desligaron la capacidad contributiva del Deber de Contribuir, o incluso en las que sí los relacionan fuertemente (como la española o italiana por citar dos casos), se podrá extender los

alcances de dicho deber más allá de la capacidad contributiva, de modo que habrá un acto de “ponderación” de bienes constitucionales (subrayado agregado) (2006, pág. 18).

En tal sentido, el deber contribuir no solo encuentra su fundamento en el principio de capacidad contributiva, sino tiene una vinculación directa con el principio de solidaridad y otros principios propios del Estado Social Democrático de Derecho a fin de materializar otros bienes constitucionales, siempre que encuentre una justificación objetiva y sin vulnerar otros principios o derechos constitucionales de manera arbitraria con el objetivo de concretar otros bienes constitucionales como es el principio de igualdad. En esa línea, la búsqueda de la igualdad en materia tributaria nos lleva inminentemente a hablar del concepto de justicia tributaria. En palabras de Paulo Galindo, la justicia tributaria debe ser entendida como un principio estructurador del Derecho Tributario, así como un principio hermenéutico, es decir, como principio de aplicación normativa (2015, pp. 195). En otras palabras, la materialización de la justicia tributaria y un análisis de su cumplimiento debe realizarse tanto en un sentido abstracto, como es al verificar si la legislación vigente tiene dicho objetivo, así como en el concreto, cuando una vez legislado y aplicada la norma, se observa que no se haya generado un efecto que distorsione dicha justicia, por lo que autor menciona 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 afirmar 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, así como una vez aplicada la normativa, observar si las normas tributarias y beneficios no distorsionan las relaciones económicas y generan un efecto negativo en la sociedad, generando mayores brechas sociales. En la literatura referida al Derecho Tributario, a ello se le llama tener un efecto progresivo o regresivo del Sistema Tributario.

2.1.3.2. Clasificación de los impuestos: Impuestos proporcionales, impuestos regresivos e impuestos progresivos

Antes de mencionar de qué trata un Sistema Tributario con efecto progresivo, es necesario referirnos a los tres (3) tipos de impuestos que distingue la doctrina y estos son: (i) el impuesto proporcional, el cual consiste en que los contribuyentes que perciben ingresos altos y bajos pagan la misma fracción de su ingresos (por ejemplo, la tasa del impuesto del Impuesto General a las Ventas); (ii) el impuesto regresivo, el cual consiste en que los contribuyentes con mayores ingresos paguen una fracción menor de su ingreso que los contribuyentes con menos ingresos (en Perú, actualmente no contamos con un ejemplo de dicha tasa); y, por último, (iii) el impuesto progresivo, el cual consiste en que los contribuyente con altos ingresos pagan una fracción mayor de su ingreso que los contribuyentes con menores ingresos (por ejemplo, la

tasa progresiva aplicable a las rentas de cuarta y quinta categoría de personas naturales del Impuesto a la Renta) (Mankiw, 2015, págs. 232-254). En tal sentido, un impuesto en sí mismo puede ser progresivo, regresivo o proporcional de acuerdo con lo decidido por el legislador atendiendo a lo que se busca gravar y a la situación específica del país.

2.1.3.3. Efecto progresivo en el Sistema Tributario: Búsqueda de redistribución

No hay que confundir la clasificación de impuestos progresivos con un Sistema Tributario progresivo. El efecto progresivo se encuentra vinculado principalmente con dos (2) conceptos: i) la búsqueda de redistribución y (ii) la consideración de las desigualdades sociales en relación con la tributación. Así pues, la política tributaria afecta en la distribución de las riquezas en la sociedad que deviene de considerar cómo se estructura un sistema tributario, el cual puede tener carácter regresivo o progresivo. Rodríguez Llach explica muy bien dicha función entendiendo que la política tributaria es una gran herramienta para cerrar brechas socioeconómicas y asegurar la satisfacción de los derechos humanos al manejar de la riqueza de una sociedad. El autor afirma que los sistemas tributarios deben encargarse de recolectar recursos de una manera progresiva, es decir, proporcional a los ingresos y la riqueza de los individuos, pero tomando en consideración que se le deberá cobrar una porción más alta de impuestos (una tarifa más alta) a los individuos ubicados en el techo de la distribución de ingresos, mientras que a las personas de la base de esta distribución se les debe imponer tarifas más marginales o se les deberá eximir del cobro de impuestos (Rodríguez Llach, 2019).

Por otro lado, el conjunto de tributos puede tener una influencia notable sobre la conducta de los individuos y el funcionamiento de la economía, debiéndose elegir adecuadamente los diversos tipos de tributos si se quiere que la estructura impositiva no dificulte el logro de las metas sociales. (Due, 1981, págs. 77-84). De esta manera, el legislador deberá tratar de alinear sus políticas a que se genere un efecto progresivo en el Sistema Tributario, pero a su vez observar la eficiencia de esas medidas, entendiendo que, ciertas decisiones legislativas pueden tener un impacto en cómo la sociedad se comportará frente a ellas.

Tal como señala Reisch, superada la idea de que el Sistema Tributario solo se encuentra encargado de recaudar y distribuir recursos para fines concretos, hoy en día se habla también de la obligación de redistribución de estos en una línea de justicia social y búsqueda de equidad. (2019, págs. 35-36). La distribución de riquezas se inserta intuitivamente como una cuestión de justicia, dado que los dos (2) valores fundamentales de la sociedad (igualdad y libertad) buscan el bienestar general (dignidad de todas las personas e individuos y respeto de los derechos humanos). 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, la cual no puede ser meramente formal, sino se debe prever los resultados materiales y mejoras económicas (Caliendo, 2018, pág. 194). De esta manera, ya se ha superado la idea de que la tributación solo tiene como finalidad buscar la recaudación de recursos, sino en sí mismo debe

considerarse como este puede aumentar o disminuir las brechas sociales (disminuir la desigualdad en la sociedad).

Sobre ello, Tanzi concluye que la atribución de una función redistributiva al Estado ha alterado fundamentalmente la naturaleza de su intervención en la economía porque ha introducido elementos u objetivos puramente políticos en su gestión (Tanzi, 2000, pág. 9). En esa línea, las políticas adoptadas, ya sea en relación con el presupuesto nacional o meramente con las figuras de tributación, deben considerar valores externos a solo una lógica matemática que incluye solo resultados numéricos, sino también los objetivos que se buscan como sociedad: respeto a las libertades y búsqueda de equidad.

Es necesario señalar que tal como explica Galiendo, toda forma de tributación puede ser considerada como distributiva, dado que no es posible tomar recursos de alguien y devolvérselo en la misma medida. De esta forma, la tributación siempre tendría un sentido de transferencia de recursos de un grupo hacia otro. No obstante, se debe entender la figura redistributiva como la adopción de la política pública deliberada que busca la transferencia compulsoria de recursos hacia un grupo más desfavorecido de la sociedad (2018, págs. 215-216), es decir, dicho efecto de distribución debe tener un objetivo claro: el movimiento de riqueza de un sector menos vulnerable a otro más vulnerable.

En efecto, la conexión entre el principio de igualdad y la progresividad en el ámbito tributario guarda estrecha relación con la construcción del primero, toda vez que, más allá de la igualdad formal, se debe atender también a la exigencia real del Sistema Tributario, es decir, que este no ampare discriminaciones operadas por normas legales vigentes. En definitiva, la progresividad del sistema tributario es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trasciendan dicho plano para permitir la consecución de los fines generales del Estado, como es principalmente la búsqueda de igualdad a través de diferentes manifestaciones (por ejemplo, la redistribución de riqueza) (Martin Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, & Tejerizo López, 2002, págs. 114-117).

A mayor abundamiento, la política pública que busca transferir recursos entre grupos sociales para combatir las desigualdades también se distingue entre progresivas y regresivas. Se considera que una transferencia de recursos es progresiva cuando la participación en beneficios que va hacia el grupo de menor ingreso (grupo en desventaja) es mayor que la participación de ese grupo en el ingreso de mercado, y es absolutamente progresiva cuando es mayor que su participación con respecto a la población nacional. Por su parte, la transferencia se considera regresiva si la participación en los beneficios que va hacia el grupo en desventaja es menor a su participación en el ingreso de mercado. En el caso de los impuestos, la dinámica es lo contrario. Un impuesto es regresivo si la participación en un impuesto pagado por el grupo en desventaja es mayor que la participación de ese grupo en el ingreso de mercado, y es

progresivo si la participación pagada es menor que el ingreso de mercado. En otras palabras, se considera que un impuesto o transferencia es progresivo si tiende a igualar los ingresos entre los grupos desfavorecidos, y es regresivo si hace al ingreso más desigual. (Lustig, Morrison, & Ratziaff, 2019).

En ese contexto, formular un sistema tributario con efecto progresivo permite que este mismo trate de solucionar las brechas socioeconómicas en la sociedad sin necesidad de manera posterior revertir dicha situación por medio de gasto público. En otras palabras, la estructura tributaria regresiva e inequitativa recrudece la injusta concentración de los ingresos y la riqueza que ya existe, y somete a una mayor presión al gasto público para revertir esta desigual repartición, por lo que no fomentar un sistema progresivo desaprovecha el potencial de desarrollo y sobrecarga el rol del gasto público como mecanismo para abordar las desigualdades (OXFAM International, 9). A manera de ejemplo, los sistemas tributarios suelen recurrir a la figura de impuestos indirectos según una calificación económica, es decir, que no miden la capacidad contributiva del ciudadano de manera directa, por su menor complejidad. Este es el caso del IGV que no mide de manera directa la capacidad de pago del contribuyente pero impone una tasa proporcional fija a las diferentes adquisiciones y servicios que realiza una persona. Así pues, dicho impuesto que en la clasificación antes otorgada calificaría como impuesto de tasa proporcional, puede llegar a ser regresivo puesto que impondrá una misma tasa a un bien que lo deberá adquirir una persona con gran cantidad de recursos y sin ellos (tales como comida, servicios de necesidades básicas o medicinas).

En adición a ello, el análisis económico de un sistema tributario también deberá considerar quien en realidad asume la carga tributaria del impuesto, independientemente de la persona que sea el encargado de pagarlo. Mankiw afirma que los impuestos afectan a muchas personas más allá de que, con base en la ley, pagan efectivamente los impuestos. Así, al evaluar la equidad vertical y horizontal de cualquier impuesto, es importante considerar los efectos indirectos (Mankiw, 2015, págs. 232-254). Pensemos en la contribución de Seguro Social de Salud (ESSALUD)⁶¹, la cual corresponde al 9% de la remuneración mensual de un trabajador que se encuentra a cargo del empleador. Así pues, en la práctica, dicho pago no se descontará del sueldo bruto pactado entre el empleador y el trabajador; sin embargo, es una realidad que dicho monto se refleja en cuanto le cuesta al empleador contratar al trabajador, por lo que entra en las variables del sueldo. Dicho de otro modo, el empleador considera el pago del 9% como el valor del trabajador y dado que debe obligatoriamente pagarlo todos los meses, será dinero que no entregará al trabajador y cada aumento de sueldo considerará el pago adicional, por lo que la carga tributaria en realidad la asume el trabajador.

⁶¹ Ley N° 27056 y sus modificatorias.

Dicho lo anterior, se podría resumir en tres (3) puntos la concretización de un sistema progresivo. Primero, tomar en cuenta la tasa efectiva y no nominal de los tributos a fin de hacer un análisis adecuado. Para ello, se deberá considerar los diferentes tipos de exenciones (entendida como todo beneficio tributario o una inafectación que se encuentre en el Sistema Tributario) de pago que se hayan regulado. Segundo, a fin de realizar un análisis adecuado no se deberá considerar al contribuyente o responsable de pago legalmente, sino a la persona o entidad en quien recae la carga económica del tributo. Finalmente, como tercer punto, se deberá considerar que la incidencia real de las cargas fiscales solo es instrumental para determinar si una carga tributaria aumentará o reducirá la desigualdad, sino se debe considerar otros factores como los son el nivel de bienestar de los grupos desfavorecidos, la igualdad de oportunidades, entre otros (Murphy & Nagel, 2002, págs. 130-131). Tal como menciona Herrera Molina, el principio de progresividad tiene un carácter flexible y es posible que exista una cierta reducción de este en ciertos casos a fin de cumplir otros principios constitucionales; sin embargo, bajo ninguna circunstancia, se podrá permitir que este sea dejado de lado de manera completa, así como regular ciertos impuestos o beneficios tributarios que no permitan reconocer con claridad el carácter progresivo del sistema tributario, o, peor aún, lo distorsione (Herrera Molina, 1998, pág. 131).

2.1.3.4. Efecto progresivo en el Sistema Tributario peruano

Los sistemas tributarios se deben fundar en principios de eficiencia, equidad y progresividad, entendidos como lineamientos y metas a lograr. En Perú, no obstante, estos son principios económicos, no legales, que podrían ser no justiciables de manera directa en un procedimiento legal. Solo para citar un ejemplo, la Constitución Política de Colombia sí ha regulado dichos principios de manera expresa en su Constitución, es decir, los han juridificado. Como consecuencia, en el 2020, se presentó una demanda ante la Corte Constitucional colombiana solicitando declarar el actual Estatuto Tributario inexecutable por no cumplir con los principios de progresividad, equidad y eficiencia tributaria consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia al afirmar que había una clara vulneración a los principios constitucionales que busca que se redistribuya el ingreso, sea equitativo entre los ciudadanos y el Estado sea eficiente a la hora de recaudar.

Con ello no decimos que el Perú deba regular dichos principios como legales y exigibles constitucionalmente, pero ello no quita que sea una obligación del legislador tributario de legislar tomando en cuenta dichos principios económicos, lo cual ya ha sido recogido en diferente jurisprudencia del Tribunal Constitucional en el marco de un Estado Social y Democrático como ya hemos mencionado anteriormente. En concreto, el efecto de redistribución de los tributos en el marco del Estado Social y Democrático ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional en diferentes de sus sentencias. A manera de ejemplo, el

fundamento 6 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 03797-2006-AA, citando a Juan Barquero, expresa lo siguiente:

Surge así el tributo como presupuesto funcional del Estado Social, considerando las características del mismo: "(...) Por un lado, su capacidad productiva v su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas (2007)".

En otras palabras, si bien en Perú no tenemos una legislación de manera directa en la Constitución, ello no quiere decir que no sean principios de optimización que todo legislador debe tener en cuenta y remediar si materialmente se están generando distorsiones en el sistema tributario, pues estos encuentran su fundamento principalmente en los principios de igualdad y libertad, así como respeto de los derechos humanos.

Sin perjuicio de ello, se considera actualmente que las figuras tributarias que buscan redistribución se encuentran en alguna medida desaprovechadas en el Perú. *“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, en la actualidad el tributo y demás figuras tributarias no logran cumplir tampoco su función de cubrir gastos públicos ni redistribuir riqueza en el país. A manera de ejemplo, podríamos mencionar que esto se podría deber principalmente a que los impuestos indirectos, como es el caso del IGV, llegan a tener mayor incidencia en la recaudación en el país que los impuestos indirectos, como es el caso del Impuesto a la Renta, debido el incumplimiento en el primero es más detectable y fácil de fiscalizar a propósito de su estructura, aunque el segundo impuesto sea un impuesto más justo, pues toma mayores indicadores de la capacidad contributiva.

Asimismo, existe también una noción equivocada de que ciertas figuras tributarias tienen la facultad de solucionar todos los problemas de la sociedad y que con la sola regulación del impuesto o una exención de este se va a lograr disminuir un efecto de desigualdad en la sociedad. A manera de ejemplo, el mismo estudio mencionado anteriormente nos da a conocer el caso de la exoneración de aranceles a la venta e importación de medicamentos contra el cáncer, el VIH y la diabetes. Dicho beneficio tributario tuvo por objetivo que no se coloque un sobrecosto al sobrecosto que se genera por tener una enfermedad como es el cáncer, el VIH y la diabetes, por lo que se buscaba que, al colocar un beneficio tributario sobre ellos, las

personas que padecen de dichas enfermedades puedan acceder a las medicinas. No obstante, se ha demostrado que ello no trajo consigo la reducción de los costos de los productos. Por el contrario, se señala que entre el 2001 y el 2017 las farmacéuticas habrían dejado de pagar S/ 648 millones al estado peruano como consecuencia de este beneficio, pero el único efecto que tuvo fue al aumento de margen de ganancia de las empresas farmacéuticas y no a una reducción de precios de los productos que tendrían el mismo precio con los impuestos. De esta manera, la regulación de un impuesto o un beneficio tributario no necesariamente lleva a un beneficio en la sociedad.

En conclusión, continúan pendiente esfuerzos más efectivos para la concreción de la búsqueda de igualdad mediante un Sistema Tributario justo y eficiente, así como que este no sea el causante de más desigualdad en la sociedad. En ese sentido, se deberá considerar que al momento de utilizar las herramientas tributarias con las que cuenta para materializar el derecho de igualdad y otros derechos fundamentales se realice con un verdadero análisis a fin de evitar que se genere más desigualdad. En esa línea, qué entendemos como políticas públicas con perspectiva en derechos humanos.

2.2. Definición de una política pública con perspectiva en Derechos Humanos

El término “política pública” es frecuentemente utilizado, pero no se suele tener una definición clara de este. Así pues, la noción de “política pública” es utilizada en la doctrina, legislación y planes de gobierno; no obstante, es difícil encontrar una definición. Raúl Velásquez en un intento de recopilar las definiciones propuestas a través del tiempo, define a la política pública como el *“proceso integrador de decisiones, acciones, inacciones, acuerdos e instrumentos, adelantado por autoridades públicas con la participación eventual de los particulares, y encaminado a solucionar o prevenir una situación definida como problemática”* (Velásquez Gavilanes, 2009, pág. 156). En tal sentido, se puede observar dos (2) aspectos en dicha definición: la política pública (i) es un proceso de toma de decisión a fin de solucionar una problemática y (ii) es pública ya que se realiza por autoridades públicas entendidas como gobernantes de un país para atender una necesidad pública. De esta manera, las políticas públicas tienen por objetivo encarar y resolver un problema público de forma racional a través de un proceso de acciones gubernamentales.

La idea de modelar el proceso político en términos de etapas fue propuesta por primera vez por Lasswell en 1956. Como parte de su intento de establecer una ciencia política multidisciplinaria y prescriptiva, Lasswell introdujo un modelo del proceso político compuesto por siete (7) etapas o procesos (Wegrich & Jahn, 2007, pág. 43). La literatura varía de acuerdo con cuáles son dichos procesos, pero más allá de la terminología, consideramos que son los siguientes: (i) entrada del problema a la agenda pública, (ii) estructuración del problema, (iii) diseño de las soluciones posibles, (iv) el análisis de los puntos a favor y en contra de las mismas, (v) la toma de decisión, (vi) la implementación y (vii) la evaluación (Velásquez Gavilanes, 2009, pág. 36).

En efecto, las políticas públicas inician su proceso como la decisión de solucionar problemas que como sociedad se le da una importancia o un valor superior, donde se involucra un equipo multidisciplinario y especialista en el tema. Es necesario señalar que este procedimiento involucra tanto una parte política como administrativa o de gestión, pues es necesario la contribución e interacción de diferentes actores e instituciones en el proceso político que permite evaluar los efectos acumulativos de los diferentes participantes del proceso (Wegrich & Jahn, 2007, pág. 43). Respecto al aspecto político, se puede resaltar la etapa de estructuración de los problemas y el diseño de las múltiples soluciones, así como la toma de decisiones; y, respecto al aspecto técnico, es posible referirse al momento donde las múltiples soluciones se evalúan, se comparan, se decide y se implementan. Sin embargo, tan importante como la evidencia técnica es el respaldo político con el que contó la elección ganadora (Velásquez Gavilanes, 2009, pág. 37), por lo que el proceso en general está compuesto por la combinación de trabajos entre ambas.

En tal sentido, la política pública es un conjunto de procedimientos que incluyen la asignación de recursos por parte del gobierno (financieros, humanos, información, etc.) para obtener ciertos resultados, lo cual no nos sorprende que tenga una relación directa con los derechos humanos, pues estos resultados suelen encontrarse relacionados a buscar el bienestar de la ciudadanía como fin último del Estado. Dicho lo anterior, Daniel Vásquez y Domitille Delaplace mencionan que la política pública tiene como principal objetivo dar racionalidad a los recursos escasos de una sociedad en el cumplimiento de las actividades estatales y asegurar de que el Estado utilice de la mejor forma posible dichos recursos que se relaciona directamente con la materialización de los derechos humanos. Los autores afirman que todos los derechos humanos requieren de acciones de hacer y no hacer por parte de los Estados, donde estos deberán planificar y ejecutar acciones para lograrlo, por lo que consideran imprescindible tener políticas tributarias con perspectivas de derechos humanos que consideren mecanismos de evaluación de estos en su implementación, gestión, resultados e impacto (2011, pág. 40) a fin de lograr dichos objetivos.

Cuando se habla de una política pública con perspectiva de derechos humanos se habla de una que contemple de manera transversal que el poder público se encuentra al servicio de los ciudadanos, por lo que deben ser ellos el centro de la actuación estatal. La utilización del poder público por parte de los gobernantes sin considerar que fueron elegidos por un pueblo soberano para la protección de sus derechos y el goce de sus libertades deviene en un problema estructural en el sector público. Dicho de otro modo, el ser humano será siempre el medio y el fin último del poder estatal como toda sociedad democrática.

De forma adicional, los gobernantes deberán considerar que una sociedad en la actualidad no es homogénea, por lo que su actuación también deberá considerar los diferentes grupos sociales que conviven en un país. Para ello, se deberá aceptar que no existe mejor manera que

actuar en favor de dichos grupos cuando estos se encuentran debidamente representados. Lo señalado ha sido una gran problemática para el colectivo de discapacidad que a la fecha sigue causando disconformidad por parte del colectivo. Por muchos años, los gobernantes han legislado en favor de ellos a fin de mitigar su situación de exclusión sin contar con su participación. En efecto, el colectivo de discapacidad comenzó a utilizar la frase “*nothing about us without us*” (en español, “nada sobre nosotros sin nosotros”) que continúa buscando que toda decisión política que se tome sobre materia de discapacidad tenga la participación y representación del colectivo.

En relación con lo indicado, los Estados identifican los problemas que enfrenta la sociedad a nivel principalmente socioeconómico con el objetivo de iniciar un proceso de mitigación de los problemas públicos relevantes. Cada sector deberá identificar los problemas que tienen a su cargo (salud, educación, trabajo, entre otros) y realizar un plan de acción. No todos los problemas públicos tienen la misma prioridad en su resolución, por lo que también existe una decisión política en decidir qué problemas deben atenderse antes que otros (orden de prelación). Asimismo, un problema público no solo abarcará un sector, sino podrá ser transversal. A manera de ejemplo, se puede considerar la situación de exclusión de las personas con discapacidad en oportunidades laborales. Ello puede ser enfocado desde el sector de trabajo, adoptando medidas para mitigar dicha situación. Sin embargo, ello también abarcará otros sectores como son educación, pues la razón principal de exclusión suele ser la falta de capacitación que tiene el colectivo usado como motivo válido para no contratar a personas con discapacidad, así como desde el sector encargado de poblaciones vulnerables, pues no es posible adoptar una política pública sin que se considere situaciones en específico de dicho colectivo. Como consecuencia, las acciones deberán realizarse en colaboración, al igual que las evaluaciones sobre las medidas adoptadas. Un análisis crítico de cada política pública considerará cómo esta ha servido para disminuir la situación de desigualdad en cada sector en específico.

Es de considerar también que las políticas públicas se relacionan con los derechos humanos al ser materializadoras de las obligaciones y estándares internacionales que se desprenden, valga la redundancia, de pactos y convenios internacionales, así como las normas en la materia que se hayan regulado de manera interna en el país. En consecuencia, las acciones que realizan los Estados a fin de cumplir sus obligaciones y compromisos son políticas públicas, por lo que estas no solo deberán ser evaluadas desde una perspectiva nacional (si cumplen con solucionar o mitigar de problemática identificada), sino también deberán ser analizadas desde una perspectiva internacional, considerando el desarrollo normativo y doctrinario de la materia. Estas políticas públicas están obligadas a ser analizadas desde los derechos humanos.

A modo de resumen de lo anteriormente indicado, Daniel Vázquez y Domitille Delaplace establecen que las dos (2) principales características de las políticas públicas con perspectiva de derechos humanos que son las siguientes:

1. Empoderamiento de las personas: Se busca que el ser humano sea el centro del poder político y por ende, de las políticas públicas. A consecuencia, hay un reconocimiento de sus derechos y búsqueda de su protección. Para ello, se da un cambio de paradigma donde la ciudadanía no cumple una función de súbditos frente al gobierno, sino la ciudadanía es el núcleo y el poder político le debe protección. En palabras de los autores, la ciudadanía es el comienzo y el fin. Ello legitima la aceptabilidad de las medidas adoptadas y el principio transversal de participación donde su visión de la problemática y perspectiva de posibles soluciones debe ser tomado en consideración.
2. Cumplimiento de los estándares internacionales de derechos: El desarrollo de los Derechos Humanos ha llevado consigo diferentes obligaciones internacionales a cargo del Estado (en cualquiera de sus niveles e independientemente de funciones) como son: la (i) obligación de respetar los derechos humanos por parte de los órganos del gobierno, (ii) obligación de proteger que terceros no vulneren los derechos humanos; (iii) obligación de garantizar el ejercicio de los derechos (incluye las obligaciones prevenir violaciones de derechos humanos, obligación de investigar los casos de violaciones de derechos humanos y obligación de sancionar a los autores de las violaciones de derechos humanos y reparar los derechos conculcados de las víctimas); y, (iv) obligación de satisfacer o tomar medidas al cumplimiento de las obligaciones internacionales. Para el cumplimiento de estos, se brindan estándares que los estados deben cumplir. En tal sentido, para que una política pública tenga una perspectiva de derechos humanos se necesita acudir a los tratados, declaraciones que generen obligaciones, al *ius cogens*, a la costumbre internacional, así como todas las fuentes del DIDH que incluyen las observaciones generales, sentencias, documentos de los relatores, programas y planes de acción provenientes de las conferencias de derechos humanos, y demás documentos que permitan establecer el contenido y extremos de las obligaciones internacionales de derechos humanos (Velásquez Gavilanes, 2009, págs. 40-44).

No obstante, lo mencionado en la práctica no es un trabajo fácil, pues la información no se encuentra sistematizada o al alcance de los funcionarios que se encargan del diseño y ejecución de una política tributaria. En particular, las implicancias tributarias como mecanismos utilizados para dar cumplimiento a estándares de derechos humanos y los principios de derechos humanos no suelen ser tomados en cuenta por los Estados en el diseño, implementación o evaluación de estas políticas de la manera que se debería principalmente por el desconocimiento, pues se esperaría que funcionarios públicos e instituciones públicas

tengan el debido acercamiento e instrucción que permita realmente el uso de ellos (Center for Economic and Social Rights, 2018).

De esta manera, reafirmamos que no existe impedimento para que una política pública con perspectiva de derechos humanos que busca modificar una situación en la realidad utilice los instrumentos del Derecho Tributario en el marco de un Estado Social Democrático de Derecho como lo hemos indicado en el acápite anterior. Como se ha venido analizando, la política tributaria tiene un enorme potencial transformador para la realización de los derechos humanos, pues tiene el potencial a distribuir los recursos en la sociedad y modificar las conductas de los ciudadanos o distribuir de manera correcta las externalidades, así como toda medida que se tome (independientemente de su objetivo, el cual puede ser exclusivamente recaudar) debe tomar en consideración los presupuestos de los derechos humanos. A propósito de ello, la Comisión Interamericana de derechos humanos en un reporte sobre Pobreza y derechos humanos ha señalado que *“los principios de derechos humanos son plenamente aplicables a la política fiscal y deben implementarse en todo el ciclo de las políticas, desde la elaboración de los presupuestos y los códigos tributarios o la asignación de gastos hasta la supervisión y evaluación de las consecuencias”* (Center for Economic and Social Rights, 2018).

Siendo ello así, un tributo con una finalidad extrafiscal o un beneficio tributario que tiene por objetivo materializar derechos son también políticas públicas con perspectiva de derechos humanos, pues atienden a una problemática en específico y brindan una solución a través de la legislación tributaria, por lo que, estas tienen que ser evaluadas, como hemos señalado anteriormente, desde una perspectiva política, legal y económica. También, no se trata de legislar en materia tributaria y pensar que con ello se cumplió con la finalidad de atender a la problemática detectada, sino se deberá evaluar si la figura tributaria es la más adecuada para lograr el objetivo y el más directo (pues esta siempre debe ser considerada como última instancia); y, reevaluar de manera periódica si el instrumento cumplió con el objetivo y si no es así, proponer otras alternativas que pueden encontrarse fuera del Derecho Tributario.

2.2.1. El beneficio tributario: una herramienta de los Derechos Humanos

Como bien hemos mencionado, dentro de los instrumentos que tiene el Derecho Tributario para materializar derechos humanos, se encuentran los beneficios tributarios. 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 que se adaptan a las necesidades o fines (2001, pp. 402), es decir, no existe una lista taxativa de cómo y cuáles son los beneficios tributarios que deben regularse. Por ejemplo, la promoción del empleo de las personas con discapacidad y búsqueda de otorgamiento de ajustes razonables a través de un crédito tributario para efectos del Impuesto a la Renta. La exclusión de las personas con discapacidad en el ámbito laboral es sumamente alta, por lo que es necesario

que el Estado promueva un marco legal que asegure su inserción, así como medidas e incentivos para que se logre materializar su inclusión, por lo que como política pública se decidió que los empleadores que generaban renta de tercera categoría tengan el beneficio de disminuir el impuesto a pagar mediante un crédito adicional por las remuneraciones pagadas a personas con discapacidad o los gastos que incurran por ajustes razonables.

A fin de realizar un análisis coherente sobre la materia, es necesario distinguir de manera independiente entre cuatro (4) conceptos: (i) el gasto público, (ii) gasto tributario; (iii) el beneficio tributario; y, (iv) el incentivo tributario. Bajo esos cuatros (4) conceptos nos encontramos frente a un género especie del concepto del mencionado inmediatamente antes

2.2.1.1. Diferencia conceptual entre el gasto público directo y el gasto tributario

El gasto público es el total de gastos realizados por el Estado, en la adquisición de bienes y servicios, a fin de satisfacer las necesidades de los ciudadanos. En palabras de Ferreiro, la actividad financiera del Estado se concreta en la realización de ingresos y gastos públicos, que constituye una condición para el logro del resto las actividades del Estado y como un medio de que este consiga sus fines (Sevillano, 2019, pág. 10). Por su parte, la OCDE define al gasto tributario como la transferencia de recursos públicos realizada mediante reducciones de las obligaciones impositivas en relación con un marco de referencia o “*benchmark*”, en vez de ser efectuadas a través de un gasto público directo. En tal sentido, un gasto público podría llegar a ser directo (como sería un subsidio) o indirecto (como es un beneficio tributario). Según Barra y Jorrat, existe gasto tributario cuando hay un desvío de recursos y una pérdida de recaudación a beneficio de ciertos contribuyentes a fin de que se persiga ciertos objetivos de política (OXFAM International, 9, pág. 11).

Si bien el tema de los subsidios no es parte de esta tesis, estos se suelen comparar con los gastos tributarios. No existe una definición de subsidios exacta, pero podemos referirnos a las siguientes. Eduardo Quintana, citando a Bacon, Ley y Kojima, indica que un subsidio “*puede concebirse como una reducción de los precios o de los costos de producción de un bien o servicio a través de alguna forma no compensada de transferencia de valor a agentes económicos*” (Quintana Sánchez, 2012). Por su parte, Gruenberg, Pereyra, Torres y Viola definen al subsidio como “*cualquier asistencia o incentivo gubernamental, en efectivo o especie, hacia sectores privados -productores o consumidores-, respecto de la cual el Gobierno no recibe a cambio compensación equivalente*” (Gruenberg, Pereyra, Torres, & Viola, 2007). El Glosario del Banco Central de Reserva del Perú define al subsidio como “*ayuda económica concedida por el Estado u otro organismo oficial para cubrir una necesidad social o económica. Transferencias corrientes del gobierno, sin contraprestación, no recuperables, a empresas públicas y al sector privado*” (2023). De ese modo, se podría definir al subsidio como un gasto público donde el Estado destina una ayuda económica a un sector en específico a fin de cubrir una necesidad de manera unilateral y sin esperar un beneficio a cambio.

Ahora bien, un subsidio es un gasto público que constituye apoyo gubernamental que en su mayoría de casos suele ser directo, es decir, una transferencia directa a un sector en específico. Sin embargo, el subsidio también puede ser indirecto a través de mecanismos de precios. Un subsidio indirecto podría tener una naturaleza más parecida a un beneficio tributario. En cualquiera de los casos, tienen el mismo efecto: se genera un ahorro en el ciudadano. Por ejemplo, si el Estado busca generar un ahorro en un empleador que debe otorgar ajustes razonables a trabajadores con discapacidad, este podría hacerlo mediante un beneficio tributario (como es el caso de la LGPD) o por la entrega directa de un monto (subsidiario directo). La decisión será principalmente presupuestal y deberá considerar aspectos particulares de cada uno de ellos, como son los esfuerzos que pueda acarrear cada uno de los conceptos dados (cuál es más fácil de administrar, con cuál se asegura su cumplimiento y cómo se logra que no puedan acceder a dicho beneficio otras personas que no son parte del colectivo objetivo). Sin embargo, en líneas generales podrían llegar a cumplir el mismo objetivo si se ejecutan de manera adecuada.

En el Informe N° 047-2019-SUNAT/1V3000, mediante el cual se solicitó a la SUNAT que remita diversa información para la elaboración de la Evaluación del Sistema Tributario 2018, se incluyó un cuadro interesante elaborado por Marcelo Tokman, Jorge Rodríguez y Cristóbal Marshall que presentan las ventajas y desventajas relativas de los gastos tributarios como herramienta de política pública que nos parece de gran utilidad y replicamos a continuación:

Dimensión	Gastos tributarios	Gasto público directo
Accesibilidad para los beneficiarios	Simple por ser automático	Más compleja pues requiere selección
Costos administrativos	Bajo para los gastos tributarios pero altos para el sistema tributario como un todo, pues lo hacen más complejo	De nivel medio, por la necesidad de un sistema de selección y asignación
Posibles malos usos	Espacios para la elusión, la evasión y la búsqueda de rentas	Espacios para las arbitrariedades y captura del ente asignador
Flexibilidad	Opera con leyes permanentes, generando estabilidad, pero también inercia.	Opera con presupuestos, evaluaciones y reasignaciones periódicas.
Transparencia y rendición de cuentas	Su automaticidad no considera formas de control ni rendición de cuentas.	Al ser un gasto gubernamental, está sujeto a control y rendición de cuentas.
Control de gastos	Gastos determinados ex post, inciertos y acotables, que pueden generar desequilibrios fiscales.	Gasto programado y controlado, acotado a la Ley de Presupuesto
Efectividad	No se puede asegurar adicionalidad en la acción que se desea fomentar. Se financian casos infra marginales.	Riesgo de desplazamiento del accionar privado y dificultad para asegurar adicionalidad.
Equidad	Sólo acceden quienes tributan y	La discrecionalidad puede facilitar

	más intensivamente, quienes tienen mayores ingresos.	un acceso más equitativo, posibilitando la focalización de beneficiarios.
--	--	---

Tokman, Marcelo, Rodríguez, Jorge y Cristóbal Marshall (2006): "Las excepciones tributarias como herramienta de política pública". Estudios Públicos, 102 en Informe N° 47-2019-SUNAT/1V3000

Una vez mencionada la diferencia entre un gasto tributario y un gasto público directo, nos centraremos en los gastos tributarios y beneficios tributarios.

2.2.1.2. Definición de beneficios tributarios

Los beneficios tributarios están constituidos por aquellas exoneraciones, deducciones y tratamientos tributarios especiales que implican una reducción o modificación en la recaudación en las obligaciones tributarias para ciertos contribuyentes, lo cual lleva como consecuencia que se genere una reducción en los recaudos del Estado (Instituto Peruano de Economía, 2013). A diferencia de la inafectación de un supuesto, el cual no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la norma, los beneficios tributarios son decisiones estatales que influyen directamente en el gasto estatal y que deben encontrarse debidamente determinados en el Presupuesto Nacional. En ambos casos tendríamos el mismo efecto, no se debe realizar el pago.

Como hemos señalado, a las inafectaciones también se le conocen como supuestos de no sujeción pues pretenden tan solo delimitar coherentemente el objeto del tributo (el aspecto material) y responden solo a una técnica legislativa. Por el contrario, el autor afirma que los beneficios tributarios (exoneraciones, en particular) encierran "un contenido positivo de justicia o, en general, de un fin público que se quiere tutelar" (Herrera Molina, 1998, pág. 298), toda vez que derivan de una situación valorable que deviene en la designación de un presupuesto. Ello quiere decir que siempre que el Estado use 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. Entiéndase poder de eximir como una de las manifestaciones de la potestad tributaria que permite al legislador excluir un supuesto tributario que se encontraría dentro de la hipótesis de incidencia. A razón de ello, son temporales. En efecto, los beneficios tributarios tienen un objetivo que buscan alcanzar a través de una lesión justificada al principio de capacidad contributiva, es decir, pueden ser una ruptura al principio de capacidad contributiva basado en un motivo justificado de origen extrafiscal. Por el contrario, los supuestos de inafectación simplemente buscan precisar el concepto gravado de manera coherente atendiendo a la capacidad contributiva (Herrera Molina, 1998, pág. 195).

La regulación en materia de beneficios tributarios también se encuentra relacionada con las tres (3) relaciones de la política tributaria y los derechos humanos que hemos identificado en el primer acápite. La primera relación que hemos identificado fue la relacionada a la recaudación,

es decir, la relación indirecta. Estas se encuentran relacionadas pues el otorgamiento de beneficios tributarios constituye un gasto asumido por el Estado y en cierta medida la ruptura justificada con el principio de capacidad contributiva. El gasto fiscal no solo constituye las erogaciones que realiza los Estados sino también aquellas cantidades que deja de percibir en virtud de la aplicación de decisiones gubernamentales, por lo que está disminuyendo su recaudación para la consecución de un fin: materialización de un derecho.

La segunda relación es que el beneficio tributario, al tener su origen en un asunto extrafiscal, puede ser utilizado para incentivar o modificar conductas de los agentes económicos a fin de lograr un objetivo y solucionar fallas del mercado. Finalmente, los beneficios tributarios tienen una correlación con la búsqueda de igualdad, toda vez que regulándolos de la manera incorrecta, pueden generar diferencias, así como regulándolos en búsqueda de un objetivo, puede lograr igualdad en la sociedad y un sistema más progresivo (redistribución de riquezas). Ello pues, al aceptar que un sector no se vea beneficiado un beneficio y otro sí, redistribuye la carga económica estatal en los que realmente se encuentran en posición de contribuir a la consecución del interés general.

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 por lo que, todo otorgamiento de beneficios no puede ser de manera indiscriminada. Dicho ello, en Perú, a fin de evitar el uso indiscriminado de beneficios tributarios, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario regula las reglas generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios donde, entre otras, se indica lo siguiente:

1. Obligación de contar con una Exposición de Motivos que indique el objetivo y alcances del beneficio tributario, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, el sustento que demuestre que la medida adoptada resulta más eficaz y eficiente respecto a otras opciones de política de gasto público considerando los objetivos propuestos, y la evaluación de que no se generen condiciones de competencia desiguales respecto a los contribuyentes no beneficiados.
2. Obligación de encontrarse acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.
3. Obligación de que el beneficio tributario indique objetivo, los sujetos beneficiarios, los indicadores, factores y/o aspectos que se emplearán para evaluar el impacto del beneficio tributario.

4. Prohibición de conceder beneficios tributarios sobre impuestos selectivos al consumo ni sobre bienes o servicios que dañen la salud y/o el medio ambiente.
5. Prohibición de que beneficio tributario tenga un plazo de vigencia mayor a tres (3) años que podrá ser prorrogado en una sola ocasión.
6. Obligación de contar con informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas a fin de que este sea presentado al Poder Ejecutivo.

Por su parte, el Artículo 76 del Reglamento del Congreso establece que la presentación de las proposiciones de ley que presenten el Presidente de la República o los Congresistas referidas a la creación o renovación de exoneraciones, beneficios o incentivos tributarios deben contener en la exposición de motivos lo siguiente:

1. El objetivo y alcances de la propuesta.
2. El efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional.
3. En el caso de iniciativas de prórroga o renovación, la exposición de motivos indica si se cumplieron los fines del beneficio económico y su alcance a los sujetos beneficiarios.

Respecto a dicha regulación, un primer tema que nos puede causar extrañeza es el plazo y nos lleva a preguntarnos si realmente un plazo de tres (3) o seis (6) años -al ser prorrogado- puede llevarnos a mitigar una problemática pública y cumplir un objetivo de derechos humanos. Al parecer la respuesta es no y ello coincide con la realidad, pues los beneficios tributarios suelen prorrogarse de manera constante. Segundo, nos parece claro que la Norma VII incluye un análisis económico de los beneficios tributarios a fin de observar el objetivo que buscan y sus mecanismos para lograrlo de acuerdo con los objetivos de la política tributaria, es decir, se necesita un análisis exhaustivo si es que realmente un instrumento tributario logra el fin de origen extrafiscal que se busca lograr. Así pues, la norma busca que no solo se identifique el objetivo que se debe lograr, el cual deberá encontrarse justificado, así como también el costo de este beneficio en relación con el fin. Tercero, es necesario determinar de manera correcta los sujetos beneficiados a fin de que terceros no se vean beneficiados con ello y que el objetivo que se busca se distorsione.

2.2.1.3. Definición de incentivo tributario

Finalmente, haremos mención al concepto de incentivo tributario que como señalamos, es un género-especie del beneficio tributario. Barra y Jorrat, citando a Villela, indican que todo incentivo implica un beneficio, pero no todo beneficio constituye un incentivo, aunque ambos resulten en pérdidas de recaudación. Un incentivo tiene el objetivo de promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos, en tanto que un beneficio no tiene ese fin, ya que solo es una forma de apoyo financiero a los contribuyentes (OXFAM International, 9, pág.

12). Así pues, se podría definir el incentivo tributario como el beneficio tributario que tiene por objeto promover un objetivo estatal, es decir, que busca cumplir el interés público. En Perú, no existe una regulación expresa de cuándo es necesario otorgar un incentivo tributario; sin embargo, el motivo que justifica a dicho beneficio debe encontrarse debidamente fundamentado en los fines estatales que se quieren lograr y la proyección de dicho cumplimiento, al igual que los demás beneficios tributarios.

Nótese que no existe un correlato exacto en el sistema tributario peruano, pues en la actualidad se suele usar el concepto “incentivo” y “beneficio” de manera indistinta. No obstante, podríamos encontrar como antecedente a esta distinción en el Decreto Legislativo N° 259, el cual se encuentra derogado. En concreto, el artículo 2 de dicha norma señalaba que *“Los incentivos, beneficios y exoneraciones tributarias tienen el objeto de promover el desarrollo de determinadas actividades o sectores económicos, regiones o zonas geográficas del país y se ciñen a los siguientes principios”*.

No obstante, en el artículo 3 y 4 se diferenciaba a los incentivos de los beneficios señalando en el artículo 4 que los incentivos tributarios se ceñían a los siguientes criterios: a) Promoción del desarrollo o fomento de una actividad o sector económico; b), Promoción del desarrollo económico de una región o zona geográfica determinada; y, c) Fomento de la empresa en función a su dimensión o forma de propiedad. Por su parte, el artículo 5 regulaba que los beneficios tributarios se otorgaban en función de los siguientes criterios económicos: a) Incremento, ahorro y generación de mano de obra no calificada; b) Incremento de la inversión y reinversión en empresas; c) Ahorro y captación de divisas; y, d) Promoción efectiva de la descentralización. No es una definición del todo clara entre un beneficio tributario y un incentivo, pero puede dar ciertas luces de que podría existir una diferencia y que esta sería que el objeto de un incentivo es promover un objetivo estatal, es decir, que busca cumplir el interés público. Sin perjuicio de ello, no se ha replicado dicho entendimiento en las normas tributarias posteriores como es el caso del Decreto Legislativo N° 977 y siguientes.

A manera de ejemplo, en España, se discutió en la Sentencia de 5.3.74 el incentivo del IVA a los libros y prensa. En ella se examina si es constitucional que los discos tributen al tipo ordinario del IVA (es decir, dentro del régimen general), mientras que otros bienes de difusión cultural (libros y prensa) lo hacen a un tipo reducido (es decir, dentro de un régimen especial). El Tribunal a cargo del caso concluyó que no existe una obligación de incentivar por igual los bienes de difusión cultural, pues existen beneficios que buscan cumplir objetivos concretos como es en este caso la difusión de libros y prensa. En efecto, el colegiado indicó que la igualdad no obliga al Estado a adoptar medidas de fomento o beneficios fiscales de modo homogéneo, esta puede más bien elegir de modo adecuado a las cosas que deben ser fomentadas, tomando en cuenta para ello consideraciones económicas y política financiera. Así pues, la sentencia en cuestión señala que los beneficios tributarios deben estar basados *“en las necesidades económicas o en consideraciones coyunturales, culturales o sociopolíticas”*.

Dicho ello, el legislador tiene cierta discrecionalidad en otorgar beneficios tributarios; sin embargo, ello no resulta en la posibilidad de una arbitrariedad. Para ello, el Tribunal Español introduce los criterios de idoneidad y necesidad que nosotros conocemos como el *test* de proporcionalidad para resolver dicho asunto. Respecto al criterio de idoneidad, en el caso mencionado, el tribunal en cuestión constata con datos estadísticos el aumento del volumen de ventas de la industria discográfica y concluye que se trata de un sector no necesitado de promoción económica. Respecto del concepto de necesidad, se considera necesarias las exenciones a los libros para evitar un aumento de sus precios y una indeseable concentración del sector empresarial (Herrera Molina, 1998, págs. 25-28), así como fomentar su distribución. Así pues, el motivo de un incentivo debe encontrarse debidamente justificado con el *test* de proporcionalidad como mencionaremos en el tercer y último acápite.

En ese sentido, si un beneficio tributario tiene el objetivo de promover un sector en específico o un cambio de comportamiento, nos encontraremos frente a un incentivo tributario. Dicho fin debe ser uno legítimo y realmente sustentado en la búsqueda de concretización de este.

2.2.2. Tipología de los beneficios tributarios

Como bien hemos señalado no existe una tipología propiamente de los beneficios tributarios pues estos pueden tomar un sin número de formas adaptándose a las necesidades en el caso concreto y de acuerdo con la consecución de fines. Asimismo, cada país utiliza diferente terminología al referirse a “sus” tipos de beneficios tributarios o cuales suelen ser los más comunes. La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) presenta un cuadro resumen de las posibles tipologías de los beneficios tributarios, pero estos pueden variar según cada país. Tomando como ejemplo el cuadro elaborado por ellos y el Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 del Perú (Ministerio de Economía y Finanzas, 2021), realizaremos un cuadro similar pero utilizando las definiciones jurídicas peruanas y ejemplos peruanos . A continuación este:

Tipología de los gastos tributarios		
Tipo de gasto tributario	Descripción	Ejemplo
Exoneración	Supuesto dentro de la hipótesis de incidencia pero donde no nace la obligación tributaria (dispensa de pago).	Exoneración de las rentas que las sociedades o instituciones religiosas, destinen a la realización de sus fines específicos en el país (Inciso a) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta).
Deducción adicional	Monto adicional considerado como gasto que es deducible a fin de determinar la renta neta del tributo.	Deducción adicional cuando se empleen personas con discapacidad sobre las remuneraciones que se paguen a estas personas (Inciso z) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta).
Crédito tributario	Monto adicional que reduce el pago del tributo (o impuesto resultante).	Crédito Tributario por reinversión de utilidades por parte de las empresas sujetas al Régimen Laboral Agrario

		(Ley N° 31110).
Tasas diferenciadas	Tasa menor a la alícuota general aplicada.	Tasa de 10%, 5% y 0% de la Amazonía (Ley N° 27037).
Diferimiento de la obligación	Postergación en el pago de tributos.	Depreciación acelerada – régimen especial (Decreto Legislativo N° 1488)
Devolución	Devolución del tributo debido pagado.	Beneficio de restitución arancelaria: Drawback (Decreto Legislativo N° 1053).

Fuente: Elaboración propia utilizando como referencia el cuadro elaborado por Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Panorama Fiscal de ALC en el 2019 y utilizando la información Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025

Ahora bien, para efectos de la investigación en curso, nos centraremos en dos (2) beneficios tributarios: el crédito tributario y la deducción adicional que califica como gasto. Tal como señala el cuadro anterior, la deducción adicional es un monto adicional considerado como gasto que es que es deducible a fin de determinar la renta neta del tributo. En otras palabras, disminuye la renta bruta; y, entre más gasto, menos renta neta imponible. Por el contrario, un crédito tributario disminuye el impuesto resultante, es decir, disminuye el impuesto a pagar de manera directa.

Por un lado, la doctrina se suele diferenciar tipos de créditos tributarios que puede trasladarse al Perú y estos son los siguientes:

1. Créditos tributarios por pago anticipado o pagos a cuenta: No busca reducir la obligación tributaria, sino es un método de ajuste de cuentas entre el contribuyente y el Fisco. Se puede decir que tiene el uso más importante. No constituye un gasto del tesoro público, pues solo disminuye lo que ya se pagó en algún momento de manera anticipada.
2. Créditos tributarios para evitar la doble imposición: Tiene por objetivo garantizar que un mismo sujeto no pague dos (2) veces un tributo de una misma naturaleza en dos (2) jurisdicciones distintas. Se puede considerar un ajuste de cuentas entre jurisdicciones con la finalidad de evitar una doble o múltiple imposición jurídica o económica al contribuyente. En el Perú, se reconoce el crédito directo y el crédito indirecto.
3. Créditos tributario que son equivalente funcional de las subvenciones directas: El uso del mecanismo de crédito tributario con fin no fiscal de proporcionar un incentivo al sector privado para emprender una actividad social o económicamente beneficiosa. Constituye un gasto del tesoro público al ser un beneficio tributario. En este caso, podríamos encontrar a los créditos por el otorgamiento de ajuste razonable (Potgieter Hoff, 1982).

Dicho lo anterior, existe una gran diferencia entre regular una deducción adicional y un crédito tributario que disminuya el impuesto resultante. A manera de ejemplo, pensemos la diferencia

de otorgar una deducción adicional del 10% de un gasto de S/100 a efectos de determinar la renta neta imponible frente a un crédito tributario del 10% de un gasto de S/100 que disminuya el impuesto resultante. A continuación, un ejemplo numérico bastante simple:

A) Considerando Deducción Adicional

Renta Neta	S/ 1,000.00
Deducción Adicional	S/ 10.00
Renta Neta Imponible	S/ 990.00
Tasa Impuesto	29.5%
Impuesto Resultante	S/ 292.05
Crédito Tributario	S/ 0.00

Impuesto a pagar	S/ 292.05
-------------------------	------------------

B) Considerando Crédito Tributario

Renta Neta	S/ 1,000.00
Deducción Adicional	S/ 0.00
Renta Neta Imponible	S/ 1,000.00
Tasa Impuesto	29.5%
Impuesto Resultante	S/ 295.00
Crédito tributario	S/ 10.00

Impuesto a pagar	S/ 285.00
-------------------------	------------------

Elaboración propia.

Así pues, como se puede observar la diferencia puede ser bastante significativa, por lo que el legislador al momento de regular deberá ser bastante claro y fino en especificar a qué tipo de beneficio tributario hace referencia y cómo este impacta la determinación de la obligación tributaria.

2.2.2.1. Utilización de instrumentos tributarios como última *ratio* para materializar derechos

Finalmente, una conclusión que debemos llevarnos de este punto es que la legislación de un tributo con finalidad extrafiscal, así como un beneficio tributario que tenga un objetivo constitucionalmente perseguible pueden ser una herramienta utilizada por el legislador para materializar derechos humanos. Sin embargo, no es la única y, probablemente, no la más apropiada para ello, por lo que siempre se deberá considerar otras alternativas, fuera del Sistema Tributario, a fin de observar si con ello se podría llegar al mismo fin. Hay que recordar que dichas figuras solo son una herramienta dentro de la gama de distintas alternativas que tiene el legislador en materia de políticas públicas. Siendo ello así, lo señalado nos lleva a tener dos (2) consideraciones.

Primero, en el Sistema Tributario, no se encontrarán la solución a los problemas públicos de manera exclusiva. Con ello queremos decir que si se quiere atender a problemas públicos ellos deberán ir acompañados con otras medidas no tributarias para su cumplimiento. Tómese en cuenta los beneficios tributarios por la contratación de personas con discapacidad. Dichos beneficios, por sí solos, no logran que se contraten a más personas del colectivo, sino deben ir acompañados de programas de capacitación, legislación de cuotas de contratación, fiscalización de entes públicos, entre otros, a fin de observar si realmente se están siendo incluidos en el sector laboral. La idea es que se encuentren presente la mayoría de manera concurrente.

Segundo, no siempre la buena intención de regular tributos o beneficios tributarios nos llevará al cumplimiento de los objetivos. La exoneración de medicinas relacionadas con el cáncer y VIH son un claro ejemplo de ello. Si bien con estos beneficios se buscaba que el precio de estos disminuyera, ello no se ha dado en la realidad. Por el contrario, es posible afirmar que la regulación de un beneficio tributario podría llevar a beneficiar a un grupo distinto (en este caso, las empresas farmacéuticas) del que realmente se buscaba beneficiar (en este caso, las personas que padecen de dichas enfermedades).

2.3. Política pública con perspectiva en Derechos Humanos: Desde una perspectiva de política tributaria y análisis constitucional

Para finalizar el presente capítulo queremos concluir que cuando se utilice una institución tributaria (tributo o beneficio tributario) para la materialización de los derechos humanos como política pública es necesario que el legislador, al igual que en todo aspecto tributario, se realice un análisis desde una perspectiva de política tributaria a fin de que este sea eficiente y justo, así como realizar análisis constitucional para determinar que este no viole los principios reconocidos en la Constitución. En concreto, en el presente acápite nos centraremos en el incentivo tributario, que, como hemos definido, se trata el beneficio tributario que tiene por objeto promover un objetivo estatal específico, es decir, que busca cumplir el interés público, ya que es el tema principal de la investigación. A continuación un breve análisis de las consideraciones que se deberán tener en cuenta.

2.3.1. Análisis de un incentivo tributario desde la perspectiva de política tributaria

Como hemos mencionado, cada vez que se utilice una institución tributaria para la materialización de derechos humanos se debe realizar un análisis económico desde la perspectiva de la política tributaria, considerando los principios de optimización tributaria como lo son la eficiencia, la justicia y demás principios de administración como son la simplicidad y complejidad del sistema tributario. Así pues, si bien estos no son principios legalmente reprochables, su vulneración puede llevar a consecuencias jurídicas como vulneración de derechos y contribuir a un Sistema Tributario menos progresivo.

2.3.1.1. Análisis de la eficiencia y justicia de un incentivo tributario

Respecto al análisis desde una perspectiva de política tributaria, se debe considerar los criterios que den prioridad a la asignación de recursos públicos de una manera eficaz y justa. La eficiencia es un término utilizado para significar la realización de un determinado proceso y la maximización de los resultados con la menor utilización de medios. En palabras de Richard Posner, la eficiencia significa explotar recursos económicos de tal manera que su valor sea maximizado. De esta manera, la eficacia sería la producción de resultados con la mayor producción de efectos positivos mientras que la efectividad se entiende como la mayor

producción de efectos en el tiempo (Caliendo, 2018, pág. 116). Por otro lado, la justicia, como bien hemos visto en el acápite anterior, se encuentra principalmente relacionada con la equidad y al concepto de justicia fiscal, es decir, cómo estos recursos son distribuidos entre la sociedad y cómo el Sistema Tributario no debe generar desigualdades de manera arbitraria.

Caliendo, citando a Albert Calsamiglia, señala que la conexión entre la justicia y la eficiencia se da en cinco (5) sentidos: (i) una sociedad idealmente justa es una sociedad eficiente; (ii) una sociedad justa y equitativa difícilmente será una sociedad que desperdicia y no utiliza sus recursos; (iii) la eficiencia es un componente de la justicia, aunque no sea el único ni el principal criterio de justicia; (iv) la eficiencia, entendida como el proceso de maximización de la riqueza social, exige intervenciones regulatorias, correctivas o estrategias del Estado en el mercado; y, (v) existe una utilidad en observar si los mecanismos jurídicos de control son eficientes en la producción de riqueza social (Caliendo, 2018, pág. 123). En efecto, podemos afirmar que la eficiencia y la equidad no son supuestos contrarios, sino que estos se complementan. No puede haber un sistema tributario eficiente si no considera la equidad, así como no puede haber un sistema tributario equitativo si no es eficaz. No se puede negar la relación o determinar una orden de prioridad de una sobre la otra.

En palabras de Due, a fin de legislar en materia tributaria, se deben considerar los siguientes tres (3) principios esenciales:

1. Máxima neutralidad económica o eficiencia: La estructura impositiva habrá de concebirse de tal forma que elimine toda interferencia con el logro de una óptima distribución y uso de recursos y, de ser posible, que contribuya a ese objetivo. La imposición no debe interferir con el logro de óptimos niveles de vida, así como los tributos no deben alterar las preferencias o el curso de la actividad de los individuos, excepto cuando ello signifique una mejor consecución de objetivos generales.
2. Equidad: La distribución de la carga impositiva debe adecuarse a la modalidad de la distribución de los ingresos considerada óptima por el consenso de opiniones en la sociedad contemporánea. Este principio se encuentra dividido en dos (2) subprincipios. Por un lado, el principio de beneficio que busca que la equidad se interprete como el requerimiento de igual tratamiento para quienes reciben iguales beneficios de la actividad estatal y que la distribución de tributos se realice en esos términos. El segundo subprincipio es el de capacidad, el cual busca que se contribuya según la capacidad contributiva, es decir, este exige un trato igual para que todas las personas que se considera que tienen una misma capacidad contributiva, tributen igual, mientras las que no lo tienen, tributen de forma diferente.
3. Costos mínimos de recaudación y cumplimiento: Este principio requiere que los tributos se establezcan en forma que lleven los costos efectivos de recaudación a un mínimo, en función de los recursos necesarios para percibir los tributos y para que los

contribuyentes actúen de conformidad con las leyes fiscales así como también en función de los inconvenientes directos causados a los contribuyentes por el pago de tributos (Due, 1981, págs. 77-84).

La máxima neutralidad económica o eficiencia se refiere a que los tributos deben ser, en mayor medida, lo más neutros frente al movimiento de la economía, lo que quiere decir que, estos no pueden cambiar cómo los agentes del mercado toman decisiones o interactúan entre sí. Sin perjuicio de ello, un tributo con finalidad extrafiscal o un incentivo que busca promover cierto comportamiento son la excepción. Dichos conceptos, desde su naturaleza, buscan que realmente haya un cambio en la sociedad. Pensemos en el caso de un impuesto al tabaco que busca que se disminuya el acceso a ese producto y las personas dejen de consumirlos, así como una exoneración del IGV a los libros a fin de que las personas puedan acceder a ellos y fomentar la lectura. En tal sentido, estos conceptos no son neutros a las relaciones económicas que pasan en una sociedad; sin embargo, estos deben encontrarse debidamente justificados a fin de que sean constitucionalmente válidos de acuerdo con un principio o derecho justificable.

Segundo, respecto a la equidad, en el Perú, se pueden encontrar los dos (2) subprincipios mencionados anteriormente: el principio de beneficio y el principio de capacidad, aunque principalmente se tratarían de corrientes distintas para señalar un mismo supuesto. El principio de beneficio se encuentra en las tasas y contribuciones principalmente al poder identificarse un beneficio directo que deviene de su pago, mientras que el principio de capacidad se encuentra principalmente en los impuestos aunque no es exclusivo de esta categoría, pues ello no quiere decir que no sea posible observar el principio de capacidad en las contribuciones y tasas. En esa línea, cuando se habla de capacidad contributiva en las tasas y contribuciones normalmente se realiza el análisis sobre la base del *test* o principio de beneficio (se encontrará de acuerdo a la capacidad contributiva la tasa o contribución que el monto a pagar sea un espejo del beneficio otorgado). Podríamos afirmar que el principio beneficio y el principio de capacidad tienen una relación de especie- género.

Siendo esto así, es posible señalar que el principio de equidad si es justiciable en cierta medida de manera legal en virtud del artículo 79 de la Constitución Política del Perú. No obstante, hay que ver que el principio de equidad tiene una variable más amplia que entender que el Sistema Tributario debe ser más justo a través de las variables ya mencionadas de la progresividad, como es que la redistribución de riquezas y respecto de los derechos fundamentales. En el caso de los beneficios tributarios y, en específico, de los incentivos tributarios, debemos encontrar fundamentalmente que su regulación busque materializar un derecho a fin de lograr una sociedad más justa y equitativa. Legislar un beneficio tributario por la contratación de personas con discapacidad busca claramente que las personas con discapacidad puedan acceder a un trabajo, que de otra manera, podrían ser exclusivos del sector laboral.

De esta manera, el procedimiento de adopción de un tributo o regulación respecto a un beneficio tributario debe considerar los principios señalados anteriormente principalmente cuando se utilicen como una política tributaria con perspectiva de derechos humanos. En adición, es necesario tener especial cuidado con los beneficios tributarios que generan gastos para el Estado pues también tiene una relación directa con los principios. Primero, estos pueden afectar la eficiencia de un sistema tributario al incidir en las decisiones de los agentes económicos, lo cual puede generar que se distorsione la asignación de recursos. Segundo, estos también pueden generar complicaciones con el principio de equidad, ya que si no se otorgan siguiendo parámetros y atendiendo a los resultados, podrían generar situaciones de inequidad.

Dado que los gastos tributarios favorecen a determinados sectores o actividades, pueden generarse diferentes cargas tributarias para contribuyentes similares, generando regresividad (La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Oxfam, 2019, pág. 13). En tal sentido, sería recomendable el análisis de cada beneficio tributario desde la perspectiva económica.

2.3.1.2. Análisis de la simplicidad y no complejidad del incentivo tributario

Todo tributo o beneficio tributario debe tomar en cuenta que estos sean capaces de ser entendidos de manera clara y simple a fin de que estos puedan ser cumplidos. A esto le podríamos llamar el principio de simplicidad, toda vez, que se entiende que los ciudadanos deben ser capaces de entender las obligaciones tributarias que tienen a su cargo, así como poder utilizar todo beneficio tributario que pueda colocarlos en una mejor situación o colocarlos en una situación de igualdad frente al resto de ciudadanos.

Por su parte, se menciona también el principio de complejidad que busca que el legislador tome en cuenta cómo dichos tributos o beneficios serán administrados, toda vez que si ello requiere esfuerzos exagerados, podría hacernos optar por otra alternativa frente a un concepto tributario. Con ello queremos decir que, por ejemplo, si nos encontramos frente a un beneficio tributario de alta complejidad, donde se generen costos significativos para el Estado para que pueda ser aplicado, tal vez sería que se busquen otras alternativas de acceso más directo y en un *test* de costo-beneficio sean más idóneos para la consecución de sus fines. Pensemos en el caso de que se busca que las personas con discapacidad física puedan acceder a la adquisición artefactos utilizados para su movilización (sillas de ruedas, muletas, entre otros.) puede evaluarse que resulta menos costoso, si por ejemplo, otorgar un subsidio de manera directa a las personas usuarias, o, legislar una exoneración tributaria del IGV a dichos bienes. En ese caso, se deberá considerar que resulta menos costoso y qué sirve más para cumplir dicho fin.

En efecto, sería recomendable que dichas medidas consideren que estos puedan ser de fácil entendimiento para los contribuyentes a fin de que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias o verse beneficiado de ellos, así como su regulación no debería generar esfuerzos incoherentes con el objetivo que se busca perseguir, por lo que sería necesario evaluar los costos relacionados a su recaudación, o, en el caso de beneficios tributarios, para utilizarlos.

2.3.2. Análisis de un incentivo tributario desde una perspectiva constitucional

A lo largo del capítulo se ha mencionado los límites constitucionales en materia tributaria. En palabras de Rodríguez Bereijo, los principios tributarios cumplen una función positiva en tanto informan al legislador sobre cómo debe estar regulada la materia tributaria, pero a la vez negativa pues tiene una fuerza derogatoria que tienen respecto de todas aquellas normas que se les opongan que consagren valores contrapuestos (Sevillano, 2019, pág. 107). Dichos principios sirven para determinar si es constitucionalmente válida la intervención del Derecho Tributario para la consecución del fin y si no excede los límites de la potestad tributaria. Para ello, nuestra principal guía siempre será el artículo 74 de la Constitución, así como los principios implícitos que de ellos se deriva. La potestad tributaria se encuentra limitada por los principios tributarios que se encuentran regulados explícita e implícitamente en la Constitución, los cuales regulan su ejercicio.

Sin embargo, es necesario recordar que todo tributo o beneficio tributario deberá ser respetuoso del Ordenamiento Jurídico en sí mismo respetando los derechos fundamentales, así como los principios que se derivan de todo Estado Social y Democrático de Derecho. A continuación, desarrollaremos los principios tributarios en el caso concreto.

2.3.2.1. Reserva de ley y su diferencia con el principio de legalidad

La reserva legal tiene por finalidad que se respete la distribución de la potestad tributaria señalada en la Constitución. Este tiene su origen en la famosa frase *“no taxation without representation”* (en español, “no debe haber tributos sin representación”) donde se entiende que la ley es el único elemento posiblemente utilizado para imponer impuestos en la medida que es un instrumento del Poder Legislativo, representante del pueblo. No obstante, la norma se ha relativizado. En el Perú, no es imprescindible que todo tributo sea regulado por una ley en sentido formal (ley del Congreso), sino que normas de rango equivalente pueden cumplir dicha función, como son el caso de los decretos legislativos cuando el Congreso delega facultades al Poder Ejecutivo; ordenanzas cuando se tratan de gobiernos regionales o locales; o, normas de rango inferior, siempre que se encuentren debidamente autorizadas que es el caso de los decretos supremos por tasas del Poder Ejecutivo (Sevillano, 2019, pág. 120).

En efecto, se reconoce que la reserva de ley debe ser analizada en dos (2) planos. Por un lado, el plano horizontal busca desentrañar los elementos del tributo o las materias que

“necesariamente” deban venir configuradas por una norma con rango de ley. Por otro lado, se considera que el plano vertical debe analizar el grado de concreción -o densidad normativa- con que dichos elementos deben venir regulados en una norma con rango de ley. (Gamba, 2008, pág. 41).

Siguiendo la línea de lo indicado, en el fundamento 10 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 2762-2002-AA/TC afirma que el análisis de la reserva tributaria tiene una extensión horizontal y vertical en los siguientes términos:

La reserva de ley, en su extensión horizontal, atiende a la delimitación del alcance dejado al reglamento, y en su sentido vertical, al contenido material que debe recoger la ley de remisión. (Tornos Más, Joaquín. La relación entre la Ley y el Reglamento. En: Revista de Administración Pública. 100-102. Año 1993. Madrid. Pág. 471 –507). Asimismo, Gamba Valega se refiere al plano horizontal como aquel en el cual se deslindan los elementos que deben estar amparados por la reserva, y, al vertical, como el grado de concreción o alcance con que dichos elementos deben ser regulados en la ley o norma con rango de ley. (Gamba Valega, César. Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Paulo de Barros Carvalho. Editorial Palestra 2003. Pág. 201 y ss.) (subrayado agregado) (2003).

Dicho de otro modo, el principio de reserva de ley se ve vulnerado de dos (2) formas: (i) cuando se utiliza una norma de menor rango para legislar en elementos esenciales del tributo o del beneficio tributario sin encontrarse facultado constitucionalmente; o, (ii) cuando dichos elementos no se encuentran regulados en la norma con rango legal. Es necesario señalar que en el caso de impuestos, se hace expresa la necesidad de utilizar como instrumento una ley emitida por el Congreso -salvo en el caso de delegación de facultades -; sin embargo, ello no quiere decir que deba ser una ley con contenido exclusivo tributario. Así pues, es perfectamente válido que una ley emitida por el congreso en materia distinta a la tributaria tenga artículos con contenido tributario sin que ello no sea válido. De igual manera, en el caso que se delegue facultades al Poder Ejecutivo, el decreto legislativo podrá contener normas de carácter tributario exclusivamente si de manera expresa la ley autoritativa haya indicado que se deba legislar en dicha materia.

La reserva tributaria se suele confundir con el principio de legalidad. Sin perjuicio de ello, el fundamento 9 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 042-2004-AI/TC indica claramente la diferencia entre ambos:

(...) no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que

impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias. (subrayado agregado) (Luis Alejandro Labatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos , 2005).

Tal como señala Cesar Gamba la reserva de ley implica tres (3) cosas:

- i. Una obligación de carácter “positivo” dirigida al titular de la potestad tributaria para que regule las materias cubiertas por el principio, con su contenido material (densidad normativa) suficiente;
- ii. Una obligación de carácter “negativo” mediante la cual se limita al órgano legislativo a remitir la potestad reglamentaria de la Administración Pública tales materias sin que previamente haya fijado los parámetros adecuados de la decisión; y,
- iii. Constituye una garantía de los ciudadanos para que no se les exija a aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido en el texto constitucional (Gamba, 2008, pág. 45).

No obstante, el otorgamiento de todo beneficio tributario también se encuentra protegido por la reserva legal. Los beneficios tributarios son parte de la potestad tributaria. Los beneficios tributarios y/o exoneraciones no llegan a ser del todo definidas, pues su contenido y efectos se construyen en contraposición al tributo y como excepción, negación o modificación de este. En tal sentido, se complementan y no puede existir un beneficio tributario si es que previamente no existe un tributo relacionado. Dado que los beneficios integran la determinación del tributo y sus consecuencias jurídicas varían, es necesario que se aplique también la reserva legal en estos. En efecto, la reserva legal se aplicará con los mismos fundamentos en el otorgamiento de beneficios (Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, & Tejerizo López, 2002, págs. 271-272).

Lo señalado se encuentra regulado también en el artículo 74 de la Constitución del Perú donde se indica que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo” (subrayado agregado). Sin perjuicio de ello, notamos que la norma señala exclusivamente “exoneración” cuando se encuentra pensado en los diferentes tipos de beneficios tributarios (género-especie). En esa línea, sería lo ideal que dicho artículo sea aclarado en una futura reforma constitucional, aunque si no fuera así, tal como señalamos en el párrafo anterior, al ser el beneficio tributario una negación o modificación de las consecuencias del tributo, se desprende que se encuentra también protegido con la reserva de ley.

El Tribunal Constitucional ha concluido en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0042-2004-AA/TC (2005) basándose en Salvatore la Rosa que “de establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de legalidad y de reserva de ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios pueden

ser considerados lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria, representando auténticas violaciones constitucionales". Dicha sentencia señala que al establecerse beneficios se rompe con la regla general del deber/obligación de contribuir de las personas al sostenimiento del gasto público y con la función constitucional de recaudar que permite defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral (Artículo 44 de la Constitución de la Política del Perú).

Como es claro, no es posible hablar de un beneficio tributario que vulnere la reserva de ley. Todo beneficio tributario deberá ser regulado por una norma de rango legal (salvo los casos de las tasas reguladas por el Poder Ejecutivo) legislada por el órgano competente que tenga la potestad tributaria de hacerlo, la cual deberá contener todos los aspectos esenciales de dicho beneficio. Los elementos esenciales del beneficio tributario son (i) el tributo que impacta, (ii) las condiciones para obtener el beneficio, (iii) el beneficio en sí mismo (señalando de cual se trata y su determinación), (iv) sujetos beneficiados, (v) vigencia y temporalidad. En ninguna circunstancia una norma de carácter reglamentario podrá cambiar la naturaleza del beneficio, así como excederse y modificar o contradecir a la norma legal que da su origen. Toda norma reglamentaria se considerará un complemento a la norma, no una modificación de esta y no podrá tener carácter constitutivo diferente a la norma que le dio origen. Sin perjuicio de ello, este punto lo analizaremos con más detenimiento en el 3.3.2.1.

2.3.2.2. Capacidad contributiva y el principio de igualdad en materia tributaria

El principio de capacidad contributiva es una garantía colectiva de todo contribuyente de no ser gravado por otro criterio que no sea su capacidad económica, así como una obligación de que todos los que cuenten con esta, serán obligados al cumplimiento en atención a esa aptitud. Es la materialización del principio de igualdad tributaria. Por su parte, el principio de capacidad contributiva es un límite del legislador de no gravar a ningún contribuyente que no cuente con ella y un criterio objetivo al que deberá ceñirse que su exigencia no puede ser incumplida sin caer en un acto inconstitucional (Escribano, 1988, pág. 330). El principio de capacidad contributiva es un principio implícito de la Constitución del Perú que se deriva del principio a la igualdad tributaria regulada en el artículo 74 de la Constitución, por lo que bajo ninguna circunstancia podrá generar diferenciaciones arbitrarias al momento de legislar. Ellos deben ser analizados de manera conjunta.

Los incentivos tributarios son una forma de excepción constitucionalmente legítima del principio de capacidad contributiva, en la medida que, si bien un individuo o entidad se encuentra en el supuesto gravado por la norma, se legisla una norma excepcional que nos aleja del régimen general por un motivo objetivo y justificado. Se podría decir que, si bien ese grupo de beneficiados tiene la capacidad contributiva para ser gravado, por un valor superior se le dispensa del pago. Siendo ello así, la justificación de un incentivo debe encontrarse

debidamente sustentada, pues no por cualquier motivo nos podemos alejar del principio de capacidad contributiva. Será necesario hacer un análisis del objetivo que se busca perseguir a fin de determinar si es constitucionalmente justificado y la mejor forma de hacerlo sería a través del *test* de proporcionalidad.

Herrera Molina bien indica que el legislador cuenta con una gran libertad para decidir qué fines son dignos de un tratamiento diferenciado, por lo que es necesario buscar dentro de esa libertad límites objetivos que podrían ser encontrados en el *test* de proporcionalidad. A propósito de ello, el autor comienza definiendo a “la común conciencia jurídica” como esos principios o fines que valoramos como sociedad que nos parecen importantes. El *test* de proporcionalidad puede recaer directamente en ellos, ya que se realiza un *test* de ponderación sobre los principios o derechos que se encuentran en contraposición a fin de poder identificar qué es realmente valorable como sociedad (Herrera Molina, 1998, págs. 25-28).

A partir de ello, el autor brinda una solución para evitar la falta de control de los incentivos tributarios la cual busca integrar la técnica de la ponderación de bienes en la estructura dogmática de la igualdad a fin de sustentar si es constitucional que dicho beneficio tributario limite el principio de capacidad contributiva de manera justificada y la estructura en los siguientes dos (2) pasos:

1. Distinguir entre “fines internos” y los “fines externos” en el reparto de las cargas y bienes públicos: El fin interno radica en la adecuación a la justa medida de reparto que haya de aplicarse a una materia determinada utilizando el principio de capacidad contributiva. Los fines internos encierran consideraciones de justicia (al menos prima facie), por lo que todo beneficio tributario impacta en el principio de igualdad. Por el contrario, cuando se persiguen fines externos, el trato desigual no se justifica desde la perspectiva de quienes resultan directamente afectados sino de un beneficio para terceras personas o para determinado sector de la colectividad. Los fines externos responden a consideraciones de utilidad social, lo cual puede producir un conflicto entre el derecho a la igualdad y otros objetivos legítimos.
2. Otorgar a la igualdad un valor específico que puede entrar en conflicto con la prosecución de “fines externos”: Debido a que los fines se producen conflicto entre el derecho a la igualdad/capacidad contributiva y otros fines legítimos, se deberá utilizar el *test* de proporcionalidad para realizar la valorización. Como ya hemos mencionado, el *test* de proporcionalidad sirve para determinar si (i) la medida utilizada sirve para cumplir el fin, (ii) la medida es menos lesiva al derecho a la igualdad, y, (iii) la lesión del derecho a la igualdad es proporcionada con los beneficios que a cambio se obtienen (Herrera Molina, 1998, págs. 69-70).

La sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 579-2008-PA/TC el *test* de proporcionalidad incluye tres (3) subprincipios, que son los mismos mencionados para el caso de la determinación del ajuste razonable, y estos son:

1. El juicio de idoneidad o adecuación: Determinar si la restricción en el derecho resulta pertinente o adecuada a la finalidad que se busca tutelar.
2. El juicio de necesidad: Verificar si existen medios alternativos al adoptado por el legislador. Se trata del análisis de relación medio-medio, esto es, de una comparación entre medios; el medio elegido por quien está interviniendo en la esfera de un derecho fundamental y el o los hipotéticos medios que hubiera podido adoptar para alcanzar el mismo fin.
3. El juicio de ponderación entre principios o derechos constitucionales en conflicto: Determinar cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de la afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro (2007).

En tal sentido, consideramos que el legislador tiene la obligación de que al momento de legislar un incentivo tributario se demuestre por qué este es idóneo para concretizar el fin buscado, que no existe otro medio más idóneo para lograr dicho objetivo, y por último, verificar que con dicha medida no se vea afectado otros bienes jurídicos relevantes para la sociedad a fin de el incentivo tributario no caiga en una mera arbitrariedad por parte del legislador y no se quebrante el principio de igualdad.

Nótese que Herrera Molina menciona que este *test* en ciertos casos puede llegar a ser automático, porque se suele entender que si un beneficio tributario fue dado por leyes aprobadas por el Congreso, que es el ente representante de la población, nos lleva a pensar que el objetivo sobre el cual se basa debería reflejar la justicia o lo que se valora en una sociedad (Herrera Molina, 1998, págs. 25-28) y que todo motivo sería razonable cuando no es así. En tal sentido, es necesario una verdadera ponderación de bienes jurídicos al momento de legislar que nos permita separarnos realmente del principio de capacidad contributiva y permita a la sociedad también cuestionar la legislación de ciertos beneficios si ellos no cumplen realmente con el fin perseguido.

Es claro para esta investigación un beneficio tributario *prima facie* podría oponerse a la igualdad y al principio de capacidad contributiva dado que cierto colectivo se verá beneficiado en función del resto, puesto que dicho beneficio tributario es utilizado para la materialización de la igualdad. En efecto, se puede observar en acción la vertiente positiva del derecho de igualdad, donde se exige que se realicen acciones afirmativas a fin de que haya igualdad en sentido real.

Nos parece de gran valor el aporte realizado por Herrera Molina puesto que nos permite guiar un análisis objetivo de regulación de beneficios tributarios a fin de que estos no recaigan en inconstitucionales debido a una vulneración excesiva al principio de capacidad contributiva e igualdad por medio del *test* de proporcionalidad, en tal sentido, el principio de proporcionalidad debe buscar “*coordinar la discrecionalidad del legislador democrático con la garantía constitucional del principio de igualdad*” (Herrera Molina, 1998, pág. 62) y el principio de proporcionalidad nos puede ayudar a fin de interpretar los valores constitucionales.

Lo señalado en el presente acápite no se encuentra alejado de la idea de lo que ha indicado por el Tribunal Constitucional en el fundamento 14 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0042-2004-AA/TC donde indica los siguientes:

Los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que debe ser necesario, idóneo y proporcional (2005).

A partir de esto, el legislador debe encontrarse en la capacidad de sustentar mediante un *test* de proporcionalidad la razón de ser de un incentivo tributario al este encontrarse sustentado en la intención de promover cierto sector o bien jurídico digno de intervención por parte del Derecho Tributario. Para ello, el bien jurídico que da origen al “fin externo” buscado por el incentivo tributario deberá ser capaz de pasar por el *test* de proporcionalidad donde se demuestre la idoneidad para conseguir el fin perseguido (*test* de idoneidad), la lesión mínima del derecho a la capacidad contributiva (*test* de necesidad) y la ponderación de bienes jurídicos (*test* de proporcionalidad en sentido estricto).

2.3.2.3. Principio de no confiscatoriedad

No queremos dejar de mencionar el principio de no confiscatoriedad aunque su relación con los beneficios tributarios no sea aplicable de manera directa. Dicho principio se encuentra regulado de forma expresa en el artículo 74 de la Constitución y se entiende en clave negativa toda vez que es una garantía constitucional que el estado respete la propiedad privada de los particulares al proscribir el uso de la herramienta tributaria con fines de apropiación de la riqueza de los particulares, esto es, la creación de tributos no se pueda convertir en una forma de despojo indebido de la riqueza de los particulares (Sevillano, 2019, pág. 111).

A mayor abundamiento, el principio de no confiscatoriedad se encuentra íntimamente relacionado con el principio de capacidad contributiva. La sentencia del Tribunal Constitucional

recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC (2004), que hace referencia a la sentencia recaída en el expediente N° 02727-2002-AA/TC (2003) también del mismo colegiado, señala sobre el principio de no confiscatoriedad que se encuentra directamente relacionado con el principio de igualdad en materia tributaria y con el principio de capacidad contributiva, mediante el cual, según hemos señalado, 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.

Por su parte, el principio de no confiscatoriedad principalmente se entiende en términos cuantitativos, es decir, como un límite al poder tributario que evite que este se ejerza sin atender a una razonabilidad o proporcionalidad entre el quantum del tributo y el respeto por el patrimonio de los particulares. No obstante, en algún momento, se ha interpretado de manera jurisprudencial que también se debe analizar en términos cualitativos, es decir, cuando la obligación tributaria ha sido creada sin ajustarse a las normas establecidas para su regulación que genera que no tenga un sustento legal, por lo que recae en ilegítimo. Siendo ello así, se podría considerar que dicho tributo es confiscatorio al no respetar el patrimonio de los particulares, sin importar el monto concreto con el que se afecta la riqueza de los particulares (Sevillano, 2019, pág. 98). Ello fue reconocido por primera vez en la sentencia del Tribunal Fiscal recaída en el expediente N° 0041-2004-AI/TC (2004)

Bajo esta segunda acepción se podría encontrar una vulneración al principio de confiscatoriedad cuando un beneficio tributario no permita ser utilizado de la manera correcta al punto que afecte el principio de propiedad. En tal sentido, se podría señalar que en principio si se legisla un tributo o un beneficio tributario sin respetar los principios constitucionales, tendríamos uno ilegal e ilegítimo. En consecuencia, podríamos argumentar que un beneficio tributario pueda recaer confiscatorio, de acuerdo con su vertiente cualitativa, previamente tendría que haber vulnerado otros principios. Dicho ello, sería un principio vulnerado de forma accesoria. Sin perjuicio de ello, esta discusión podría recaer en innecesaria, pues el análisis se centrará en otros principios, así como tendríamos que analizar los criterios jurisprudencialmente de manera amplia, por lo que consideramos que en principio no sería aplicable el análisis de este principio en el caso.

2.3.2.4. Principio del respeto de los derechos fundamentales

Se ha recogido el respecto a los derechos fundamentales como límite de la potestad tributaria en el artículo 74 de la Constitución del Perú. En palabras de Cesar Landa, dicho principio se condice con el carácter objetivo de los derechos fundamentales, entendiéndolos como instituciones constitucionales valorativas que informan el ordenamiento jurídico en su conjunto. El mencionado autor señala bien que estos son auténticos límites tanto a la actividad de los poderes públicos, así como de los poderes privados, por lo que cuando se han previsto como

límite a la potestad tributaria del Estado ha reconocido el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales (Landa, 2005, pág. 44).

En ese marco normativo, es claro que el principio de respeto a los derechos fundamentales solo funciona como una reafirmación a cómo el ordenamiento jurídico debe funcionar; pues ninguna institución política puede obviar los derechos fundamentales dentro del ejercicio de sus funciones. Aun así el artículo 74 de la Constitución no haya sido recogido como principio, de igual manera la potestad tributaria se encontraría limitada al respecto a los derechos fundamentales. Ahora bien, con ello no decimos que el ejercicio de la potestad tributaria no vaya a tener cierto enfrentamiento con los derechos fundamentales. El ejemplo más claro es su constante relación con el derecho a la propiedad y el derecho a la libertad. No obstante, se busca que su interacción con ellos no sea arbitraria ni genere una vulneración excesiva a ellos.

En el caso de los beneficios tributarios, su regulación deberá ser siempre respetuosa de los derechos fundamentales. En particular, se deberá considerar tanto los derechos de las personas beneficiadas con ellos como de terceros que se encuentran en una situación similar. Toda exclusión de los beneficios tributarios a terceros deberá encontrarse debidamente sustentada por una razón objetiva y un bien jurídico constitucionalmente definido. Sin perjuicio de ello, recordemos que un beneficio tributario no necesariamente busca colocar en una mejor situación a un grupo de beneficios, sino, en su mayoría, busca colocar en igualdad de condiciones a estos, por lo que, a contrario, se podría entender que se podrían vulnerar los derechos fundamentales y principios constitucionalmente reconocidos si es que los beneficios tributarios colocan en una mejor situación a un grupo que no lo necesita o que no se tiene un motivo justificado.

CAPÍTULO 3: INCIDENCIAS TRIBUTARIAS DEL CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE EN LA DEDUCCIÓN DE GASTOS DE TERCERA CATEGORÍA

El eje principal de la investigación en cuestión es determinar las incidencias tributarias del concepto de ajuste razonable en la deducción de gastos de entidades que generan renta de tercera categoría de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta. En especial, se busca determinar la importancia de la claridad del concepto de ajuste razonable en materia tributaria con especial énfasis en la deducción de gastos para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de que se pueda asegurar un real incentivo al empleador de contratar a personas con discapacidad. Con dicho propósito, en el presente capítulo se analizará tres (3) incidencias tributarias del concepto en la determinación de la renta neta de tercera categoría. Primero, se señalará el marco normativo en materia de deducción de gastos de personas jurídicas domiciliadas en el Perú y en concreto, cómo se verifica el principio de causalidad en la deducción de ajustes razonables para la contratación de personas con discapacidad. Segundo, se realizará un análisis respecto al concepto de ajuste razonable en la determinación de la subordinación como elemento esencial para la deducción de gastos. Finalmente, se realizará un análisis crítico del beneficio tributario regulado en el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD, señalando los problemas técnicos en su redacción; y, las posibles soluciones que se podrían dar desde una perspectiva legal y constitucional.

Más allá de las definiciones planteadas en el Capítulo 1, en nuestro ordenamiento, tómese en cuenta que para efectos prácticos, se considera persona con discapacidad a aquella que cuenta con un certificado de discapacidad emitido por la autoridad competente. De conformidad con la Norma Técnica de Salud para la evaluación, calificación y certificación de la persona con discapacidad (NTS N° 127 – MINSAL/2016/DGIESP aprobada mediante la Resolución Ministerial N° 981-2016/MINSAL), el certificado es el documento oficial para probar la discapacidad frente órganos públicos y privados. Este es de libre acceso ya que la evaluación, calificación y certificación son gratuitas.

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica que para hacer uso del beneficio tributario regulado en dicho cuerpo normativo, el generador de rentas de tercera categoría debe acreditar la condición de discapacidad del trabajador con el certificado de discapacidad del emitido por el Ministerio Salud, de Defensa y del Interior a través de sus centros hospitalarios, y por el Seguro Social de Salud (“ESSALUD”), para lo cual el empleador deberá conservar una copia del mencionado certificado, legalizada por notario, durante el plazo de prescripción. En tal sentido, a lo largo de este capítulo, cuando hablemos de trabajadores con discapacidad, nos referiremos a los debidamente acreditados.

3.1. LA VERIFICACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD EN LA DEDUCCIÓN DE AJUSTES RAZONABLES POR LA CONTRATACIÓN DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Permitir que un contribuyente deduzca los gastos que incurrió para determinar la base imponible del impuesto en un Sistema Tributario que busca gravar a los ciudadanos sobre la base de su capacidad contributiva no nos parece extraño. Así pues, principalmente toda empresa que realiza actividades incurre en distintas erogaciones para poder generar ganancias. Un restaurante que produce y comercializa postres deberá, por un lado, incurrir en gastos de producción como adquirir insumos y utensilios, así como deberá contratar cocineros (trabajadores) para poder prepararlos; y, por el otro lado, incurrir en gastos de comercialización como adquisición los diferentes recipientes para entregárselos a los clientes, así como contar con personal que se encargue de la venta de estos. En tal sentido, lo que se busca con la deducción de gastos es que dicho restaurante no tribute exclusivamente por el íntegro de sus ingresos (lo que recibieron por el pago de cada postre), sino no por sus ganancias (el monto que resulte de disminuir lo gastado de sus ingresos), pues ello sería un mejor indicador de su verdadera capacidad de pago de tributos.

Con ello no decimos que todo gravamen deba ir acompañado de una deducción de gastos compuesta por exactamente lo que se ha gastado, pues se pueden dar casos que mediante una decisión legislativa basada en diferentes factores (por ejemplo, si el contribuyente es una persona natural que no lleva libros contables o una persona jurídica no domiciliada que no existe una capacidad verdadera de fiscalización) se asignará una tasa que exclusivamente considere las ganancias o presumirá un porcentaje de deducción de gastos que no admita prueba en contrario. No obstante, en el caso de las empresas residentes en el país, donde se les considera contribuyentes domiciliados, en los diferentes países del mundo, se suele considerar la deducción de gastos de acuerdo con la realidad de contribuyente, pues se entiende que toda empresa realiza sus balances contables considerando sus ingresos y gastos efectuados en un periodo de tiempo a fin de determinar la rentabilidad de su negocio. En otras palabras, una empresa se encuentra en mejor capacidad en almacenar la información referida a todos sus ganancias y erogaciones para determinar su verdadera capacidad contributiva y que esta sea auditada por la administración tributaria a cargo.

A partir de ello, se puede afirmar que la deducción de gastos tiene una relación estrecha con el principio de capacidad contributiva, en la medida que permite gravar al contribuyente con base en sus ganancias (y no sus ingresos), que podría demostrar de manera más fehaciente la capacidad económica y por tanto cumplir con el principio de capacidad contributiva. Como ya hemos visto en el capítulo anterior, la capacidad contributiva se define como la aptitud de una persona para ser sujeto de obligaciones tributarias de acuerdo a sus capacidades de pago revelada por indicadores de riqueza (como son es su ganancia neta), por lo que sería posible afirmar que la deducción de gastos es un mecanismo legal que permite dilucidar la verdadera capacidad contributiva y permite materializar el derecho de los contribuyentes de pagar tributos de acuerdo a su realidad económica.

Sin perjuicio de ello, la deducción de gastos es un elemento para definir el aspecto material del tributo de manera correcta. La hipótesis de incidencia del tributo, entendida como la descripción legal del hecho de manera abstracta, hipotética, previa y genérica de un hecho contenida en la ley, se encuentra compuesta, para efectos académicos, por diferentes elementos que son los siguientes: (i) aspecto material u objetivo, (ii) aspecto personal o sustantivo; (iii) aspecto temporal, (iv) aspecto espacial, (v) aspecto cuantitativo. Nótese que el aspecto cuantitativo se distingue del aspecto material para efectos prácticos, no obstante, el aspecto cuantitativo se encuentra dentro del aspecto material.

En palabras de Gerardo Ataliba, el aspecto material es la descripción de los aspectos sustanciales del hecho o conjunto de hechos configuradores del arquetipo de la hipótesis de incidencia y que cuenta con una perspectiva dimensional que podría señalarse como la base imponible. En tal sentido, el aspecto material, además de poseer necesariamente cualidades físicas y otros atributos, es susceptible también, de una apreciación cuantitativa (Ataliba, 1987, págs. 124-128) que se le suele llamar aspecto cuantitativo. La deducción de gastos forma parte del aspecto cuantitativo que busca ser gravado a través de un impuesto. Pensando en un impuesto sobre la renta, si se busca determinar qué es renta, será necesario disminuir del ingreso las erogaciones incurridas para la generación de esta, por lo que será necesario que se encuentre expresamente señalado qué erogaciones pueden ser consideradas como gasto deducible. Dicho lo anterior, la deducción de gastos es un elemento de la hipótesis de incidencia.

Entrando ya a la materia de deducción de gastos a fin de determinar el impuesto sobre la renta, en palabras de García Mullin, las deducciones de gastos están regidas por el denominado "principio de causalidad", que determina que sólo son admisibles aquellas erogaciones que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad (1978, pág. 79) con el objetivo de determinar la renta susceptible de ser gravada.

En el Perú, la deducción de gastos de empresas y el principio de causalidad se encuentra regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. De acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, con la finalidad de establecer la renta neta de tercera categoría, *"se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener la fuente"*. Como podemos ver, dicho enunciado es muy similar al ya indicado por el

autor García Mullin. El principio de causalidad es enunciado de tal manera y ha sido definido por la jurisprudencia⁶² en los siguientes términos:

La relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa y que, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Tal como explica Walker Villanueva, nuestra legislación y jurisprudencia han adoptado dos (2) teorías respecto a la deducción de gastos: la causa objetiva y la causa subjetiva. Se entiende como teoría de la causa subjetiva o final a la teoría que señala que son deducibles los gastos que tengan una vinculación a la generación de rentas, es decir, no serán deducibles los gastos que no tengan una relación directa con la potencial generación de renta gravada para una empresa. Por otro lado, la teoría objetiva o teoría de la *conditio sine qua non* establece que son deducibles los gastos que se encuentren vinculados a la actividad empresarial, es decir, la deducción de gastos está supeditada a su vinculación objetiva con las actividades empresariales independientemente de si estas actividades generan renta gravada (Villanueva, 2013, pág. 102).

Es posible señalar que el mencionado artículo ha adoptado ambas teorías en el primer párrafo. En particular, el primer párrafo regula el concepto de causalidad en sentido amplio, donde el contribuyente deberá demostrar que la erogación de dicho gasto cumple con la finalidad de producir renta o mantener la fuente, así como de ser normales y proporcionales en relación con los ingresos del contribuyente. Esto último se deriva del último párrafo del artículo 37 que señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada. En concreto, el párrafo final de dicho artículo agrega que *“para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como el de razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente”*. Dicho ello, se pueden identificar tres (3) criterios que analizamos a continuación.

⁶² Dicha definición ha sido utilizada en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05795-5-2003, 09520-3-2012, 19124-8-2012, 3318-1-2015, 4800-3-2015, 016591-3-2010, 657-4-97, 814-2-98, 710-2-99, entre otras.

Primero, el criterio de **normalidad** hace referencia a la relación de afinidad o adecuación entre el gasto y las conveniencias o necesidades de la empresa, con vistas al desarrollo de su actividad dirigida a la obtención actual o futura de rentas gravadas o al mantenimiento de su fuente productora. Así pues, en diferentes resoluciones del Tribunal Fiscal (7707-4-2004, 8318-3-2004, 692-5-2005, 11869-1-2008, 2455-1-2010, entre otras), el colegiado suele entender que un gasto es normal de acuerdo con el giro del negocio del contribuyente. Nótese que la jurisprudencia ha sido unánime en señalar que la causalidad debe ser evaluada en cada caso concreto atendiendo a las operaciones particulares realizadas por cada contribuyente de acuerdo con el giro del negocio. Así pues, que un gasto sea causal para una empresa no quiere decir que sea causal para todas las empresas, pues ello deberá atender a las situaciones en particular que se encuentre un contribuyente, ya sea el giro del negocio al que se dedique, objetivos planteados, donde se encuentre ubicada, entre otras.

Segundo, sobre el concepto de **proporcionalidad**, no hay una definición normativa, sin embargo, el Tribunal Fiscal ha señalado unánimemente que la proporcionalidad del gasto se mide en relación con la proporción con el volumen de las operaciones (Resolución el Tribunal Fiscal N° 1828-2-2009, N° 556-2-2008, entre otras). En concreto, se deberá analizar si un gasto es proporcionalidad sobre la base del nivel de producción y servicios que realice una entidad a fin de determinar si es proporcional que se incurra en dicho gasto en relación con el negocio en general⁶³.

Tercero, es el criterio de **razonabilidad**, el cual califica como un criterio transversal a los otros mencionados, pues se menciona que los gastos deben ser razonables en relación con los ingresos del contribuyente. De acuerdo con el Manual de Impuesto de la Renta de la Editorial Economía y Finanzas, dicho criterio se entiende como *“la realización del gasto resulta comprensible o explicable atendiendo a que su fin inmediato guarda una relación de pertinencia, adecuación, conveniencia o necesidad, con la actividad generadora de la renta gravada”* (2021).

Sin perjuicio de lo mencionado anteriormente, los párrafos siguientes del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta contienen disposiciones en específico con precisiones y limitaciones del principio de causalidad, así como indica gastos que no necesariamente cumplen con el principio de causalidad, pero pueden ser deducibles. Dicho en otras palabras, dentro de los siguientes párrafos del artículo 37 se podrán encontrar dos (2) tipos de disposiciones. Por un lado, supuestos que cumplen con la causalidad, pero se encuentran limitados como es el caso

⁶³ De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00370-4-2018, la necesidad del gasto debe ser analizada en caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que los gastos sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

de la deducción de gastos por intereses (gasto financiero), es decir, los gastos por intereses son deducibles pero hasta cierto límite y cumpliendo ciertos requisitos.

Por otro lado, los gastos que no cumplen con el principio de causalidad, pero de igual manera pueden ser deducidos, como por ejemplo las donaciones a empresas registradas por receptoras de donaciones, donde en principio no es un gasto que sería deducible pues no cumple con el principio de causalidad pero la norma indica expresamente que se pueden deducir como gastos. Nótese que el primer párrafo añade que son deducibles los gastos que cumplan con el principio de causalidad en tanto no se encuentren expresamente prohibidos. El artículo 44 del Impuesto a la Renta señala los gastos expresos que se encuentran prohibidos y no cabe discusión si estos cumplen con el principio de causalidad. En tal sentido, podría decirse que existen tres (3) grupos de gastos no deducibles. Primero, los gastos que se encuentran expresamente prohibidos en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, como por ejemplo la deducción de los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares. Segundo, los gastos que no estando prohibidos, no cumplen con el principio de causalidad, como por ejemplo, los gastos relacionados a rentas no gravadas por la ley del Impuesto a la Renta. Tercero, los gastos que cumpliendo con el principio de causalidad, no pueden ser deducidos porque se encuentran regulados por los párrafos siguientes del artículo 37, como por ejemplo el exceso de gasto financiero limitado por el inciso a) del artículo 37.

Lo señalado es de gran relevancia, ya que si bien, el principio de causalidad se ha tornado en un concepto amplio a través del tiempo, los beneficios tributarios relacionados con gastos adicionales deberán cumplir de igual manera con los requisitos y limitaciones propias del principio de causalidad. En concreto, en nuestro caso materia de análisis, es decir, la deducción adicional en el pago de ajustes razonables por contratación de personas con discapacidad, el beneficio tributario podría ser utilizado exclusivamente si primero se cumple con el principio de causalidad, así como con los criterios adicionales antes mencionados, de corresponder⁶⁴. Como consecuencia de lo anterior, se podría afirmar que la deducción adicional por el pago de remuneraciones a personas con discapacidad regulados en el inciso z) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se encontrarían en el segundo supuesto explicado en el párrafo anterior, pues deriva de un supuesto que cumple con el principio de causalidad, pero en sí mismo no es un gasto propiamente deducible, sino se torna deducible porque la misma norma lo indica.

⁶⁴ De acuerdo con la Exposición de Motivos del Decreto Supremo, *“los referidos créditos se otorgan por conceptos que, en principio, resultan gastos deducibles para determinar el Impuesto a la Renta, por lo que constituye un beneficio adicional a dichas deducciones”*.

Dicho lo anterior, nos queremos centrar en los supuestos indicados en la Ley del Impuesto a la Renta regulados implícita o de forma expresa relacionados a los gastos relacionados con el trabajador. A propósito de ello, señalaremos los siguientes cuatro (4) gastos y su relación con los ajustes razonables: (i) gastos deducibles al ser una obligación legal (no regulado expresamente en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta); (ii) gastos por otorgamiento de condiciones de trabajo (no regulado expresamente en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta); (iii) los gastos remunerativos (regulados en el inciso I) del artículo 37); y, (iv) gastos por salud, recreativos y culturales (regulados en el inciso II) del artículo 37). A continuación, presentamos el análisis.

3.1.1. Ajuste razonable como obligación legal

A fin de analizar este punto, es necesario recordar lo que hemos venido señalando en estas páginas y es que el ajuste razonable es un derecho de la persona con discapacidad en el ámbito laboral y como contraparte, es una obligación legal del empleador. En tal sentido, en una primera instancia, sería fácil afirmar que todo gasto por ajuste razonable recae en deducible, toda vez que al ser una obligación jurídica, de no cumplirlo, habría una sanción y acarrearía gastos mayores producto de ella. En efecto, todo gasto que busque mantener la fuente será deducible. Si entendemos que una empresa es la fuente y de no cumplir con una obligación legal (como es el otorgamiento de ajustes razonables) dicha empresa podría ser multada o incluso inhabilitada, el gasto sería deducible pues de no efectuarlo pondría en riesgo a la fuente. A partir de ello, en diferente jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el colegiado parte siempre de la premisa que toda obligación legal (ya sea que deviene de la legislación o de un contrato) son deducibles en una primera instancia debido a la necesidad del gasto (Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010). Así pues, el reconocimiento de que una obligación legal sea deducible nos parece lógico, ya que la norma jurídica tener carácter imperativo y se encuentra protegida por el poder coercitivo del Estado.

En tal sentido, resaltamos que bajo ninguna circunstancia un ajuste razonable se podría considerar como una liberalidad o peor aún como un gasto de responsabilidad empresarial. Ello pues, la gran diferencia en una liberalidad y en un gasto por responsabilidad social es que ambos se generan en la voluntad de la empresa de realizar una erogación, mientras que el caso del ajuste razonable este se genera en la obligación legal de la empresa de realizarlo, por lo que no habría discusión si es que dicho gasto es deducible en virtud de la norma que obliga a los empleadores a realizar dichas erogaciones. A continuación, un análisis de ambos casos.

3.1.1.1. El otorgamiento de ajuste razonable no es una liberalidad

El diccionario de la Real Academia Española define “liberalidad” como la disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya. Respecto al concepto de liberalidad, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2675-5-2007, citada en la Resolución del Tribunal Fiscal N°

16591-3-2010, ha recogido una definición de liberalidad en sentido de *“el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”* y por tanto son *“todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe”*.

Siendo ello así, no se podría afirmar que un ajuste razonable es un gasto de liberalidad, puesto que (i) existe una obligación de ser otorgado por parte del empleador y (ii) no se hace de forma altruista o generosa, ya que no se desprende de una decisión unilateral por parte del empleador. Por el contrario, el empleador se encontraría en una falta al no realizarlo, toda vez que la persona con discapacidad que trabaja en una empresa no podría realizar sus labores y se encontraría en una situación de diferencia frente a terceros.

3.1.1.2. El otorgamiento de ajuste razonable no es un gasto de responsabilidad empresarial

Como segundo punto, se entiende por responsabilidad social empresarial al conjunto de acciones voluntarias que toman en consideración las empresas a fin de que sus actividades tengan repercusiones positivas sobre sus trabajadores y la sociedad en general (Responsabilidad Social Empresarial y Sustentabilidad, 2022). En el ámbito tributario, los gastos por responsabilidad social se suelen identificar como gastos incurridos por las empresas vinculadas a la actividad minera o de hidrocarburos en favor de las comunidades a efectos de evitar un conflicto social (Carrillo Bautista, 2018).

A propósito de ello, existe toda una discusión en el ámbito jurisprudencial de si califican como un gasto deducible o como simples liberalidades. En nuestro caso, compartimos lo indicado por la Casación N° 133-2015-LIMA y Resolución del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013 (entre otras) que dichos gastos no califican como liberalidades, sino que son gastos realizados con la finalidad de generar y/o mantener la fuente, por lo que de lo contrario no se podría realizar funciones de la mejor manera, aunque ello excede de nuestro ámbito de análisis. No obstante, como es claro, un ajuste razonable no podría considerarse como un gasto de responsabilidad social empresarial, ya que ello no se realiza de forma voluntaria por parte de la empresa, así como no busca generar repercusiones positivas en sus trabajadores, sino colocarlo en una situación de igualdad frente a los otros trabajadores. Es un debe ser.

3.1.2. Gastos por otorgamiento de condiciones de trabajo

El concepto de condición de trabajo no se encuentra definido en la legislación tributaria, para lo cual nos remitiremos a la legislación laboral donde el inciso i) del Decreto Supremo N° 001-97-TR, “Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempos de Servicios”, señala que por “conceptos no remunerativos” se entiende a *“todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que*

razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador”.

En el considerando Décimo Primero de la Casación Laboral N° 8193-2015, la Segunda Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema definió a las condiciones de trabajo aquellos conceptos que el empleador otorga a sus trabajadores para el cabal desempeño de sus funciones, ya sea porque son necesarios e indispensables o porque facilitan la prestación de servicios. En concreto, están conformados por todos aquellos gastos (en dinero o en materiales) que, directa o indirectamente, son necesarios para que el trabajador cumpla con los servicios para los que fue contratado (pág. 6).

Por su parte, el Tribunal Fiscal ha seguido una definición similar. De acuerdo con lo indicado por el colegiado en distinta jurisprudencia, la condición de trabajo es entendida como *“todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, siempre que cumplan el objeto por el cual se entregan y no constituyan beneficio o ventaja patrimonial para aquél”*⁶⁵, por lo que ha considerado que es un gasto deducible al ser necesario para la realización de funciones y generación de renta. Como es claro, la condición de trabajo no califica como un gasto remunerativo, sino son las diferentes erogaciones que realiza el empleador para que el trabajador pueda realizar el trabajo para el cual ha sido contratado.

Es necesario hacer notar que la Ley del Impuesto a la Renta exclusivamente menciona el caso de los gastos incurridos en vehículos automotores que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma para el desarrollo de las actividades propias de giro del negocio o empresa; y, los gastos por movilidad en el inciso a.1) del artículo 37 donde regula que son deducibles los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores que sean necesarios para el cabal desempeño de sus funciones y que no constituyan beneficio o ventaja patrimonial directa de los mismos. Por su parte, el inciso n) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta menciona que los gastos de viaje en el exterior o en el interior del país, por concepto de viáticos, comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad y no pueden exceder del doble del monto que, por este concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía. Sin embargo, no menciona de manera expresa los otros tipos de condiciones de trabajo (en el marco de la relación laboral), aunque con ello no quiera decir no sean deducibles. Por el contrario, sería imposible hablar de una generación de renta sin que los trabajadores cuenten con las herramientas necesarias para realizar sus funciones.

⁶⁵ Como es la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02226-1-2004 y 6437-1-2015, entre otras.

En consecuencia, salvo prueba en contrario, las erogaciones por ajuste razonable para el ejercicio de sus funciones, al no brindar una ventaja patrimonial a los trabajadores y al ser otorgados para que los trabajadores puedan ejecutar el trabajo para el cual fue contratado, calificaría como condiciones de trabajo y serían, por tanto, gastos deducibles.

A manera de ejemplo, pensemos en el *software* que es contratado por un empleador en favor de una persona con discapacidad visual para que pueda leer en voz alta documentos de computadora. El ejemplo que ya hemos mencionado en el Capítulo 1 es un claro ejemplo de que, por un lado, se trata de un ajuste razonable, pues se otorga en el caso concreto a un trabajador con discapacidad a fin de levantar una barrera para que pueda realizar sus funciones como trabajador; y, por el otro, es una condición de trabajo porque es un bien que viabiliza el desarrollo de la función del trabajador y que no constituye una ventaja patrimonial, pues sirve exclusivamente para que se pueda realizar el trabajo.

3.1.3. El ajuste razonable no puede ser un beneficio remunerativo

A contrario de la condición de trabajo -gastos no remunerativos por excelencia-, existen gastos relacionados al trabajador que la Ley del Impuesto a la Renta ha considerado como remunerativos, al brindar una ventaja patrimonial o beneficio cuantificable al trabajador. Así pues, como siguiente tipo de gasto relacionado con el personal se encuentran los “gastos remunerativos” regulados expresamente en el inciso l) y en el v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por un lado, el inciso l) establece que son deducibles *“los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese”*. En palabras de Humberto Medrano, se considera como gasto deducible todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los trabajadores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese (2018, pág. 92) que generen una ventaja económica.

Por otro lado, el inciso v) establece que son deducibles los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de quinta categoría. Por su parte, el inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta⁶⁶ señala que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto

⁶⁶ El artículo de la Ley del Impuesto a la Renta establece lo siguiente:
“Artículo 34.- Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de:

de, entre otras, el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Es necesario señalar que para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para efectos del Impuesto a la Renta es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores que generen un beneficio patrimonial en el empleado. Tal como señala la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11284-8-2015, el concepto remuneración se busca gravar toda retribución por servicios personales que reciba un trabajo por sus servicios personales.

3.1.3.1. Concepto de voluntariedad del gasto

Dicho ello, los gastos remunerativos regulados en el inciso l) tienen tres (3) características específicas que analizaremos a continuación. Primero, es la **voluntariedad** del gasto. De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 101672-2-2007, el inciso l) del artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta comprende exclusivamente a aquellos conceptos que se realicen de manera voluntaria por el empleador, en virtud del vínculo laboral, pues sólo en estos casos se estaría en el supuesto de obligaciones que “se acuerden” al personal. En dicho punto, existe una discusión si las retribuciones pagadas al trabajador en virtud del vínculo laboral existente y que provienen de mandato de la ley, como puede ser una gratificación ordinaria, se encuentran contenidas en dicho artículo. Ello no sería así puesto que estas no son “acordadas”, sino que provienen de un mandato de ley. No obstante, ello no quiere decir que no sean deducibles, sino exclusivamente que se encontrarán contenidas en el inciso v) de la Ley de la Ley del Impuesto a la Renta y no en el l)⁶⁷.

Mientras que una gratificación extraordinaria (decidida unilateralmente por empleador) se encontraría contenida en el inciso l), una gratificación ordinaria (decidida por mandato de ley), se encontraría contenida en el inciso v) del mismo artículo. Ahora bien, la pregunta que inmediatamente nos surge sería definir cuáles serían las implicancias prácticas de ello y es

a) *El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.*

No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.”

⁶⁷ De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5514-2-2009, el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta es aplicable a las retribuciones de carácter facultativo (originadas en virtud de obligaciones que se “acuerdan” al personal y no aquellas retribuciones de carácter obligatorio que se encuentran normadas en el inciso v).

posible identificar una en concreto y es que mientras que los gastos contenidos en el inciso l) deben cumplir con la generalidad, los gastos contenidos el inciso v) no, segunda característica que analizaremos a continuación.

3.1.3.2. Concepto de generalidad del gasto

De conformidad con el último párrafo del artículo del artículo 37, como segundo punto, los gastos contenidos en el inciso l) deberán cumplir con el requisito de generalidad. La generalidad se entiende como que los gastos entregados deben ser otorgados en función de criterios objetivos y claros que permitan identificar a un grupo de trabajadores beneficiados. Ello quiere decir que el desembolso debe ser acordado en razón de características determinadas que no conlleven a la subjetividad. Así, en varias sentencias del Tribunal Fiscal se ha señalado que la generalidad debe verificarse “*en función al beneficio obtenido por los funcionarios de rango o condición similar*” y bien puede ocurrir que una o varias personas cumplan con dicha condición similar (Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 881-10-2016, N° 3727-10-2014, N° 2230-2-2003, entre otras).

A mayor abundamiento, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10485-4-2014, se ha pronunciado en un caso en el cual una empresa otorgó a sus trabajadores diversos tipos de contraprestaciones remunerativas y señaló que es necesario que dichas erogaciones sigan una política objetiva sustentada de manera fehaciente, por lo que de lo contrario, se trataría de una liberalidad. En particular, el colegiado indicó lo siguiente:

(La empresa) se encuentra obligada a sustentar en forma objetiva con documentación, los motivos y métodos de cálculo utilizados para el pago de estos conceptos a su personal, de tal forma que permitan verificar el cumplimiento de los criterios de generalidad, razonabilidad, entre otros, lo que la recurrente no hizo, por lo que determinó reparos al Impuesto a la Renta respecto de la Bonificación por Productividad, Bonificación Extraordinaria, Título a mera Liberalidad y Premios a una parte de los trabajadores, los cuales afectan los resultados del ejercicio (subrayado agregado).

A razón de ello, debe existir una obligación a cargo del empleador de realizar dicho gasto, pues de lo contrario sería una decisión unilateral e injustificada. No obstante, dicho principio no sería aplicable en el caso del otorgamiento de ajustes razonables en la medida que no se trata un gasto incluido en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del IR como hemos explicado anteriormente.

3.1.3.3. Requisito de pago del gasto para su deducibilidad

Tercero, la Ley del Impuesto a la Renta señala que para efectos que se puedan deducir los gastos entregados en virtud del inciso l) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta,

estos deberán ser debidamente pagados a los beneficiarios. La principal razón de ello es que los gastos de tercera categoría se registran según el criterio del devengado⁶⁸ y las rentas de quinta categoría según el criterio del percibido⁶⁹, por lo que, una empresa podría registrar supuestas erogaciones por conceptos remunerativos -y deducirlos- sin pagarlo a los trabajadores, los cuales no tributarán si es que efectivamente no los reciben.

De acuerdo con las características mencionadas, para nosotros es posible afirmar que ningún ajuste razonable podría calificar como gasto remunerativo, pues no generan una ventaja económica al trabajador con discapacidad, sino exclusivamente sirve para que este pueda trabajar en igualdad de condiciones. En tal sentido, no podría ser argumentado por un operador del Derecho Tributario que un ajuste razonable es (i) voluntario, toda vez que se otorga por mandato legal (ii) debe cumplir con el criterio de generalidad, ni, (iii) sea deducido al momento de que sea entregado. En esa línea, dicho gasto no podría ser considerado como renta de quinta categoría para efectos del trabajador al no tratarse de una retribución por servicios personales, sino una erogación otorgada para el cabal desempeño de sus funciones.

3.1.4. Ajuste razonable y su consideración como gastos por salud o recreativos

Un supuesto muy importante a analizar es el caso de gastos por salud, recreativos y culturales entregados a una persona con discapacidad a fin de determinar si un gasto por ajuste razonable podría calificar en esta categoría. El inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son gastos deducibles las erogaciones destinadas a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. En particular, los gastos recreativos a que se refiere el presente inciso serán deducibles en la parte que no exceda del 0,5% de los ingresos netos del ejercicio, con un límite de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias ("UIT"). En este caso, sí vemos una posibilidad que se confundan ajustes razonables y se traten de colocar en la presente categoría, por lo que es necesario analizarlos caso por caso.

3.1.5. El ajuste razonable y su consideración como gasto por salud o enfermedad

⁶⁸ El inciso a) del segundo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Asimismo, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del citado inciso, para dicho efecto, se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago.

⁶⁹ El artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta establece se considerarán percibidas a las rentas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie. Tómese en cuenta que se ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la Ley del Impuesto a la Renta debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo solo de su voluntad que tal situación acontezca (Resolución del Tribunal Fiscal N° 9318-10-2015, entre otras).

Respecto a los gastos de servicios de salud y gastos de enfermedad, es necesario afirmar que una discapacidad no es una enfermedad, pero una enfermedad puede devenir en una discapacidad. A manera de ejemplo, el Caso 14 del Anexo III - Sumillas De Los Casos Registrados en el Banco de Ajustes Razonables del Ministerio de Trabajo y Promoción Del Empleo, el Ministerio de Trabajo plantea el caso de una persona con discapacidad adquirida como causa de una insuficiencia renal que requiere un tratamiento médico diario y trabaja en un almacén como operario especialista, por lo que solicita a la empresa una silla con una estructura especial que permita colgar el suero y un espacio adecuado y desinfectado para poder realizar su diálisis dentro del centro laboral como un ajuste razonable. Así pues, se puede ver como una enfermedad renal puede devenir en una discapacidad, lo cual hace que se le aplique el marco jurídico de las personas con discapacidad.

Dicho ello, la pregunta sería si dicha silla o la habilitación del espacio adecuado y desinfectado califican como un gasto por salud/enfermedad o se otorga el tratamiento de ajuste razonable. El inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, así como de los gastos de enfermedad de cualquier servidor, y la consecuencia principal de encontrarse contenido en el inciso II) será que el gasto deberá cumplir con el criterio de generalidad explicado en el punto 3.1.3.2. Sin embargo, si el caso califica exclusivamente como un ajuste razonable este devendrá directamente como una obligación legal y una condición de trabajo para que este sea deducible.

Con ello, no estamos diciendo que si califica como un gasto por enfermedad, no sería deducible, sino que deberá seguir distintos criterios para determinar cumple con el principio de causalidad. De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4800-3-2015 para que un gasto por salud sea deducible, debe demostrarse que dichos servicios y las medicinas van a ser utilizadas por los trabajadores de la empresa, señalando exactamente quienes son y sus informes médicos, diagnósticos, recetas, entre otros. En efecto, una enfermedad renal podría documentarse y el trabajador presentar los diferentes documentos que sirvan para demostrar ello.

No obstante, las erogaciones en mención no deberían ser consideradas como un gasto por salud o enfermedad, sino un gasto por ajuste razonable en la medida que se otorgan por razón de la misma obligación de adaptación del espacio de trabajo, por lo que deberá aplicarse las normas específicas de ajustes razonables. Para llegar a la conclusión mencionada, nos remitiremos al principio de especialidad normativa.

De acuerdo con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, Interpretación de Normas Tributarias, se establece que "Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho." Siguiendo esa línea, en el Derecho se

reconoce que cuando existen dos (2) normas que colisionan, se deberá hacer uso del principio de especialidad, el cual señala que la ley especial predomina sobre la ley general.

En palabras de José Antonio Tardío, el principio de especialidad normativa -junto con el de jerarquía y temporalidad- es considerado como un criterio tradicional para solución de antinomias normativas, entendido como las contradicciones que se producen cuando, ante una misma situación fáctica, es posible imputar consecuencias jurídicas simultáneas (Tardío Pato, 2003, pág. 189). Así pues, el principio de especialidad normativa soluciona la antinomia demostrando que hay una norma para un género y una norma para un caso especial, para lo cual deberá primar el caso especial. Tal como señala Norberto Bobbio, el principio de especialidad normativa hace referencia a la materia regulada (contenido de la norma) y supone el tránsito de una regla más amplia, que afecta a todo un género, a una regla menos extensa, que afecta exclusivamente a una especie de dicho género (Tardío Pato, 2003, pág. 191). En tal sentido, por el principio de especialidad, los gastos que califiquen como ajuste razonable, y a la vez gastos de salud o enfermedad, serán deducidos como gasto por ajuste razonable toda vez que esta erogación no se genera producto de la condición de salud del empleado, sino debido a que debe realizarse los esfuerzos para que este pueda realizar sus actividades de manera correcta y en igualdad de condiciones.

Otro caso que podemos resaltar es el caso de los seguros obligatorios que deben ser otorgados por el empleador al trabajador. De acuerdo con la Ley N° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, el empleador tiene la obligación de afiliar a sus trabajadores en el Régimen Contributivo de la Seguridad Social de Salud. Sin perjuicio de ello, el empleador de manera adicional podrá contratar los servicios de una Entidades Prestadoras de Salud (EPS) y seguros privados para que los trabajadores puedan contar con una cobertura de salud adicional. A propósito de eso, podría darse el caso que una empresa tenga en planilla 100 trabajadores y 1 de ellos tiene discapacidad, por lo que, la empresa aseguradora privada exige a la empresa que esta última pague una prima mayor a fin de asegurar a la persona con discapacidad. Dicho pago adicional calificaría como un ajuste razonable y este deberá ser asumido por la entidad.

Tómese en cuenta que de acuerdo a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6671-3-2004, si el gasto por seguro médico fue incurrido en un solo trabajador, es deducible pero incrementa la renta de quinta categoría del empleado, lo cual en este caso no aplicaría puesto este no sería un beneficio patrimonial, sino es la búsqueda de la materialización del derecho igualdad (todo trabajador debe tener un seguro de salud asumido por la empresa) y cumplimiento de una norma legal, por lo que no debería incrementar la renta de quinta categoría.

Asimismo, para efectos de otorgar un mejor plan o seguro médico a un grupo de trabajadores también es de aplicación el criterio de generalidad. En efecto, se ha señalado en distinta jurisprudencia (como es el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 523-4-2006) a efectos

de determinar la generalidad del gasto de seguro médico deben considerarse situaciones comunes del personal, tales como la jerarquía, antigüedad o cualquier otra condición que demuestre que los trabajadores se encuentran en una situación similar. En esa línea y tal como hemos señalado, siempre se busca que se realicen dichas erogaciones según un criterio objetivo (jerarquía, antigüedad, puesto en específico, entre otros).

En tal sentido, indicamos que en este caso no nos encontramos frente a una mejora del plan de salud para la persona con discapacidad, sino exclusivamente se está pagando un mayor valor de la prima a fin de poder asegurarlo. Dicho ello, afirmamos que ello calificaría como un ajuste razonable y no como un gasto por salud ni mucho menos un gasto remunerativo para el trabajador.

3.1.6. El ajuste razonable y su consideración como gasto recreativo

Como segundo punto, nos referiremos a los gastos recreativos. Se entienden como recreativos a los gastos realizados por la empresa a fin de agasajar a sus trabajadores en determinadas fechas y motivarlos para el mejor desempeño de sus funciones (Medrano, 2018). A manera de ejemplo, se suele pensar en gasto recreativo a los gastos producto de fiestas de fin de año, celebraciones del día del niño, madre o padre, secretaría; campeonatos deportivos, almuerzo por áreas, entre otros. Los gastos recreativos serán deducibles en la medida que en total no excedan el 0.5% de los ingresos netos del ejercicio, así como cumplen los demás requisitos que establece la norma (causalidad, razonabilidad, proporcionalidad y generalidad).

Por otro lado, es necesario recordar que el empleador no solo se encuentra obligado a otorgar ajustes razonables en el acceso al empleo y en el desarrollo de sus funciones, sino se busca una inclusión real en el empleo. En palabras de Galicia y Constantino, *“Esto significa que la persona con discapacidad debe trabajar en pie de igualdad que sus compañeros y, al mismo tiempo, disfrutar de las mismas opciones de esparcimiento e interacción que el resto de los trabajadores”* (Constantino & Galicia, 2015, pág. 277). Dicho ello, como sería claro el empleador también se encuentra obligado de realizar ajustes en estos espacios de esparcimiento donde se busca agasajar a todos los trabajadores (por igual).

Principalmente en este tema, es posible pensar en ejemplos de accesibilidad, pues abarcan temas de infraestructura de los eventos, transporte y servicios de comunicaciones, lo cual conllevaría a ser gastos deducibles pero no tendrían derecho a los beneficios tributarios que se les otorgan solo a los ajustes razonables. Sin embargo, es cierto que no existe normativa respecto a las obligaciones de trabajadores en estos casos, por lo que podría alegarse que estas modificaciones deben considerarse como ajustes razonables. Ejemplos que se podrían señalar son los siguientes: (i) contratar a traductor de señas también en los eventos de esparcimiento para que una persona con discapacidad auditiva participe en el evento, (ii) si se va a contratar una movilidad para que todos los trabajadores sean trasladados, que el vehículo se

encuentre debidamente implementado para que también se traslade a una persona usuaria de silla de ruedas, (iii) habilitar para que las actividades (juegos, entre otros) puedan participar también las personas con discapacidad, entre otros.

Dicho ello, la pregunta en este caso sería, ¿estas modificaciones son parte de los gastos recreativos o gastos por ajustes razonables? La respuesta nos llevará a definir si dichos gastos ingresan en el límite del 0.5% de los ingresos netos. El límite mencionado principalmente busca que no se distribuya renta de manera indirecta sin que se considere renta de tercera categoría para el empleador y renta de quinta categoría para el trabajador, sino se deduzca como gasto. No obstante, está claro que ello no pasa, sino en los casos mencionados exclusivamente se busca lograr una igualdad entre los trabajadores y que estos puedan disfrutar los agasajos en igualdad en condiciones, por lo que consideramos que no deberían ser considerados en el límite del 0.5% sino exclusivamente como gastos por accesibilidad y ajustes razonables, según corresponda.

3.2. EL CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE EN LA DETERMINACIÓN DE LA SUBORDINACIÓN COMO ELEMENTO ESENCIAL PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

Parece inminente que un contribuyente que genera rentas de tercera categoría deba realizar erogaciones por remuneraciones al personal y gastos relacionados con ellos, los cuales serán deducibles en la medida que cumpla con el principio de causalidad. Dicho eso, es posible afirmar que en la medida que dichos gastos sean por remuneraciones a trabajadores que tienen por finalidad realizar labores relacionadas con el giro del negocio de la empresa, así como gastos relacionados con ellos para el cumplimiento de sus funciones, estos serán deducibles (teniendo en cuenta las limitaciones reguladas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta). En otras palabras, deberán ser gastos por y para los trabajadores, para lo cual se deberá comprobar que efectivamente la persona califica como empleado/trabajador.

Sin ahondar en aquella materia, el Derecho Laboral presume, en palabras de Javier Neves, que una persona se encuentra en relación laboral cuando concurren los siguientes elementos esenciales:

1. Prestación personal: El trabajador pone a disposición del empleador su fuerza de trabajo, debiendo prestar el servicio en forma personal y directa. En otras palabras, el trabajador es siempre una persona natural y es quien deberá ejecutar la prestación comprometida.
2. Subordinación: La subordinación es un vínculo jurídico entre el deudor (trabajador) y el acreedor (empleador) de trabajo, en virtud del cual el primero le ofrece su actividad al segundo (sujeción) y le confiere el poder de conducirla (dirección), lo que implica que este último tiene la atribución de organizar y encaminar su prestación.

3. Remuneración: La contraprestación que otorga el empleador al trabajador a cambio de la actividad que este realiza a su favor. Al ser un trabajo productivo por cuenta ajena, se espera una retribución por el trabajo efectuado. El pago puede hacerse en dinero o en especie (2018, pág. 37)⁷⁰.

Ello también ha sido recogido por el Tribunal Fiscal en distinta jurisprudencia, como son las Resoluciones N° 3198-1-2010, N° 05190-1-2003, N° 06231-3-2004, N° 06760- 1-2004, N° 10497-3-2008 y N° 12757-3-2008, donde el colegiado indica que la legislación laboral y la doctrina determina la existencia de una relación laboral cuando se presenten los mismos tres (3) elementos esenciales mencionados.

Centrándonos en el concepto de subordinación, en 1901, Barassi definió a la subordinación como la sujeción plena y exclusiva del trabajador al poder directivo y de control del empleador concepto que hasta el día de hoy mantenemos vigente (Ermida Uriarte & Hernández Álvarez, 2002, pág. 282). En particular, se entiende que existe subordinación si es que el empleador tiene poder de dirección entendido como la posibilidad de dirigir, fiscalizar y sancionar al trabajador.

Siguiendo esa línea, el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 778⁷¹, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, establece lo siguiente respecto a la subordinación:

Por la subordinación, el trabajador presta sus servicios bajo dirección de su empleador, el cual tiene facultades para normar reglamentariamente las labores, dictar las órdenes necesarias para la ejecución de las mismas, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador.

La subordinación tiene elementos distintivos y usados para demostrar que una persona se encuentra en estado de sujeción como son el llenado de horas, el seguimiento de ordenanzas, uso de correos institucionales, necesidad de aprobación de un superior, entre otras. A manera de ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4873-1-2006 concluye que el elemento determinante para identificar la relación laboral es la existencia de subordinación del servidor a su empleador en la ejecución de sus labores, a través de elementos tales como sujeción a

⁷⁰ Asimismo, esta conclusión también se puede encontrar en las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los expedientes 1944-2002-AA, 05935-2007-PA y 04718-2016-PA, entre otras; así como por ejemplo en las casaciones emitidas por el Poder Judicial recaídas en los expedientes 4055-2013-La Libertad y 321-2017-Lima, entre otras.

⁷¹ Publicado mediante Decreto Supremo N° 003-97-TR.

órdenes y directivas en cuanto al desarrollo de los servicios, imposición de sanciones y establecimiento de horarios de trabajo, entre otros.

Sin embargo, dichos elementos “distintivos” propios de una relación de subordinación pueden variar cuando se contrata a una persona con discapacidad o no encontrarse presentes aunque sí se encuentren en una relación de subordinación. El presente acápite del capítulo se centrará en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04968-1-2010 (en adelante, la “RTF materia de análisis”), donde el colegiado afirmó que un trabajador con discapacidad no se encontraba en situación de subordinación, pues este padecía la enfermedad de esclerosis múltiple y no había prueba alguna que este haya sido el que haya realizado efectivamente las labores que la recurrente señalaba, como es la preparación de entregables, el envío de los correos electrónicos a clientes u otros miembros de la empresa ni haya asistido a la oficina durante los horarios laborales.

En ese sentido, comenzaremos explicando la RTF materia de análisis, luego pasaremos a explicar el concepto de fehaciencia en el Derecho Tributario, para luego esbozar ciertos lineamientos en la determinación de subordinación en la contratación de una persona con discapacidad y consideraciones a tomar en cuenta en un procedimiento de fiscalización.

3.2.1. Resolución del Tribunal Fiscal 04968-1-2010: Caso sobre reparo gastos relacionados con trabajador con discapacidad

La RTF materia de análisis trata del caso de una empresa que dedujo los gastos por remuneración y atención médica del señor Jaime, una persona con discapacidad debido a que padecía la enfermedad Amyothiphic Lateral Esclerosis (ALS). De acuerdo con el certificado médico emitido por el Colegio de Médico del Perú podía realizar labor habitual utilizando una computadora con un *software* especial que le permitía comunicarse y realizar actividad laboral, puesto que dicha enfermedad lo afectaba solo de forma física más no de manera intelectual. A propósito de ello, la empresa entregó como medio probatorio artículos de la historia y vida del Dr. Stephen William Hawking quien padecía la misma enfermedad que el señor Jaime pero que podía *“proseguir con actividades intelectuales con la utilización de medios adecuados para comunicarse”*.

Conforme a lo señalado por la empresa, el señor Jaime era un gerente adjunto que ocupaba un cargo de dirección considerado además como un cargo de confianza, por lo que sí era posible hablar de una subordinación frente a la sociedad. Las labores del señor Jaime consistían en el seguimiento, análisis, revisión y aprobación de los Informes Económicos de Análisis de Costos de Producción y Gastos de Operación, los cuales prestaba de manera directa y sin intervención de terceros que resultaban en entregables. En dicho marco, la empresa señala que la Administración Tributaria confunde la subordinación con la presencia física del trabajador en el domicilio fiscal de la empresa, ya que la Administración Tributaria solicitó (i) documentación de

control y salida, (ii) horario de labores, (iii) provisión de útiles, entre otros; pese a que el señor realizaba sus funciones desde casa. En efecto, la empresa indica que la subordinación no tiene como elemento determinante que las labores se realice en el local del empleador o en un horario habitual, sino que estos rasgos distintivos o conjunto de características pueden ayudar a presumir la subordinación, más no son definitivas.

Por otro lado, los argumentos de la Administración Tributaria para realizar los reparos son los siguientes: (i) ni la Memoria Anual ni en el Comprobante de Información Registradas (CIR) de la recurrente figuraba el señor Jaime como gerente de la compañía y en el CIR solo figuraba como socio y como director, (iii), en el 2002 (año materia de análisis) es incorporado como trabajador en el puesto de gerente financiero, (iii) no se presentaron documentación como controles de ingreso y salida, instrucciones impartidas, memorandos internos de comunicación de fecha cierta, horario de labores, provisión de útiles y/o sanciones impuestas, entre otros.

Luego de revisar los argumentos de ambas partes, el colegiado no se pronuncia sobre los argumentos invocados por la recurrente ni por la Administración Tributaria, sino exclusivamente señala que la información otorgada por la empresa no es suficiente para acreditar si el señor Jaime prestó los servicios de manera fehaciente, por lo que determinó que los gastos por remuneración y salud no eran deducibles. Así pues, el Tribunal Fiscal solo se queda en un tema meramente de fehaciencia, sin explorar acerca de los elementos diferentes de subordinación que existe cuando se contrata una persona con discapacidad.

A partir de este caso, es necesario separar el análisis en tres (3) partes. Primero, se analizará el concepto de fehaciencia en el Derecho Tributario. Segundo, se realizará un análisis crítico de la determinación de subordinación en la contratación de una persona con discapacidad a fin de poder deducir gastos relacionados con dichos trabajadores, teniendo en cuenta que los elementos distintivos de dicho concepto pueden variar al momento de sustentar una relación laboral de una persona con discapacidad. Y, tercero, se evaluará si es necesario que se limite la deducción de gastos por remuneraciones y contratación de personas con discapacidad cuando ostenten el cargo de socio o director.

3.2.2. El concepto de fehaciencia en el Derecho Tributario

En el Derecho Tributario, la fehaciencia es entendida como la obligación de los contribuyentes de determinar las obligaciones tributarias conforme lo sucedido en la realidad. En otras palabras, es el requerimiento a los contribuyentes por parte de la Administración Tributaria de probar, en niveles razonables, la veracidad de la operación (Muyente Diaz & Valentin Turriate, 2013). En efecto, es una realidad que la emisión de un comprobante de pago y el registro contable/tributario no es una evidencia suficiente para demostrar que esa operación se llevó a cabo en la realidad, por lo que se solicita al contribuyente medios probatorios que demuestren que efectivamente lo señalado en el comprobante y en los registros sean una evidencia de la

realidad. Tómesese en cuenta que los medios probatorios comunes son los contratos, entregables, correos enviados que contengan coordinaciones, constancias de entregas y demás documentación que pueda servir con dicho objetivo⁷².

A manera de ejemplo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-1-2005 y N° 7330-2-2014, el colegiado afirma que en la deducción de gastos de tercera categoría, el contribuyente no solo puede respaldar una operación con un comprobante de pago ni con el registro contable, sino, se encuentra obligado también a demostrar que estas se hayan realizado mediante documentación e indicios razonables. Para ello, la Administración tiene el deber de investigar todas las circunstancias del caso, para lo cual deberá actuar los medios probatorios, realizar cruces de información y valorarlos de manera conjunta y apreciarlos de manera razonable.

Dicho requerimiento de búsqueda de la fehaciencia por parte de la Administración Tributaria es un requerimiento que puede ser realizado por cualquier impuesto administrado, sin embargo, vemos una regulación expresa en la Ley del IGV. En concreto, el artículo 44 de la Ley del IGV⁷³ establece lo siguiente:

ARTÍCULO 44.- COMPROBANTES DE PAGO EMITIDOS POR OPERACIONES NO REALES

El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y

⁷² El artículo 125 del Código Tributario señala que “los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria”.

⁷³ El artículo 44 se encuentra reglamentado el numeral 15 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV.

documentos para simular dicha operación. En caso de que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

(...) (subrayado agregado).

En ese contexto, principalmente se considera que una operación no es real cuando (i) el objeto nunca existió (no fue llevada a cabo en la realidad) y (ii) el sujeto señalado no tuvo relación con la operación. La carga de la prueba sobre la fehcencia suele recaer sobre quien afirma los hechos y este normalmente es el contribuyente a través de una declaración jurada determinativa.

Ahora bien, la misma potestad tiene la Administración Tributaria en los distintos tributos que tiene a su cargo cuando el contribuyente es el encargado de determinar en el impuesto. Es necesario recordar que de acuerdo al artículo 59 del Código Tributario, la obligación tributaria en ciertos tributos puede ser determinada por el deudor tributario que es quien verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Este es el caso del IGV y del IR. Así pues, de manera posterior, la Administración Tributaria, mediante un proceso de fiscalización, verifica si la determinación del impuesto se realizó de acuerdo con las normas vigentes. Caso contrario, la Administración Tributaria tiene la facultad de determinar nuevamente el impuesto a pagar. En el proceso de fiscalización, el contribuyente deberá brindar los medios de prueba necesarios para demostrar las operaciones que realizó y cómo determinó el impuesto.

Es necesario recordar que el procedimiento de fiscalización no es más que un proceso de comunicación y búsqueda de la verdad a través del contribuyente y la Administración Tributaria. En particular, Leonidas Hegenberg señala cuatro (4) principios básicos para lograr una comunicación con la mayor efectividad que son los siguientes: (i) máxima de cooperación, donde los participantes deben manifestarse respetando el direccionamiento establecido por el cambio de ideas, evitando desvíos o dispersiones inútiles; (ii) máxima de calidad, donde se busca evitar todo lo que sea falso o aquello que falten evidencias para corroborarlo; (iii) máxima de cantidad, donde el informador ha de anunciar solamente sentencias oportunas, evitando las superfluas y el exceso de información no relevante; y, (iv) máxima de la urbanidad, donde se busca rechazar enunciados oscuros y ambiguos (Del Padre Tomé, 2012, pág. 100).

Dicho ello, en el proceso de fiscalización se busca que los requerimientos de información de la Administración Tributaria sean lo más claros posibles, se solicite información estrictamente necesaria y no induzca al error al contribuyente. Por su parte, el contribuyente tiene la obligación de cooperar con dicho proceso buscando no desviar la atención de la Administración Tributaria, omitiendo toda documentación que no se encuentre acorde con la realidad y entregando todo lo que se encuentre en su poder para demostrar dicho hecho.

Durante el procedimiento de fiscalización, el contribuyente entrega a la Administración Tributaria distintos medios de prueba a fin de demostrar la veracidad de sus afirmaciones. Las pruebas son un signo representativo de un hecho (hecho alegado) y hace referencia a un evento que ha ocurrido en el pasado (Del Padre Tomé, 2012, pg. 116). Así pues, se puede concluir que toda prueba es un hecho que hace presumir la ocurrencia de un evento (Del Padre Tomé, 2012, pg. 177), por lo que es necesario que el contribuyente ofrezca la mayor cantidad de pruebas a fin de sustentar el hecho que alega. De esta manera, existe un deber de colaboración del contribuyente a fin de facilitar el conocimiento y cuantificación de los hechos jurídicos tributarios por parte de la autoridad tributaria (Del Padre Tomé, 2012, pg. 350).

Propio de lo señalado, no existe una forma predeterminada de cómo probar la fehaciencia de un hecho y justamente por ello existe la obligación del contribuyente no solo determinar la obligación tributaria de acuerdo con la realidad y respetando la legislación en la materia, sino demostrar mediante pruebas los hechos que dieron origen a la determinación. Por otro lado, la Administración Tributaria deberá solicitar la información necesaria para ello atendiendo a las circunstancias en el caso concreto, pues no debe existir una lista taxativa de cómo probar un hecho. Así pues, la Administración Tributaria se encuentra obligada a solicitar dicha información y tomar en consideración al momento de la valorización de las pruebas en circunstancias concretas y aceptar cualquier medio que pueda ser ofrecido por el contribuyente a fin de observar la realidad.

A modo de resumen, es necesario resaltar la obligación de la Administración Tributaria de solicitar pruebas en el caso que se busque determinar la fehaciencia de la relación laboral de una persona con discapacidad tomando en consideración las características propias de la contratación de una persona de dicho colectivo y su desenvolvimiento al momento de realizar labores, pues a propósito de su condición puede variar la forma en cómo realiza sus funciones y por ende, los medios probatorios solicitados podrían no aplicar al caso concreto. En otras palabras, no será lo mismo determinar la subordinación en la contratación de una persona sin discapacidad que una persona con discapacidad atendiendo a los distintos elementos. A continuación, el análisis.

3.2.3. Determinación de subordinación en la contratación de una persona con discapacidad

Tal como hemos señalado anteriormente, la determinación de la subordinación se realiza a través de diferentes elementos distintivos, como son el llenado de horas, el seguimiento de ordenanzas, uso de correos institucionales, necesidad de aprobación de un superior, documentación de asistencia la oficina, firma de documentos, entre otros; que suelen ser mencionados largamente en la doctrina y jurisprudencia. Sin embargo, es claro que en el caso de las relaciones laborales llevadas a cabo por personas con discapacidad estas pueden variar. Para evaluar este punto nos remitiremos a la RTF materia de análisis que nos parece

bastante pertinente. A propósito de ello, analizaremos los medios probatorios que le solicitó la Administración Tributaria al contribuyente a fin de probar la subordinación de la persona con discapacidad, el señor Jaime.

3.2.3.1. Documentación de control y salida de un trabajador con discapacidad: teletrabajo y flexibilidad de horarios

La Administración Tributaria solicitó la documentación de control y salida de la persona con discapacidad sin considerar que existe el teletrabajo como ajuste razonable; o, horarios flexibles según lo coordinado previamente con la persona con discapacidad. Si bien ello puede ser producto que a la fecha de la erogación no se encontraba vigente un marco normativo respecto al ajuste razonable, de igual manera es necesario referirnos a cómo ello se debería aplicar en la práctica hoy en día.

En concreto, de acuerdo con la Tercera Disposición Complementaria Final de los Lineamientos, es necesario considerar que:

TERCERA. - Teletrabajo como ajuste razonable

Cuando la modalidad de teletrabajo sea establecida como ajuste razonable para la persona con discapacidad, la prestación se rige de acuerdo con lo establecido en la Ley N° 30036, Ley que regula el teletrabajo, y su Reglamento, salvo el cambio de modalidad que se realiza conforme al artículo 9 de la presente norma.

Ahora bien, la Ley N° 30036 fue derogada por la Ley N° 31572, vigente desde febrero de 2023, debido a que el teletrabajo se volvió una modalidad muy usada producto de la emergencia sanitaria producida por la propagación del COVID-19. En concreto, la norma en mención define al teletrabajo como una modalidad especial de prestación de labores que se caracteriza por el desempeño subordinado de aquellas sin presencia física del trabajador o servidor civil en el centro de trabajo, con la que mantiene vínculo laboral y se realiza a través de la utilización de las plataformas y tecnologías digitales⁷⁴ (subrayado agregado).

Así pues, el teletrabajo es una modalidad de trabajo subordinado (es decir, se considera trabajador a la persona quien lo realiza) donde no es necesario que el trabajador se apersona de manera física al centro de trabajo, sino realiza sus funciones a través de la tecnología. Dicho lo anterior, resulta claro que la Administración Tributaria no podría exigir en un proceso de fiscalización el registro de asistencia a los centros laborales de trabajadores que realizan las

⁷⁴ Artículo 3 de la Ley N° 31572.

funciones en dicha modalidad, pues se entiende que estos realizan sus funciones desde el domicilio. En la actualidad, ello no nos parece raro, pero no obstante, en el caso de la RTF materia de análisis, la Administración Tributaria utiliza dicha falta de evidencia como un elemento para demostrar que el señor Jaime no era un trabajador pues no se contaba con documentación de control y salida, siendo que es posible que la persona con discapacidad realice teletrabajo mientras que los otros trabajadores no.

Segundo, los empleadores pueden otorgar flexibilidad en los horarios de los trabajadores con discapacidad. A manera de ejemplo, el Caso 10 del Anexo III - Sumillas de los Casos Registrados en el Banco de Ajustes Razonables del Ministerio de Trabajo y Promoción Del Empleo se trata de una persona con discapacidad donde la empresa establece un horario fijo con una jornada de 8:30 a.m. - 5:30 p.m., posibilitando con esto un retorno menos riesgoso a su domicilio y a una hora donde no haya congestión. En tal sentido, el control y salida de la persona con discapacidad en una empresa no necesariamente refleja que esta sea trabajadora o no.

Nótese que el horario de labores sí es un medio probatorio que la Administración Tributaria puede solicitar al contribuyente respecto a una persona con discapacidad. Sin perjuicio de ello, tal como señalamos en el párrafo anterior, es propio de una relación laboral con un trabajador que este pueda variar en relación con los otros trabajadores, ya que se le puede otorgar cierta flexibilidad atendiendo a la discapacidad que tenga.

3.2.3.2. Provisión de útiles al trabajador con discapacidad

La provisión de útiles del empleador al trabajador con discapacidad dependerá del caso concreto, por lo que será necesario atender a la discapacidad con la que cuenta a fin de preguntarse si es realmente pertinente solicitar dicha información. A manera de ejemplo, en el caso de la RTF materia de análisis, el señor Jaime era una persona que había perdido la movilidad en la totalidad del cuerpo y solo podía comunicarse y realizar sus labores utilizando una computadora con un *software* especial. Dicho lo anterior, es posible que en este caso sea necesario exclusivamente de ciertos útiles de trabajo que normalmente se entregarían a un trabajador en el mismo puesto, pues probablemente sea necesario exclusivamente la computadora y el *software* especial. Tal como hemos visto, dicho gasto sería deducible en la medida que sea una condición de trabajo realizada con la generación de renta gravada.

3.2.3.3. El seguimiento de ordenanzas como elemento distintivo de la subordinación

El seguimiento de ordenanzas siempre será un elemento distinto de la subordinación, sin embargo, su probanza suele ser difícil en la medida que ciertos trabajadores gozan de cierta autonomía en sus operaciones entre cargo más alto rango tengan. Asimismo, las instrucciones no siempre se encuentran documentadas, pues estas pueden realizarse verbalmente. Sin

embargo, recae en el contribuyente recolectar la mayor cantidad de información que sirva para demostrar que el trabajador con discapacidad recibe instrucciones de sus superiores y realiza sus labores en dicho sentido, atendiendo que, entre que tenga un puesto de mayor alto rango, más autonomía esta persona tendrá.

Siguiendo la línea de lo señalado, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, de corresponder, se encuentran obligados a considerar cuando (i) solicitan la información y (ii) cuando valoran los medios probatorios que los elementos distintivos de la subordinación son referenciales y que estos no se encuentren presentes necesariamente en una relación laboral con una persona con discapacidad sin que ello nos lleve a afirmar que no nos encontramos frente a un supuesto de subordinación. En ese contexto, se necesita cierta flexibilidad por parte de los operadores del derecho tributario al momento de solicitar la información, pues, los argumentos recaen en discriminatorios y demostrarían poco conocimiento de la realidad del trabajo de las personas con discapacidad.

3.2.4. Límites a la deducción de gastos por discapacidad a trabajadores que ostenten el cargo de socio o director y sus familiares

Existe un “miedo” razonable por parte de la Administración Tributaria y demás operadores del Derecho Tributario que contribuyentes domiciliados que generen renta de tercera categoría busquen incluir en planilla a socios o directores y familiares como trabajadores a fin de que los gastos personales de estos puedan ser deducidos como gastos de tercera categoría. Así pues, son solo deducibles los gastos que se encuentren relacionados directamente con la actividad económica del negocio o empresa, y, no gastos personales del contribuyente o familiares. Para ejemplificar, en Nota de Prensa N° 279-2013 emitida por la Administración Tributaria, se señaló que “uno de los problemas que afectan la recaudación nacional es esta mala práctica de considerar gastos personales como gastos propios de una empresa, lo cual representa un monto de evasión tributaria que es superior a los 2,200 millones soles” (2013).

De ser así, los comprobantes de pagos relacionados a gastos personales no serán deducibles como gastos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta ni otorgarán derecho a crédito fiscal para efectos del IGV. En consecuencia, el contribuyente se encontrará sujeto a una multa por infracción por tributo omitido. Nótese que si bien ello se deriva de la vulneración al principio de causalidad, se encuentra expresamente regulado en el inciso a) del artículo 44⁷⁵ de la Ley del Impuesto a la Renta. Adicionalmente, toda suma o entrega en especie se

⁷⁵ El artículo mencionado señala lo siguiente:

Artículo 44.- No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:

a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.

encontrará gravada con una tasa adicional del 5% (igual a la de dividendos) por distribución de renta indirecta conforme al artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta en la medida que se consideran una entrega de las utilidades de la empresa a los accionistas o socios sin que medie un acuerdo formal de distribución.

Es una realidad que los gastos que se generan producto de tener una discapacidad son altos y encontraríamos un incentivo a incluir en planilla a personas con discapacidad a fin de que estos puedan ser deducidos en la determinación de la renta de tercera categoría. También, como bien hemos señalado, las personas con discapacidad tienen ingreso limitado al ámbito laboral y rechazo por parte de empresas, las cuales no tienen una verdadera motivación de incluirlos en las vacantes disponibles. Sin perjuicio de ello, se podría considerar que un familiar de una persona con discapacidad sí tendría motivaciones para incluirlos dentro de una empresa y no solo por temas económicos (deducir más gasto), sino brindarle un puesto de trabajo que en otro lugar no se lo otorgarían. Con esa afirmación no decimos que necesariamente la persona con discapacidad sea incluida exclusivamente para que sea posible deducir gastos, sino efectivamente realizaría funciones dentro de la empresa, pero el acceso al puesto de trabajo se podría dar debido a que existen familiares dentro de la compañía que tienen interés en que estos ingresen.

Dicho ello, se podría afirmar que existe una colisión de intereses, donde no necesariamente podría existir una solución pacífica. Por un lado, tenemos la proscripción de incluir en la determinación de la renta de tercera categoría gastos personales del contribuyente y sus familiares; y, por el otro, la posibilidad de que los socios, directores y sus familiares tengan una discapacidad y sean incluidos en planilla donde (i) se hizo exclusivamente para deducir los gastos que derivan de la discapacidad o (ii) son trabajadores que realizan labores de forma fehaciente y se encuentra de acuerdo a ley que se realicen deducciones sobre la base de dicha discapacidad. En tal sentido, principalmente nos encontramos frente a un hecho probatorio.

Así pues, consideramos que bajo ninguna interpretación se podría considerar que los beneficios tributarios no aplican a socios, directores o familiares de estos que sean trabajadores y tengan discapacidad. Sin embargo, el contribuyente deberá demostrar que el trabajador en cuestión (i) efectivamente realiza las labores por las que fue contratado en la empresa y (ii) los gastos incurridos por la empresa se dieron en el marco de sus funciones (para que pueda realizar estas) y no como una liberalidad por parte de la empresa, o, se tratan de gastos personales. No obstante, los medios probatorios solicitados por la Administración Tributaria deberán ser valorados de acuerdo con lo indicado en el acápite anterior, es decir, considerando que los elementos distintos de la subordinación varían en el caso de la contratación de personas con discapacidad.

Respecto al primer punto, es un tema principalmente de fehaciencia. A manera de ejemplo, el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son deducibles las

remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no exceda el valor de mercado. En tal sentido, toda remuneración y/o gasto por ajuste razonable relacionado con una persona con discapacidad será deducible en la medida que se pruebe que trabajan ahí. Sin perjuicio de ello, como bien hemos analizado, la determinación de la subordinación en ese caso deberá seguir los lineamientos y consideraciones de las normas de los derechos de las personas con discapacidad tal como se ha analizado en el punto anterior.

Respecto al segundo punto, solo serán deducibles los gastos que se otorgan en el marco de las funciones, como son las condiciones de trabajo y no otras erogaciones que puedan generar un beneficio económico en el trabajador. A manera de ejemplo, nos referimos a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12359-3-2007 donde se repara el gasto por la adquisición de medicamentos de uso exclusivo de uno de los accionistas de la recurrente, toda vez que no están relacionados con la generación y mantenimiento de la renta. Así pues, dicha resolución indica que es posible deducir la adquisición de medicamentos siempre que hayan sido destinados a la atención de los trabajadores en el marco de tratamientos de dolencias relacionadas con el giro del negocio de la empresa como sería contar con un botiquín o medicinas necesarias propias del giro del negocio, pero no medicinas que puedan ser aplicables solo a una persona.

Siendo ello así, consideramos que las entidades que generan renta de tercera categoría podrán deducir gastos de accionistas, directores o familiares con discapacidad que sean efectivamente trabajadores siempre que dichas erogaciones se realicen en el marco de las actividades de todo trabajo y no como un beneficio a estos, para lo cual se deberá probar que efectivamente dichas personas laboran en el contribuyente y que a razón de ello se cumple con el principio de causalidad.

Respecto al caso del señor Jaime se nos viene a la mente qué pasaría si el gasto en que se va a incurrir puede ser utilizado en el trabajo como en su vida personal como es el caso del *software* que le permite la comunicación con terceros. Esta es una discusión bastante tocada en el caso que se otorgan carros o laptops a los trabajadores. Las entidades cumplen con hacer firmar a los trabajadores acuerdos donde se señala que dichos bienes no pueden ser utilizados de forma personal, pero ello no siempre es así. En la realidad, los trabajadores hacen uso de los bienes, dentro de las restricciones. En tal sentido, nos haría preguntarnos cómo sería en el caso de ajustes razonables que también podrían ser utilizados en la vida diaria. Dentro de ese punto, una solución posible sería considerar que la empresa una suerte de prorrata en las horas utilizadas para el trabajo y para la vida cotidiana, aunque no se señale expresamente en la norma. Siendo ello así, nos haría entender que para hacer uso del gasto y del beneficio sería necesario que el bien solo se utilice en horario laboral y existe una cierta fiscalización para ello.

A modo de resumen, consideramos que prima facie no se encuentra prohibida la deducción de gastos por discapacidad a trabajadores que ostenten el cargo de socio o director y sus familiares en la medida que sean efectivamente trabajadores y que las erogaciones tengan relación con el giro del negocio y la realización de las funciones, los cuales no podrían ser utilizados fuera del centro de trabajo.

3.3. ANÁLISIS CRÍTICO DE DEDUCCIÓN ADICIONAL REGULADA EN EL NUMERAL 50.2 (AHORA 50.3) DEL ARTÍCULO 50 DE LA LEY GENERAL DE LA PERSONA CON DISCAPACIDAD.

Tal como hemos adelantado en el Capítulo 1 de la presente investigación, en el Perú se ha regulado un beneficio tributario para las empresas del sector privado que otorgan ajustes razonables a personas con discapacidad. En particular, la LGPD indica que los ajustes razonables pueden constituir erogaciones de dinero obligatorias por parte del empleador o tratarse de adaptaciones sin costo monetario, por lo que se ha regulado el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD que establece una deducción adicional para efectos del pago del Impuesto a la Renta a fin de distribuir la carga que asume el empleador y promover que se realicen dichos ajustes. Al respecto, el 21 de noviembre de 2013 se promulgó el Decreto Supremo N° 287-2013-EF el cual tiene por objeto, entre otros, reglamentar el artículo en mención. De acuerdo con el artículo 3 del Decreto Supremo N° 287-2013-EF, la deducción adicional constituye un crédito contra el Impuesto a la Renta que no genera saldo a favor del contribuyente, no pueden ser arrastrados a los ejercicios siguientes, no otorgan derecho a devolución y no pueden ser transferidos a terceros. Asimismo, el Decreto Supremo N° 287-2013-EF⁷⁶ brinda el método de cálculo del beneficio tributario. .

En ese contexto, primero analizaremos la inspiración del beneficio tributario: el modelo de beneficio de Estados Unidos.

3.3.1. Estados Unidos como inspiración para el beneficio tributario peruano

El incentivo tributario adoptado en el Perú ha sido inspirado en la legislación estadounidense llamado "*the Disabled Access Credit*" (en español, el crédito de acceso para personas con

⁷⁶ El artículo 3 del Decreto Supremo N° 287-2013-EF establece que se deberá tener en cuenta las siguientes disposiciones:

- a) El importe del crédito equivale al 50% de los gastos por ajustes razonables en el lugar de trabajo a que se refiere el numeral 50.1 del artículo 50 de la LGPD, devengados en cada ejercicio y sustentados con los respectivos comprobantes de pago.
El monto de dicho crédito no deberá exceder al importe que resulte de multiplicar el factor 0,73 por la UIT y por el número de trabajadores con discapacidad que requirieron ajustes razonables en el lugar de trabajo. Dicho crédito será aplicado en el ejercicio en que devenguen los gastos por ajustes razonables.

discapacidad) el cual busca el cumplimiento de las obligaciones del ADA por parte de las pequeñas empresas que reúnan ciertos requisitos y cuyos ingresos brutos no superen USD 1'000,000 en el año fiscal anterior o que no hayan empleado a más de 30 trabajadores a tiempo completo durante el año anterior. En Estados Unidos, el crédito tributario equivale al 50% de los "gastos por ajustes razonables admisibles" que superen USD 250 pero no excedan USD 10,250 en un ejercicio fiscal.

De acuerdo con la normativa estadounidense, los "gastos admisibles" incluyen los gastos que cumplan las siguientes características:

- i. gastos que eliminan las barreras que impiden que una empresa sea accesible o utilizable por personas con discapacidad;
- ii. gastos que proporcionen intérpretes cualificados u otros métodos eficaces para poner los materiales de audio a disposición de las personas con discapacidad auditiva;
- iii. gastos que proporcionen lectores cualificados, textos grabados y otros métodos para poner los materiales visuales a disposición de las personas con discapacidades visuales; y,
- iv. gastos que busquen modificar equipos o dispositivos para personas con discapacidad (Internal Revenue Service, 23).

Asimismo, se indica que los gastos deben ser razonables, necesarios y cumplir con las normas emitidas por *the "Secretary of the Treasury in concurrence with the Architectural and Transportation Barriers Compliance Board"* (en español, la Secretaria del Tesoro en concordancia con la Junta de Cumplimiento de Barreras Arquitectónicas y de Transporte). Entre otros, el crédito tributario no incluye los gastos destinados a nuevas construcciones y eliminar barreras de accesibilidad en instalaciones inauguradas luego del 5 de noviembre de 1990 (Internal Revenue Service, 23), así como que el empleador beneficiado por el ajuste razonable debe trabajar a tiempo completo. No obstante, Estados Unidos también regula la posibilidad de una deducción adicional por eliminación de barreras arquitectónicas y de transporte referidas a la accesibilidad de una sociedad. Así pues, el beneficio llamado "*Barrier Removal Tax Deducción*" (en español, "deducción tributaria por eliminación de barreras") señala que las empresas pueden optar por deducir hasta USD 15,000 por realizar una instalación o un vehículo de transporte público, en propiedad o alquilado, para su uso en la empresa, sea más accesible y utilizable por personas con discapacidad por gastos que serían activados como costo computable. Todos los gastos deben ser razonables y necesarios y deben cumplir con las normas emitidas por *"the Secretary of the Treasury in concurrence with the Architectural and Transportation Barriers Compliance Board"* (en español, "la Secretaria del Tesoro en concordancia con la Junta de Cumplimiento de Barreras Arquitectónicas y de Transporte"). Para ello, se aplican distintas condiciones para su aplicación.

La Internal Revenue Service (IRS) de los Estados Unidos brinda dos (2) ejemplos en su portal web oficial y estos son los siguientes:

1. La empresa A adquiere equipos para cumplir con su obligación de realizar ajustes razonables en virtud de la ley ADA por valor de USD 8,000. La cantidad por la que los USD 8,000 superan los USD 250 es de USD 7,750. El 50% de los USD 7,750 es de USD 3,875. La empresa A puede obtener un crédito tributario por valor de USD 3,875 en su próxima declaración de la renta.
2. La empresa B elimina una barrera física de acuerdo con su obligación de realizar ajustes razonables en virtud de la ADA. La eliminación de la barrera cumple con las Directrices de Accesibilidad de la ADA. La empresa gasta USD 12,000 en esta modificación. La cantidad en la que los USD 12,000 superan los USD 250 pero no los USD 10,250 es de USD 10,000. El 50% de los USD 10,000 son USD 5,000. La empresa B tiene derecho a un crédito tributario de USD 5,000 en su próxima declaración de impuestos.

Siendo ello así, podemos observar lo siguiente de la regulación de Estados Unidos que dio inspiración al beneficio tributario peruano. Primero, el beneficio se encuentra delimitado a las empresas pequeñas que sus ingresos no superen cierto monto y que no tengan más de 30 trabajadores a diferencia del régimen peruano que puede ser utilizado por todas las empresas constituidas en el país. Segundo, se ha regulado un crédito tributario al igual que fue la intención del Decreto Supremo N° 287-2013-EF. Tercero, se ha regulado un límite de crédito, el cual no puede superar los USD 10,250. Cuarto, se ha delimitado cuáles son los gastos pasibles de utilizar el crédito tributario y estos son cinco (5) a diferencia de la norma peruana que ha dejado a libre interpretación que se entiende por ajuste razonable y cuáles son los gastos que podrían ser deducidos. Quinto, se ha excluido expresamente los gastos destinados a accesibilidad en instalaciones, pero se ha regulado un beneficio tributario distinto para los gastos de accesibilidad, lo cual nos parece bastante relevante, pues bajo la normativa peruana, como analizaremos luego, podría ingresar cualquier gasto que se considere ajuste razonable, incluidos los gastos de construcción. Este beneficio tributario es propiamente una deducción adicional y no un crédito tributario. Tomando como preámbulo lo señalado, comenzaremos a realizar un análisis crítico del beneficio tributario peruano en cuestión.

3.3.2. Análisis de reserva de ley

De conformidad con el artículo 74 de la Constitución, *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respecto de los derechos fundamentales de la persona”*. Por su parte, el inciso b) de la Norma IV: Principio de Legalidad – Reserva de la Ley, establece que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

Dicho ello, los beneficios tributarios se pueden regular exclusivamente por ley o decreto legislativo, en caso de delegación. Como hemos señalado en el capítulo anterior, la norma en ningún momento señala que esta deba ser una ley tributaria, es decir, que solo tenga contenido tributario, dado que toda norma con rango legal promulgada por el Poder Legislativo se entiende como la voluntad de la población. De este modo, puede darse que se promulgue una ley que abarque distintas materias y áreas del Derecho, como es el caso de la LGPD que regula distintos campos del derecho -incluyendo disposiciones en materia tributaria-, y con ello se entendería cumplido un primer aspecto del principio de reserva de ley.

Como segundo punto, la reserva de ley implica también que la norma con rango de ley regule los elementos esenciales del beneficio tributario sobre un impuesto. En tal sentido, el principio de reserva de ley se ve vulnerado principalmente cuando se utiliza una norma de menor rango para legislar en elementos esenciales del beneficio tributario sin encontrarse facultado constitucionalmente; o, cuando el reglamento excede y desnaturaliza a la norma de rango legal.

En esa línea, citamos de manera expresa el artículo 50 de la LGPD que se regula en los términos a continuación mencionados:

Artículo 50. Ajustes razonables para personas con discapacidad

(...)

50.3 El Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y los gobiernos regionales prestan asesoramiento y orientación a los empleadores para la realización de ajustes razonables para personas con discapacidad en el lugar de trabajo. Los empleadores públicos y privados generadores de rentas de tercera categoría tienen una deducción adicional en el pago del impuesto a la renta sobre los gastos por ajustes razonables para personas con discapacidad, en un porcentaje que es fijado por decreto supremo del Ministerio de Economía y Finanzas (subrayado agregado).

En ese marco, el gran problema que ya hemos venido adelantando es la necesidad de realizar un análisis de la posible vulneración al principio de reserva de ley de la LGPD. En ese sentido, la evaluación será dividida en dos (2) partes: (i) determinar si la LGPD o norma de un rango legal señala los elementos esenciales del beneficio tributario; y, (ii) determinar si la naturaleza del beneficio tributario es la de un crédito tributario.

3.3.2.1. Determinación si la LGPD o norma de un rango legal señala los elementos esenciales del beneficio tributario

Para analizar este punto, es necesario indicar primero la naturaleza de un decreto supremo y un reglamento. El numeral 8 del artículo 118 de la Constitución Política del Perú establece que

son atribuciones del presidente *“ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones”*. Un decreto supremo es la norma de mayor jerarquía que dicta el órgano ejecutivo y lleva la firma del presidente de la República y de uno o más ministros (Rubio, 2018, pág. 141) que suele complementar a la norma de rango legal sin alterarla. Si se trata de un decreto supremo tributario este es firmado por el Ministro de Economía y Finanzas y el presidente.

Por su parte, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 0001/0003-2003-AI/TC establece que se entiende por reglamento a *“la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad”* (2003). A propósito de ello, se distinguen dos tipos de reglamentos:

- Reglamentos secundum legem, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes: Reglamentos que complementan y desarrollan la ley que los justifica y a la que se deben.
- Reglamentos extra legem, independientes, organizativos o normativos: Reglamentos que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración, o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley (2003).

Tal como señala Ignacio De Otto, y citado en una sentencia del Tribunal Constitucional, la reserva de ley tiene por objeto que el Poder Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Poder Legislativo (2005). Así pues, la reserva de ley es una exigencia regulatoria que en el caso de la LGDP no se vería cumplida en la medida se le otorga discrecionalidad al Poder Ejecutivo de poder la estructura del Impuesto a la Renta a través de un beneficio tributario donde una norma previamente no señala la base materia de beneficio ni la alícuota/porcentaje aplicable.

Nótese que los elementos que deben estar regulados en la norma han sido señalados por el Tribunal Constitucional para el caso de los tributos. En concreto, las sentencias del Tribunal Constitucional recaída en los expediente N° 02762-2002-AA/TC (2003), N° 3303-2003-AA/TC y N° 0042-2004-AI/TC (2005) indican que la regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley-, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial) (subrayado agregado).

Es necesario remitirnos a profundidad en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 02762-2002-AA/TC (2003). Dicho caso trata sobre una empresa que señalaba que el Decreto Supremo N° 222-2001-EF, que modificaba las alícuotas del Impuesto al Selectivo al Consumo (“ISC”), vulneraba el principio de legalidad tributaria y jerarquía normativa, en la medida que el artículo 61 de la Ley del IGV e ISC indicaba que “*Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos (...)*” y ello no podía ser regulado por una norma de rango reglamentario.

En dicha sentencia, el colegiado en el fundamento 12 y 13 concluye lo siguiente que nos parece aplicable al caso concreto:

12. Si históricamente nace de la necesidad de sustraer poderes de decisión al Monarca para otorgarlos al Parlamento *-no taxation without representation-*, oponiéndose a cualquier tipo de delegación, hoy en día, Parlamento y Gobierno responden a la misma legitimidad democrática, desarrollando las políticas de estado (entre ellas la política fiscal) en relaciones de coordinación, lo que hace entendible que este nivel de colaboración se refleje en las relaciones de complementariedad entre los textos normativos de cada uno de estos poderes. Ello justificará que en algunos casos, por razones técnicas, se flexibilice la reserva de ley, permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando sea la ley la que establezca los límites al Ejecutivo; caso contrario, estaríamos frente a una habilitación en blanco o remisión genérica de la materia tributaria, claramente proscrita por la Constitución.

13. Así pues, en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, *única y excepcionalmente*, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla (2003) (subrayado agregado).

En dicho sentido, el colegiado indica que en el caso de la configuración de alícuota del tributo existe la posibilidad de remisiones legales al reglamento, dependiendo de la naturaleza y objeto del tributo, pero que estas sólo serían admitidas siempre y cuando los parámetros estuviesen establecidos en la propia ley, como por ejemplo mediante la fijación de topes de la alícuota.

Si bien ese caso se encuentra dirigido a la determinación de la alícuota de un tributo, consideramos que ello es aplicable para el caso de los beneficios tributarios. El Artículo 50 de la LGPD (norma de rango legal) establece que “*el porcentaje (del beneficio tributario) será*

fijado por decreto supremo del Ministerio de Economía y Finanzas”, lo cual nos llevaría a señalar que se busca que esta sea un reglamento *secundum legem*, es decir, que complemente a la LGPD. No obstante, lo indicado debe ser leído junto con el principio constitucional de reserva de ley, el cual prohíbe que elementos esenciales sean regulados por una norma de rango inferior que sería el caso de la LGPD.

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional ha llegado a la conclusión en la sentencia recaída en el expediente N° 0042-2004-AI/TC (2005) antes mencionada que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la ley o norma con rango de Ley; no obstante, este no sería el caso, pues el porcentaje y la base sujeta a beneficio realmente son los que podrían crear una afección o un beneficio no decidido por el Congreso. En esa línea, el colegiado concluye en la sentencia de que en el caso de la creación de tributos, debe encontrarse los elementos esenciales como son los sujetos, el hecho imponible y la alícuota, lo cual si lo trasladamos a los beneficios sería el (i) el beneficio en sí mismo (que incluye el supuesto beneficiado, naturaleza del beneficio y el tributo impactado) y (ii) lo sujetos beneficiados. No obstante, en este caso tenemos una entrega en blanco al Ejecutivo de decidir el monto/porcentaje del beneficio.

Dicho lo anterior, el artículo 50 de la LGPD vulnera el principio de reserva de ley en la medida que nos encontramos frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el constituyente ha querido resguardar en favor exclusivo de normas de rango legal. Una interpretación distinta a ello nos llevaría a señalar que el Poder Ejecutivo puede, mediante beneficios tributarios, tener la potestad de modificar un tributo (como es el del Impuesto a la Renta) sin ningún control por parte del Congreso a través de un decreto supremo. Por ejemplo, nos podríamos imaginar que con esa delegación en blanco pudo el Poder Ejecutivo poner un porcentaje de beneficio mayor sin ningún tipo de cuestionamiento.

En ese contexto, en palabras de Sandra Sevillano, existen consecuencias del incumplimiento de los principios tributarios, por lo que principalmente vemos que la solución a ello sería la presentación de una acción de inconstitucionalidad. La acción de inconstitucionalidad es tramitada ante el Tribunal Constitucional y permite la expulsión del ordenamiento jurídico de una norma viciada si es que no hay una interpretación compatible con la Constitución, la cual se realiza de manera abstracta⁷⁷ y no para analizar derechos de particulares, aunque también

⁷⁷ De conformidad con el artículo 200 de la Constitución Política del Perú, pueden presentar la acción de inconstitucionalidad los siguientes:

- Según la Constitución, pueden interponer una acción de inconstitucionalidad:
- El Presidente de la República
 - El fiscal de la Nación
 - El defensor del Pueblo

se puede “atacar” la inconstitucionalidad mediante una acción popular (contra el decreto supremo) que puede ser presentada por particulares (Sevillano, 2019, pág. 119). No obstante, nos parece extraño que este tipo de casos sean llevados ante tribunales en la medida que se trata de un beneficio tributario (ventaja para el contribuyente) que tiene por finalidad buscar la inserción a una población vulnerable, aunque habría argumentos para ello.

Los principios tributarios cumplen una función positiva en tanto informan al legislador sobre cómo debe estar regulada la materia tributaria, pero a la vez negativa pues tiene una fuerza derogatoria que tienen respecto de todas aquellas normas que se les opongan que consagren valores contrapuestos (Sevillano, 2019, pág. 107) y si bien estos valores suelen interpretarse principalmente como vulneración a derechos de los contribuyentes, también hay valores en juego como el interés público.. En palabras de Hugo Arbieto, *“la inconstitucionalidad de una regla por el incumplimiento de un principio tributario no solo debe cuestionarse cuando el Estado impone alguna carga tributaria. (...) La obligación del respeto a la Constitución implica que debe cuestionarse toda regla que no cumpla con un principio constitucional, pese a que la aplicación de esa regla pueda considerarse beneficiosa para un grupo de deudores tributarios* (2022, pág. 120).

En tal sentido, habría argumentos para declarar la inconstitucionalidad de la norma, lo cual podría generar un desincentivo para contratar personas con discapacidad en la medida que el beneficio proviene de una norma que infringe beneficios. Siendo ello así, no sería necesario llegar al punto de una acción de inconstitucionalidad, sino la idea sería que se logre el cambio mediante una reforma legislativa que aclare el porcentaje del beneficio a fin de evitar cualquier cuestionamiento e incertidumbre en los contribuyentes.

3.3.2.2. Determinación si la naturaleza del beneficio tributario es la de un crédito tributario

Como segundo punto, el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD que establece el beneficio tributario se trata de una deducción adicional en el pago Impuesto a la Renta a fin de distribuir la carga que asume el empleador y promover que se realicen dichos ajustes sin señalar la cuantía del beneficio y su determinación, mientras que el artículo 3 del Decreto Supremo N° 287-2013-EF aclara que la deducción adicional constituye un crédito contra el IR.

-
- El 25% del número legal de congresistas
 - 5,000 ciudadanos con firmas comprobadas por el Jurado Nacional de Elecciones
 - Los presidentes de región con acuerdo del Consejo de Coordinación Regional o los alcaldes provinciales.
 - Los colegios profesionales en materias de su especialidad.

Así pues, tenemos por objetivo en las siguientes líneas determinar si (i) el artículo 3 del Decreto Supremo N° 287-2013-EF modifica la naturaleza del beneficio tributario, de un gasto deducible adicional o un crédito contra el IR, (ii) la LGPD utilizó el término deducción adicional sin definir de qué tipo de beneficio tributario se trataba y delegó la posibilidad que el Decreto Supremo N° 287-2013-EF sea quien lo decida; o, (iii) el beneficio se encuentra claramente definido. En el (i) y en el (ii) se vulneraría el principio de reserva de ley.

Tómese en cuenta que ya hemos señalado en el capítulo anterior, la diferencia entre una deducción adicional y un crédito tributario es significativa como mostramos en el siguiente cuadro:

	Ingresos gravables
(-) Gastos deducibles (incluye deducciones adicionales)	
	Renta neta Imponible
	(*) Tasa aplicable
	Impuesto Resultante
	(-) Créditos tributarios
	Impuesto a pagar

Ahora bien, para ello es necesario repasar la norma en mención y sus antecedentes. El numeral 47.2 del artículo 47 de la mencionada norma indica que los empleadores públicos y privados generadores de renta de tercera categoría que emplean a personas con discapacidad tienen una deducción adicional en el pago del Impuesto a la Renta en un porcentaje fijado por el decreto supremo emitido por el MEF. En la misma norma, la Novena Disposición Complementaria Final modificó el inciso z) del artículo 37 de la Ley del IR, la cual regula que *“cuando se empleen personas con discapacidad, tendrán derecho a una deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a estas personas en un porcentaje que será fijado por decreto supremo refrendado por el MEF”*. Hasta ahí, pareciera que dichas normas se están refiriendo a lo mismo. De forma complementaria, el inciso x) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del IR estableció el procedimiento a fin de aplicar el porcentaje adicional al que hace referencia el inciso z) antes mencionado. Más allá de las limitaciones y lineamientos, la norma en cuestión indica que las empresas que cuenten con un porcentaje de personas con discapacidad que laboran para ellos de hasta el 30%, tendrán una deducción adicional del 50%, mientras que si se cuenta con un porcentaje mayor a 30%, la deducción adicional será de 80%. En el Anexo II de la presente tesis (Anexo II – Ejemplo de cálculo de beneficios tributarios por concepto de remuneraciones y otorgamiento de ajuste razonable) ofrecemos un ejemplo teórico de cómo se realiza el cálculo del beneficio. Hasta ahí no hay ningún problema.

Asimismo, en línea parecida con el numeral 47.2 del artículo 47 de la LGPD, el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD regula que los empleadores privados y públicos generadores de rentas de tercera categoría tienen una deducción adicional en el pago del

Impuesto a la Renta sobre los gastos por ajustes razonables para personas con discapacidad en un porcentaje fijado por decreto supremo por el MEF. Sin embargo, en el 2013, se promulgó el Decreto Supremo N° 287-2013-EF refrendado por el MEF que regula -nuevamente- el beneficio tributario del numeral 47.2 del artículo 47 y el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD. El numeral 3.1 del artículo 3 del mencionado decreto indica expresamente que *“las deducciones adicionales previstas en el numeral 47.2 del artículo 47 y en el numeral 50.2 del artículo de la Ley, constituyen créditos contra el Impuesto a la Renta”* (subrayado agregado). En líneas generales, se señala que la aplicación del crédito tributario para las remuneraciones será del 3% de la remuneración anual, mientras que en el caso de los ajustes razonables será del 50%.

Sin perjuicio de ello, antes de la LGPD, se encontraba vigente la Ley N° 27050 – Ley General de la Persona con Discapacidad, ley que fue derogada por la LGPD. Dicha norma regulaba exclusivamente un beneficio tributario en su artículo 35 en los siguientes términos:

Artículo 35.- Deducción de gastos sobre el importe total de remuneraciones

Las entidades públicas o privadas, que a partir de la vigencia de la presente Ley empleen personas con discapacidad, obtendrán deducción de la renta bruta sobre las remuneraciones que se paguen a estas personas, en un porcentaje adicional que será fijado por el Ministerio de Economía y Finanzas. (subrayado agregado).

Dicha norma fue bastante criticada, puesto que como señalaba Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 494, no se establecía que se trataba una deducción adicional para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta (la terminología “renta bruta” no es privativo de la Ley del Impuesto a la Renta) ni el porcentaje adicional, por lo que se promulgó dicho decreto legislativo que modificaba el literal z) del Artículo 37 del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta para materializar el beneficio en los siguientes términos:

Artículo 37.-

(...)

“z) Cuando se empleen personas con discapacidad, tendrán derecho a una deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a estas personas en un porcentaje que será fijado por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley N° 27050, Ley General de la Persona con Discapacidad.”

Nuevamente podemos observar que se delega la determinación del porcentaje a un decreto supremo, lo cual como hemos analizado en el acápite anterior nos parece que vulnera el principio de reserva de ley.

De manera posterior, se promulga la LPGD que trajo consigo tres (3) normas con naturaleza tributaria que ya hemos mencionado y son: (i) el artículo 47 que regula la *“deducción adicional para el pago del impuesto a la renta”* por las remuneraciones pagadas a las personas con discapacidad; (ii) el artículo 50 que regula la *“deducción adicional para el pago del impuesto a la renta”* por los ajustes razonables otorgados a las personas con discapacidad; y, (iii) se modifica el inciso z) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en los siguientes términos:

z) Cuando se empleen personas con discapacidad, tendrán derecho a una deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a estas personas en un porcentaje que será fijado por decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas.

Siendo ello así, encontraríamos tres (3) beneficios tributarios (dos (2) créditos tributarios y una deducción adicional de gasto) y la norma habilitante del tercero no sería propiamente la LGPD, pues este beneficio no se encuentra expresamente señalado, sino sería el Decreto Legislativo N° 494 que tiene su origen en el artículo 35 de la antigua ley, Ley N° 27050 – Ley General de la Persona con Discapacidad. Dicho lo anterior, es necesario analizar la norma desde los diferentes métodos de interpretación.

Desde una interpretación literal y/o gramática, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, deducción proviene de la palabra “deducir” que dentro de sus significados se entiende como “rebajar, restar, descontar alguna partida de una cantidad”. La deducción en la determinación del Impuesto a la Renta en el Perú suele ser utilizado para referirse a la deducción de gastos (como es en el artículo 28, 29-A, 32-A, 36, 37, 39, 42, entre otros de la Ley del Impuesto a la Renta). No obstante, no es utilizado exclusivamente para gastos pero se debe dejar expresamente en la norma.

Desde una perspectiva literal, un elemento que nos indicaría que se trata de un crédito tributario es que la LGPD establece que el beneficio se trataría de una deducción adicional *“en el pago”* del Impuesto a la Renta, por lo que sería posible argumentar que “el pago” se refiere de manera exclusiva al “impuesto por pagar”, es decir, una deducción tributaria frente al impuesto por pagar. Así pues, podría interpretarse que el sentido de la norma era siempre que se disminuya el pago del Impuesto a la Renta (es decir, el impuesto por pagar).

Ahora bien, cuando el Decreto Supremo N° 287-2013-EF señala que su artículo 3 que *“las deducciones adicionales previstas en el numeral 47.2 del artículo 47 y en el numeral 50.2 del artículo 50 de la Ley, constituyen créditos contra el Impuesto a la Renta”*, la forma escrita nos hace pensar que se trataría de una aclaración de lo señalado en la LGPD, pero predominaría que establece que se trata de un beneficio en el “pago”.

Desde un análisis de técnica legislativa de otros créditos tributarios o deducciones adicionales de gastos o una interpretación sistemática, podemos observar el artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta que regula créditos tributarios en los siguientes términos:

Artículo 88°.- Los contribuyentes obligados o no a presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 79°, deducen de su impuesto los conceptos siguientes:
(...) (subrayado agregado).

De esta manera, en el ejemplo mencionado nos encontramos frente a un crédito tributario; sin embargo, este menciona que se deduce “del impuesto” ciertos conceptos, lo cual podría ser similar al caso materia de análisis.

Por otro lado, en el artículo 73 de la Ley del Impuesto a la Renta podemos observar otro tipo de técnica legislativa respecto a un crédito tributario que disminuye el impuesto a pagar en los siguientes términos:

Artículo 73°-C.-
(...)
La retención a que se refiere el párrafo anterior tendrá carácter de pago a cuenta y será utilizado como crédito contra el pago del impuesto que en definitiva corresponda conforme a lo previsto en el artículo 52°-A de la ley por el ejercicio gravable en que se realizó la retención (subrayado agregado).

Adicionalmente, Ley N° 30309 - Ley que promueve la Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica regula una deducción adicional en los siguientes términos:

Artículo 1. Deducción de gastos en proyectos de investigación científica, desarrollo, tecnológico e innovación tecnológica

a) Los contribuyentes cuyos ingresos netos no superen dos mil trescientas UIT (2,300 UIT) y que efectúen gastos en proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico y/o innovación tecnológica, vinculados o no al giro de negocio de la empresa, que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley, pueden acceder a las siguientes deducciones:

a.1) 240 %: Si el proyecto es realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de investigación científica, de desarrollo tecnológico o de innovación tecnológica domiciliados en el país.

(...)

Artículo 3. Requisitos para la deducción adicional

Para que el contribuyente realice la deducción adicional de 140%, 90% o 60% a que hace referencia el artículo 1 de la Ley, debe cumplir con los siguientes requisitos:
(...) (subrayado agregado).

En tal sentido, se puede evidenciar que no existe una técnica legislativa única para regular los créditos tributarios y/o deducciones adicionales de gastos deducibles; sin embargo, podría decirse que en la medida que se haga relación al pago de impuesto estaríamos frente a un crédito tributario.

Finalmente, podríamos hacer un análisis interpretativo desde los antecedentes históricos de la norma, pero es necesario señalar que en la exposición de motivos o debates de la norma publicados de la LGDP no se señala esta discusión más que una referencia muy escueta dentro del Diario de Debates – 20 Sesión (Matinal) del Jueves 14 de junio de 2012 donde se indica lo siguiente:

En el artículo 50° del texto objeto de análisis, sobre los ajustes razonables para las personas con discapacidad, se incorpora el derecho de los trabajadores con discapacidad a contar con ajustes razonables en el lugar de trabajo. El costo de esas adaptaciones será compensado tributariamente (subrayado agregado).

Asimismo, como hemos señalado anteriormente, esta norma se encuentra inspirada en el texto de la norma estadounidense que regula expresamente un crédito tributario, por lo que podría interpretarse que la intención fue que se tratará de un crédito tributario. Respecto a lo señalado, consideramos que en la medida que menciona que *“los empleadores públicos y privados generadores de rentas de tercera categoría tienen una deducción adicional en el pago del impuesto a la renta (subrayado agregado)”* se trata de un crédito tributario, pues es el único que puede disminuir el pago del impuesto. Sin embargo, es necesario que la LGPD sea más clara en su redacción y señale expresamente que se trata de un crédito tributario contra el Impuesto a la Renta que no es arrastrable a los siguientes períodos a fin de que no se considere que el Decreto Supremo N° 287-2013-EF modifica la naturaleza del beneficio tributaria.

3.3.3. Vigencia del incentivo tributario

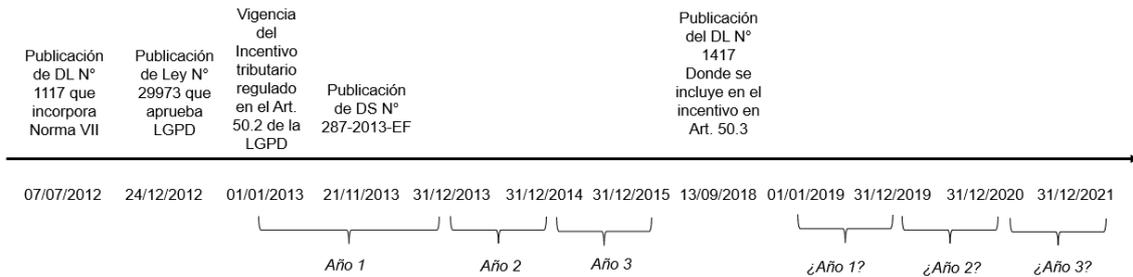
Existe una cuestión no menor frente a los beneficios tributarios regulados en la LGPD y es si estos se encuentran vigentes. El 6 de julio del 2012, el Decreto Legislativo N° 1117 incorporó la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario que establece que la vigencia de las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios no podría exceder de tres (3) años y de no señalarse el plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años, el cual podrá ser renovado por tres (3) años más. Tal como señala la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N° 1117, antes de dicha norma no se prevería reglas generales para la

dación o prórroga de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios aprobados sin plazo de vigencia, aunque si existían antecedentes⁷⁸ de normas similares en nuestro ordenamiento.

Por su parte, la LGPD fue publicada el 24 de diciembre de 2012, la cual incluía el numeral 47.2 del artículo 47 (crédito tributario por remuneraciones) y el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 (crédito tributario por otorgamiento de ajustes razonables). Dicha norma como vimos en el acápite anterior no contenía los elementos esenciales, así como no indicaba fecha de vigencia. Siendo ello así, de manera supletoria los beneficios tributarios estuvieron vigentes a partir del 1 de enero del año siguiente a la de su publicación, es decir, desde el 1 de enero del 2013 hasta el 31 de diciembre del 2015, pese a que los elementos esenciales del beneficio se vieron regulados de manera posterior el 21 de noviembre de 2013 con el Decreto Supremo N° 287-2013-EF, aunque como hemos mencionado, técnicamente ello no estaría permitido. Dichos beneficios no fueron renovados por una norma posterior, por lo que a la fecha no estarían vigentes.

Ahora bien, es necesario indicar que el 13 de setiembre de 2018, mediante el Decreto Legislativo N° 1417, se modificó el artículo 50 de la LGPD (véase 1.3.3) donde el beneficio tributario por el otorgamiento de los ajustes razonables se cambió del numeral 50.2 al numeral 50.3. Así pues, se podría entender que la voluntad del legislador era mantener el beneficio tributario vigente, pues de otra manera hubiera eliminado dicha referencia. No obstante, el Código Tributario señala expresamente que no existe prórroga tácita de beneficios tributarios, así como la Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributaria. De igual manera, el artículo 79 de la Constitución Política del Perú regula que las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas, que entendemos que no se dio. Dicho lo anterior, la línea del tiempo tal como se muestra en el siguiente gráfico:

⁷⁸ El Decreto Legislativo N° 259 establecía que los beneficios tributarios podían otorgarse hasta 8 años renovables, pero dicha norma fue derogada por la Ley N° 25859, donde se incluyó la Norma VII en el Código Tributario que indicaba que toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por cinco (5) años. No hay prórroga tácita. De manera posterior, el Decreto Legislativo N° 977 modificó dicha disposición señalando que los beneficios tributarios debían tener un plazo máximo de 3 años; sin embargo, esta norma fue declarada inconstitucional por haber vulnerado el principio de reserva de ley, ya que el Poder Ejecutivo se excedió de las facultades previstas.



Elaboración propia.

Sin embargo, el problema sigue agravándose ya que las instituciones del Estado parecen haber olvidado que todo beneficio tributario debe ser renovado a fin de que este vigente y hay una clara confusión con los beneficios tributarios en cuestión. A modo de ejemplo, tenemos que en el Portal Web del Ministerio del Trabajo y Promoción del Empleo se promociona los incentivos mencionados en la LGPD como si estuvieran vigente. Véase en la imagen adjunta:

Incentivos tributarios

Comparte



Actualizado | 04 de marzo 2024

Lectura de texto en audio



Los empleadores públicos y privados generadores de renta de tercera categoría, que emplean personas con discapacidad tiene una deducción adicional en el pago al impuesto a la Renta sobre dos rubros, como sigue:

- 1° Respecto a las remuneraciones que corresponden a personas con discapacidad que han sido empleadas y,
- 2° Respecto a gastos que se hayan realizado por el otorgamiento de ajustes razonables en el lugar de trabajo. (Artículo 47 y 50 de la Ley N° 29973, Ley General de la Persona con Discapacidad.

Esta deducción constituye un crédito tributario contra el Impuesto a la Renta, en los porcentajes fijados por el **Decreto Supremo N° 287-2013-EF**.

Fuente: Incentivos Tributarios, Ajustes Razonables. (Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, República del Perú, 2024)

A mayor abundamiento, mediante Oficio N° 0853-2021-EF/45.02 (24 de mayo del 2021), se consultó a la SUNAT y al Ministerio de Economía y Finanzas sobre el beneficio tributario regulado en el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD mediante el Portal de Transparencia y nos respondieron señalando que *“debemos indicar que está vigente el beneficio de deducción adicional sobre las remuneraciones pagadas a personas con discapacidad. Las remuneraciones son gasto de la empresa, así se permite una deducción*

adicional sobre el pago de las remuneraciones a personas con discapacidad, el % adicional depende de la cantidad de personal con discapacidad que labora en la empresa”.

En dicha solicitud se adjunta el siguiente cuadro respecto a los ejercicios gravables 2019 y 2020 la cantidad de contribuyentes que ha aplicado a la deducción contemplada en la Ley N° 29973 (entendemos refiriéndose al inciso z) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta) en la que detalla:

Ejercicio gravable (*)	Cantidad de contribuyentes
2019	257
2020	240

(*) Conforme información consignada en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2019 y 2020

Asimismo, se presentó una nueva solicitud Formulario N° 5030 con número de Orden N° 88030590 (7 de marzo del 2022) a las mismas instituciones donde se adjuntó el siguiente cuadro:

CUADRO 1: CANTIDAD DE CONTRIBUYENTES Y MONTO DEL CRÉDITO ADICIONAL ESTABLECIDO EN EL ART. 50.2 DE LA LEY N° 29973: AÑOS 2015-2020 ^{1/}

Año	Cantidad de contribuyentes ^{2/}	Monto del crédito adicional
2015	170	6 413
2016	215	9 179
2017	243	11 213
2018	236	13 231
2019	259	21 959
2020	252	16 673

Notas:

1/ Ley N° 29973 - Ley General de la persona con discapacidad, reglamentada con el D.S. N° 287-2013-EF

2/ Corresponde a aquellos contribuyentes que presentaron la Declaración Jurada Anual de tercera categoría por el ejercicio indicado, siempre que en el detalle de la casilla 105 deducciones para determinar la renta imponible (deducciones por emplear personal con discapacidad) declaren montos mayores a 0.

Se debe mencionar que la información obtenida de las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes puede modificarse en el tiempo, debido a las declaraciones que los propios contribuyentes presenten con posterioridad a la fecha del proceso.

Como se puede observar en dicho cuadro, se coloca el título de artículo 50.2 (ahora 50.3) de la LGPD (referido a los ajustes razonables) y se señala que la cantidad de contribuyentes que accedieron a dicho crédito. Asimismo, se cita el Decreto Supremo N° 287-2013, que exclusivamente regulan los beneficios indicados en la LGPD, aunque podríamos entender en bajo al segundo numeral que nuevamente se refiere al inciso z) de la Ley del Impuesto a la Renta, aunque no coinciden con los números indicados en el Oficio N° 0853-2021-EF/45.02.

Dicho lo anterior, observamos dos (2) problemas bastante graves. Primero, existe un claro problema entre la unicidad del marco normativo peruano, así como una coordinación entre las instituciones estatales. Ello es bastante claro en la medida que la SUNAT solo suele reconocer como beneficio tributario el regulado en el inciso z) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aunque este tampoco haya sido renovado, pues se trataría de la norma más utilizada por los operadores del derecho tributario. Por su parte, el Ministerio del Trabajo solo reconoce como beneficios tributarios a los señalados expresamente en la LGPD, dejando de lado el beneficio del Impuesto a la Renta y malinformando a los contribuyentes de sus beneficios. Lo mencionado parece paradójico, puesto que la oración anterior a la que regula el beneficio tributario en el artículo 50 de la LGPD menciona expresamente que “El Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y los gobiernos regionales prestan asesoramiento y orientación a los empleadores para la realización de ajustes razonables para personas con discapacidad en el lugar de trabajo”; sin embargo, existe un claro desconocimiento de la vigencia de estos beneficios tributarios.

Nótese que como hemos visto en el capítulo 1, no solo esto afectaría a los contribuyentes desde una perspectiva tributaria, pues estarían generando una contingencia si intentan aplicar dichos beneficios tributarios, sino también puede que al momento de determinar la carga indebida de un ajuste, este no genere en la medida que existe una deducción del gasto para efectos del Impuesto a la Renta y un crédito tributario. Así pues, esto claramente afecta la búsqueda de la promoción del empleo de las personas con discapacidad, sino encuentran un incentivo real.

En efecto, lo indicado puede generar inseguridad jurídica. El Rapport del 2006 del Consejo de Estado francés, dedicado a la seguridad jurídica, indica que hay tres (3) causas clásicas de inseguridad en el ordenamiento y estas son: (i) la proliferación de textos normativos, (ii) la inestabilidad de las reglas y (iii) la degradación cualitativa de las reglas transmitidas. Además, añade el citado documento existen otras causas como son la falta de actualización de algunos regímenes jurídicos, insuficiencia de regulación en otros, inestabilidad legislativa, actos contradictorios o incoherencias; deficiencia en la concreción de los derechos y garantías fundamentales, entre otros (Torres, 2018, pág. 22). Así pues, ello es un problema dado que el Estado se encuentra obligado a garantizar a todas las personas un ordenamiento jurídico con un grado elevado de seguridad y confiabilidad permanente que sea claro en sus reglas.

En tal sentido, es una obligación del Estado de tener normas claras y coherentes con la intención del legislador y la literalidad de la norma. En específico, el Derecho Tributario debe ser una de las ramas donde el legislador debe tener mayor cuidado en la redacción de las normas, debido a que su falta de claridad acarrea sanciones severas por su incumplimiento. Tal como hemos señalado, la política tributaria se encuentra regido por el principio de simplicidad que exige el legislador regular en materia tributaria de tal forma que pueda ser

comprendido por los contribuyentes y aplicado a fin de lograr la recaudación. Asimismo, es necesario que los operadores del Derecho se encuentren en constante comunicación, sobre todo cuando se trata de temas interdisciplinarios.

Segundo, no existiría sustento técnico para justificar la razón por la cual el beneficio tributario no fue renovado si (i) no ha cumplido con su objetivo, es decir, aumentar la contratación de personas con discapacidad; y, (ii) no se regulado una norma distinta que genere la promoción en el empleo de las personas con discapacidad como forma de incentivo, sino exclusivamente de manera coercitiva a las empresas con más de cincuenta (50) trabajadores.

El Artículo 5 de la CDPD indica que *“A fin de promover la igualdad y eliminar la discriminación, los Estados Partes adoptarán todas las medidas pertinentes para asegurar la realización de ajustes razonables.”* Asimismo, el artículo 27 del mismo cuerpo normativo establece que los Estados Partes reconocen el derecho de las personas con discapacidad a trabajar, en igualdad de condiciones con las demás y ello incluye, entre otras, lo siguiente:

- Alentar las oportunidades de empleo y la promoción profesional de las personas con discapacidad en el mercado laboral, y apoyarlas para la búsqueda, obtención, mantenimiento del empleo y retorno al mismo (inciso e)
- Promover el empleo de personas con discapacidad en el sector privado mediante políticas y medidas pertinentes, que pueden incluir programas de acción afirmativa, incentivos y otras medidas (inciso h)
- Velar por que se realicen ajustes razonables para las personas con discapacidad en el lugar de trabajo (inciso i)

Finalmente, el artículo 47 de la LGPD menciona que el Estado, a través de sus tres (3) niveles de gobierno, promueve la adopción por parte de los empleadores públicos y privados de buenas prácticas de empleo de la persona con discapacidad y de estrategias de gestión de las discapacidades en el lugar de trabajo, como parte integrante de una política nacional encaminada a promover las oportunidades de empleo para la persona con discapacidad. Dicho lo anterior, existe una clara violación a las obligaciones de la CDPD si es que no se renovado los incentivos ni incluido otras medidas para promover el empleo de las personas con discapacidad en el sector privado, en la medida que en la actualidad no se estaría velando porque se realicen ajustes razonables.

3.3.4. El ajuste razonable como ajuste en el caso en particular

Tal como hemos señalado, el ajuste razonable se entiende como la adaptación o modificación en el caso concreto en favor de una persona con discapacidad atendiendo a una situación específica. Así pues, por su naturaleza, un ajuste razonable beneficiará a una persona con discapacidad o a un grupo reducido.

Por su parte, el artículo 3.3. del Decreto Supremo N° 287-2013-EF establece que a fin de determinar el crédito tributario del 50% por ajustes razonables que se refiere el numeral 50.2 (ahora 50.3) de la LGPD, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

Artículo 3.- CRÉDITOS CONTRA EL IMPUESTO A LA RENTA

- a. El importe del crédito equivale al 50% (cincuenta por ciento) de los gastos por ajustes razonables en el lugar de trabajo, a que se refiere el numeral 50.1 del artículo 50 de la Ley, devengados en cada ejercicio y sustentados con los respectivos comprobantes de pago. El monto de dicho crédito no deberá exceder al importe que resulte de multiplicar el factor 0,73 por la UIT y por el número de trabajadores con discapacidad que requirieron ajustes razonables en el lugar de trabajo (subrayado agregado).

Dicho ello, la fórmula sería la siguiente:

$$\text{CRÉDITO TRIBUTARIO MÁXIMO} = \text{UIT} \times 0,73 \times \text{N}^{\circ} \text{ DE TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD QUE REQUIRIERON AJUSTES RAZONABLES}$$

Ahora bien, el concepto que ha generado mayor controversia es entender a qué se refiere “*trabajadores que requirieron ajustes razonables en el lugar de trabajo*”. A propósito de ello, se consultó a la Administración Tributaria si el cálculo del límite del crédito tributario en cuestión debía efectuarse por cada trabajador con discapacidad o de forma grupal, por lo que se emitió el Informe N° 0191-2015-SUNAT/5D000 donde concluyó lo siguiente:

Para el cálculo del límite del crédito tributario regulado en el numeral 3.3 del artículo 3° del Decreto Supremo N° 287-2013-EF, referido a los gastos por ajustes razonables en el lugar de trabajo para personas con discapacidad, debe considerarse el número de los trabajadores con discapacidad respecto de los cuales se efectuaron, durante el ejercicio de que se trate, ajustes razonables en el lugar de trabajo (subrayado agregado).

En efecto, la Administración Tributaria no responde expresamente la pregunta (si debe hacerse por cada trabajador o de forma grupal), sino exclusivamente reemplaza el enunciado mencionado que debe considerarse el número de trabajadores con discapacidad “*respecto de los cuales se efectuaron*”.

Así pues, existen tres (3) posibles interpretaciones:

1. Interpretación 1: El crédito tributario máximo se define en cada caso concreto y como el ajuste razonable, en la mayoría de los casos será para una sola persona, este simple se multiplicará por 1. En definitiva, ningún crédito podrá superar S/ 3,613.50 por cada ajuste razonable efectuado.

Tal como hemos mencionado, el problema que observamos con esta interpretación es que siempre la multiplicación se dará por 1, toda vez que los ajustes razonables suelen estar dirigido a una sola persona, lo cual parecería que la opción del legislador utilizada para limitar el crédito podría no ser la mejor a fin delimitar el beneficio tributario.

2. Interpretación 2: El crédito tributario máximo se define en la sumatoria de todos los ajustes razonables que se hicieron en un periodo fiscal y a cuántos trabajadores se vieron beneficiados. Así pues, si en total se dieron tres (3) ajustes razonables y se beneficiaron tres (3) personas con discapacidad, el crédito tributario máximo sería S/ 10'840,50.

De una interpretación literal y acorde con la normativa de discapacidad nos parecería que esta podría ser la correcta, ya que la norma habla en plural sobre que debe considerarse el número de trabajadores que se vieron beneficiados, así como considerar lo más probable es que un beneficio tributario solo afecte a una persona en particular y el crédito tributario debe determinarse de manera global cada año.

3. Interpretación 3: El crédito tributario máximo se considera a todas las personas con discapacidad que se encuentran dentro del centro de trabajo, independiente de que se vean directamente beneficiados. Dicho ello, si hay contratadas tres (3) personas en un centro de trabajo pero solo una se vio beneficiada, de igual manera el crédito tributario máximo sería S/ 10'840.50.

Dentro de las tres (3) interpretaciones, la tercera consideramos que podría quedar descartada toda vez que el informe emitido por la Administración Tributaria reemplaza la frase "respecto de los cuales se efectuaron" y no se podría considerar todas las personas con discapacidad contratadas en una empresa pese a que no se vieron beneficiadas.

En tal sentido, la interpretación con mayor sustento técnico sería la interpretación 2, toda vez que sería la interpretación que (i) considera todo el periodo fiscal, es decir, todos los ajustes razonables realizados en un año, (ii) considera que un ajuste razonable impacta solo a un número determinado de personas, por lo que podría pasar que solo uno o más trabajadores se vean beneficiados, y, (iii) considera exclusivamente los trabajadores que se vieron beneficiados / respecto de los cuales se efectuaron los ajustes razonables. Sin perjuicio de lo anterior, lo correcto sería que la norma sea más clara en definir el límite tributario considerando la

normativa de discapacidad y especifique cómo se debe calcular, por lo que lo recomendable sería una reforma legislativa a fin de que aclare cuál era la intención y cómo efectivamente se determina el límite.

3.3.5. Ajustes razonables otorgados postulantes durante el proceso de selección

De acuerdo con la LGPD⁷⁹, las empresas se encuentran obligadas a realizar ajustes razonables a los (i) postulantes durante el proceso de selección y (ii) a los trabajadores durante la relación laboral. Sin embargo, el límite del beneficio tributario como hemos mencionado se determina de acuerdo con el número de trabajadores con discapacidad respecto de los cuales se efectuaron los ajustes razonables en el lugar de trabajo. Así pues, observamos que si bien, la norma hace mención de que este beneficio tributario hace referencia a los ajustes razonables regulados en el artículo 50.2 (ahora 50.3) de la LGPD (es decir, en el proceso de selección y durante el puesto de trabajo), la fórmula considera exclusivamente a los trabajadores.

Supongamos el caso que una empresa realiza seis (6) ajustes razonables que constituyen una erogación monetaria a diferentes postulantes en procesos de selección, de los cuales ninguno termina siendo seleccionado y a la fecha la empresa no cuenta con ningún trabajador con discapacidad contratado.

Siendo ello así, existiría un problema con la norma donde se podría abordar por tres (3) interpretaciones:

1. Interpretación 1: No es posible la utilización del beneficio tributario al no ser trabajadores y la norma señala expresamente que el cálculo se realiza sobre la base de los trabajadores. El problema de dicha interpretación sería que el Decreto Supremo N° 287-2013-EF vulneraría la LGPD que esta señala que el beneficio tributario es tanto para los ajustes razonables en procesos de selección como durante el trabajo, por lo que descartaríamos esta alternativa.
2. Interpretación 2: Se utiliza el beneficio tributario sin límite alguno, pues de acuerdo con el Decreto Supremo N° 287-2013-EF no ha sido limitado. El problema de dicha

⁷⁹ El artículo 50 de la LGPD establece lo siguiente:

“Artículo 50. Ajustes razonables para personas con discapacidad

50.1 La persona con discapacidad tiene derecho a ajustes razonables en el proceso de selección de recursos humanos y en el lugar de trabajo.

(...)”

interpretación sería que dicho beneficio podría recaer en un uso indebido y atentar contra el objetivo de la norma.

3. Interpretación 3: Se utiliza el beneficio tributario limitándolo según una interpretación de que cada que el límite cuando mencione “trabajadores” también se considere a “postulantes” que se vieron beneficiados a fin de cumplir con la finalidad de la LGPD.

Como es claro, existe un evidente problema con lo señalado en el Decreto Supremo N° 287-2013-EF, pues no se ha regulado expresamente la figura de los postulantes; sin embargo, por prevalencia de la LGPD definitivamente la Interpretación 2 no podría ser la alternativa aceptada porque limitaría el beneficio tributario de manera indebida. En tal sentido, podríamos inclinarnos a la tercera interpretación al ser una opción que permite la prevalencia de la LGPD pero se encontraría limitado de acuerdo con la normativa establecida en el reglamento.

No obstante, es claro que si una empresa utiliza una interpretación que no se desprenda de la literalidad de la norma existe el riesgo de que ello pueda ser reparado ante una eventual fiscalización de la Administración Tributaria. En esa línea, si es que la norma tiene por objetivo el fomento de la contratación de personas con discapacidad, es necesario que se realice una modificación al Decreto Supremo N° 287-2013-EF a fin de incluir en el beneficio tributario a los postulantes de manera expresa.

Es necesario resaltar que con ello no estamos realizando una valoración de si también los ajustes por postulantes deberían estar incluidos en el beneficio tributario, sino exclusivamente haciendo notar que si se querían excluir a los ajustes de los postulantes, se debió hacer mediante la LGPD (norma legal) y no mediante el Decreto Supremo (norma infralegal), pues ello nuevamente viola la reserva legal. Tal como se encuentra redactada la LGPD, el beneficio tributario se otorga a los ajustes razonables en ambos casos y no solo cuando se han contratado personas con discapacidad. De esta manera, consideramos que es necesario que se realice una modificación a la normativa actual a fin de que la fórmula considere tanto a los trabajadores como a los postulantes que se vieron beneficiados en el proceso de selección.

Ahora bien consideramos que poder llevar a cabo una entrevista de trabajo en igualdad de condiciones es parte del núcleo esencial del derecho de trabajo, regulado en el artículo 23 de la Constitución del Perú, donde se señala expresamente que se protege dicho derecho para las personas con discapacidad.

3.3.6. Erogaciones que constituyen gastos por accesibilidad

Atendiendo a la literalidad de la norma, el beneficio tributario regulado en la LGPD y posteriormente en el Decreto Supremo N° 287-2013-EF exclusivamente incluye las

erogaciones por ajustes razonables. No obstante, como ya hemos explorado en el Capítulo 1, existe una confusión técnica de cuáles son las erogaciones que corresponden a gastos por ajustes razonables y cuáles son accesibilidad. En principio, todo gasto que constituya que se refiera al entorno físico, el transporte, la información y las comunicaciones, incluidos los sistemas y las tecnologías de la información y las comunicaciones de uso general para todas las personas con discapacidad serían considerados como gastos de accesibilidad y no deberían hacer uso del beneficio tributario.

A manera de ejemplo, pensemos en el caso más común que se nos viene a la mente en el caso de accesibilidad y este es el ascensor que permita movilizarse de un piso a otro de uso exclusivo para dicho colectivo. En concreto, las nuevas infraestructuras exigen que, de no contar con ascensores que puedan ser utilizados de manera general para todas las personas (con o sin discapacidad), se coloquen ascensores especialmente pensados para usuarios de sillas de ruedas a fin de que puedan movilizarse de un piso al otro. Este es un claro ejemplo de una erogación por accesibilidad y no por ajuste razonable dado que es otorgado en general a todas las personas con discapacidad que sean usuarias de silla de ruedas o que no puedan subir escaleras. Este gasto debe ser ex ante a la contratación de personas con discapacidad y podría ser utilizado no solo por trabajadores, sino por ejemplo visitantes en sillas de rueda, por lo que no debería hacer uso del crédito tributario.

No obstante, como se puede ver en el análisis realizado en Anexo III – Sumillas De Los Casos Registrados en el Banco de Ajustes Razonables del Ministerio de Trabajo y Promoción Del Empleo de la presente investigación existen varias erogaciones consideradas por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo como ajustes razonables cuando ellos califican como accesibilidad como son las siguientes:

- Caso 3: Se considera como ajuste razonable la adaptación de material audiovisual, pues al video se le coloca subtítulos para que pueda ser entendido por trabajadores con y sin discapacidad. Si bien el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo lo considera como ajuste razonable, dicha adaptación sería una medida de accesibilidad, pues es una medida general que permite el entendimiento del video de ciertas personas con discapacidad, así como puede ser aprovechado por personas sin discapacidad, por lo que si se contrata a un tercero externo que realice el trabajo, esa erogación no deberá ser beneficiada del crédito tributario.
- Caso 9: Se considera como ajuste razonable colocar en las botoneras del ascensor lenguaje braille como ajuste razonable; sin embargo, es un claro ejemplo de una medida de accesibilidad, pues no es una adaptación en el caso concreto, sino utilizado por todas las personas con discapacidad visual dentro del entorno físico, por lo que dicha erogación, no debería hacer uso del beneficio tributario.

Es claro que el contribuyente podría utilizar lo señalado expresamente por el Ministerio del Trabajo para señalar que ello se trataría de ajuste razonable, pues dado que la norma tributaria no cuenta con una definición de ajuste razonable y la LGPD es amplia, podría remitirse a lo indicado por la autoridad laboral para considerar el beneficio tributario. Dicho ello, existe un problema principalmente no desde el Derecho Tributario, sino este se remite inclusive al entendimiento del concepto por parte del Derecho Laboral y los operadores del derecho que luego podría ser trasladado el Derecho Tributario. Como consecuencia, podría pasar que un contribuyente se beneficie de un crédito tributario que, atendiendo a las normas en materia de discapacidad, no le corresponde.

En tal sentido, observamos que existe un problema notorio al no contar con una definición propia en la legislación tributaria de qué se entiende por ajuste razonable y tener una remisión lata a la definición de ajustes razonables de la norma de discapacidad cuando esta está regulada en términos amplios, lo cual puede generar una confusión entre las erogaciones por accesibilidad y las erogaciones por ajustes razonables. En efecto, lo correcto sería que la legislación tributaria regule una definición de ajuste razonable y señale expresamente qué supuestos podrían quedar fuera del beneficio (como por ejemplo, gastos relacionados con la infraestructura como es el caso de la legislación de Estados Unidos.)

Otro camino a seguir por el legislador sería señalar que solo se considerarán ajustes razonables los que el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo califique como tal, ya que la LGPD hace una referencia expresa al Banco de ajustes razonables. No obstante, ello genera dos (2) problemas. Primero, se busca que con el tiempo se contrate mayor cantidad de personas con discapacidad y podría resultar en una carga significativa de casos de ajustes razonables que deberían pasar por revisión del ministerio. Por otro lado, observamos que dentro de lo señalado por el Ministerio ya existe una confusión entre ambos conceptos y no se ha realizado el análisis a profundidad de la distinción entre los ajustes razonables y las modificaciones propias de la accesibilidad.

De esta manera, tenemos tres (3) sugerencias o soluciones que son excluyentes entre sí:

1. La norma tributaria debería regular de manera expresa una definición de ajuste razonable o debería indicar una lista de enunciados que permitan identificar de manera amplia qué gastos no quedan incluidos (p.e. el caso de los gastos por accesibilidad). Dicha definición debe no atentar contra la definición amplia de ajuste razonable donde permite que se adapte a las diferentes alternativas de modificaciones que existan, pero excluyendo de la definición a las erogaciones por accesibilidad.
2. En el supuesto que la intención del legislador era que las erogaciones por accesibilidad puedan gozar del beneficio, la norma deberá ser modificada para que se indique expresamente que los gastos relacionados al entorno físico, el transporte, la información y

las comunicaciones que beneficien a personas con discapacidad de manera general (no en un caso concreto) se encuentran incluidos.

3. De no ser el caso señalado en el punto 2., es posible que también se pueda considerar un beneficio tributario distinto para los gastos de accesibilidad, como es el caso de Estados Unidos, y que se señale expresamente que pueden hacer uso del beneficio independientemente que califiquen como gastos de accesibilidad. En concreto, es posible que se regule un beneficio adicional para gastos de accesibilidad o se incluya una lista de gastos que no siendo ajustes razonables, puedan hacer uso del beneficio.

Nuevamente, no nos encontramos realizando una valoración de si los gastos accesibilidad deberían contar con un beneficio adicional, sino exclusivamente resaltando que en la actualidad estos no deberían hacer uso del beneficio atendiendo a la LGPD, pues no se han sido señalados de manera expresa y, como todo beneficio tributario, debe respetar el principio de reserva de ley; por lo que sí sería necesario una modificación legislativa para ello si esa es la intención.

3.3.7. Ajustes razonables que forman parte del activo fijo

El concepto de activo fijo no se encuentra regulado en la Ley del Impuesto a la Renta. Sin perjuicio de ello, el Plan Contable General Revisado, citado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016, define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyéndose dentro de la Clase/Elemento 3 a la Cuenta 33 "Inmuebles, Maquinaria y Equipo", conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que siendo utilizados en la producción u otros servicios de la empresa tienen una vida relativamente larga (mínimo un año de vida útil). Como premisa principal, los activos fijos no están dispuestos a ser comercializados. Por su parte, Norma Internacional de Contabilidad ("NIC") N° 16 – Propiedades, Planta y Equipo, las propiedades, planta y equipo son los activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y, (b) se esperan usar durante más de un periodo (IFRS Foundation, 2011).

En relación con las erogaciones relacionadas con los activos fijos se pueden diferenciar principalmente dos. En palabras de García Mullin, debe diferenciarse lo que son gastos de mantenimiento o conservación del activo fijo (por ejemplo, el mantenimiento de una maquinaria) de los que puedan significar mejoras permanentes (por ejemplo, construcción de una habitación, instalación de ascensor, mejora de una maquinaria) que son dirigidos a constituir la fuente, y no al mantenerla. En ambos casos, la erogación disminuirá la renta neta para efectos tributarios pero nos encontramos frente a deducciones diferentes.

Los gastos de mantenimiento o conservación se deducen como un gasto de acuerdo al artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y son deducibles principalmente porque mantienen la fuente, mientras que las erogaciones que constituyen una mejora se pueden descontar de la renta neta (ii) como un gasto por depreciación del activo al aumentar el costo computable del bien conforme la norma tributaria sobre la materia⁸⁰ o (i) como costo computable, cuando se enajene el bien, aunque en principio este caso debería ser residual, pues estos bienes no buscan ser comercializados como hemos señalado. Mencionado lo anterior, consideramos que existen tres (3) escenarios respecto a la relación de activos fijos con el concepto de ajuste razonable que analizaremos a continuación.

Primero tenemos el caso de un activo fijo que debe ser modificado para que este pueda ser utilizado por una persona con discapacidad que califica como mejora. Respecto al primer escenario, de acuerdo con el párrafo 10 de la NIC 16, la entidad deberá considerar los costos que se incurrieron inicialmente para adquirir o construir el bien, así como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente (mejora) (IFRS Foundation, 2011). En ese caso, normalmente la modificación constituirá una mejora y formará parte del precio, aunque en casos residuales si se realizan adaptaciones a los activos fijos que no generan una modificación propia de la estructura constituirán un gasto corriente que no impacta en el costo del bien. Ello se deberá analizar en el caso concreto.

A manera de ejemplo, el Caso 15 del Anexo III - Sumillas De Los Casos Registrados en el Banco de Ajustes Razonables del Ministerio de Trabajo y Promoción Del Empleo trata sobre la implementación de estantes que se puedan regular al tamaño de la persona con discapacidad. Así pues, no se trata de un nuevo mobiliario, sino de la modificación de este para adaptarse a diferentes tamaños y que la persona con discapacidad pueda alcanzar los productos y utensilios necesarios. Así pues, tal como señala la definición antes dada, se trataría de la sustitución de parte del mobiliario, lo cual aumentaría el costo computable por las erogaciones relacionadas y por su parte, se podrá utilizar el beneficio tributario por el monto ascendente a las modificaciones, toda vez que esta se genera en relación con el ajuste razonable. Así pues,

⁸⁰ De acuerdo con el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley. El artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala las reglas pertinentes.

Por su parte, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo con lo dispuesto por esta Ley.

la mejora en sí misma será deducida como depreciación en la vida útil del bien, mientras que el crédito tributario se tomará en el año que se incurrió en dicha erogación⁸¹.

De igual manera, el ajuste también puede resultar que un activo fijo deba ser modificado, pero no agregándole partes, sino retirando algunas. Por ejemplo, el Caso 1 del Anexo III - Sumillas de los Casos Registrados en el Banco de Ajustes Razonables del Ministerio de Trabajo y Promoción Del Empleo es el caso donde se retira parte del tablero a fin de que pueda ser utilizado por una persona usuaria de silla de ruedas. En este caso, el retiro de una parte del tablero no es que disminuya el valor del activo fijo, pues la parte retirada del tablero no se encuentra registrada como tal en la contabilidad, sino integra parte del activo fijo total como es la mesa o el mobiliario. En este caso, el valor de la mesa o el mobiliario no cambiará pero será gasto deducible y podrá computar como mejora la necesidad de contratación de personal para que retiren parte de dicha mesa.

Segundo tenemos el caso de un activo fijo que debe ser modificado para que este pueda ser utilizado por una persona con discapacidad que calificará como un activo fijo independiente. En efecto, se encuentra el Caso 6 del Anexo III – Sumillas de los Casos Registrados en el Banco de Ajustes Razonables del Ministerio de Trabajo y Promoción Del Empleo donde se agrega alarmas de luces en el horno y la cocina, así como espejos en las paredes para que una persona con discapacidad auditiva pueda realizar sus labores en una cocina de producción de pastelería y pueda identificar el momento en que los productos se encuentran en su tiempo de cocción final. En dicho caso, los espejos podrían calificar como activos fijos independientes y estos tendrán también el beneficio tributario al momento de su adquisición.

Asimismo, se puede dar el caso donde es necesario construir o adquirir el activo fijo a fin de que pueda ser utilizado por la persona con discapacidad. A manera de ejemplo, se encuentra el Caso 4 del Anexo III – Sumillas de los Casos Registrados en el Banco de Ajustes Razonables del Ministerio de Trabajo y Promoción Del Empleo donde es necesario la construcción de casilleros para que se encuentren a una altura que puedan ser utilizados por usuarios de silla de rueda. Así pues, la empresa cuenta con casilleros para todos los trabajadores; sin embargo, estos se encuentran a una altura elevada, los cuales no pueden ser utilizados por los trabajadores que son usuarios de silla de ruedas, por lo que deben construir nuevos.

En este caso, la primera pregunta que debe realizarse es si los casilleros constituyen un ajuste razonable o un gasto por accesibilidad. En principio podríamos afirmar que se trata de un gasto

⁸¹ De conformidad con la Resolución del Tribunal Fiscal N°1448-10-2022, si el desembolso origina un mayor rendimiento al original, deberá reconocerse como activo, en cambio si el desembolso solo repone el rendimiento original, deberá reconocerse como gasto.

por accesibilidad pues se trata de la infraestructura que debe ser utilizada por todos los trabajadores, sin embargo, a la fecha, no se ha regulado una normativa de las medidas de accesibilidad que deben seguir las oficinas, por lo que podría señalarse que podría constituir un gasto de ajuste razonable tal como lo señala el Ministerio de Trabajo tal como lo hemos analizado en el punto 3.3.6 anterior. Dicho ello, si se considera que se trata de un ajuste razonable, la construcción de los casilleros calificará como un activo fijo para la compañía y podrá irse depreciando a lo largo de su vida útil para efectos contables y tributarios. Ahora bien, respecto al beneficio tributario, se podrá gozar de este en el ejercicio que se realizó la construcción.

Finalmente, podríamos hablar de un tercero caso que son ciertos gastos relacionados con activos fijos no sean necesariamente calificados como mejoras ni como activos fijos independientes, sino su reconocimiento se realiza exclusivamente en el ejercicio que se incurre al calificar como un gasto corriente al no tener relación directa con la estructura del activo fijo o calificar como tal. De ser este el caso, este gasto se deduciría en el año que se incurre y además se podría hacer uso del beneficio tributario por el monto incurrido.

3.3.8. Tratamiento tributario de *softwares* como ajustes razonables

De acuerdo con un estudio realizado por la Fundación Adecco, dentro de los últimos años ha habido un aumento en la inserción al mercado laboral de personas con discapacidad, entre otras razones, por el impacto de la tecnología. El estudio concluye que producto de la tecnología se ha abierto un inmenso abanico de posibilidades que décadas atrás hubiera sido un imposible. En concreto, se indica que en una encuesta realizada a personas con discapacidad, un 64% admitió que las nuevas tecnologías han sido esenciales para desempeñar sus funciones en el puesto de trabajo (Fundación Adecco, 2022).

Ahora bien, dentro de las diferentes tecnologías que se utilizan, una de las principalmente utilizadas es la contratación de *softwares* para el desarrollo de funciones dentro del centro laboral, por lo que nos parece importante analizar el tratamiento tributario de los diferentes *softwares* o plataformas tecnológicas que se pudieran contratar.

A manera de ejemplo, el Caso 20 del Anexo III - Sumillas de los Casos Registrados en el Banco de Ajustes Razonables del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo comenta el caso de que un el empleador otorgó a la persona con discapacidad un *software* lector de pantalla (JAWS). Dicho lector, podría tener tres (3) tratamientos tributarios distintos si tuviéramos más antecedentes del caso, por lo que vamos a analizar las tres (3) posibles alternativas que son: i) activos intangibles como tal, (ii) la adquisición de copia de *softwares*; o, (iii) *Softwares as a Service* (“SAas”).

3.3.8.1. Activos intangibles que son amortizables

La Norma Internacional de Contabilidad N° 38 – Activos Intangibles define a los activos intangibles como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física respecto de los cuales su titular mantiene el control y obtiene beneficios económicos futuros a partir de su explotación⁸² (IFRS Foundation, 2010). Por su parte, el artículo que rige la deducción de los bienes intangibles es el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual es aplicable a los activos intangibles que no van a ser explotados económicamente por el contribuyente. En concreto, inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta regula la amortización de bienes intangibles en los siguientes términos:

No son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría:
(...)

- a) La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un sólo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados.

En el Reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada (subrayado agregado).

Por su parte, el inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta indica lo siguiente:

- a) Para la aplicación del inciso g) del Artículo 44° de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. El tratamiento previsto por el inciso g) del Artículo 44° de la Ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del Artículo 37° de la Ley.

⁸² Citado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3760-9-2019.

2. Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (software). No se consideran activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (*Goodwill*).
3. En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.
4. El tratamiento al que alude el numeral 1) de este inciso sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría (subrayado agregado).

A partir de la regla citada, el costo de los activos intangibles podrá ser amortizado siempre que (i) sean de duración limitada; y, (ii) se haya pagado un precio por su adquisición. Caso contrario, no será gasto deducible. Nótese que estamos citando dicha base legal y no la del tratamiento tributario de regalías en la medida que entendemos que los ajustes razonables son de uso interno (condiciones de trabajo) y no de explotación económica⁸³.

En tal sentido, el lector de podría considerarse como un activo intangible que pueda ser amortizado exclusivamente en el caso que este sea de duración limitada (por ejemplo, 10 años). Por su parte, en algunos casos se podría identificar activos intangibles de duración ilimitada (tienen una vida útil de manera indeterminada sin un plazo de duración definido) que sean adquiridos por las empresas y otorgados a sus trabajadores para que estos sean utilizados por los trabajadores, los cuales no serían deducibles.

Nótese que si se trata de un *software* de duración ilimitada tampoco podría gozar del beneficio tributario. En estos casos, la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 287-2013-EF señala expresamente que no podrán hacer uso del beneficio tributario los gastos que no sean deducidos. Un primer punto que salta a la vista es que una exposición de motivos no puede

⁸³ En concreto, el artículo 27 de la Ley del Impuesto a la Renta y 16 de su reglamento establecen que será regalía a toda contraprestación por la cesión en uso de *softwares* que conllevan el derecho a su explotación económica y este no sería el caso de un ajuste razonable, pues estos sirven para que sean utilizados por los mismos trabajadores (uso propio).

tomarse como un elemento determinante para señalar ello y la LGPD ni el Decreto Supremo N° 287-2013-EF lo señalan expresamente. Sin embargo, podría interpretarse que en la medida que el beneficio se calcula sobre la base de los gastos que devenguen en dicho ejercicio, lo cual nos podría llevar a interpretar que solo se consideran los gastos deducibles. Siendo ello así, en la medida que se tratan de activos intangibles de duración ilimitada que no pueden ser deducidos, no podrán utilizarse para el beneficio tributario. No obstante, nuestra recomendación sería que se señale forma de expresa en el Decreto Supremo N° 287-2013-EF.

Si se trata de un activo fijo que cumple los requisitos para ser un considerado un gasto deducible por amortización, la retribución pagada gozaría del beneficio en el ejercicio en el que se adquiere cumpliendo con los requisitos de devengo señalado en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

3.3.8.2. Adquisición de copia de softwares

Del caso anteriormente señalado, es necesario distinguirlo de los casos en que se adquiere una copia de un software, la cual califica como la adquisición de un bien. Así pues, la retribución de la adquisición de la copia de un *software* o adquisición de una licencia de uso interno de la compañía realizada por un domiciliado se considera una enajenación. Ello ha sido respaldado por el Informe N° 077-2007-SUNAT/2B0000⁸⁴. En consecuencia, las copias de *softwares* no se consideran activos intangibles sino exclusivamente se consideran como la adquisición de un bien que podrá ser considerado un activo fijo o un gasto corriente. Ello se deberá ver en el caso concreto, pero consideramos que el beneficio tributario se daría en ambos casos en el ejercicio que se adquiere la copia.

3.3.8.3. Softwares as a Service (“SAAs”)

Finalmente, es pertinente referirnos a las suscripciones en línea que podrían ser calificados como *Softwares as a Service (SAAs)*. El SAAs es un modelo de software basado en la nube que ofrece aplicaciones a los usuarios finales a través de un navegador de Internet. En tal sentido, no es necesario contar un *software* o descargarlo, si no es posible utilizarlo a través de internet (Amazon, 2024). En los SAAs, comúnmente el pago se realiza por suscripción realizando pagos periódicos (mensual o anual) y se encuentra disponible de manera constante con el acceso a internet.

⁸⁴ El Informe mencionado concluye que La retribución que se pague será la contraprestación por la adquisición de software hecho a la medida o de programas estandarizados se considera una enajenación de bienes tratándose de adquisiciones que impliquen el simple otorgamiento de licencias de uso personal del software.

Siendo ello así, los SAaS suelen calificar como servicios digitales⁸⁵ para efectos del Impuesto a la Renta y no como activos intangibles, en la medida que la actividad humana suele ser prescindible o accesorio. Dicho lo anterior, el software contratado también podría calificar como un servicio digital y ser deducible según se vaya devengando de manera periódica en relación con la suscripción. Siendo ese el caso, el beneficio tributario se devengaría en cada ejercicio.

3.3.9. Ajustes razonables que forman parte del costo computable

El artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la renta bruta se determina disminuyendo el costo computable a los ingresos que provengan de la enajenación de bienes (producción y transformación de bienes), siempre que el costo computable se encuentre debidamente sustentado. En efecto, se entiende al costo computable principalmente como las erogaciones que se encuentran directamente relacionadas con la enajenación de bienes. A contrario, tal como menciona la Resolución del Tribunal Fiscal N° 261-1-2007, *“los gastos a los que se refiere el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta son aquellos que no están relacionados con la producción y/o transformación de bienes, es decir, los que formarían parte del costo computable, sino que se trata de los gastos operativos o de ventas”*.

El costo computable se define como el costo de adquisición, el costo de producción o construcción y el valor de ingreso al patrimonio en la Ley del Impuesto a la Renta⁸⁶. Entiéndase como costo de producción *“al costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.”* Tal como señalan la Resolución del Tribunal Fiscal N° 19413-1-2011 y Resolución del Tribunal Fiscal N° 261-1-2007, desde una perspectiva contable, existen erogaciones que integran el costo computable (como es la depreciación y mano de obra) pues se encuentran referidos a la producción y/o transformación del mismo bien. Por el contrario, las erogaciones que no son empleados en la producción y/o transformación de bienes, se contabilizan dentro de los gastos operativos como gastos administrativos o de ventas se deducen de la renta bruta, a efecto de determinar la renta neta. En tal sentido, el costo

⁸⁵ De acuerdo con el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las características de los servicios digitales son los siguientes:

- Se trata de un servicio, esto es, la realización de una prestación de una persona para otra.
- Debe prestarse a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red.
- Se presta mediante accesos en línea, es decir, se presta al usuario mediante conexión a la red (internet u otra red o sistema).
- Debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana.
- Depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.

⁸⁶ Artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

computable en ciertos casos podrá incluir la remuneración de una persona con discapacidad y las condiciones de trabajo necesarias para realizar dicha labor.

Luis Durán afirma que la diferencia principal entre dichos conceptos es de temporalidad (Durán, 2009, pp. 7), pues ambos disminuyen la renta neta en distintas ocasiones. Así pues, el costo computable disminuye a los ingresos brutos, mientras que los gastos disminuyen a los ingresos netos o renta bruta. Dicho ello, el costo computable impactará la renta de un ejercicio en el momento que se transfiera el bien, mientras que el gasto será en el momento que se devengue de acuerdo con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta. En otras palabras, no se discute si las erogaciones repercuten en la determinación de la renta neta, pero sí en qué momento general el efecto.

No obstante, ello podría traer un problema en el hecho del beneficio tributario respecto de los ajustes razonables que solo incluye los gastos. Tal como hemos mencionado anteriormente, el Decreto Supremo N° 287-2013-EF señala que el gasto primero debe ser deducible siguiendo los criterios del principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta⁸⁷_{Obj.}.

Dicho lo anterior, nos cabe la duda de si los ajustes razonables que constituyen condiciones de trabajo de manera directa a la producción de bienes, o inclusive la misma remuneración pagada pueden gozar de los beneficios regulados en el artículo 47 y artículo 50 de la LGPD respectivamente. En tal sentido, estos sí deberían gozar del beneficio, pues una interpretación distinta recaería en injusta en la medida que exclusivamente se trata de un tema de temporalidad como hemos analizado anteriormente.

Es una realidad que, de las personas con discapacidad que se encuentran incluidas en el mercado laboral formal, principalmente se encuentran concentradas en actividades relacionadas a la producción, pues suelen ser tareas mecánicas, por lo que el problema podría ser considerable. De acuerdo con el Informe emitido por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, para el año 2018, la mayoría de los trabajadores con discapacidad se encontró laborando en la industria manufacturera (30,8%), seguida por las ramas comercio (30,1%), servicios (24,5%), transporte, almacenamiento y comunicaciones (7,5%), y finalmente, la rama extractiva (7,05%) (Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, 2019).

Nuestra solución a dicho problema sería que las erogaciones por ajustes razonables (pese a que sean consideradas condiciones de trabajo) otorgados a trabajadores con discapacidad que

⁸⁷ Artículo 3 del Decreto Supremo.

son parte del proceso productivo de un bien se deberán considerar como gasto para efectos del Impuesto a la Renta y no como parte costo computable del bien. Por su parte, si bien no es parte de nuestro análisis, en el caso de las remuneraciones pagadas a personas con discapacidad que son parte del proceso productivo, su retribución deberá ser considerada como parte del costo computable de bien y adicionalmente podrán gozar del crédito tributario en el ejercicio que se pagó dicha retribución.

3.4. CONCLUSIONES RESPECTO AL ANÁLISIS CRÍTICO REALIZADO DEL CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE EN MATERIA TRIBUTARIA A EFECTOS DE INCENTIVAR LA CONTRATACIÓN DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Tal como señalamos al inicio, el presente trabajo tiene como objetivo principal determinar si la regulación en materia tributaria peruana sobre la deducción de gastos de personas jurídicas domiciliadas en el Perú que generan renta de tercera categoría es adecuada para la deducción de erogaciones por ajustes razonables incurridos producto a la postulación y contratación de personas con discapacidad a fin de promover su empleo, con especial énfasis en los beneficios tributarios regulados en la materia.

Respecto a la deducción de las erogaciones por ajustes razonables, consideramos que sería adecuada en la medida que sea interpretada de manera correcta por los operadores del Derecho Tributario. En concreto, las erogaciones por ajustes razonables serían deducibles al ser una obligación legal señalada en la LGPD, supuesto que no se encuentra expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta, pero se entiende deducible en la medida que, de no otorgarlo, dicha empresa podría ser multada o incluso inhabilitada, el gasto sería deducible pues de no efectuarlo pondría en riesgo a la fuente. Generalmente, los ajustes razonables calificarán como una condición de trabajo, pues se entregan a sus trabajadores para el cabal desempeño de sus funciones, ya sea porque son necesarios e indispensables o porque facilitan la prestación de servicios y no constituyen para el trabajador un beneficio o ventaja patrimonial. Así pues, no se puede considerar como gasto remunerativo las erogaciones en favor del trabajador, por lo que no se encontrarían dentro del inciso l) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; y, por tanto, no se debe cumplir con el principio de generalidad.

En ese sentido el otorgamiento de ajustes razonables no se trataría de una liberalidad, puesto que (i) existe una obligación de ser otorgado por parte del empleador y (ii) no se hace de forma altruista o generosa, (no se desprende de una decisión unilateral por parte del empleador), así como no se trata de un gasto de responsabilidad empresarial, ya que no es una acción voluntaria por parte de la empresa, así como no busca generar repercusiones positivas en sus trabajadores, sino colocarlo en una situación de igualdad frente a los otros trabajadores.

Ahora bien, es necesario señalar que existe la posibilidad que ciertas erogaciones por ajustes razonables califiquen también como gastos por salud y recreativos regulados en el inciso ll) del

artículo 37 de la Ley del Impuesto. No obstante, por el principio de especialidad normativa, los gastos que califiquen como ajuste razonable, y a la vez gastos de salud o enfermedad, serán deducidos como gasto por ajuste razonable toda vez que esta erogación no se genera producto de la condición de salud del empleado, sino debido a que debe realizarse los esfuerzos para que este pueda realizar sus actividades de manera correcta y en igualdad de condiciones.

Para que dichos gastos sean deducibles, la persona con discapacidad debe ser trabajador. Para ello, se entiende que un sujeto se encuentra en relación laboral cuando la persona pone a disposición su fuerza de trabajo, realizándolo de manera personal y directa; (ii) se encuentra en situación de subordinación y (iii) se le otorga una remuneración. La subordinación tiene elementos distintivos y usados para demostrar que una persona se encuentra en estado de sujeción como son el llenado de horas, el seguimiento de ordenanzas, uso de correos institucionales, necesidad de aprobación de un superior, entre otras. Sin embargo, dichos elementos “distintivos” propios de una relación de subordinación pueden variar cuando se contrata a una persona con discapacidad o no encontrarse presentes aunque sí se encuentren en una relación de subordinación.

En tal sentido, consideramos que no nos encontramos frente a una inadecuada regulación al respecto, sin embargo, es necesario alertar que existe la obligación de la Administración Tributaria de solicitar pruebas en el caso que se busque determinar la fehaciencia de la relación laboral de una persona con discapacidad tomando en consideración las características propias de la contratación de una persona de dicho colectivo y su desenvolvimiento al momento de realizar labores, pues a propósito de su condición puede variar la forma en cómo realiza sus funciones y por ende, los medios probatorios solicitados podrían no aplicar al caso concreto. En otras palabras, no será lo mismo determinar la subordinación en la contratación de una persona sin discapacidad que una persona con discapacidad atendiendo a los distintos elementos.

Asimismo, consideramos que bajo ninguna interpretación, ex ante, se podría considerar que los gastos relacionados con personas con discapacidad no son deducibles ni serían aplicables los posibles beneficios tributarios si se tratan de trabajadores con discapacidad que ostentan la posición socios, directores o familiares de estos. Sin embargo, el contribuyente deberá demostrar que el trabajador en cuestión (i) efectivamente realiza las labores por las que fue contratado en la empresa y (ii) los gastos incurridos por la empresa se dieron en el marco de sus funciones (para que pueda realizar estas) y no son gastos personales. Pero, en línea con el párrafo anterior, los medios probatorios solicitados por la Administración Tributaria deberán ser valorados considerando que los elementos distintos de la subordinación varían en el caso de la contratación de personas con discapacidad.

Finalmente, respecto al beneficio tributario regulado en el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD sostenemos que existe una inadecuada regulación respecto a este. En

concreto, la LGPD indica que los ajustes razonables pueden constituir erogaciones de dinero obligatorias por parte del empleador o tratarse de adaptaciones sin costo monetario, por lo que se ha regulado el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD que establece una deducción adicional para efectos del pago del Impuesto a la Renta. Por su parte, el 21 de noviembre de 2013 se promulgó el Decreto Supremo N° 287-2013-EF el cual tiene por objeto, entre otros, reglamentar el artículo en mención. De acuerdo con el artículo 3 del Decreto Supremo N° 287-2013-EF, la deducción adicional constituye un crédito contra el Impuesto a la Renta que no genera saldo a favor del contribuyente, no pueden ser arrastrados a los ejercicios siguientes, no otorgan derecho a devolución y no pueden ser transferidos a terceros. Asimismo, el Decreto Supremo N° 287-2013-EF. El incentivo tributario adoptado en el Perú ha sido inspirado en la legislación estadounidense llamado “*the Disabled Access Credit*” (en español, el crédito de acceso para personas con discapacidad).

Primero, respecto al análisis de reserva de ley, el Artículo 50 de la LGPD (norma de rango legal) establece que “*el porcentaje (del beneficio tributario) será fijado por decreto supremo del Ministerio de Economía y Finanzas*”, lo cual nos llevaría a señalar que se busca que esta sea un reglamento *secundum legem*, es decir, que complemente a la LGPD. No obstante, lo indicado debe ser leído junto con el principio constitucional de reserva de ley, el cual prohíbe que elementos esenciales sean regulados por una norma de rango inferior que sería el caso de la LGPD. Dicho lo anterior, el artículo 50 de la LGPD vulnera el principio de reserva de ley en la medida que nos encontramos frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el constituyente ha querido resguardar en favor exclusivo de normas de rango legal. Una interpretación distinta a ello nos llevaría a señalar que el Poder Ejecutivo puede, mediante beneficios tributarios, tener la potestad de modificar un tributo (como es el del Impuesto a la Renta) sin ningún control por parte del Congreso a través de un decreto supremo. En tal sentido, habría argumentos para declarar la inconstitucionalidad de la norma, lo cual podría generar un desincentivo para contratar personas con discapacidad en la medida que el beneficio proviene de una norma que infringe beneficios.

Segundo, respecto a la vigencia del beneficio tributario, en virtud de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, dicho beneficio ya no estaría vigente, pues ha superado los tres (3) años y no ha sido renovado de manera expresa. Ello, pese a que el 13 de setiembre de 2018, mediante el Decreto Legislativo N° 1417, se modificó el artículo 50 de la LGPD (véase 1.3.3) donde el beneficio tributario por el otorgamiento de los ajustes razonables se cambió del numeral 50.2 al numeral 50.3., lo cual nos haría pensar que el legislador tenía la intención que se siga manteniendo en el ordenamiento jurídico. Asimismo, el problema es grave ya que mediante la información pública en los portales web de las entidades gubernamentales que mencionan el tema, así como mediante la solicitud de información a través del Portal de Transparencia, los beneficios tributarios siguen considerándose como vigentes.

Observamos dos (2) problemas bastante graves. Por un lado, existe un claro problema entre la unicidad del marco normativo peruano, así como una coordinación entre las instituciones estatales que genera una incertidumbre en el empleador y el contribuyente del impuesto. Tómese en cuenta que si para los operadores del Derecho Laboral sigue estando vigente, puede que se considere este al momento de hacer el análisis de carga indebida, cuando en la realidad no podría ser utilizado. Por otro lado, no entenderíamos por qué la norma de beneficios tributarios no habría sido renovada si (i) no ha cumplido con su objetivo, es decir, aumentar la contratación de personas con discapacidad; y, (ii) no se ha regulado una norma distinta que genere la promoción en el empleo de las personas con discapacidad. Si bien un incentivo tributario no es la única forma de promover el empleo de las personas con discapacidad, no se habrían tomado medidas distintas para erradicar dicho problema como manera de incentivo. Esto vulneraría las obligaciones adoptadas por el Perú en el artículo 5 y 27 de la CDPD

Tercero, la redacción del Decreto Supremo N° 287-2013-EF no considera que por su propia naturaleza, un ajuste razonable beneficiará a una persona con discapacidad o a un grupo reducido, Ello pues, la fórmula utilizada en el mencionado cuerpo normativo limita el gasto en virtud de cuantas personas fueron beneficiada, lo cual normalmente sería una sola persona. En efecto, consideramos que una correcta interpretación del límite sería que el crédito tributario máximo se defina en la sumatoria de todos los ajustes razonables que se hicieron en un periodo fiscal y a cuántos trabajadores se vieron beneficiados. Sin perjuicio de lo anterior, lo correcto sería que la norma sea más clara en definir el límite tributario considerando la normativa de discapacidad y especifique cómo se debe calcular, por lo que lo recomendable sería una reforma legislativa a fin de que aclare cuál era la intención y cómo efectivamente se determina el límite.

Cuarto, la redacción del Decreto Supremo N° 287-2013-EF no considera que también el beneficio tributario habría sido regulado para el caso de los ajustes razonables otorgados durante el proceso de selección en virtud de la LGPD. En concreto, existe un evidente problema con lo señalado en el Decreto Supremo N° 287-2013-EF, pues no se ha regulado expresamente la figura de los postulantes; sin embargo, por prevalencia de la LGPD, una interpretación correcta sería que al momento de aplicar el límite cuantitativo, cuando se mencione “trabajadores” también se considere a “postulantes” que se vieron beneficiados a fin de cumplir con la finalidad de la LGPD. No obstante, es claro que si una empresa utiliza una interpretación que no se desprenda de la literalidad de la norma existe el riesgo de que ello pueda ser reparado ante una eventual fiscalización de la Administración Tributaria. En esa línea, si es que la norma tiene por objetivo el fomento de la contratación de personas con discapacidad, es necesario que se realice una modificación al Decreto Supremo N° 287-2013-EF a fin de incluir en el beneficio tributario a los postulantes de manera expresa.

Quinto, respecto a las erogaciones que constituyen gastos por accesibilidad, observamos que existe un problema notorio al no contar con una definición propia en la legislación tributaria de qué se entiende por ajuste razonable y tener una remisión lata a la definición de ajustes razonables de la norma de discapacidad cuando esta está regulada en términos amplios, lo cual puede generar una confusión entre las erogaciones por accesibilidad y las erogaciones por ajustes razonables. De esta manera, tenemos tres (3) sugerencias o soluciones que son excluyentes entre sí:

1. La norma tributaria debería regular de manera expresa una definición de ajuste razonable o debería indicar una lista de enunciados que permitan identificar de manera amplia qué gastos no quedan incluidos (p.e. el caso de los gastos por accesibilidad). Dicha definición debe no atentar contra la definición amplia de ajuste razonable donde permite que se adapte a las diferentes alternativas de modificaciones que existan, pero excluyendo de la definición a las erogaciones por accesibilidad.
2. En el supuesto que la intención del legislador era que las erogaciones por accesibilidad puedan gozar del beneficio, la norma deberá ser modificada para que se indique expresamente que los gastos relacionados al entorno físico, el transporte, la información y las comunicaciones que beneficien a personas con discapacidad de manera general (no en un caso concreto) se encuentran incluidos.
3. De no ser el caso señalado en el punto 2., es posible que también se pueda considerar un beneficio tributario distinto para los gastos de accesibilidad, como es el caso de Estados Unidos, y que se señale expresamente que pueden hacer uso del beneficio independientemente que califiquen como gastos de accesibilidad. En concreto, es posible que se regule un beneficio adicional para gastos de accesibilidad o se incluya una lista de gastos que no siendo ajustes razonables, puedan hacer uso del beneficio.

Dicho lo anterior, los gastos de accesibilidad hoy en día no se encontrarían incluidos en el beneficio tributario de ajustes razonables, pues no se han sido señalados de manera expresa y, como todo beneficio tributario, debe respetar el principio de reserva de ley; por lo que sí sería necesario una modificación legislativa para ello si esa es la intención.

Sexto, al ajuste razonable puede formar parte de un activo fijo. Se entiende por activo fijo al conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio. Los gastos de mantenimiento o conservación se deducen como un gasto de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, mientras que las erogaciones que constituyen una mejora se pueden descontar de la renta neta mediante depreciación o al momento de la enajenación del bien. En el caso que constituyan mejoras, dichas erogaciones serán deducidas como depreciación en la vida útil; no obstante, el crédito tributario se tomará en el año que se incurrió en dicha erogación. Asimismo, existe el supuesto que el ajuste razonable sea un activo fijo en sí mismo o se deba construir, lo cuales podrán también gozar del beneficio tributario en el ejercicio de su adquisición o se realizó la construcción. Por otro

lado, existen ciertos gastos relacionados con los activos fijos que no necesariamente son calificados como mejoras ni como activos independientes, sino su reconocimiento se realiza en el ejercicio que se incurre al calificar como gasto corriente y en dicho ejercicio se podría hacer uso del beneficio tributario.

Séptimo, los ajustes razonables tienen una relación estrecha con la tecnología, por lo cual podrían calificar como licencias. Dichas licencias no calificarán como regalías ya que estas no serían contratadas para explotación económica, no obstante, se deberá analizar si el servicio prestado se encuentra bajo la definición de un (i) servicio digital o (ii) adquisición de licencia de software de uso interno, a fin de determinar el tratamiento tributario aplicable. Nótese que si no se trata de un gasto deducible (ej. Activos intangibles de duración ilimitada) no podría utilizarse el beneficio tributario.

Octavo, el costo computable principalmente se entiende como las erogaciones que se encuentran relacionadas con la enajenación de bienes y existen ciertas erogaciones que integran el costo computable (como es la depreciación, condiciones de trabajo y mano de obra). En tal sentido, el costo computable en ciertos casos podrá incluir la remuneración de una persona con discapacidad y las condiciones de trabajo necesarias para realizar la labor. Lo señalado podría traer un problema en el hecho que el beneficio tributario respecto de los ajustes razonables solo incluye gastos, por lo que consideramos que dichas erogaciones de igual manera deberían gozar del beneficio, pues una interpretación distinta recaería en injusta. En tal sentido, las erogaciones por ajustes razonables otorgados a trabajadores que son parte del proceso productivo de un bien se deberán considerar como gastos para efectos del Impuesto a la Renta y no como parte del costo computable del bien, y así hacer uso del beneficio tributario.

CONCLUSIONES

- El concepto de ajuste razonable se origina en Estados Unidos como método de protección para las minorías religiosas y este transitó a la legislación en materia de discapacidad, y se traslado rápidamente a Canadá, países que se consideran pioneros en su desarrollo. Si bien en Estados Unidos se origina el concepto, no quiere decir que su aplicación a través del tiempo haya sido la más adecuada o sea la manera como debe interpretarse a lo largo del mundo. De manera posterior, el concepto ha sido recogido en diferentes legislaciones y jurisprudencias a través del mundo; sin embargo, su consolidación en materia de discapacidad se da con la promulgación de la CDPD. El entendimiento del concepto ha variado según cada país, por lo que debe analizarse en el caso concreto. Para comprenderlo, es necesario entender (i) cómo se define, (ii) cómo se relaciona con la palabra “razonable”, (iii) cómo se determina la carga desproporcionada o indebida; y, (iv) cómo el concepto se relaciona con el mandato de igualdad y no discriminación.
- El ajuste razonable a la conducta imperativa establecida por mandato de ley que debe realizar un sujeto obligado, la cual consiste en realizar modificaciones o adaptaciones que sean necesarias y adecuadas frente a una situación en particular donde una persona con discapacidad se encuentre en una situación de desigualdad a fin de que pueda hacer disfrute de sus derechos y libertades en igualdad de condiciones en cualquier ámbito de su desarrollo personal. El ajuste razonable es una medida de igualación dentro de la dimensión material del derecho a la igualdad y su no otorgamiento injustificado califica como discriminación indirecta.
- Los titulares o beneficiarios del ajuste razonable son las personas con discapacidad; no obstante, dicho concepto no es una figura propia exclusivamente de la protección de colectivo discapacidad, sino también puede ser utilizado para el resguardo de derechos de otros grupos sistemáticamente, así como para referirnos a los casos de los familiares de las personas con discapacidad. En el caso de una relación laboral, será el trabajador con discapacidad. Por su parte, el sujeto obligado a realizar el ajuste será la persona o institución privada o pública que sea responsable de remediar la situación de diferencia, normalmente determinada por ley, siempre que el ajuste sea razonable y no genere una carga indebida. En el caso de una relación laboral, será el empleador.
- El ajuste razonable surge a partir de una necesidad de una persona con discapacidad en un caso concreto a propósito de la exclusión o limitación que permite el disfrute efectivo de sus derechos y libertades en igualdad de condiciones. En dicho sentido, la finalidad de brindar un ajuste razonable es la participación en la sociedad en igualdad de condiciones de la persona con discapacidad.

- La carga indebida no se asimila o significa lo mismo que lo “razonable”. Se entiende que un ajuste es “razonable” cuando es posible en la realidad y eficaz para levantar la barrera discapacitante. Es un análisis entre la medida seleccionada y la situación de desigualdad. Por su parte, se entiende por carga indebida a los perjuicios y costes significativos que genera realizar el ajuste razonable en el sujeto obligado o en los terceros relacionados que se verifican en el caso en concreto y puedan ser debidamente probados. La carga indebida es una defensa del sujeto obligado a realizar el ajuste, quien deberá probar que el ajuste resulta demasiado complejo u oneroso. La definición de “costoso” no atañe exclusivamente a lo monetario. En tal sentido, al momento de realizar el ajuste de carga indebida se deberá analizar (i) los recursos financieros (costo real, formas de financiarlo, el tipo de empresa, el presupuesto, coyuntura política y económica), (ii) el riesgo de continuidad o desorganización funcional en el que pueda colocar a la institución o empresa; y, (iii) los derechos de terceros que se puedan ver afectados.
- En Perú, la norma establece que se debe determinar que el ajuste es (i) adecuado para cumplir el fin, (ii) sea el único medio posible dentro de las distintas alternativas; y, (iii) determinar si la opción de ajuste elegida genera una carga desproporcionada o indebida para el empleador entendido como que se afecta el funcionamiento de la empresa cuando (a) suponga la paralización o alteración del ciclo productivo de forma que se ponga en riesgo el cumplimiento de las metas productivas de la empresa, (b) suponga un impacto económico negativo que ponga en peligro los resultados económicos esperados para el ejercicio correspondiente y (c) suponga una falta de liquidez en la empresa que impida el cumplimiento oportuno de sus obligaciones. Los dos (2) primeros supuestos son conceptos abstractos y subjetivos. En particular, existe una gran diferencia entre la paralización y alteración del ciclo productivo entendido desde un sentido literal, así como las metas productivas de la empresa y los resultados económicos esperados no son datos ciertos, sino siempre estarán basados en proyecciones. Respecto al tercer supuesto, nos parece un parámetro objetivo para determinar la carga indebida solo en los casos que se trate de ajustes razonables que impliquen la erogación de dinero, pues se necesitaría liquidez para poder realizarla. No obstante, puede darse el caso de que se trate de ajuste razonable que no implique un costo monetario a la empresa, pero, por ejemplo, genere una afectación al derecho de terceros (p.e. otros trabajadores) también tendríamos el problema de que ello no sería un parámetro bien definido.
- Los estudios de la política tributaria y los derechos humanos se han realizado de manera independiente hasta los últimos años, aunque la política tributaria sea parte fundamental de la obligación de los estados para garantizar los derechos humanos. En particular, la política tributaria tiene una doble relación con la materialización de los derechos humanos, y una transversal a ambas. Existe una relación indirecta mediante la recaudación de tributos, puesto que a través de ellos se recolectan los recursos para que, de acuerdo con el Presupuesto Nacional debidamente aprobado, los entes estatales ejecuten diferentes

acciones para lograr la materialización de los derechos humanos, pues todo derecho tiene como contrapartida un costo en la sociedad.

- La función directa, por el contrario, conecta la función extrafiscal del Sistema Tributario para la materialización de los derechos humanos. Esta principalmente busca modificar conductas en la sociedad, como podrían ser incentivar o desincentivar acciones y actividades, o internalizar costos económicos que de otra manera se encontrarían dispersos en la sociedad. La finalidad extrafiscal que puede tener las diferentes figuras tributarias se encuentra sustentada en el principio de solidaridad y el deber de contribuir derivados de la idea de un Estado Social y Democrático de Derecho, que evidencia los deberes de colaboración de todo ciudadano a fin de concretizar los mínimos no disponibles, los derechos humanos. Así, el Derecho Tributario se da la licencia de desviarse del entendimiento que el tributo responde exclusivamente al principio de capacidad contributiva y se permite flexibilizar su aplicación considerando otros factores como es incentivar y promover. Por su parte, el beneficio tributario que disminuye la carga tributaria parte de la premisa que si bien un individuo o entidad tiene la capacidad de pago, pues cumple con el supuesto de hecho regulado en la norma, se encuentre legalmente facultado para no realizar el pago a fin de lograr un objetivo constitucionalmente legítimo.
- Una tercera relación que es transversal a las otras dos, pero a la vez con la posibilidad de analizarla de forma independiente, y es cuando el Sistema Tributario se muestra indiferente ante una situación de desigualdad, generando o perpetuando así dicha diferencia, lo cual genera un Sistema Tributario con un efecto regresivo que no colabora en lograr justicia fiscal. En efecto, en la actualidad, se le reconoce al Sistema Tributario una obligación de lograr una redistribución de riquezas en la sociedad a fin de buscar una equidad en la distribución de recursos, la cual será entendida como la tercera relación entre las materias: efecto progresivo del Sistema Tributario como forma de materializar el derecho a la igualdad. Superada la idea de que el Sistema Tributario solo se encuentra encargado de recaudar y distribuir recursos para fines concretos, hoy en día se reconoce también de la obligación de redistribución de estos en una línea de justicia social y búsqueda de equidad. Formular un sistema tributario con efecto progresivo permite que este mismo trate de solucionar las brechas socioeconómicas en la sociedad sin necesidad de revertir dicha situación por medio de gasto público.
- La política pública es un conjunto de procedimientos que incluyen en la asignación de recursos por parte del gobierno (financieros, humanos, información, etc.) para obtener ciertos resultados. Cuando se habla de una política pública con perspectiva de derechos humanos se habla de una que contemple de manera transversal que el poder público se encuentra al servicio de los ciudadanos, por lo que deben ser ellos el centro de la actuación estatal. La utilización del poder público por parte de los gobernantes sin considerar que fueron elegidos para la protección de los derechos y libertades de los ciudadanos deviene

un problema estructural en el sector público. Una política pública con perspectiva de derechos humanos que busca modificar una situación en la realidad que puede utilizar los instrumentos del Derecho Tributario en el marco de un Estado Social Democrático de Derecho al tener la política tributaria un enorme potencial transformador. En concreto, un tributo con una finalidad extrafiscal o un beneficio tributario que tiene por objetivo materializar derechos son también políticas públicas con perspectiva de derechos humanos, pues atienden a una problemática en específico y brindan una solución a través de la legislación tributaria.

- Un tributo con una finalidad extrafiscal o un beneficio tributario que tiene por objetivo materializar derechos son también políticas públicas con perspectiva de derechos humanos, pues atienden a una problemática en específico y brindan una solución a través de la legislación tributaria, por lo que, estas tienen que ser evaluadas desde una perspectiva política, legal y económica. La justificación de un incentivo tributario debe encontrarse debidamente sustentada, pues no por cualquier motivo se permite el alejamiento del principio de capacidad contributiva. Será necesario hacer un análisis del objetivo que se busca perseguir a fin de determinar si es constitucionalmente justificado a través del *test* de proporcionalidad. En tal sentido, el legislador tiene la obligación de demostrar por qué el beneficio es idóneo para concretizar el fin buscado, que no existe otro medio más idóneo para lograr dicho objetivo, y por último, verificar que con dicha medida no se vea afectado otros bienes jurídicos relevantes para la sociedad a fin de el incentivo tributario no caiga en una mera arbitrariedad por parte del legislador y no se quebrante el principio de igualdad. Asimismo, debe encontrarse en constante evaluación de manera periódica si el instrumento cumplió con el objetivo y si no es así, proponer otras alternativas que pueden encontrarse fuera del Derecho Tributario.
- Las erogaciones por ajustes razonables serán deducibles al ser una obligación legal señalada en la LGPD, supuesto que no se encuentra expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta, pero se entiende deducible en la medida que, de no otorgarlo, dicha empresa podría ser multada o incluso inhabilitada, el gasto sería deducible pues de no efectuarlo pondría en riesgo a la fuente. Generalmente, los ajustes razonables calificarán como una condición de trabajo, pues se entrega a sus trabajadores para el cabal desempeño de sus funciones, ya sea porque son necesarios e indispensables o porque facilitan la prestación de servicios y no constituyen para el trabajador un beneficio o ventaja patrimonial. No se puede considerar como gasto remunerativo las erogaciones en favor del trabajador, por lo que no se encontrarían dentro del inciso l) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; y, por tanto, no se debe cumplir con el principio de generalidad.
- El otorgamiento de ajustes razonables no se trataría de una liberalidad, puesto que (i) existe una obligación de ser otorgado por parte del empleador y (ii) no se hace de forma altruista o generosa, ya que no se desprende de una decisión unilateral por parte del

empleador, así como no se trata de un gasto de responsabilidad empresarial, ya que no es una acción voluntaria por parte de la empresa, así como no busca generar repercusiones positivas en sus trabajadores, sino colocarlo en una situación de igualdad frente a los otros trabajadores.

- Existe la posibilidad que ciertas erogaciones por ajustes razonables califiquen también como gastos por salud y recreativos regulados en el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. No obstante, por el principio de especialidad normativa, los gastos que califiquen como ajuste razonable, y a la vez gastos de salud o enfermedad, serán deducidos como gasto por ajuste razonable, toda vez que esta erogación no se genera producto de la condición de salud del empleado o por ser un gasto recreativo, sino debido a que debe realizarse los esfuerzos para igualar las condiciones frente a los trabajadores sin discapacidad.
- A fin de deducir los gastos de ajustes razonables, la persona con discapacidad debe calificar como trabajador, por lo que deberá encontrarse en situación de subordinación. Doctrinariamente, la subordinación tiene elementos distintivos y usados para demostrar que una persona se encuentra en estado de sujeción como son el llenado de horas, el seguimiento de ordenanzas, uso de correos institucionales, necesidad de aprobación de un superior, entre otras. Sin embargo, dichos elementos “distintivos” propios de una relación de subordinación pueden variar cuando se contrata a una persona con discapacidad o no encontrarse presentes aunque sí se encuentren en una relación de subordinación. A propósito de ello, la Administración Tributaria debe solicitar pruebas en el caso que se busque determinar la fehaciencia de la relación laboral de una persona con discapacidad tomando en consideración las características propias de la contratación de una persona de dicho colectivo y su desenvolvimiento al momento de realizar labores, pues en consecuencia de su condición puede variar la forma en cómo realiza sus funciones y por ende, los medios probatorios solicitados podrían no aplicar al caso concreto.
- *Prima facie* no podría limitarse los gastos relacionados con trabajadores con discapacidad que ostentan la posición socios, directores o familiares de estos. Sin embargo, el contribuyente deberá demostrar que el trabajador en cuestión (i) efectivamente realiza las labores por las que fue contratado en la empresa y (ii) los gastos incurridos por la empresa se dieron en el marco de sus funciones (para que pueda realizar estas) y no son gastos personales.
- La LGPD indica que los ajustes razonables pueden constituir erogaciones de dinero obligatorias por parte del empleador o tratarse de adaptaciones sin costo monetario, por lo que se ha regulado el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD que establece una deducción adicional para efectos del pago del Impuesto a la Renta. Por su parte, el 21 de noviembre de 2013 se promulgó el Decreto Supremo N° 287-2013-EF el cual tiene por objeto, entre otros, reglamentar el artículo en mención. El incentivo tributario adoptado en

el Perú ha sido inspirado en la legislación estadounidense llamado *“the Disabled Access Credit”* (en español, el crédito de acceso para personas con discapacidad). Sostenemos que existe una inadecuada regulación respecto al incentivo tributario regulado en el numeral 50.2 (ahora 50.3) del artículo 50 de la LGPD y no promueve la contratación de personas con discapacidad por los siguientes motivos:

1. El Artículo 50 de la LGPD (norma de rango legal) establece que *“el porcentaje (del beneficio tributario) será fijado por decreto supremo del Ministerio de Economía y Finanzas”* y lo indicado debe ser leído junto con el principio constitucional de reserva de ley, el cual prohíbe que elementos esenciales sean regulados por una norma de rango inferior que sería el caso de la LGPD. En efecto, el artículo 50 de la LGPD vulnera el principio de reserva de ley en la medida que nos encontramos frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el constituyente ha querido resguardar en favor exclusivo de normas de rango legal. Una interpretación distinta a ello nos llevaría a señalar que el Poder Ejecutivo puede, mediante beneficios tributarios, tener la potestad de modificar un tributo (como es el del Impuesto a la Renta) sin ningún control por parte del Congreso a través de un decreto supremo. En tal sentido, habría argumentos para declarar la inconstitucionalidad de la norma, lo cual podría generar un desincentivo para contratar personas con discapacidad en la medida que el beneficio proviene de una norma que infringe beneficios.
2. En virtud de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, dicho beneficio ya no estaría vigente, pues ha superado los tres (3) años y no ha sido renovado de manera expresa. Ello, pese a que el 13 de setiembre de 2018, mediante el Decreto Legislativo N° 1417, se modificó el artículo 50 de la LGPD donde el beneficio tributario por el otorgamiento de los ajustes razonables se cambió del numeral 50.2 al numeral 50.3, lo cual nos haría pensar que el legislador tenía la intención que se siga manteniendo en el ordenamiento jurídico. Asimismo, el problema es grave ya que mediante la información pública en los portales web de las entidades gubernamentales que mencionan el tema, así como mediante la solicitud de información a través del Portal de Transparencia, los beneficios tributarios siguen considerándose como vigentes.

Dicho lo anterior, existe un claro problema entre la unicidad del marco normativo peruano, así como una coordinación entre las instituciones estatales que genera una incertidumbre en el empleador y el contribuyente del impuesto. Tómese en cuenta que si para los operadores del Derecho Laboral sigue estando vigente, puede que se considere este al momento de hacer el análisis de carga indebida, cuando en la realidad no podría ser utilizado. Asimismo, no existiría sustento técnico para justificar la razón por la cual la norma no fue renovada si (i) no ha cumplido con su objetivo, es decir, aumentar la contratación de personas con discapacidad; y, (ii) no se regulado

una norma distinta que genere la promoción en el empleo de las personas con discapacidad como forma de incentivo. Si bien un incentivo tributario no es la única forma de promover el empleo de las personas con discapacidad, no se habrían tomado medidas distintas para erradicar dicho problema, lo cual vulneraría las obligaciones adoptadas por el Perú en el artículo 5 y 27 de la CDPD.

3. La redacción del Decreto Supremo N° 287-2013-EF no considera que por su propia naturaleza, un ajuste razonable beneficiará a una persona con discapacidad o a un grupo reducido, Ello pues, la fórmula utilizada en el mencionado cuerpo normativo limita el gasto en virtud de cuantas personas fueron beneficiadas, lo cual normalmente sería una sola persona. Dicho lo anterior, consideramos que una correcta interpretación del límite sería que el crédito tributario máximo se defina en la sumatoria de todos los ajustes razonables que se hicieron en un periodo fiscal y a cuántos trabajadores se vieron beneficiados. Sin perjuicio de lo anterior, lo correcto sería que la norma sea más clara en definir el límite tributario considerando la normativa de discapacidad y especifique cómo se debe calcular, por lo que lo recomendable sería una reforma legislativa a fin de que aclare cuál era la intención y cómo efectivamente se determina el límite.
4. La redacción del Decreto Supremo N° 287-2013-EF no considera que también el beneficio tributario habría sido regulado para el caso de los ajustes razonables otorgados durante el proceso de selección en virtud de la LGPD. En concreto, existe un evidente problema con lo señalado en el Decreto Supremo N° 287-2013-EF, pues no se ha regulado expresamente la figura de los postulantes; sin embargo, por prevalencia de la LGPD, una interpretación correcta sería que al momento de aplicar el límite cuantitativo, cuando se mencione “trabajadores” también se considere a “postulantes” que se vieron beneficiados a fin de cumplir con la finalidad de la LGPD. No obstante, es necesario que se realice una modificación al Decreto Supremo N° 287-2013-EF a fin de incluir en el beneficio tributario a los postulantes de manera expresa.
5. La accesibilidad es un principio de adaptación general reconocido en la CDPD que busca asegurar el acceso de las personas con discapacidad principalmente en entorno físico, los medios de transporte, la información y las comunicaciones, a fin de que puedan vivir en forma independiente y participar plenamente. La accesibilidad se considera el principal requisito para la participación en igualdad de condiciones de las personas con discapacidad que responde a necesidades generales y previas, el cual, busca remodelar el entorno físico y tecnológico a fin de que las personas con y sin discapacidad puedan interactuar en igualdad de condiciones.

Respecto a las erogaciones que constituyen gastos por accesibilidad, observamos que existe un problema notorio al no contar con una definición propia en la legislación

tributaria de qué se entiende por ajuste razonable y tener una remisión lata a la definición de ajustes razonables de la norma de discapacidad cuando esta está regulada en términos amplios, lo cual puede generar una confusión entre las erogaciones por accesibilidad y las erogaciones por ajustes razonables. Dicho lo anterior, los gastos de accesibilidad hoy en día no se encontrarían incluidos en el beneficio tributario de ajustes razonables, pues no se han sido señalados de manera expresa y, como todo beneficio tributario, debe respetar el principio de reserva de ley; por lo que sí sería necesario una modificación legislativa para ello si esa es la intención.

6. Existen supuestos que deben analizarse en el caso concreto como son los casos del ajuste razonable que forma parte de un activo fijo, los ajustes razonables que califiquen como activos intangibles y ajustes razonables que formen parte del costo computable. No obstante, dichos supuestos no harían que se pierda la posibilidad de utilizar el beneficio tributario, en la medida que ello generaría un desincentivo para contratar.



ANEXO I: CONCEPTO DE AJUSTE RAZONABLE EN LA LEGISLACIÓN DE DETERMINADOS PAÍSES EN MATERIA DE DISCAPACIDAD ANTES DE LA PROMULGACIÓN DE LA CDPD

N°	País	Fecha	Regulación respecto a la definición de ajuste razonable	Regulación respecto al concepto de razonabilidad/carga desproporcionada	Figura de discriminación
1	Australia	1992-2000	<p>No hay mención expresa al concepto. La Ley de Discriminación por Discapacidad (1992) establece que se "prohíbe la discriminación indirecta" que incluye la "eliminación de requisitos irrazonables que perjudican a las personas con discapacidad".</p> <p>La Comisión Australiana de Derechos Humanos e Igualdades de Oportunidades de dicho país interpretó esa disposición como que de ella se desprende la obligación de que los empresarios realicen ajustes razonables.</p>	<p>En materia de educación y laboral, se indica que los ajustes no son necesarios realizarlos cuando dicha prestación impondría una dificultad injustificable a la autoridad educativa o al empleador, respectivamente.</p> <p>La norma no define qué se entiende por dificultad injustificable. Sin embargo, se indica que se deberá tener en cuenta los siguientes criterios: (i) la naturaleza del beneficio y del perjuicio que se obtiene o se podría sufrir; (ii) situación económica de la persona que debe asumir el costo (incluye verificar costos directos e indirectos); (iii) observar cualquier impuesto compensatorio, subvención u algún beneficio tributario o financiero; (iv) las aptitudes y experiencia de la persona con discapacidad; (v) cualquier otro beneficio o perjuicio que se podría generar.</p>	La denegatoria injustificada se considera una discriminación indirecta a la persona con discapacidad.
2	Canadá	1970-1980	El concepto de ajuste razonable se encuentra regulado en leyes federales o provinciales pero principalmente el concepto se origina como una interpretación de la disposición general del mandato de no discriminación de la Carta Canadiense de Derechos y Libertades mediante la jurisprudencia de las cortes.	En materia laboral, se considera los siguientes aspectos a fin de determinar la carga indebida: (i) coste financiero, (ii) si ello afecta algún convenio colectivo, (iii) interrupción de servicios al público, (iv) afectaciones a los demás empleados, (v) el tamaño de las operaciones del empleador, (vi) seguridad, (vii) interferencia en el funcionamiento de la empresa, entre otros.	La denegatoria injustificada se podrá considerar una discriminación indirecta a la persona con discapacidad.
3	España	2003	La Ley Igualdad de Oportunidades, No Discriminación y Accesibilidad Universal de las Personas con Discapacidad (2003) prevé el ajuste razonable y lo define como medidas de acomodación en el entorno físico, social y actitudinal a las necesidades específicas de las personas con discapacidad que, de forma efectiva y práctica, y sin suponer una carga desproporcionada, facilitan la accesibilidad o participación de una persona con discapacidad en igualdad de condiciones que el resto de la ciudadanía.	Se determina la carga desproporcionada teniendo en cuenta los costes y los efectos discriminatorios que genera la no adopción de la medida, así como la estructura y las características del sujeto obligado.	La denegatoria injustificada se considera discriminación a la persona con discapacidad.
4	Filipinas	1992	Según la Carta Magna de las Personas con Discapacidad de Filipinas, los ajustes razonables en el sector laboral incluyen "1) la mejora de las instalaciones existentes utilizadas por los empleados para que sean fácilmente accesibles y utilizables por las personas con discapacidad; y 2) la modificación de los horarios de trabajo, la reasignación a un puesto vacante, la adquisición o modificación de equipos o dispositivos, los ajustes	En el primer caso (supuesto de accesibilidad y no de ajuste razonable), se considera carga indebida cuando la entidad puede demostrar que la realización de las adaptaciones alteraría fundamentalmente la naturaleza de los bienes, instalaciones, servicios, privilegios, ventajas o adaptaciones. En general, la Carta Magna no habla de la carga indebida sino exclusivamente de argumentos para señalar si un ajuste es "razonable" o no.	La denegatoria exclusivamente en el primer caso (supuesto de accesibilidad y no de ajuste razonable) se considera un acto de discriminación.

			o modificaciones apropiados de los exámenes, los materiales de formación o las políticas, normas y reglamentos de la empresa, la prestación de ayudas y servicios auxiliares y otros ajustes similares para las personas con discapacidad".		
5	Irlanda	1998	La Ley de Igualdad en el Empleo establece que un empresario hará todo lo que sea razonable para satisfacer las necesidades de una persona con discapacidad, proporcionándole un trato diferenciado o unas instalaciones especiales.	Califica a la carga indebida como costes financieros para el empresario. Así pues, se indica que un ajuste "no se considerará razonable a menos que dicha provisión dé lugar a un coste, que no sea nominal, para el empresario."	Se considera discriminación la negativa o el incumplimiento por parte del proveedor de un servicio de hacer todo lo que sea razonable para satisfacer las necesidades de una persona con discapacidad proporcionándole un tratamiento o unas instalaciones especiales, salvo carga indebida.
6	Israel	1998	La Ley de Igualdad de Derechos de las Personas con Discapacidad de Israel establece que "en el marco de los servicios prestados en la sociedad y dirigidos al público en general, se realizarán los ajustes que requieran las circunstancias particulares y que se indican en esta Ley" para las personas con discapacidad. Los ajustes incluyen "los ajustes con respecto al lugar de trabajo, el equipo en el lugar de trabajo, los requisitos del trabajo, las horas de trabajo, las pruebas de contratación, la instrucción y la formación y las prácticas de trabajo, siempre que dichos ajustes no supongan una carga indebida para el empresario".	Carga indebida se define entonces como "una carga que no es razonable en las circunstancias". Para ello, se toma en cuenta el coste y la naturaleza de las adaptaciones, el tamaño y la estructura de la empresa, el alcance de sus operaciones, el número de empleados, la composición de la plantilla y la existencia de financiación externa o estatal para llevar a cabo las adaptaciones. La prueba de lo "razonable en las circunstancias" se basa en un equilibrio de todos los factores pertinentes. Sin embargo, la legislación israelí parece privilegiar los costes financieros para el empleador a la hora de definir la carga indebida.	La denegatoria injustificada se considera discriminación a la persona con discapacidad. Ello se entiende como "la no realización de los ajustes requeridos en virtud de las necesidades especiales de una persona con discapacidad que hagan posible su empleo".
7	Nueva Zelanda	1993	Human Rights Act de Nueva Zelanda regula la obligación de realizar ajustes más no brinda una definición como tal.	No se regula precisamente una carga indebida sino se indica que el empleador no estará obligado cuando no sea razonable que este se realice. Así pues, especifica que la falta de prestación de servicios o instalaciones especiales requeridas por un empleado para el desempeño de sus funciones sólo es admisible en dos circunstancias: (i) cuando no es razonable esperar que el empleador proporcione esos servicios o instalaciones; y, (ii) cuando el entorno de trabajo presenta un riesgo de daño y no es razonable asumir ese riesgo, a menos que el empleador pueda, sin una perturbación irrazonable, tomar medidas razonables para reducir el riesgo a un nivel normal.	La denegatoria injustificada se podrá considerar una discriminación indirecta a la persona con discapacidad.
8	Reino Unido	1995	La Ley de Discriminación por Discapacidad del Reino Unido establece la obligación de los empresarios de "realizar ajustes entendida como cuando cualquier disposición o cualquier característica física de los locales del empresario coloque a la persona con discapacidad en una situación de desventaja". Dentro de los ajustes, se	El empleador puede denegar el ajuste si puede demostrar que su incumplimiento está justificado. El incumplimiento de un deber del está justificado sí, pero sólo si, el motivo del incumplimiento es a la vez importante para las circunstancias del caso concreto y sustancial.	La denegatoria injustificada se considera discriminación a la persona con discapacidad.

			<p>encuentra (i) realizar adaptaciones en los locales asignar algunas de las funciones de las persona con discapacidad a otra persona, traslado para cubrir una vacante, modificar su horario de trabajo, asignarle un lugar de trabajo diferente, permitirle ausentarse durante las horas de trabajo para sus tratamientos; darle o hacer que se le dé formación; adquirir o modificar equipos; modificar las instrucciones o los manuales de referencia; modificar los procedimientos de prueba o evaluación: proporcionar lector o intérprete, proporcionar supervisión.</p>		
9	Sudáfrica	1998	<p>Los ajustes razonables están garantizados por la Ley de Igualdad en el Empleo donde se entiende por ajustes razonables a "cualquier modificación o adaptación de un puesto de trabajo o del entorno laboral que permita a una persona de un grupo designado acceder al empleo, participar en él o progresar".</p> <p>Los ajustes razonables se aplican a todas las personas, independientemente de su discapacidad, en función del principio general de no discriminación.</p> <p>La realización de ajustes razonables en Sudáfrica se define específicamente como una medida de acción afirmativa.</p>	<p>Se define como "una acción que requiere una dificultad o un gasto significativo o considerable. Esto implica considerar, entre otras cosas, la eficacia de la adaptación y la medida en que perturbaría gravemente el funcionamiento de la empresa". Asimismo, se considera (1) la eficacia de la adaptación; (2) el impacto de proporcionar o no proporcionar la adaptación al empleado, (3) los patrones sistémicos de desigualdad en la sociedad, así como (4) los objetivos de la Ley y la Constitución. Norma más rigurosa debido a la historia del país y el poco acceso que cuentan las personas con discapacidad en los empleos.</p>	<p>La denegatoria injustificada se considera una discriminación indirecta a la persona con discapacidad.</p>

Fuente: The concept of reasonable accommodation in selected national disability legislation: background conference document. Department of Economic and Social Affairs of the United Nations. A/AC.265/2006/CRP.1. New York: 7 de diciembre del 2005.

ANEXO II: EJEMPLO DE CÁLCULO DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS POR CONCEPTO DE REMUNERACIONES Y OTORGAMIENTO DE AJUSTE RAZONABLE

1) BENEFICIO TRIBUTARIO - Crédito tributario de ajuste razonable

Base legal: 50.1 de la Ley 29973 Ley General de Personas con Discapacidad y el Decreto Supremo 287-2013-EF

UIT 2023	S/	4,950.00
Factor		0.73
Crédito		50%

Caso 1

Antecedentes: En una empresa se realizan 3 gastos por ajustes de razonable de S/ 700, S/12,000 y S/300; y, en total se vieron beneficiados 4 TCD.

Descripción	Gasto devengado	Trabajadores beneficiados
Gasto 1 - Por ajuste razonable	S/ 700.00	1
Gasto 2 - Por ajuste razonable	S/ 12,000.00	1
Gasto 3 - Por ajuste razonable	S/ 300.00	2
Total	S/ 13,000.00	4

Tope del crédito (Factor*UIT*TPD)	S/	14,454.00
Monto total del gasto por AR devengado	S/	13,000.00
Crédito (50%)	S/	6,500.00
Posibilidad de deducir/crédito tributario	S/	6,500.00

Caso 2

Antecedentes: En una empresa se realizan 1 gastos por ajustes de razonable de S/ 13,000; y, en total se vio beneficiados 1 TCD.

Descripción	Gasto devengado	Trabajadores beneficiados
Gasto 1 - Por ajuste razonable	S/ 13,000.00	1
Total	S/ 13,000.00	1

Tope del crédito (Factor*UIT*TPD)	S/	3,212.00
Monto total del gasto por AR devengado	S/	13,000.00
Crédito (50%)	S/	6,500.00
Posibilidad de deducir/crédito tributario	S/	3,212.00

*TCD: trabajador con discapacidad

⁸⁸ Art. 50 de la LGPD: "(...) 50.3 Los empleadores privados generadores de rentas de tercera categoría tienen una deducción adicional en el pago del impuesto a la renta sobre los gastos por ajustes razonables para personas con discapacidad, en un porcentaje que es fijado por decreto supremo del MEF (...)."

Art. 3 del Decreto Supremo: "(...) 3.3 Para la aplicación del crédito tributario a que se refiere el numeral 50.2 del artículo 50 de la Ley, se deberá tener en cuenta lo siguiente:

a. El importe del crédito equivale al 50% de los gastos por ajustes razonables en el lugar de trabajo, a que se refiere el numeral 50.1 del artículo 50 de la Ley, devengados en cada ejercicio y sustentados con los respectivos comprobantes de pago. El monto de dicho crédito no deberá exceder al importe que resulte de multiplicar el factor 0,73 por la UIT y por el número de trabajadores con discapacidad que requirieron ajustes razonables en el lugar de trabajo.

b. Dicho crédito será aplicado en el ejercicio en que devenguen los gastos por ajustes razonables."

2) BENEFICIO TRIBUTARIO - Deducción adicional de la LIR

Base legal: Inciso z), del artículo 37 del TUO Ley del Impuesto a la Renta e inciso x) del artículo 21 del reglamento.

Premisa: Se modifica el inciso z) a raíz de la LGPD.

Antecedentes: Una empresa contrata tiene 80 trabajadores (6 TCD) de enero a junio y en julio contrata 3 PCD más, llevando a tener 83 trabajadores en total. Los 6 TCD antiguos ganaban S/ 2,500 y los 3 TCD nuevos ganarán S/2,000

Cálculo del porcentaje de TCD que laboran para el generador de rentas de tercera categoría

	Enero a junio	Julio a diciembre
Cantidad de meses trabajadores	6	6
Total de trabajadores en la empresa	80	83
Total de TCD	6	9
Cuota	7.50%	10.84%

Suma de todos los PCD que, en cada mes del ejercicio, han tenido vínculo laboral 90
Suma total de trabajadores que, en cada mes del ejercicio, han tenido vínculo laboral 978

Cuota 9%

Cálculo de las remuneraciones pagadas

	Trabajadores antiguos	Trabajadores nuevos
Meses laborados	12	6

Sueldo x mes	S/ 2,500.00	S/ 2,000.00
Remuneración anual	S/ 30,000.00	S/ 12,000.00
Gratificación	S/ 5,000.00	S/ 1,666.67
Bono	S/ 450.00	S/ 150.00
Total	S/ 35,450.00	S/ 13,816.67

Total de TCD 6 3

Total de remuneración pagada S/ 212,700.00 S/ 41,450.01

Se aplica 50% porque son menos de 30% S/ 106,350.00 S/ 20,725.01

Limite

Trabajadores con relación laboral por los 12 meses en el ejercicio gravable	El monto adicional deducible anulamente por cada persona con discapacidad no podrá exceder de 24 RMV
Trabajadores con relación laboral menor a 12 meses en el ejercicio gravable	El monto adicional deducible no podrá exceder de 2 RMV por meses laborado por cada persona con discapacidad

Cálculo del límite

	Limite	Pagado	Total a deducir
Relación laboral por 12 meses 24 x RMV x N° trabajadores	S/ 147,600.00	S/ 106,350.00	S/ 106,350.00
Relación laboral menor a 12 meses 2 x RMV x N°trabajadores x meses x N°trabajadores	S/ 36,900.00	S/ 20,725.01	S/ 20,725.01

Tienes un gasto de: S/ 127,075.01

Ahorro fiscal S/ 37,487.13

RMV S/ 1,025.00

⁸⁹ Art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta: "(...) z) Cuando se empleen personas con discapacidad, tendrán derecho a una deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a estas personas en un porcentaje que será fijado por decreto supremo refrendado por el MEF."

Art. 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta: "(...) x) Para efecto de aplicar el porcentaje adicional a que se refiere el inciso z) del artículo 37° de la Ley, se tomará en cuenta lo siguiente:

1. Se considera persona con discapacidad a aquella que tiene 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 personas.
2. Se entiende por remuneración cualquier retribución por servicios que constituya renta de quinta categoría para la Ley.
3. El porcentaje de deducción adicional será el siguiente:

Porcentaje de personas con discapacidad que laboran para el generador de rentas de tercera categoría, calculado sobre el total de trabajadores	Porcentaje de deducción adicional aplicable a las remuneraciones pagadas por cada persona con discapacidad
Hasta 30%	50%
Hasta 30%	80%

El monto adicional deducible anualmente por cada persona con discapacidad no podrá exceder de 24 remuneraciones mínimas vitales. Tratándose de trabajadores con menos de un año de relación laboral, el monto adicional deducible no podrá exceder de 2 remuneraciones mínimas vitales por mes laborado por cada persona con discapacidad. Para los efectos del presente párrafo, se tomará la remuneración mínima vital vigente al cierre del ejercicio.

El porcentaje de personas con discapacidad que laboran para el generador de rentas de tercera categoría se debe calcular por cada ejercicio gravable.

4. El generador de rentas de tercera categoría deberá acreditar la condición de discapacidad del trabajador con el certificado correspondiente que aquél le presente, emitido por el Ministerio de Salud, de Defensa y del Interior a través de sus centros hospitalarios, y por el Seguro Social de Salud - ESSALUD. A tal efecto, el empleador deberá conservar una copia del citado certificado, legalizada por notario, durante el plazo de prescripción.
5. Para determinar el porcentaje de deducción adicional aplicable en el ejercicio se seguirá el siguiente procedimiento:
 - i. Se determinará el número de trabajadores que, en cada mes del ejercicio, han tenido vínculo de dependencia con el generador de rentas de tercera categoría, bajo cualquier modalidad de contratación, y se sumará los resultados mensuales. Si el empleador inició o reinició actividades en el ejercicio, determinará el número de trabajadores desde el inicio o reinicio de sus actividades. En caso el empleador inicie y reinicie actividades en el mismo ejercicio, se determinará el número de trabajadores de los meses en que realizó actividades.
 - ii. Se determinará el número de trabajadores discapacitados que, en cada mes del ejercicio, han tenido vínculo de dependencia con el generador de rentas de tercera categoría, bajo cualquier modalidad de contratación, y se sumará los resultados mensuales. Si el empleador inició o reinició actividades en el ejercicio, determinará el número de trabajadores discapacitados desde el inicio o reinicio de sus actividades. En caso el empleador inicie y reinicie actividades en el mismo ejercicio, se determinará el número de trabajadores discapacitados de los meses en que realizó actividades.
 - iii. La cantidad obtenida en ii) se dividirá entre la cantidad obtenida en i) y se multiplicará por 100. El resultado constituye el porcentaje de trabajadores discapacitados del ejercicio, a que se refiere la primera columna de la tabla contenida en el presente inciso.
 - iv. El porcentaje de deducción adicional aplicable en el ejercicio, a que se refiere la segunda columna de la tabla, se aplicará sobre la remuneración que, en el ejercicio, haya percibido cada trabajador discapacitado.
 - v. Para efecto de lo establecido en el presente inciso, se entiende por inicio o reinicio de actividades cualquier acto que implique la generación de ingresos, gravados o exonerados, o la adquisición de bienes y/o servicios deducibles para efecto del Impuesto a la Renta.
6. La deducción adicional procederá siempre que la remuneración hubiere sido pagada dentro del plazo establecido para presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio, de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37° de la Ley.
7. La SUNAT dictará las normas administrativas para el mejor cumplimiento de lo dispuesto en este inciso.”

3) BENEFICIO TRIBUTARIO - Crédito tributario por remuneraciones

Base legal: Artículos 47.2 de la Ley 29973 Ley General de Personas con Discapacidad y el Decreto Supremo 287-2013-EF

Crédito	3%
Factor	1.44
RMV	1025

Los antecedentes son los mismos que el caso anterior.

	Enero-junio	Julio-diciembre
Meses	6	6
Total de trabajadores	80	83
Total de trabajadores c/ disca	6	9
Cuota	7.50%	10.84%

Total remuneraciones pagadas por discapacidad (1):		
Trabajadores antiguos	S/	212,700.00
Trabajadores nuevos	S/	41,450.01
Total	S/	254,150.01
Crédito tributario	S/	7,624.50
Limite	S/	13,284.00

(1) Se está considerando todas las rentas consideradas renta de quinta categoría.

⁹⁰ Art. 47 de la LGPD: "(...) 47.2 Los empleadores privados generadores de rentas de tercera categoría que emplean a personas con discapacidad tienen una deducción adicional en el pago del impuesto a la renta sobre las remuneraciones que se paguen a estas personas, en un porcentaje que es fijado por decreto supremo del MEF."

Art. 3 del Decreto Supremo: "(...) 3.2 Para la aplicación del crédito tributario a que se refiere el numeral 47.2 del artículo 47 de la Ley, se debe tener en cuenta lo siguiente:

a. El importe del crédito equivale al 3% de la remuneración anual de los trabajadores con discapacidad, que devengue y se pague en el mismo ejercicio. Para tales efectos, se entiende por remuneración a cualquier retribución por servicios que constituya renta de quinta categoría para la Ley del Impuesto a la Renta. El monto de dicho crédito no deberá exceder al importe que resulte de multiplicar el factor 1,44 por la RMV y por el número de trabajadores con discapacidad sobre el cual se estima la remuneración anual.

b. La condición de discapacidad del trabajador, debe ser acreditada con el certificado de discapacidad otorgado por los hospitales de los ministerios de Salud, de Defensa y del Interior y el EsSalud, de acuerdo con lo establecido en el artículo 76 de la Ley. (...)".

ANEXO III: SUMILLAS DE LOS CASOS REGISTRADOS EN EL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO

INFORMACIÓN OBTENIDA DEL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				ANÁLISIS REALIZADO POR LA TESISISTA		
N°	CASO	TAREAS DEL PUESTO	ADAPTACIÓN	ANÁLISIS	CONCLUSIÓN PRELIMINAR	IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
1.	Adaptación al mobiliario (escritorio)	Persona con discapacidad física y usuaria de silla de ruedas trabaja como ejecutiva de centro de atención telefónica en un Centro de Salud donde tenía dificultades en el uso del mobiliario que le fue asignado para su trabajo cotidiano.	El Centro de Salud realizó modificó el escritorio (cubículo) colocándolo a una altura adecuada para la silla de ruedas y se retiró el tablero de la parte inferior para que su movilización sea más fluida.	<p>El principio de accesibilidad incluye la eliminación de obstáculos y barreras de acceso, entre otras, en las edificaciones (exterior e interior), por lo que en una primera instancia se trataría de una medida de accesibilidad y no un ajuste razonable.</p> <p>Sin perjuicio de ello, no existe una norma técnica que regule la accesibilidad en las instalaciones de un centro de trabajo, así como el mobiliario deberá variar de acuerdo con la especificación de la silla de rueda que use la persona con discapacidad, por lo que sí se trata de una medida de ajuste razonable.</p>	Medida de ajuste razonable.	<p><u>Adaptación de la altura del escritorio:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera erogación por mano de obra y materiales para ejecutarlo. • No genera beneficio económico para el trabajador. • Aumenta el costo computable del bien. <p><u>Retiro del tablero:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera erogación por mano de obra y materiales para ejecutarlo. • No genera beneficio económico para el trabajador. • Aumenta el costo computable del bien.
2.	Adaptación de la evaluación psicológica y psicotécnica	Persona con discapacidad intelectual que desea postular a un trabajo requiere de adaptaciones en los procesos de evaluación psicológica y psicotécnica.	Se adaptó la evaluación psicológica-psicotécnica y se reemplazó por una entrevista de observación de la realización de tareas requeridas para el puesto.	La adaptación de la evaluación psicológica-psicotécnica a una entrevista de observación constituye un ajuste razonable en la etapa de postulación.	Medida de ajuste razonable.	<p><u>Adaptación de evaluación psicológica-psicotécnica:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • En primera instancia no genera erogaciones, salvo que se haya tenido que contratar a un

INFORMACIÓN OBTENIDA DEL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				ANÁLISIS REALIZADO POR LA TESISISTA		
N°	CASO	TAREAS DEL PUESTO	ADAPTACIÓN	ANÁLISIS	CONCLUSIÓN PRELIMINAR	IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
						tercero para que realice la observación. En dicho caso, sería un gasto para la empresa.
3.	Adaptación de material audiovisual (subtítulos en vídeos)	Persona con discapacidad auditiva que trabaja en una empresa que realiza capacitaciones dirigidas a todos los trabajadores y no cuenta con materiales accesibles para personas sordas.	La empresa adaptó el material audiovisual incluyendo subtítulos a los videos que se utilizan en los eventos y capacitaciones dirigidas a los trabajadores.	El principio de accesibilidad incluye la eliminación de obstáculos y barreras en las comunicaciones, por lo que colocarle subtítulos es una obligación que se desprende de la misma y no deberá ser considerado como ajuste razonable.	Medida de accesibilidad.	<p>Inclusión de subtítulos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Puede generar una erogación si es que se contrata a un tercero externo que lo realice. • Consideramos que si ese fuera el caso, en principio no tendría derecho a utilizar el beneficio tributario referido a los casos de discapacidad.
4.	Adaptación de mobiliario (construcción de los casilleros)	Persona con discapacidad física usaría de una silla de ruedas, tenía dificultades para el uso de casilleros asignados a los trabajadores ya que se encuentran ubicados fuera de su alcance y a una altura mayor de 1.30 metros.	La empresa adaptó el mobiliario y se aumentaron casilleros a la altura de 1.10 metros facilitando con esta medida que pueda guardar sus pertenencias.	<p>El principio de accesibilidad incluye la eliminación de obstáculos y barreras de acceso, entre otras, en las edificaciones (exterior e interior), por lo que ello trataría de una medida de accesibilidad y no un ajuste razonable.</p> <p>Sin perjuicio de ello, no existe una norma técnica que regule la accesibilidad en las instalaciones de un centro de trabajo, así como la altura del casillero podría variar de acuerdo con la especificación de la silla de rueda que use la persona con discapacidad, por lo que podría ser discutido por la empresa.</p>	Medida de accesibilidad	<p>Adaptación de los casilleros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación. • Activo fijo (parte de edificación). • El gasto no es corriente sino parte del costo computable. • No es condición de trabajo.

INFORMACIÓN OBTENIDA DEL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				ANÁLISIS REALIZADO POR LA TESISISTA		
N°	CASO	TAREAS DEL PUESTO	ADAPTACIÓN	ANÁLISIS	CONCLUSIÓN PRELIMINAR	IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
5.	Cambio de puesto	Persona con discapacidad auditiva trabaja en una empresa de transportes como supervisor en sistemas de gestión de infraestructura donde tenía dificultades en la comunicación con nuevo personal que ingresaba a la empresa y con representantes de otras organizaciones.	La empresa cambia de puesto a la persona con discapacidad pasando a realizar actividades de supervisión y gestión de equipos y <i>softwares</i> necesarios dentro de la empresa.	El cambio de puesto es una medida de ajuste razonable.	Medida de ajuste razonable	Cambio de puesto: <ul style="list-style-type: none"> No genera erogación, salvo que se deba realizar modificaciones dentro del nuevo puesto, pero ello deberá ser analizado de forma separada.
6.	Alarmas de luces en horno y cocina, espejos en paredes y capacitación en lengua de señas a compañeros	Persona con discapacidad auditiva realiza prácticas preprofesionales como jefa de cocina en el área de producción de panes y pasteles, la cual tenía dificultades para desenvolverse en un entorno laboral de mucho movimiento y comunicación oral.	La empresa adaptó el entorno de trabajo colocando espejos denominados "ojo de pez" en las paredes de la cocina, para que pueda tener una visión amplia de todo el espacio; además, adaptaron los hornos y las cocinas con alarmas de luz para que pueda identificar el momento en que los productos se encuentran en su tiempo de cocción final. Asimismo, se capacitó a todo el personal en Lengua de Señas Peruana para facilitar la comunicación y recepción de mensajes para la preparación de alimentos.	La colocación de espejos "ojos de pez", colocación de alarmas al horno y a la cocina con una luz califican como medidas de ajuste razonable. La capacitación en lengua de señas para los compañeros no se trata de una modificación y adaptación en caso concreto, así que podría ser considerado una medida de accesibilidad al tratarse de derivar una barrera en comunicación no dada en el caso concreto.	Medidas de ajuste razonable y medida de accesibilidad	Espejo "ojos de pez": <ul style="list-style-type: none"> Sí genera una erogación. Activo fijo (parte de edificación) o gasto corriente. Colocación de alarmas al horno y a la cocina: <ul style="list-style-type: none"> Sí genera una erogación. Parte del activo fijo como mejora, como activo fijo independiente o como gasto corriente. Capacitación al personal en lengua de señas <ul style="list-style-type: none"> Sí genera una erogación. En un principio, no deberá usar gozar del beneficio tributario a las erogaciones por ajustes razonables
7.	Ampliación de	Persona con discapacidad	El centro de formación técnico	El principio de accesibilidad	Medida de	Ampliación de espacios de

INFORMACIÓN OBTENIDA DEL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				ANÁLISIS REALIZADO POR LA TESISISTA		
N°	CASO	TAREAS DEL PUESTO	ADAPTACIÓN	ANÁLISIS	CONCLUSIÓN PRELIMINAR	IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
	espacios en salón de clases	física y se moviliza usando silla de ruedas que trabaja como instructor de zapatería en un centro de formación técnico productivo. Su labor es capacitar a jóvenes y adultos con distintas situaciones de discapacidad. El salón de clases asignado a cuenta con poco espacio para que pueda moverse con facilidad (rotar con su silla de ruedas) y asistir a los estudiantes.	productivo realizó cambios en la infraestructura del taller de zapatería ampliando los espacios para que pueda desplazarse y dar asistencia a sus estudiantes.	incluye la eliminación de obstáculos y barreras de acceso, entre otras, en las edificaciones (exterior e interior), por lo que ello trataría de una medida de accesibilidad y no un ajuste razonable.	accesibilidad	clases <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación. • Activo fijo (parte de edificación). • El gasto no es corriente sino parte del costo computable. • No es condición de trabajo.
8.	Aumentar el tiempo en las capacitaciones (inducción)	Persona con discapacidad intelectual trabaja como vendedor en una librería y se encarga de la atención al público y a su vez de ordenar los libros del local. La librería realiza procesos estándar de inducción y capacitación para su personal, estos procesos no cuentan con adaptaciones para personas con discapacidad intelectual.	La empresa programó capacitaciones con mayor duración adaptando la metodología y dosificando los contenidos, para que la persona con discapacidad pueda comprender mejor las tareas que se encuentran bajo su responsabilidad.	La prolongación del tiempo de la capacitación y adaptación del material califica como ajuste razonable.	Media de ajuste razonable	Adaptación de capacitación: <ul style="list-style-type: none"> • En primera instancia no genera erogaciones, salvo que se haya tenido que contratar a un tercero para que realice la observación. En dicho caso, sería un gasto para la empresa.
9.	Braille en botonera de ascensor	Persona con pérdida visual progresiva trabaja como operadora en la central telefónica y tiene dificultad para desplazarse de manera autónoma por los distintos ambientes del establecimiento de salud, ya que el ascensor no tenía ningún mecanismo de	El establecimiento de salud instaló texto en braille en las botoneras de los ascensores para que la persona pueda identificar los pisos y pueda trasladarse de forma autónoma.	El principio de accesibilidad incluye la eliminación de obstáculos y barreras de acceso, entre otras, en las edificaciones (exterior e interior), por lo que ello trataría de una medida de accesibilidad y no un ajuste razonable. Debe añadirse también que no se trata de una modificación en	Medida de accesibilidad	Braille en la botonera: <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación. • Activo fijo (parte de edificación como mejora). • El gasto no es corriente sino parte del costo computable como mejora.

INFORMACIÓN OBTENIDA DEL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				ANÁLISIS REALIZADO POR LA TESISISTA		
N°	CASO	TAREAS DEL PUESTO	ADAPTACIÓN	ANÁLISIS	CONCLUSIÓN PRELIMINAR	IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
		accesibilidad.		caso concreto.		
10.	Cambio de horario de trabajo	Persona con discapacidad física usuario silla de ruedas para movilizarse trabaja como coordinador de servicio técnico en una empresa de seguridad, una de sus principales tareas es realizar la programación del soporte técnico en la empresa. Dentro de la empresa, los trabajadores están en horarios rotativos las veinticuatro horas, lo cual esto dificulta el retorno a su domicilio sobre todo en horarios de trabajo en la madrugada.	La empresa establece un horario fijo con una jornada de 8:30 a.m. - 5:30 p.m., posibilitando con esto un retorno menos riesgoso a su domicilio.	Dentro de las medidas de ajuste razonable, es posible realizar la modificación de los horarios de trabajo y establecimiento de un horario fijo.	Medida de ajuste razonable.	<u>Modificación de horario de trabajo</u> <ul style="list-style-type: none"> No genera erogación.
11.	Cambio de sede de trabajo	Persona con discapacidad física, presenta movilidad limitada en sus extremidades inferiores y se traslada utilizando una silla de ruedas. Trabaja en atención al cliente en una empresa de servicios postales y tenía problemas en la	La empresa contaba con varias sedes en la ciudad y propone su traslado a una más cercana de su domicilio, para facilitar con esto que pueda llegar a tiempo y cumplir con el horario de ingreso.	Dentro de las medidas de ajuste razonable, es posible realizar un cambio de sede de trabajo.	Medida de ajuste razonable.	<u>Cambio de sede de trabajo</u> <ul style="list-style-type: none"> No genera una erogación.
12.	Capacitación y sensibilización a compañeros	Persona con discapacidad intelectual que quiere participar en las diferentes actividades dentro de su centro laboral; sin embargo, sus compañeros no saben cómo interactuar con él, dejándolo de lado en diferentes actividades que	La empresa realizó charlas de sensibilización y capacitación dirigidas a los supervisores y compañeros de trabajo.	No califica como un ajuste razonable, pues no es una adaptación en caso concreto, sino se trata de una medida a fin de erradicar prejuicios y estereotipos dentro del lugar de trabajo.	No califica como ajuste razonable, sino como medida para la erradicación de estereotipos.	<u>Capacitación</u> <ul style="list-style-type: none"> Puede generar erogaciones si se contrata a un tercero a que realice estas.

INFORMACIÓN OBTENIDA DEL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				ANÁLISIS REALIZADO POR LA TESISISTA		
N°	CASO	TAREAS DEL PUESTO	ADAPTACIÓN	ANÁLISIS	CONCLUSIÓN PRELIMINAR	IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
		realizan entre los colaboradores.				
13.	Carretilla para trasladar documentos	Persona con discapacidad orgánica (esto quiere decir que uno de sus órganos no tiene funcionalidad al 100%) que trabaja como digitador en una empresa de venta de seguros. Sus tareas son: recepcionar las pólizas, las ordena por categorías, traslada documentos desde su punto de recepción al área de digitación. A propósito de su discapacidad, tiene dificultad para levantar y trasladar la documentación en alto volumen, esto le generaba malestar.	La empresa implementó una carretilla pequeña con diversas plataformas para que pueda trasladar los documentos usando este medio y no le genere un desgaste físico ni deterioro en su salud.	La adquisición de un bien especializado para que sea utilizado por una persona con discapacidad califica como un ajuste razonable.	Medida de ajuste razonable.	<p><u>Entrega de carretilla (bien)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación • La carretilla para trasladar es un activo fijo. • Califica como condición de trabajo.
14.	Espacio adecuado para diálisis dentro del trabajo	Persona con discapacidad adquirida como causa de una insuficiencia renal, requiere un tratamiento médico diario. Trabaja en un almacén como operario especialista y sus actividades están enfocadas en la venta y asesoría de materiales de construcción. El empleado solicitó a la empresa un espacio adecuado y desinfectado para poder realizar su tratamiento al interior del centro de trabajo.	La empresa le permite realizar su tratamiento médico en el tópic, le otorgó un parante para vía y le brindó tiempo adicional de descanso por la fatiga posterior al tratamiento.	El tiempo adicional de descanso y la entrega de un parante califica como ajuste razonable.	Medida de ajuste razonable.	<p><u>Tiempo adicional de descanso</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • No genera erogación. <p><u>Entrega de silla con parante</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación. • Activo fijo. • No califica como gasto médico.

INFORMACIÓN OBTENIDA DEL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				ANÁLISIS REALIZADO POR LA TESISISTA		
N°	CASO	TAREAS DEL PUESTO	ADAPTACIÓN	ANÁLISIS	CONCLUSIÓN PRELIMINAR	IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
15.	Mobiliario regulable	Persona con discapacidad intelectual y talla baja trabaja como personal de atención al cliente dentro de un restaurante. Sus tareas son las siguientes: lleva los utensilios a las mesas de los clientes y toma los pedidos; sin embargo, el restaurante no contaba con mobiliario adecuado para que pueda tener al alcance los utensilios o productos para la atención a los clientes.	La empresa implementó estantes que se puedan regular al tamaño de la persona, de esta manera se facilitó poder alcanzar los productos y utensilios necesarios.	Es posible afirmar que la adaptación del mobiliario califica como una adaptación en el caso concreto para una persona con discapacidad física, por lo que se trataría de un ajuste razonable. Sin embargo, podría existir la discusión que se trataría de una medida parte de la accesibilidad a fin de eliminar barreras en el entorno.	Medida de ajuste razonable.	<u>Adaptación de mobiliario</u> <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación. • Aumenta el costo computable del bien (mejora).
16.	Modificación de las tareas del puesto (trabajo remoto)	Persona con discapacidad física y utiliza una silla de ruedas para desplazarse que trabaja en una municipalidad realizando labores administrativas en general. Inicialmente realizaba trabajo presencial realizando tareas de archivo y envío de documentos. Debido a la situación de emergencia sanitaria por el Covid-19 la municipalidad realizó un cambio de modalidad a trabajo remoto de sus trabajadores y a algunos de ellos se les modificó las tareas del puesto.	La municipalidad modificó las tareas del puesto pasando de la realización de labores administrativas a brindar información telefónica a usuarios de los diversos programas de la institución.	Dentro de las medidas de ajustes razonables, es posible realizar un ajuste a las labores y la forma que se brindan, por lo que ahora se realice de forma remota, calificaría como ajuste razonable.	Medida de ajuste razonable.	<u>Trabajo remoto</u> <ul style="list-style-type: none"> • Preliminarmente, no genera una erogación, salvo que se hayan entregado condiciones de trabajo para realizar las labores (teléfono, línea celular, entre otros).
17.	Persona de apoyo	Persona con discapacidad visual se desempeña como trabajador en el sector público donde ocupa el	La DEMUNA le otorgó una persona de apoyo para facilitarle la realización de visitas domiciliarias, el seguimiento y verificación de casos.	Dentro de las medidas de ajuste razonable, es posible otorgar una persona de apoyo/asistente para que	Medida de ajuste razonable.	<u>Contratación de personal de apoyo/creación de puesto de trabajo</u> <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera erogación, ya

INFORMACIÓN OBTENIDA DEL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				ANÁLISIS REALIZADO POR LA TESISISTA		
N°	CASO	TAREAS DEL PUESTO	ADAPTACIÓN	ANÁLISIS	CONCLUSIÓN PRELIMINAR	IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
		puesto de defensor en una Defensoría Municipal de niños, niñas y adolescentes (DEMUNA). Sus principales funciones son: informar, orientar, derivar y hacer el seguimiento de los casos sociales que ponen en riesgo la integridad de niños, niñas y adolescentes. Javier requiere realizar visitas de seguimiento y verificación de casos y no cuenta con una persona de apoyo para esta tarea.		pueda realizar las labores.		que la persona de apoyo se deberá encontrar en planilla y recibir todos los beneficios por ley. <ul style="list-style-type: none"> • Generará una erogación de forma mensual.
18.	Pictogramas para comunicarse	Persona con discapacidad auditiva, hace uso de la Lengua de Señas Peruana (LSP) y lectura de labios para comunicarse con los demás. Trabaja como auxiliar de servicio de atención al cliente en un cine. Su tarea es apoyar en el área de atención a las personas; sin embargo, no cuenta con medios de comunicación accesibles para interactuar con sus compañeros de trabajo y el público que atiende.	La empresa establece el uso de pictogramas (gráficos, dibujos, iconos, frases) para mejorar la comunicación entre Pablo, sus compañeros de trabajo y el público que atiende.	Dentro de las medidas de accesibilidad, se deberá adoptar medidas, entre otras, para asegurar el acceso de las personas con discapacidad, en las comunicaciones, por lo que nos encontramos frente a una medida de accesibilidad.	Medida de accesibilidad.	Adaptación de pictogramas <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación. • No califica para el beneficio tributario. • Gasto corriente.
19.	Silla ergonómica	Persona con discapacidad física trabaja en una empresa en el rubro de venta de productos textiles que realiza labores de cajero y se	La empresa facilitó el uso de una silla ergonómica para que pueda atender a los clientes con mayor comodidad.	Dentro de las medidas de ajustes razonables, es posible entregar una silla para que sea usada por la persona con discapacidad, siempre que se	Medida de ajuste razonable.	Entrega de silla ergonómica <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación • Activo fijo. • Califica como condición

INFORMACIÓN OBTENIDA DEL BANCO DE AJUSTES RAZONABLES DEL MINISTERIO DE TRABAJO Y PROMOCIÓN DEL EMPLEO				ANÁLISIS REALIZADO POR LA TESISISTA		
N°	CASO	TAREAS DEL PUESTO	ADAPTACIÓN	ANÁLISIS	CONCLUSIÓN PRELIMINAR	IMPLICANCIAS TRIBUTARIAS
		encarga de verificar, entregar y cobrar los productos. Esta labor se realiza generalmente de pie.		entregue solo a ella.		de trabajo.
20.	Software lector de pantalla y materiales didácticos accesibles	Persona con discapacidad visual es docente y trabaja en un Centro de Educación Básica Especial (CEBE) para estudiantes con discapacidad visual. Sus tareas son las siguientes: preparación de clases, dictado y evaluación de los estudiantes. Producto de la propagación del COVID-19, las clases se han dado de forma virtual; sin embargo, la institución no contaba con materiales didácticos virtuales y tecnologías de acceso a la información como <i>softwares</i> para que pueda desarrollar sus clases.	La institución educativa le otorgó un <i>software</i> lector de pantalla (JAWS) e implementó materiales didácticos virtuales accesibles como audiolibros.	Dentro de las medidas de ajustes razonables, la contratación de un <i>software</i> de lector de pantalla y adquisición de audiolibros califica como un ajuste razonable.	Medidas de ajuste razonable	<p><u>Contratación de software lector de pantalla.</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación. • No califica como regalía. • Califica como condición de trabajo. • Se debe determinar si se trata de un activo intangible con duración limitada / copia de Software / SAAs. <p><u>Adquisición de audiolibros.</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sí genera una erogación.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Convenio sobre el fomento del empleo y la protección contra el desempleo, Convenio N° 168 (Organización Internacional del Trabajo 1988).

Acción de inconstitucionalidad interpuesta contra 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Sentencia recaída en el expediente N° 033-2004-AI/TC (Tribunal Constitucional 28 de Setiembre de 2004).

Acción de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 4° del Decreto de Urgencia N.° 140-2001., Sentencia recaída en el expediente N° 008-2023-AI/TC (Tribunal Constitucional 11 de Noviembre de 2003).

Ad Hoc Committee on a Comprehensive and Integral International Convention on the Protection and Promotion of Rights and Dignity of Persons with Disabilities. (2006). *The Concept of Reasonable Accommodation in Selected National Disability Legislation: Background conference document prepared by the Department of Economic and Social Affairs*. New York: A/AC.265/2006/CRP.1.

Affaire Glor c. Suisse, 13444/04 (Tribunal Europeo de Derechos Humanos 30 de Abril de 2009).

Amazon. (5 de Enero de 2024). *Amazon*. Obtenido de ¿Qué es el software como servicio (SaaS)?: <https://aws.amazon.com/es/what-is/saas/>

Ansonia Bd. of Educ vs. Philbrook, 479 US 60 (Supreme Court of United States 17 de Noviembre de 1986).

Arbieto, H. (2022). *Deben gravarse con el Impuesto a la Renta los subsidios y condonaciones provenientes del Estado*. 2024: PUCP.

Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima : Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Audiovisual Library of International Law. (13 de December de 2006). *Preparatory Documents* . Obtenido de Convention on the Rights of Persons with Disabilities: <https://legal.un.org/avl/ha/crpd/crpd.html>

Badilla, A. E., & Urquilla, C. R. (2009). El derecho al trabajo en el sistema interamericano de derechos humanos. En C. IDH, *Interpretación de los principios de igualdad y no discriminación para los derechos humanos de las mujeres en los instrumentos de los derechos humanos de las mujeres*. (págs. 191-208). San José: Instituto Interamericano de Derechos Humanos.

Bantekas, I., Stein, M. A., & Dimistris, A. (2018). *The UN Convention on the Rights of Persons with Disabilities: A Commentary*. Nueva York: Oxford.

BCRP. (31 de 12 de 2023). *Página Oficial del Banco Central de Reserva del Perú*. Obtenido de Glosario de Términos Económicos: <https://www.bcrp.gob.pe/publicaciones/glosario.html>

Befort, S. F. (2003). Reasonable accommodation and reassignment under the Americans with Disabilities Act: answers, questions and suggested solutions after *U.S. Airways, Inc v. Barnett*. *Arizona Law Review*, 45, 932-983.

Blair, S. K. (2019). Discriminación laboral por motivos religiosos y acomodación razonable en el Derecho estadounidense. *Derecho, Estado y Religión*, 1-56.

Bravo Cucci, J. (2009). Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva. *IUS ET VERITAS*, 38, 222-227. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12202>

Bregaglio, R. (2015). Alcances del mandato de no discriminación en la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad. En S. Elizabeth, & R. Bregaglio, *Nueve conceptos claves para entender la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad* (págs. 73-98). Lima: Instituto de Democracia y Derechos Humanos de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Bregaglio, R., Constantino, R., & Lengua, A. (2006). Querer no (siempre) es poder: algunos problemas laborales de las personas con discapacidad en el ordenamiento peruano. *Derecho y Sociedad*(47), 199-2013.

Bregaglio, R., Constantino, R., Arce, T., & Solari, K. (2022). 4.3 Derechos Civiles y Discriminación: balance de Investigación 2016-2021 y Agenda de Investigación 2021-2026. *Consortio de Investigación Económica y Social, CIES*, 1-102.

Bregaglio, R., Constantino, R., Galicia, S., & Beyá, E. (2016). Discapacidad, invalidez, incapacidad para el trabajo y trabalenguas: ¿si tengo discapacidad y trabajo, puedo cobrar pensión de invalidez? *Derecho PUCP: Derecho y Psicoanálisis*, 77.

British American Tobacco South América Ltda., Sucursal Perú vs. sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, Sentencia recaída en el expediente N° 2762-2002-AA/TC (Tribunal Constitucional 30 de Enero de 2003).

Caliendo, P. (2018). *Derecho Tributario y Análisis Económico del Derecho*. Brasilia: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.

Carbajal, P. (2020). La cuota de empleo y la efectiva inserción laboral de las personas con discapacidad: el impacto en el mercado laboral peruano. *Derecho & Sociedad*, 53, 39-49. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/21788>

Cárdenas Mares, J. (1997). El delito tributario: Entrevista a Héctor B. Villegas. *Ius ET Veritas*, 47-51.

Carrillo Bautista, M. (4 de Febrero de 2018). *Blog PUCP*. Obtenido de Los gastos de responsabilidad social empresarial en la determinación del Impuesto a la Renta.

Caso Guevara Díaz Vs. Costa Rica (Corte Interamericana de Derechos Humanos 22 de Junio de 2022).

Center for Economic and Social Rights. (11 de Abril de 2016). *Center for Economic and Social Rights (CESR)*. Obtenido de Política Fiscal y Derechos Humanos en Tiempos de Austeridad: Diálogo auspiciado por la Comisión Interamericana de

Derechos Humanos: <https://www.cesr.org/politica-fiscal-y-derechos-humanos-en-tiempos-de-austeridad/>

Center for Economic and Social Rights. (18 de Diciembre de 2018). *Center for Economic and Social Rights*. Obtenido de Principios para una política fiscal al servicio de los derechos humanos: Una Iniciativa para América Latina y el Caribe: <https://www.cesr.org/es/principios-para-una-politica-fiscal-al-servicio-de-los-derechos-humanos-una-iniciativa-para-amrica/>

Central Alberta Dairy Pool v Alberta (Human Rights Commission), 2 SCR 489 (Supreme Court of Canada 13 de Octubre de 1990).

Central Okanagan School District No 23 v Renaud, 2 SCR 970 (Supreme Court of Canada 24 de Setiembre de 1992).

César Augusto Becerra Leiva vs. la Resolución de la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República, Sentencia recaída en expediente N° 579-2008-PA/TC (Tribunal Constitucional 21 de Noviembre de 2007).

Chacón Navas v Eurest Colectividades SA, C-13/05 (European Court of Justice 11 de Julio de 2006).

Colegios de Notarios de los Distritos Notariales de Lima, Callao y Arequipa, 0001/0003-2003-AI/TC (Tribunal Constitucional 4 de Julio de 2003).

Cómite de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. (1990). Observación General N° 2 - La índole de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo 2 del Pacto).

Compañía Minera Caudalosa S.A. vs. Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, Sentencia recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC (Tribunal Constitucional 19 de Diciembre de 2003).

Constantino, R., & 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*, 261-296.

Cooper O, J. (May de 1991). Overcoming Barriers to Employment: The Meaning of Reasonable Accommodation and Undue Hardship in the Americans with Disabilities Act. *University of Pennsylvania Law Review*, 139, 1423-1468.

De Asis, R. (2015). Lo razonable en el concepto de ajuste razonable. En E. Salmón, & R. (. Bregaglio, *Nueve conceptos claves para entender la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad*. (págs. 99-118). Lima: Instituto de Democracia y Derechos Humanos de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

De Asis, R., Aiello, A. L., Bariffi, F., Campoy, I., & Palacios, A. (2007). *Sobre la accesibilidad universal en el Derecho. Cuadernos" Bartolomé de las Casas" 42*. Madrid: Editorial Dykinson .

De Campos, L. (2011). Ajuste razonable: un nuevo concepto desde la óptica de una gramática constitucional inclusiva. *Revista Internacional de Derechos Humanos SUR*, 8(14), 89-115.

Defensoría del Pueblo. (06 de Mayo de 2022). *Defensoría del Pueblo*. Obtenido de Madres de hija/os con discapacidad tienen derecho a adaptaciones laborales: <https://www.defensoria.gob.pe/defensoria-del-pueblo-madres-de-hijas-os-con-discapacidad-tienen-derecho-a-adaptaciones-laborales/#:~:text=Los%20ajustes%20razonables%20son%20las,condiciones%20con%20los%20dem%C3%A1s%20trabajadores.>

Degener, T. (2017). A New Human Rights Model of Disability. *The United Nation Convention on the Rights of Person with Disabilities A Commentary*, 42-59. Obtenido de https://www.researchgate.net/publication/283713863_A_human_rights_model_of_disability

Del Padre Tomé, F. (2012). *La Prueba en el Derecho Tributario*. Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.

Demanda de Inconstitucionalidad contra Artículo 3 de la Ley N° 27466, Sentencia recaída en el expediente N° 045-2004-PI/TC (Tribunal Constitucional 29 de Octubre de 2005).

Demanda de Inconstitucionalidad contra el Artículo 22(inciso c) de la Ley N° 26397, Sentencia recaída en expedientes N° 0025-2005-PI/TC y 0026-2005-PI/TC (Tribunal Constitucional 25 de Abril de 2006).

Demanda de inconstitucionalidad del Artículo 3 de la Ley N° 27466, modificatoria de la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Magistratura., Sentencia recaída en el expediente N° 045-2004-PI/TC (Tribunal Constitucional 29 de Octubre de 2005).

Demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra Ordenanzas N° 171-MSS y 172-MSS, Sentencia recaída en el expediente N° 0041-2004-AI/TC (Tribunal Constitucional 11 de Noviembre de 2004).

Derecho al trabajo (artículo 6 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación N° 18 (Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales 2005).

Diomedes Luis Nieto vs. Oficina Regional para la Atención de las Personas con Discapacidad, Sentencia recaída en el expediente N° 04104-2013-PC/TC (Tribunal Constitucional 18 de Mayo de 2015).

Due, J. F. (1981). *Análisis Económico de los Impuestos: En el cuadro general de las finanzas públicas*. Buenos Aires: El Ateneo.

Durán Rojo, L. A. (2006). La Noción del Deber Constitucional de Contribuir: Un Estudio Introductorio. En D. PUCP, *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller* (págs. 51-56). Lima: Palestra Editores.

Eguiguren, F. (1997). Principio de igualdad y derecho a la no discriminación. *IUS ET VERITAS*, 8(15), 63-72.

Elósegui, M. (2014). El concepto jurisprudencial de acomodamiento razonable. El Tribunal Supremo de Canadá y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ante la gestión de la diversidad cultural y religiosa en el espacio público. *AFD*, 69-96.

Emens, E. F. (2008). Integrating Accomodation. *University of Pennsylvania Law Review*, 839-922.

Empresa Pesquera San Fermín S.A. vs. Caja de Beneficios y Seguridad Social del Pescado, Sentencia recaída en el Expediente N° 02835-2010-PA/TC (Tribunal Constitucional 13 de Diciembre de 2011).

Empresa Pesquera San Fermin S.A. vs. Caja de beneficios y Seguridad Social del Pescador, 02825-2010-PA/TC (Tribunal Constitucional 13 de Diciembre de 2011).

Ermida Uriarte, O., & Hernández Álvarez, O. (2002). Crítica de la subordinación. *IUS ET VERITAS*, 13(25), 281-295.

Escribano, F. (1988). *La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir*. Madrid: Editorial Civitas.

Esparza, E. (2018). *La igualdad como no subordinación. Una propuesta de Interpretación Constitucional*. Madrid: Tirant lo Blanch.

Eweida vs. United Kingdom, ECHR 37 (European Court of Human Rights 9 de Enero de 2013).

Express Cars S.C.R.L vs. Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Tacna, Sentencia recaída en el expediente N° 06089-2006-PA/TC (Tribunal Constitucional 17 de Abril de 2007).

Fatauros, C. A. (2019). Una justificación de los tributos redistributivos basada en el valor de la libertad. *Revista Ius et Praxis*, 487-504.

Felipe Vela Vargas vs. la Municipalidad Provincial de Coronel Portillo, Sentencia recaída en expediente N° 02825-2017-PA/TC (Tribunal Constitucional 29 de Setiembre de 2020).

Ferrajoli, L. (2019). Igualdad, desarrollo económico y democracia. *Isonomía*, 173-186.

Finsterbusch, C. (2016). La extensión de los ajustes razonables en el derecho de las personas en situación de discapacidad de acuerdo al enfoque social de los derechos humanos. *Revista Ius et Praxis*, 22(2), 227-252.

Fundación Adecco. (13 de Julio de 2022). *Fundación Adecco*. Obtenido de Un 64% de las personas con discapacidad puede trabajar gracias a las Nuevas Tecnologías: <https://fundacionadecco.org/notas-de-prensa/64-las-personas-discapacidad-puede-trabajar-gracias-las-nuevas-tecnologias/>

Gamba, C. (2008). Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En D. (. Yacolca, *Derecho Tributario: Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero* (págs. 33-54). Lima: Grijler.

García Mullin, R. (1978). *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) Organización de Estados Americanos.

Gaztelu San Pio, C. (2013). Tema 14: Acción positiva, acceso y ajustes razonables para personas con discapacidad en el entorno laboral. En L. Cayo Pérez Bueno, *2003-2012: 10 años de legislación sobre no discriminación de personas con discapacidad en España*.

Gimenez, D. (2011). Las medidas a favor de las personas con discapacidad y de las personas adultas mayores en España: ¿acciones positivas o medidas de igualdad positiva? En M. S. Juárez, *Acciones afirmativas* (págs. 153-176). México: Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación.

Gisela Elva Tejeda Aguirre vs. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Sentencia recaída en el expediente N° 02362-2012-PA/TC (Tribunal Constitucional 26 de Julio de 2013).

González Tapia, E. (2016). La externalidad y el teorema de Coase. *Trilogía, Facultad de Administración y Economía*, 146-150.

Gruenberg, C., Pereyra, V., Torres, N., & Viola, A. (2007). Subsidios: entre la sospecha y la transparencia. Diagnóstico y recomendaciones para un reforma pro-transparencia. *Políticas Públicas Análisis N° 46*.

Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid : Marcial Pons Librero Editor.

Huerta, L. A. (2005). El Derecho a la Igualdad. *Pensamiento Constitucional*, 11, 307-334.

IFRS Foundation. (2010). Norma Internacional de Contabilidad N° 38 – Activos Intangibles .

IFRS Foundation. (2011). *Norma Internacional de Contabilidad N° 16 - Propiedades, Planta y Equipo*.

Importadora y Exportadora S.C.R.L. vs. Sala Mixta Transitoria de la Corte Superior de Justicia de Tacna, Sentencia recaída en el expediente N° 6626-2006-PA/TC (Tribunal Constitucional 19 de Abril de 2007).

Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2017). Censos Nacionales 2017: XII de Población, VII de Vivienda y III de Comunidades Indígenas. *Perfil Sociodemográfico de la Población con Discapacidad, 2017*. Lima, Perú. Obtenido de https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/publicaciones_digitales/Est/Lib1675/cap03.pdf

Instituto Peruano de Economía. (2013). *Instituto Peruano de Economía*. Obtenido de Beneficios tributarios : <https://www.ipe.org.pe/portal/beneficios-tributarios/>

Internal Revenue Service. (2022 de Agosto de 23). *Internal Revenue Service*. Obtenido de Tax Benefits for Businesses Who Have Employees with Disabilities: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/tax-benefits-for-businesses-who-have-employees-with-disabilities>

Jane Margarita Cosar Camacho y otros vs. Supermercados Peruanos S.A. (Plaza Veá), Sentencia recaída en el expediente N° 02437-2013-PA/TC (Tribunal Constitucional 16 de Abril de 2014).

Jane Margarita Cósar Camacho y Otros vs. Supermercados Peruanos S.A. Plaza Veá, Sentencia recaída en Expediente N° 0247 2013-PA/TC (Tribunal Constitucional 16 de Abril de 2014).

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Oxfam. (2019). *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe*. Santiago de Chile: La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

La igualdad y la no discriminación, Observación General N° 6 (Comité sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad. 2018).

La no discriminación y los derechos económicos, sociales y culturales (artículo 2, párrafo 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), Observación General N° 20 (Comite de Derechos Económicos, Sociales y Culturales 2009).

Landa, C. (2005). Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993: Una Perspectiva Constitucional. *Gaceta Jurídica*, 44.

Las personas con discapacidad, Observación General N° 5 (Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales 1994).

Luis Alejandro Labatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos , 0042-2004-AI/TC (Tribunal Constitucional 13 de abril de 2005).

Lustig, N., Morrison, J., & Ratziaff, R. A. (2019). *¿Cómo dividimos la cuenta?* División de Género y Diversidad del Banco Interamericano de Desarrollo.

Mankiw, G. (2015). *Microeconomía: versión para América Latina*. México DF: Cengage Learning.

Martin Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., & Tejerizo López, J. (2002). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos.

Medrano, H. (2018). *Derecho tributario: impuesto a la renta: aspectos significativos*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Méndez López, A. (10 de Julio de 2020). *Animal Político*. Obtenido de 30 años de la American Disabilities Act, testimonio reivindicatorio de las pcd: <https://www.animalpolitico.com/analisis/organizaciones/yo-tambien-discapacidad-con-todas-sus-letras/30-anos-de-la-american-disabilities-act-testimonio-reivindicatorio-de-las-pcd>

Ministerio de Economía y Finanzas. (27 de Agosto de 2021). Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 (MMM). Lima.

Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo. (2019). Personas con discapacidad en el mercado laboral formal peruano . Lima.

Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, República del Perú . (04 de Marzo de 2024). *Incentivos Tributarios, Ajustes Razonables* . Obtenido de Empleo y personas: <https://discapacidad.trabajo.gob.pe/ajustes-razonables/>

Moreau, S. (2016). The Moral Seriousness of Indirect Discrimination. *Legal Theory Workshop, Fordham University*.

Muente Diaz, C., & Valentin Turriate, R. (2013). La Regla de Fehaciencia y su aplicación en materia de Gastos Deducibles en el Impuesto a la Renta Empresarial. *Foro Jurídico*, 109-112.

Multani v Commission scolaire Marguerite-Bourgeoys, 1 S.C.R. 256 (Supreme Court of Canada 2 de Marzo de 2006).

Murphy, L., & Nagel, T. (2002). *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press.

Mussio, R. S. (2016). *Religión y Paz en Martin Luther King Jr*. Valencia: Universitat de València.

Neves, J. (2018). *Introducción al Derecho del Trabajo*. Lima: Fondo Editorial PUCP.

Oakes, W. T. (2005). *Perspective on Disability, Discrimination, Accomodations, and Law: A Comparison of the Canadian and American Experience*. New York: Law and Society.

Ochoa, M. (2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración* .

Ontario Human Rights Commission and Theresa O'Malley (Vincent) v Simpsons-Sears Limited, 2 SCR 536 (Supreme Court of Canada 17 de Diciembre de 1985).

OXFAM International. (2014 de Setiembre de 9). *OXFAM International*. Obtenido de Justicia fiscal para reducir la desigualdad en Latinoamérica y el Caribe: <https://www.oxfam.org/es/informes/justicia-fiscal-para-reducir-la-desigualdad-en-latinoamerica-y-el-caribe>

Palacios, A. (2015). Una introducción al modelo social de discapacidad y su reflejo en la Convención Internacional sobre los derechos de las personas con discapacidad. En E. Salmón, & R. Bregaglio, *Nueve conceptos claves para entender la Convención sobre los Derechos de las personas con discapacidad* (págs. 9-35). Lima: Instituto de Democracia y Derechos Humanos de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Palacios, A. (2020). ¿Un nuevo modelo de derechos humanos de la discapacidad? Algunas reflexiones -ligeras brisas- frente al necesario impulso de una nueva ola del modelo social". *Revista Latinoamericana en Discapacidad, Sociedad y Derechos Humanos*, 4, 12-42.

Peñaloza, M. (2020). *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?* Lima: PUCP.

Poggge, T., & Krishen, M. (2016). The Moral Significance of Tax-Motivated Illicit Financial Outflows. En T. Poggge, & M. Krishen, *Global Tax Fairness*. New York: Oxford University Press.

Potgieter Hoff, R. (1982). The appropriate role for tax credits in an income tax system. *The Tax Lawyer*, 339-365.

Prudential: Bring Your Challenges. (2016). *What employers need to know about the ADA & ADAAA: Frequently Asked Questions*. Newark: Prudential Financial.

Quintana Sánchez, E. (2012). Naturaleza y efectos de los subsidios en Servicios Públicos. *Revista De Derecho Administrativo*, 75-83. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13491>

RamosPozón, S. (2016). The convention on the rights of persons with disabilities and mental health law: A critical review. *Alter*, 301-309. Obtenido de <https://doi.org/10.1016/j.alter.2016.07.001>.

Rasmussen, M., & Lewis, O. (2007). *Introductory note to the United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities*. Cambridge: International Legal Materials .

Reisch, N. (2019). Taxation and Human Rights. En P. A. Reisch, *Tax, Inequality and Human Rights* (págs. 33-58). New York: Oxford University Press.

Responsabilidad Social Empresarial y Sustentabilidad. (8 de Enero de 2022). *Responsabilidad Social Empresarial y Sustentabilidad*. Obtenido de Responsabilidad Social Empresarial (RSE): qué es, definición, beneficios y ejemplos: <https://responsabilidadsocial.net/responsabilidad-social-empresarial-rse-que-es-definicion-beneficios-y-ejemplos/>

Rodriguez Llach, A. (20 de Febrero de 2019). *Dejusticia*. Obtenido de La Política Fiscal al Servicio de los Derechos Humanos: <https://www.dejusticia.org/column/la-politica-fiscal-al-servicio-de-los-derechos-humanos/>

Rodriguez Sanz de Galdeano, B. (2014). La obligación de realizar ajustes razonables del puesto de trabajo a las personas con discapacidad. *Temas Laborales*, 85-120.

Rodríguez Zepeda, J. (2011). *Iguales y diferentes: la discriminación y los retos de la democracia incluyente*. México: Tribunal Electoral del Poder Judicial.

Rosa Cueva vs. Banco Falabella, Resolución N° 0001-2011/SC-INDECOPI (Tribunal de Defensa de la Competencia y de la propiedad intelectual 5 de Enero de 2011).

Rosenzweig A, S. (1996). Restoring Religious Freedom to the Workplace: Title VII, RFRA and Religious Accommodation. *University of Pennsylvania Law Review*, 144, 2513-2536. Obtenido de <https://www.jstor.org/stable/3312675>

Rubio, M. (2018). *El Sistema Jurídico Introducción al Derecho*. Lima: Fondo Editorial.

Ruiz de Castilla, F., & Robles, C. (2013). Constitucionalización de la definición del tributo. *Derecho PUCP*, 257-279.

S. Coleman vs. Attridge Law and Steve Law, C-303/06 (Tribunal de Justicia Europea 17 de Julio de 2018).

- Salmón, E., & Bregaglio, R. (2015). *Nueve conceptos clave para entender la convención sobre los derechos de las personas con discapacidad*. Lima: Instituto de Democracia de Derechos Humanos de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Salome, L. M. (2017). La discriminación y algunos de sus calificativos: directa, indirecta, por indiferenciación, interseccional (o múltiple) y estructural. *Pensamiento Constitucional*, 255-290.
- Schutter, O. (2019). Taxing for the realization of Economic, Social and Cultural Rights. En P. Alston, & N. Reisch, *Tax, Inequality and Human Rights* (págs. 59-80). New York: Oxford University Press.
- Sevillano, S. (2019). *Lecciones de Derecho Tributario*. Lima: Fondo editorial de la PUCP.
- Shelton, D. (2008). Prohibición de Discriminación en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos. *Anuario de Derechos Humanos*, 15-39.
- Sherbert vs. Verner, 374 US 398 (Supreme Court of the United States 17 de Junio de 1963).
- Sotelo, E. (2005). *Comentario al artículo 74 de la Constitución. La Constitución Comentada Editado por Gaceta Jurídica bajo la dirección de Walter Gutierrez*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Stein, M. A. (2003). The Law and Economics of Disability Accommodations. *Duke law Journal*, 79-191.
- Stein, M. A. (2004). Same Struggle, Different Difference: ADA Accommodations as Antidiscrimination. *University of Pennsylvania Law Review*, 579-673.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2013). SUNAT realiza campaña informativa para reducir evasión por deducción indebida de gastos personales o familiares. *Nota de Prensa N° 279-2013*.
- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria vs. Scotiabank del Perú S.A.A., 03797-2006-PA/TC (Tribunal Constitucional 5 de Marzo de 2007).
- Syndicat Northcrest v Amselem, 2 S.C.R. 551 (Supreme Court of Canada 30 de Junio de 2004).
- Tanzi, V. (2000). El papel del Estado y la calidad del sector público. *Revista de la Cepal*, 7-22.
- Tardio Pato, J. A. (2003). El Principio de Especialidad Normativa (Lex Specialis) y sus aplicaciones jurisprudenciales. *Revista de Administración Pública*, 189-225.
- Tarsitano, A. (2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Ius ET Veritas*, 40-49.
- The Spiggle Law Firm. (s.f.). *The Spiggle Law Firm*. Obtenido de Title VII of the Civil Rights Act: <https://spigglelaw.com/virginia-workplace-discrimination-lawyer-title-vii-of-the-civil-rights-act/>

Torres, H. T. (2018). *Derecho constitucional tributario y seguridad jurídica*. Buenos Aires: Marcial Pons.

Trans World Airlines, Inc. vs. Hardison, 432 US 63 (Supreme Court of the United States 16 de Junio de 1977).

U.S Equal Employment Opportunity Commission . (s.f.). *U.S Equal Employment Opportunity Commission* . Obtenido de EEOC History: The Law: <https://www.eeoc.gov/history/eeoc-history-law>

U.S Equal Employment Opportunity Commission. (07 de Julio de 2008). *EEOC*. Obtenido de Questions and Answers: Religious Discrimination in the Workplace: <https://www.eeoc.gov/laws/guidance/questions-and-answers-religious-discrimination-workplace>

UNFPA. (25 de setiembre de 2018). *8 de cada 10 personas con discapacidad no participan del mercado laboral en el Perú*. Obtenido de UNFPA Perú: <https://peru.unfpa.org/es/news/8-de-cada-10-personas-con-discapacidad-no-participan-del-mercado-laboral-en-el-per%C3%BA>

US Airways, Inc. vs. Barnett, 535 US 391 (Supreme Court of the United States 29 de Abril de 2002).

Vande Zande vs. Wisconsin Department of Admin, No. 94-1884 (United States Court of Appeals for the Seventh Circuit 5 de Enero de 1995).

Vázquez, D., & Delaplace, D. (2011). Políticas públicas con perspectiva de derechos humanos: un campo en construcción. *SUR - Revista Internacional de Derechos Humanos*, 8(14), 35-65.

Velásquez Gavilanes, R. (2009). Hacia una nueva definición del concepto de "política pública". *Desafíos*, 20, 149-187.

Victor Manuel Otoya Petit v. Universidad Nacional Federico Villareal, 0606-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional 28 de Junio de 2004).

Victor Manuel Otoya vs. Universidad Nacional Federico Villareal, Sentencia recaída en el expediente N° 0606-2004-AA/TC (Tribunal Constitucional 28 de Junio de 2004).

Villanueva, W. (2013). El principio de causalidad y la teoría del gasto necesario. *Themis Revista de Derecho*, 64, 101-101.

Villela, L., Lemgruber, A., & Jorrat, M. (2009). *Los presupuestos de Gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación*. Washigton DC: Banco Interamericano de Desarrollo.

Wisconsin vs. Yoder, 406 U.S. 205 (Supreme Court of the United States 15 de Mayo de 1972).

Normas nacionales e internacionales

- Resolución Ministerial N° 0331-2016-JUS, "Constitución Política del Perú".
- Ley N° 29973, "Ley General de la Persona con Discapacidad" (2012).

- Decreto Supremo N° 002-2014-MIMP, “Reglamento de la Ley N° 29973, Ley General de la Persona con Discapacidad”.
- Decreto Supremo N°179-2004-EF, “Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta” y modificatorias.
- Decreto Supremo N° 122-94-EF, “Texto Único Ordenado del Reglamento, Ley del Impuesto a la Renta” y sus modificatorias.
- Decreto Supremo N° 150-2007-EF, “Texto Único Ordenado De La Ley Para La Lucha Contra La Evasión y Para La Formalización De La Economía” y sus modificatorias.
- Ley N° 27050, “Ley General de la Persona con Discapacidad” (1998).
- Ley N° 27056, “Ley de Creación del Seguro Social de Salud (ESSALUD)”.
- Decreto Supremo N° 117-2014-EF, “Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas”.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, “Texto Único Ordenado del Código Tributario” y modificatorias.
- Decreto Supremo N° 287-2013-EF, “Dictan normas reglamentarias de las disposiciones sobre Impuesto a la Renta contenidas en la Ley N° 29973 – Ley General de la Persona con Discapacidad”.
- Decreto Supremo N° 001-2020-TR, “Decreto Supremo que aprueba los Lineamientos para el otorgamiento de ajustes razonables a las personas con discapacidad en el lugar de trabajo y los criterios para determinar una carga desproporcionada o indebida, aplicables en el Sector Público”.
- Resolución Ministerial N° 171-2019-TR, “Lineamientos para el otorgamiento de ajustes razonables a las personas con discapacidad, en el proceso de selección y en el lugar de trabajo, y los criterios para determinar una carga desproporcionada o indebida, aplicables en el sector privado”.
- Decreto Supremo N° 001-97-TR, “Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempos de Servicios”.
- Decreto Supremo N° 055-99-EF, “Texto Único Ordenado De La Ley Del Impuesto General A Las Ventas E Impuesto Selectivo Al Consumo” y sus modificatorias.
- Decreto Supremo N° 29-94-EF, “Reglamento De La Ley Del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo Al Consumo” y sus modificatorias.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
- Pacto Internacional de Derecho Económicos, Sociales y Cultures en el Sistema Universal.
- Convención Americana de Derechos Humanos.
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.
- 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.
- Convención Interamericana contra toda forma de Discriminación e Intolerancia.

- Convenio N° 156 de la Organización Internacional del Trabajo - Convenio sobre los trabajadores con responsabilidades familiares.
- Ley N° 30036, "Ley que regula el teletrabajo".
- Ley N° 31572, "Ley de teletrabajo".
- Consejo de la Unión Europea. Directa 2000/78/CE, 2000 (Unión Europea).
- Real Decreto Legislativo N° 1/2013, "Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social" (España)
- Ley N° 20.422, "Establece Normas sobre Igualdad de Oportunidades e Inclusión Social de Personas con Discapacidad" (Chile).
- "Equal Employment Opportunity Act", 1972 (Estados Unidos).
- "Title VII of the Civil Rights Act", 1964 (Estados Unidos).
- "Americans with Disabilities Act", 1190 (Estados Unidos).
- "Establishing the President's Committee on Equal Employment Opportunity", Executive Order N° 10925 (Estados Unidos).
- "Americans with Disabilities Act Amendments Act", 2008 (Estados Unidos).
- Decreto Ley N° 361, "Por la cual se establecen mecanismos de integración social de las personas con limitación y se dictan otras disposiciones" (Colombia).
- Ley N° 1678, "De la Persona con discapacidad" (Bolivia).
- Decreto Legislativo N° 1384, "Decreto Legislativo que reconoce y regula la capacidad jurídica de las personas con discapacidad en igualdad de condiciones".
- Resolución Ministerial N° 107-2015-TR, "Aprueban Norma Técnica denominada "Normas complementarias para la aplicación y fiscalización del cumplimiento de la cuota de empleo para personas con discapacidad aplicable a los empleadores privados".
- Decreto Legislativo N° 1417, "Decreto Legislativo Que Promueve La Inclusión De Las Personas Con Discapacidad".
- Ley N° 31110, "Ley Del Régimen Laboral Agrario y de Incentivos Para El Sector Agrario y Riego, Agroexportador Y Agroindustrial".
- Ley N° 27037, "Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía".
- Decreto Legislativo N°1488, "Decreto Legislativo que Establece Un Régimen Especial de Depreciación y Modifica Plazos De Depreciación".
- Decreto Legislativo N° 1053, "Decreto Legislativo que Aprueba La Ley General De Aduana" y normas modificatorias.
- Decreto Legislativo N° 778, "Ley de Productividad y Competitividad Laboral" y normas modificatorias.
- Decreto Legislativo N° 259, "Se dicta mediante Decreto Legislativo la Ley General de Incentivos, Beneficios y Exoneraciones Tributarias".
- Decreto Legislativo N° 977, "Decreto Legislativo que establece la Ley marco para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios".

- Protocol to the African Charter on Human and People's Rights on the Rights of Persons with Disabilities in Africa (African Union)

Informes de SUNAFIL

- Informe N° 112-2022-SUNAFIL/INII

Informes de SUNAT

- Informe N° 0191-2015-SUNAT/5D000
- Informe N° 047-2019-SUNAT/1V3000
- Informe N° 077-2007-SUNAT/2B0000.

Resoluciones del Tribunal Fiscal

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 05190-1-2003.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 2230-2-2003.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 06231-3-2004.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 06760- 1-2004.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 06671-3-2004.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 02226-1-2004
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 05732-1-2005.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 0523-4-2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 04873-1-2006.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 0261-1-2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 01672-2-2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 12359-3-2007.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 10497-3-2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 12757-3-2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 556-2-2008.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 1828-2-2009.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 5514-2-2009.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 3198-1-2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 16591-3-2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 04968-1-2010.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 19413-1-2011.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 18397-10-2013.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 7330-2-2014.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 10485-4-2014.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 3727-10-2014
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 6437-1-2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 4800-3-2015.

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 9318-10-2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 11284-8-2015.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 08678-2-2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 881-10-2016.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 00370-4-2018.
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 3760-9-2019
- Resolución del Tribunal Fiscal N°1448-10-2022.

