REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Universidad Católica de Santa María

Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas

Escuela Profesional de Derecho

ANÁLISIS DE UN MODELO TRIBUTARIO DE DEDUCCIONES SUBJETIVAS PARAEL CÁLCULO DE LA RENTA NETA EN LAS RENTAS DE TRABAJO Y LOSPRINCIPIOS DE IGUALDAD Y NO CONFISCATORIEDAD EN EL PERÚ

Tesis presentada por la Bachiller:

Ortiz Cayo, Maritza Johanna

para optar el título profesional de:

Abogada

Asesor:

Dr. Farfán Rodríguez, William

Arequipa-Perú

2023

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

UCSM-ERP

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

DERECHO

TITULACIÓN CON TESIS

DICTAMEN APROBACIÓN DE BORRADOR

Arequipa, 27 de Septiembre del 2023

Dictamen: 007291-C-EPDD-2023

Visto el borrador del expediente 007291, presentado por:

2015600312 - ORTIZ CAYO MARITZA JOHANNA

Titulado:

ANALISIS DE UN MODELO TRIBUTARIO DE DEDUCCIONES SUBJETIVAS PARA EL CÁLCULO DE LA RENTA NETA EN LAS RENTAS DE TRABAJO Y LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y NO CONFISCATORIEDAD EN EL PERÚ

Nuestro dictamen es:

APROBADO

29263741 - SUAREZ ZANABRIA JOSE ALEJANDRO
DICTAMINADOR

46910101 - NALVARTE LOZADA JUAN CARLOS
DICTAMINADOR

ANÁLISIS DE UN MODELO TRIBUTARIO DE DEDUCCIONES SUBJETIVAS PARA EL CÁLCULO DE LA RENTA NETA EN LAS RENTAS DE TRABAJO Y LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y NO CONFISCATORIEDAD EN EL PERÚ

INFORME DE ORIGINALIDAD

8%	6%	4%	4%
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	Submitted to Universidad San Ignacio de Loyola Trabajo del estudiante	1%
2	zdocs.mx Fuente de Internet	1%
3	ezproxybib.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1%
4	kipdf.com Fuente de Internet	1%
5	www.congreso.gob.pe Fuente de Internet	1%
6	repositorio.utea.edu.pe Fuente de Internet	<1%
7	repositorio.uwiener.edu.pe Fuente de Internet	<1%
	corpat.pe	

8	Fuente de Internet	<1 %
9	Submitted to Academia de la Magistratura Trabajo del estudiante	<1 %
10	Submitted to Universidad de San Martín de Porres Trabajo del estudiante	<1 %
11	repositorio.unach.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
12	Submitted to unhuancavelica Trabajo del estudiante	<1 %
13	Submitted to Universidad de Sevilla Trabajo del estudiante	<1 %
14	Submitted to Universidad Nacional Santiago Antunez de Mayolo Trabajo del estudiante	<1 %
15	Submitted to Universidad Carlos III de Madrid - EUR Trabajo del estudiante	<1 %
16	Submitted to Universidad del Istmo de Panamá Trabajo del estudiante	<1 %
17	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 32 (2016)", Brill, 2018 Publicación	<1 %

18	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 36 (2020) (VOLUME I)", Brill, 2022 Publicación	<1 %
19	Submitted to Universidad de Jaén Trabajo del estudiante	<1 %
20	robertofelipeblog.blogspot.com Fuente de Internet	<1 %
21	Submitted to Universidad Autonoma del Peru Trabajo del estudiante	<1 %
22	Submitted to Universidad Señor de Sipan Trabajo del estudiante	<1 %
23	Elvia Isabel Casas Matiz. "DISEÑO ECOSISTÉMICO: modelo aplicado desde el beneficio ambiental integral a la reserva Thomas Van Der Hammen.", Universitat Politecnica de Valencia, 2021 Publicación	<1 %
24	Submitted to Universidad de las Islas Baleares Trabajo del estudiante	<1 %
25	Submitted to BENEMERITA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA BIBLIOTECA Trabajo del estudiante	<1 %
26	Submitted to ucss Trabajo del estudiante	<1 %

27	Submitted to Universidad de Chile Trabajo del estudiante	<1 %
28	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 26 (2010)", Brill, 2014 Publicación	<1 %
29	Submitted to Universidad Militar Nueva Granada Trabajo del estudiante	<1 %
30	Submitted to Universidad Nacional de Educación a Distancia Trabajo del estudiante	<1 %
31	Submitted to Universidad Privada del Norte Trabajo del estudiante	<1 %
32	repositorio.uigv.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
33	www.ombudsman.gob.pe Fuente de Internet	<1 %
34	Submitted to Barcelona School of Management Trabajo del estudiante	<1 %
35	vlex.es Fuente de Internet	<1 %
36	Irvin Luis Llave Angulo. "EL IMPUESTO A LA RENTA PERUANO Y LOS GASTOS DEDUCIBLES	<1 %

PARA LOS CONTRIBUYENTES CON RENTA DE QUINTA CATEGORIA", Quipukamayoc, 2018
Publicación

37	Submitted to Universidad Nacional de Trujillo Trabajo del estudiante	<1 %
38	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 31 (2015)", Brill, 2017 Publicación	<1 %
39	Submitted to 53250 Trabajo del estudiante	<1 %
40	Submitted to TecnoCampus Trabajo del estudiante	<1 %
41	asesoriacontablesunatunp.blogspot.com Fuente de Internet	<1 %
42	desa.sunat.gob.pe Fuente de Internet	<1 %
43	Hanna Orjuela, Duván Ramírez. "Energy efficiency as a sustainable development strategy", University of Warsaw, 2021 Publicación	<1 %
44	Jani Alves da Silva Moreira, Ângelo Ricardo de Souza, José María Hernández Díaz. "Políticas educacionais e o financiamento dos centros concertados na Espanha*", Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação, 2021 Publicación	<1 %

45	KEVIN OMAR S.A.C. "EIA-SD para el Desarrollo de la Acuicultura de la Mediana y Gran Empresa Mediante el Cultivo de Concha de Abanico en Sistema de Fondo a Desarrollarse en el Lote N° 83-A, con una Extensión de 50.00 ha. Ubicado en la Zona Parachique de la Bahía Sechura, Distrito y Provincia de Sechura, Piura-IGA0020937", R.D. N° 00110-2022-PRODUCE/DGAAMPA, 2022 Publicación	<1 %
46	www.leyes.congreso.gob.pe Fuente de Internet	<1 %
47	Maria Isabela Haro Meloncini. "Gestão democrática na elaboração do plano diretor: o caso do Plano Diretor Estratégico do Município de São Paulo (Lei Municipal nº16.050/2014)", Universidade de Sao Paulo, Agencia USP de Gestao da Informacao Academica (AGUIA), 2018 Publicación	<1 %
48	Submitted to Universidad Alfonso X el Sabio Trabajo del estudiante	<1 %
49	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 19 (2003)", Brill, 2007 Publicación	<1 %

50	Maria Supera-Markowska. "The Spanish Tax System and Tax Policy in Spain in the Context of the Covid-19 Pandemic Framework", Finanse i Prawo Finansowe, 2022 Publicación	<1 %
51	Sugey de Jesús López Pérez, Juan Alberto Turnes Abelenda, Xavier Vence Deza. "La fiscalidad y la economía circular en España: situación actual y potencialidades del uso de los beneficios fiscales", Revista Galega de Economía, 2023 Publicación	<1 %
52	"International Investment Law in Latin America / Derecho Internacional de las Inversiones en América Latina", Brill, 2016 Publicación	<1 %
53	prezi.com Fuente de Internet	<1 %
54	"978-989 979-11", Walter de Gruyter GmbH, 2021 Publicación	<1 %
55	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 5 (1989)", Brill, 1992 Publicación	<1 %
56	Bárbara Aparecida De Resende, Myriam Angélica Dornelas. "Análise Das modalidades	<1 %

de crédito rural disponibilizada por uma instituição financeira em Minas Gerais", Editora Cientifica Digital, 2020
Publicación

57	Víctor Torres Cuzcano. "Post-pandemic metal supercycle and effectiveness of fiscal instruments", Academia Letters, 2021 Publicación	<1 %
58	www.santivanez.com.pe Fuente de Internet	<1 %
59	"Challenges to Legal Theory", Brill, 2021 Publicación	<1 %
60	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 34 (2018)", Brill, 2019 Publicación	<1 %
61	Submitted to EP NBS S.A.C. Trabajo del estudiante	<1 %
62	Julio Faundez. "Democratization through law: Perspectives from Latin America", Democratization, 2005 Publicación	<1 %
63	Sara González Orenga. "Mecanismos de tolerancia a estrés salino e hídrico en plantas endémicas, raras o amenazadas.", Universitat Politecnica de Valencia, 2021 Publicación	<1 %

64	Sara Torregrosa Hetland. "The Spanish Fiscal Transition", Springer Science and Business Media LLC, 2021 Publicación	<1 %
65	bibliotecadigital.oducal.com Fuente de Internet	<1 %
66	consultaruc.pe Fuente de Internet	<1 %
67	Submitted to unapiquitos Trabajo del estudiante	<1 %
68	"Resource Booms and Institutional Pathways", Springer Science and Business Media LLC, 2017 Publicación	<1 %

Excluir citas	Apagado	Excluir coincidencias	Apagado
Excluir bibliografía	Apagado		

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

Dedicatoria:

A mi querida familia, pero en especial a mi abuelito Alfredo, siempre te llevo en mi corazón.

A mis amigas y la Sra. Dunia, quienes han sido mi guía en esta travesía.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

Agradecimiento

Agradezco a mis padres, amigos y todos quienes no solo me han brindado grandes ideas para la realización de este trabajo de investigación sino también el apoyo que necesitaba para seguir adelante, los tengo en mi más grande consideración y estima.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

EPÍGRAFE

Cuando se agotan los recursos, los impuestos se recaudan bajo presión. Cuando el poder y los recursos se han agotado, se arruina el propio país.

Sun Tzu

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

RESUMEN

El impuesto a la renta en el Perú es aquel que grava la renta ya sea de las personas naturales como de las jurídicas. Asimismo, dentro de las rentas de personas naturales se encuentran las rentas de trabajo lo cuales gravan todos los ingresos percibidos por los trabajadores, ya sea dependiente y/o independiente. Así pues, para el cálculo de la renta neta el contribuyente tendrá que realizar diversas deducciones, una relacionada con sus gastos personales y solo los trabajadores independientes además podrán deducir sus gastos operativos. Sin embargo, estas deducciones son objetivas e impactan en el principio a la capacidad contributiva y no confiscatoriedad. Por tanto, la presente investigación se encuentra enfocado a analizar un modelo de deducciones subjetivas para el cálculo de la renta neta en relación con los principios constitucionales tributarios de igualdad y no confiscatoriedad en el Perú.

Cabe destacar, que la investigación se basa en el análisis jurídico y revisión documental de jurisprudencia, doctrina, normas, etc. De ahí que se enfoca en analizar un modelo de deducciones subjetivas priorizan los principios constitucionales tributarios, ya que se permite al contribuyente deducir por su gran mayoría de gastos y poder así determinar su real capacidad contributiva.

Palabras clave:

Deducción, impuesto a la renta, principios constitucionales tributarios.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

ABSTRACT

The income tax in Peru in the one that taxes the income of both natural and legal persons. Likewise, within the income of natural persons are the income from work which taxes all the income received by workers, whether dependent and independent. Thus, for the calculation of the net income the taxpayer will have to make several deductions, one related to their personal expenses and only independent workers will also be able to deduct their operating expenses. However, these deductions are objective and impact in principle the contributory capacity and non-confiscation. Therefore, this research is focused on analyzing a model of subjective deductions for the calculation of net income in relation to the constitutional tax principles of equality and non-confiscation in Peru.

It should be noted that the research is based on legal analysis and documentary review of jurisprudence, doctrine, etc. Hence, it focuses on analyzing a model of subjective deductions prioritize the constitutional tax principles, since the taxpayer is allowed to deduct for his vast majority of expenses and thus be able to determine his real contributory capacity.

Keywords: Deduction, income tax, constitutional tax principles.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

ÍNDICE

DEDICATORIA
AGRADECIMIENTO
EPIGRAFE
RESUMEN
ABSTRACT

INTRODUCCIÓN 11
CAPITULO I 12
1. PLANTEAMIENTO TEÓRICO 12
1.1. Descripción del problema 12
1.2. Justificación 14
2. OBJETIVOS 15
2.1. Objetivo general 15
2.2. Objetivos específicos 15
3. MARCO TEÓRICO 15
3.1. El Deber de Contribuir 15
3.1.1. Principio de Solidaridad 16
3.2. Principios Constitucionales Tributarios 20
3.2.1. Principio de Igualdad 22
3.2.2. Principio Capacidad Contributiva 27
3.2.3. Principio No Confiscatoriedad 39
3.3. Renta 45
3.3.1. Concepto de Renta 45
3.3.2. Teorías de la Renta 47
3.4. Impuesto a la Renta 54
3.4.1. Características Generales 54
3.5. Modelos para la determinación del Impuesto a la Renta 55
3.5.1. Por la fuente 56
3.5.2. Por la Tasa 58
3.5.3. Por sus deducciones 60
3.6. Impuesto a la Renta de personas en el Perú 63

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

3.6.1. Impuesto a las Rentas de Trabajo 64
3.7. Deducciones objetivas en las Rentas de Trabajo en el Perú 67
3.7.1. Deducciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría 68
3.7.2. Deducciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría 69
3.7.3. Deducciones Adicionales 70
3.7.4. Las deducciones objetivas vs los Principios Constitucionales Tributarios 74
4. HIPOTESIS 77
CAPITULO II: PLANTEAMIENTO OPERACIONAL 78
1. METODOLOGIA 78
1.1. Diseño de investigación 78
1.2. Técnicas 78
1.3. Instrumentos 78
CAPITULO III: RESULTADOS 79
1. Las deducciones subjetivas y los Principios Constitucionales Tributarios 79
1.1. Con el principio de igualdad y capacidad contributiva 79
1.2. Con el principio de no confiscatoriedad 81
2. Sugerencias para la implementación de un Modelo de Deducciones Subjetivas 83
2.1. Deducciones Subjetivas aplicables para Rentas de Cuarta Categoría 83
2.1.1. Gastos Personales 84
2.1.2. Gastos Operativos 87
2.2. Deducciones Subjetivas aplicables a la Renta de Quinta Categoría 90
2.2.1. Gastos Personales 90
2.2.2. Gastos operativos 90
3. Aspectos relevantes 91
3.1. Recaudación y Fiscalización 91
3.1.1. Recaudación 91
3.1.2. Fiscalización 94
3.2. Modernidad y Simplicidad 95
CONCLUSIONES 97
RECOMENDACIONES 99
REFERENCIAS 100

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Tributos Internos Recaudados (Millones de Soles).....92

Tabla 2 Impuesto a la Renta recaudado (Millones de Soles) 93

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el impuesto a la renta es considerado uno de los más destacados y conocidos dentro del sistema tributario, asimismo este se divide en cinco categorías, siendo la cuarta y quinta categoría las correspondientes a las rentas de trabajo, aplicables a personas naturales que ejercen una profesión u oficio y a trabajadores dependientes.

Las deducciones para estas dos categorías del impuesto se realizan de forma presunta, siendo un 20% y posteriormente 7 Unidades Impositivas Tributarias, con un adicional de 3 Unidades Impositivas Tributarias para gastos específicos. Sin embargo, al tener en cuenta los principios constitucionales tributarios como la igualdad y la no confiscatoriedad, se puede observar que el modelo actual del impuesto no grava de manera precisa la verdadera renta, ya que las deducciones objetivas no reflejan la riqueza real ni la capacidad contributiva de la persona. Es por ello por lo que un modelo de deducciones subjetivas para las rentas de trabajo resulta necesario para el adecuado cumplimiento de los principios constitucionales tributarios.

En primer lugar, se analiza los principios constitucionales tributarios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad para proseguir con el estudio del impuesto a la renta, no sin antes conocer la definición de renta y las teorías que conforman el mismo. Para proseguir con el impuesto a la renta sus modalidades de imposición, asimismo la presente investigación se enfocará en la revisión de las rentas de trabajo y su regulación actual en el Perú.

En tercer lugar, se revisaron las implicancias que tiene las deducciones objetivas con respecto a los principios tributarios para finalmente analizar un modelo de deducciones subjetivas realizando una comparación entre un sistema subjetivo y el sistema objetivo actual para luego conocer la aproximación del sistema de deducciones subjetivas con los principios constitucionales tributarios, así como la posibilidad de su implementación y estructura.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM
UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

CAPITULO I

1. PLANTEAMIENTO TEÓRICO

1.1. Descripción del problema

Actualmente uno de los mayores retos del Perú a nivel fiscal es aumentar la base tributaria con el fin de obtener mayor recaudación que a su vez como indica Sevillano (2021) estos ingresos que provienen del Estado a través de la recaudación servirán para cubrir el gasto público, con lo cual, estos ingresos brindados por la población se le son devueltos a través de la satisfacción de sus necesidades que son lo que también se denomina como gasto público.

En ese sentido, el Estado ejerce su *ius imperium* sobre los tributos, es decir que el Estado impone los tributos y su respectivo pago, pero también por lo mencionado líneas arriba se puede traer a colación el principio de solidaridad y el deber de contribuir, que no es más que el carácter solidario de todas las personas para soportar los gastos públicos en función a su capacidad para afrontarlo, por lo que la acción de contribuir tiene como fin el bienestar común (Sarmiento, 2010).

De ahí que el deber de contribuir como bien indica Durán (2006) permite al Estado la imposición tributaria, pero además esta se encuentra limitada en razón a la capacidad contributiva de los ciudadanos, siendo una garantía para ellos en cuanto a que la imposición tributaria no puede afectar sus derechos.

Esos derechos que se intentan salvaguardar dentro de lo que corresponde a materia tributaria y a la investigación a abordar, son los derechos constitucionales tributarios de igualdad mediante el derecho de capacidad contributiva y el derecho de no confiscatoriedad, ya que la potestad tributaria no puede imponerse más allá de la capacidad económica que posee el contribuyente ni tampoco puede afectar su propiedad de manera excesiva, con lo cual como indica Bravo (2010) los derechos o también denominados principios jurídicos tributarios tienen como finalidad limitar el accionar del Estado en cuanto a la creación, administración e imposición de tributos.

Dentro de la gama que conforman los tributos se encuentran los impuestos, tasas y contribuciones, para lo cual, la presente investigación solo se enfocará en el

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

impuesto a la renta, dentro de este se encuentran las rentas de trabajo, el cual se ve representado en el sistema tributario peruano a través de la cuarta y quintacategoría. Bernal (2020) señala que las rentas de cuarta categoría están enfocados a los ingresos que perciben los trabajadores independientes, quienes ejercen generalmente su profesión, arte, ciencia u oficio; mientras que las rentas de quinta categoría están enfocados a los ingresos que perciben los trabajadores dependientes, quienes mantienen una relación de subordinación con el empleador.

Estas rentas de trabajo pasan por un cálculo para la determinación del impuesto, es decir, que a la totalidad de ingresos se le restan ciertas deducciones, por lo que el monto resultante conforma la renta neta al cual estará afecto al cálculo del impuesto a la renta.

En este contexto, es importante señalar que las deducciones actualmente en el sistema tributario peruano son objetivos, dicho de otra forma, el Estado impone un monto determinado por concepto de gastos familiares y de subsistencia siendo este de 7 UIT y en caso de los trabajadores independientes, cuentan con una deducción adicional del 20% hasta un límite de 24 UIT por concepto de gastos relacionados a su espacio de trabajo o el abastecimiento de sus materiales. Asimismo, también se implementó otra deducción adicional para ambas categorías de 3 UIT para gastos específicos, sin embargo, todas estas deducciones antes mencionadas, impiden a la persona deducir sus gastos reales por lo que, si se toma en cuenta los principios constitucionales tributarios de igualdad y no confiscatoriedad, las deducciones objetivas no gravan una renta real, lo que conlleva a que no se demuestre una capacidad contributiva real y puede que el monto de la deducción sea menor a los gastos realmente realizados lo que conllevaría a la afectación de la propiedad de la persona natural.

Por ende, una posible solución que no se ha examinado de manera profunda en la doctrina nacional es la aplicación de un modelo impositivo de deducciones subjetivas para las rentas de trabajo, o sea, que las personas naturales podrían deducir aquellos gastos producto de su manutención personal y familiar, así como otros necesarios para su subsistencia (Málaga, La deducción de Gastos para la determinación de la Renta Neta del Trabajo; una aproximación a la capacidad

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

contributiva de las Personas Naturales (Tesis de Magister, Universidad de Lima), 2016).

Siendo ello así, a través de esta investigación titulada "Análisis de un modelo tributario de deducciones subjetivas para el cálculo de la renta neta en las rentas de trabajo y los principios de igualdad y no confiscatoriedad en el Perú", se buscará determinar cómo las deducciones subjetivas, adecuadamente implementadas pueden favorecer al contribuyente, garantizando los principios constitucionales tributarios de igualdad y no confiscatoriedad.

1.2. Justificación

Esta investigación se justifica a nivel social, debido a que la tributación de rentas de trabajo y su regulación afectan a todos los trabajadores dependientes e independientes que representan a la gran mayoría de familias en el país, siendo ello así, la búsqueda de la mejora de la eficiencia y justicia de este modelo tributario, debido a su alcance, motiva la realización de esta investigación y cuentacon un gran e importante impacto en la sociedad peruana en lo relacionado a materia impositiva.

Esta investigación también es relevante desde el punto de vista económico, ya que un modelo tributario más justo como el de deducciones subjetivas en las rentas de trabajo, de ser viable dentro de la legislación tributaria peruana, generaría un impacto positivo en la economía de las familias peruanas que son sostenidas por el trabajo independiente o dependiente de sus integrantes, ello a través de la admisión de deducciones adicionales que les generen un menor pago de impuesto o devoluciones de saldo a favor del impuesto a la renta.

Finalmente, esta investigación se justifica a nivel doctrinario, pues representa un aporte al análisis y desarrollo de alternativas de mejora dentro del sistema jurídico tributario del Perú, lo cual permite que esta línea investigación sea ampliada, complementada e incluso debatida por futuras tesis u otras producciones de investigación.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM
UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

2. OBJETIVOS

2.1. Objetivo general

Analizar un modelo tributario de deducciones subjetivas para el cálculo de la renta neta en las rentas de trabajo y su relación con los principios de igualdad y no confiscatoriedad en el Perú.

2.2. Objetivos específicos

- Analizar los principios constitucionales tributarios de igualdad y no confiscatoriedad
- Describir el modelo tributario actual de rentas de trabajo en el Perú
- Analizar el modelo de deducciones subjetivas en rentas de trabajo de acuerdo con la doctrina.
- Analizar la implementación de un modelo tributario de deducciones subjetivas para las rentas de trabajo en el Perú, así como sus posibles limitaciones.

3. MARCO TEÓRICO

3.1. El Deber de Contribuir

En nuestro país, el Estado es el encargado de administrar recursos con la finalidad de satisfacer las necesidades públicas, tales como salud, educación, funcionamiento de las instituciones públicas, etc. Por lo que, el Estado tiene que captar ingresos que posteriormente, según el presupuesto, serán destinados para la cobertura del gasto público.

Es imprescindible conocer que el gasto público son salidas de dinero cuya finalidad es cubrir los requerimientos de la población, en ese sentido el gasto público es el retorno que realiza el Estado a la sociedad de los recursos económicos que ha obtenido, propio de su sistema tributario, el cual dicha recaudación da como resultado y constituyen los ingresos públicos (Sevillano, 2021).

Según lo citado podemos percibir la importancia de los ingresos públicos y su estrecha relación con la recaudación, siendo este un círculo vicioso en el cual el Estado capta ingresos a través de los tributos, los cuales serán devueltos a la población para el mejoramiento de su calidad de vida en cuanto a bienes y servicios públicos, es ahí que nace el principio de solidaridad y el deber de contribuir, ya que

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

sin un sistema tributario y la potestad tributaria conferida por nuestra Constitución al Estado para crear, modificar o eliminar tributos, sería incapaz de captar ingresos a tal magnitud que pueda cubrir con los requerimientos públicos, sin que conlleve a un déficit presupuestario, ya que como indica Parkin et al. (2007) el déficit presupuestario es el resultado de la existencia de mayores gastos que ingresos fiscales obtenidos.

Por lo que, en concordancia con Landa (2005) la recaudación tributaria influye determinantemente en la elaboración del presupuesto general de la república, tanto así que el tributo va más allá del deber de contribuir, es una fuente de recursos que le sirve al Estado para afrontar sus principales deberes, los cuales se encuentran en el artículo 44 de la Constitución Política del Perú, que comprende la defensa de la soberanía nacional, la protección de los derechos humanos, así como velar por la seguridad y bienestar de la población.

Como podemos observar, la recaudación influye en el presupuesto del Estado ya que de este depende que el presupuesto en relación con el gasto público se encuentre equilibrado, o en el mejor de los casos haya un superávit presupuestario, razón por la cual es que siempre se está en la búsqueda de ampliar la base tributaria y reducir los índices de informalidad, evasión y elusión tributaria a través de sanciones drásticas por parte de la Administración Tributaria, sin embargo, si bien la cantidad de ingresos y el monto dinerario que pueda captar el Estado es trascendente, el desarrollo del país depende de la eficiencia y transparencia del gasto público, ya que de existir, como actualmente ocurre en nuestro país, actos de corrupción, malversación de fondos, entre otros por parte de los funcionarios, deviene en la afectación de la actitud solidaria de los ciudadanos y el deber de contribuir, sin mencionar que estos actos deshonrosos no cumplen con la finalidad de este valor moral ni con el deber del Estado que es la satisfacción de la necesidades públicas y el bienestar de la población.

3.1.1. Principio de Solidaridad

El principio de solidaridad nace de la actitud ideal solidaria que todos los ciudadanos deberíamos tener para aportar económicamente con el Estado, según Francesco Moschetti (como se cita en Sarmiento, 2010) la solidaridad

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

hace que el impuesto tenga una función social. Dicho de mejor manera y a modo de explicación, las personas independientemente de si realizan o no el pago proporcional o progresivo del impuesto pueden hacer uso de los bienes públicos, de esa manera demostramos que efectivamente el tributo tiene y desempeña un papel social.

Podemos deducir entonces que la solidaridad en cuanto a materia fiscal es la base y el fundamento por parte del Estado para la recaudación. En el Perú este tipo de solidaridad es impuesta a través de la creación de tributos, siendo para los ciudadanos obligatorio el pago de los mismos. Sin embargo, el principio de solidaridad también puede sustentar finalidades extrafiscales que pueden no estar apoyadas en la capacidad pago de los contribuyentes (Sarmiento, 2010, como se cita en Sevillano, 2021).

Dicho en otras palabras, el principio de solidaridad podria ser considerado aún más relevante que otros principios tributarios, siendo esta posición apoyada por Sentencias del Tribunal Constitucional como es la STC 06089-2006-PA/TC Tribunal Constitucional (2007) aquí se indica que eldeber de contribuir el cual se apoya en la capacidad contributiva pueda sufrir una transformación, de tal forma que se apoye más en el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad, y que dicha transformación dependerá de los fines extrafiscales que tenga el Estado destinado para ese tributo.

En este caso, el principio de solidaridad se encuentra por encima del principio de capacidad contributiva, sin embargo el Tribunal Constitucional también señala que en estos casos en los cuales predomina una finalidad extrafiscal y por tanto prima el principio de solidaridad, tendrá como característica ser excepcional y este debe sustentarse bajo parámetros objetivos y razonales. Por otra parte la STC 0004-2004-AI/TC Tribunal Constitucional (2004), en la cual se discutía la confiscatoriedad del Impuesto a las Transacciones Financieras, finalmente el Tribunal indicó que los impuestos tienen como fin implícito contribuir con los gastos públicos, siendo este una manifestación del principio de solidaridad el cual se encuentra de forma implícita en el artículo 43 de la Constitución, ya que el Perú es un Estado Social de Derecho, considerando además que en lo relacionado al Impuesto a

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

las Transacciones Financieras es necesario utilizar a las entidades financieras y transacciones bancarias para detectar fraude tributario, por lo que este impuesto tiene una finalidad de control. De este modo, se refleja que el impuesto no tiene solamente una finalidad recaudatoria, sino que puede tener una finalidad extrafiscal legítima.

La STC 03797-2006-PA/TC Tribunal Constitucional (2007) indica que el tributo tiene mucho protagonismo dentro de un Estado Social, ya que es el instrumento del cual se hace valer el Estado para afrontar las necesidades y que ademas su recaudación debe ser mayor para aquellos más favorecidos y menor para aquellos menos favorecidos. Asimismo, reafirma que el principio de solidaridad se encuentra en el artículo 43 de la Constitución y que tambiénse encuentra en el artículo 36 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre al indicar que existe la obligación de toda persona a pagar los impuestos establecidos por ley ya que de ello depende el sostenimiento del Estado. Por ende, el principio de solidaridad responde no solo a la participación solidaria por parte del contribuyente, sino también a su apoyo en el sostenimiento del gasto y ademas al orden y al bienestar de la población.

Según las sentencias citadas y de acuerdo con Sevillano (2021) efectivamente el Tribunal Constitucional realza el principio de solidaridad frente a otros principios tributarios.

De la misma forma Bravo (2010) indica que la postura del Tribunal es considerar al principio de solidaridad como una especie de *sobre-principio*, de la cual su aplicación devenga en la vulneración de otros principios constitucionales tributarios, inclusive la afectación de derechos fundamentales del contribuyente. En adición a ello según García Novoa (como se cita en López Agüero, 2018) el principio de solidaridad carece de límites constitucionales, el cual ademas de ser este un principio cuya presencia se encuentra en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, aparta la seguridad jurídica como límite de la potestad tributaria junto con los demás principios constitucionales tributarios. Por lo que, si bien el tributo tiene una función social y por tal motivo existe el principio de solidaridad, en el fondo el Estado interviene a través de su potestad tributaria para la creación de impuestos e

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

impone la obligación de pago de los mismos a los ciudadanos, tal como indica Bravo (2010) la solidaridad es una justificación moral del deber de contribuir, por lo que no representa justicia tributaria ni tampoco es una limitante de la potestad tributaria, ya que es obligación del ciudadano contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva para afrontar las cargas tributarias pero respetando los principios constitucionales tributarios.

En esa línea de ideas, si observamos legislación comparada como es la Constitución Española aprobada por Las Cortes Generales en sesiones plenarias del Congreso de los Diputados y del Senado celebradas el 31 de octubre de 1978 señala en el artículo 31 que la población contribuirá para el sostenimiento de los gastos públicos en función a su capacidad económica, ello basado en un sistema tributario que respeta los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. Como se puede observar, la Constitución Española indica en su propia Carta Magna los principios que fundamentan su sistema tributario, además del deber a contribuir, el cual respetará la capacidad de pago, siendo en función de este la cantidad de contribución que el ciudadano se encontrará obligado a pagar.

Por otra parte, en la Constitución Política de Colombia aprobado por su Asamblea Constituyente, en el primer artículo menciona la solidaridad como fundamento de su Estado Social de derecho además que en su artículo 95.9 señala que es deber de la persona y el ciudadano contribuir al soporte de los gastos del Estado dentro de los parámetros de justicia y equidad.

A primera vista el principio de solidaridad a diferencia de nuestro país, se encuentran de forma explícita en las constituciones consultadas, y en ambas el principio de solidaridad se encuentra limitado por el principio de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, que a su vez podria considerarse como justicia tributaria. Esto es así porque, todos los principios tributarios presentes en el sistema tributario se encuentran incluidos en el principio de justicia tributaria (Sevillano, 2021).

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

En suma, y como ya se ha mencionado anteriormente el sistema tributario que adopta un país no debe tener como objetivo principal la recaudación sino los derechos constitucionales tributarios.

Por otra parte, el Principio de Solidaridad, es un principio que se encuentra de forma implícita en el artículo 43 de la Constitución Política del Perú, asimismo, se fundamenta en nuestro sistema tributario por el "deber de contribuir", y dependiendo de los fines del impuesto, este puede sobrepasar otros principios tributarios pero de forma razonable, sin embargo la institución encargada para determinar cuando la medida es razonable o no, será del propio Tribunal Constitucional cuando exista dicha controversia.

3.2. Principios Constitucionales Tributarios

Los Principios Constitucionales Tributarios son los pilares de un sistema tributario, según Ruiz de Castilla (2021) y Gamba (2009) estos son referentes para el desarrollo e identificación de ciertos aspectos de la obligación tributaria y la creación de tributos, teniendo así una influencia directa en el sistema tributario.

Es así que, estos principios son rectores pero también etéreos, en razón que no están destinados a regular un supuesto en concreto sino que son reglas generales, en los cuales está basado todo el sistema tributario, como indica Bravo (2010) los principios representan un soporte para el sistema jurídico el cual busca regular el comportamiento de los operadores como la construcción de normas jurídicas. Con lo cual, tanto en la creación como en la aplicación de un tributo, la imposición de sanciones o el funcionamiento de la administración tributaria, todos estos deben respetar los principios jurídicos.

Si un tributo contraviene alguno de los principios tributarios este conllevaría a su inconstitucionalidad, ya que atenta la integridad del ordenamiento jurídico (Bravo, 2010).

Asimismo, los principios tributarios limitan la potestad tributaria, por lo que representan también una garantía a los contribuyentes en cuanto a sus derechos. Sobre esto la STC 00042-2004-AI/TC emitido por el Tribunal Constitucional (2005) señala que los principios constitucionales tienen dos funciones, uno de ellos es ser una limitante de la potestad tributaria, lo que conlleva a su segunda función

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

que es garantizar los derechos de las personas y que estos no se vean afectados por el abuso de la potestad tributaria. Dicho sea de paso, Bravo (2010) menciona que algunos de los principios jurídicos tributarios protegen ciertos valores como es la propiedad a través del principio de no confiscatoriedad, la igualdad a través del principio de igualdad y el respecto a los derechos humanos a través del principio denominado de la misma manera.

Otro aspecto relevante en cuanto a los principios constitucionales tributarios es que estos pueden encontrarse de manera explícita o implícita en la Constitución Política del Perú. Los principios que mantienen una relacion directa con la potestad tributaria se encuentran de forma explícita en el artículo 74 de la Constitución (Landa, 2005).

Sin embargo, que un principio tributario se encuentre de forma explícita en la Constitución no quiere decir que es más trascendente de aquellos que se encuentren de forma implícita, ya que como indica Bravo (2006) el Tribunal Constitucional se acoge a la teoría de los principios constitucionales implícitos, esto se puede ver reflejado en el pronunciamiento de la STC 033-2004-AI/TC realizada por el Tribunal Constitucional (2004) en el cual se menciona que el principio de capacidad contributiva es reconocido como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú al estar esté relacionado con el principio de igualdad, considerándose así a ambos principios como principios constitucionales tributarios.

A modo de enumeración, según Bravo (2010) los principios tributarios explícitos son el principio de legalidad y reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, respeto a los derechos fundamentales y el principio de irretroactividad en materia tributaria, el cual este último a diferencia de los otros principios que se encuentran en el artículo 74 de la Constitución, este se encuentra en el artículo 103 del mismo cuerpo legal. Por otra parte, tenemos los principios tributarios implícitos los cuales son el principio de capacidad contributiva reconocido por el Tribunal Constitucional mediante la STC 033-2004-AI/TC.

Cabe mencionar que existen otros principios constitucionales tributarios implícitos pero estos son desarrollados por la doctrina, como es por ejemplo el

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

principio de seguridad jurídica el cual es desarrollado por Bravo (2010) quien indica que es básicamente tener ***la idea de certeza*** de la obligación tributaria y sus efectos, asimismo influye el principio del beneficio y costo del servicio, el principio del beneficio es la relación entre el aspecto material de la hipotesis de incidencia de una contribución y la actividad estatal, dicho de otra forma la actividad estatal debe generar un beneficio mayor a la contribución, ya que de no ser así la contribución deviene en ilegal, y en cuanto al principio del costo del servicio la base imponible debe estar relacionado con el costo del servicio, este último se puede ejemplificar con la STC 0918-2002-AA/TC del Tribunal Constitucional (2003) en el cual menciona que una tasa por servicio público, en este caso arbitrio municipal, su base imponible debe estar relacionado con el costo que demanda el servicio y no por su capacidad contributiva el cual se puede ver reflejado en el valor del predio.

Otros autores como Ruiz de Castilla (2021) agrega otro principio implícito que es el principio de generalidad, el cual tiene una estrecha relacion con el principio de igualdad, entendiéndose que los ciudadanos participan del financiamiento del Estado a través de sus contribuciones sin distinción alguna como privilegios u otros aspectos para "fundamentar" dicha diferenciación, pero no hay que confundir el principio de generalidad y de solidaridad que a simple vista parecen idénticos, asimismo el autor indica que el principio de solidaridad está enfocado en los ciudadanos y en el valor de la solidaridad, sin embargo el principio de generalidad está enfocado en el legislador, para que este no realice distinciones injustificadas.

En definitiva, los principios constitucionales tributarios son los cimientos del sistema tributario en todos sus aspectos, y son explícitos, entendiendo que estos se encuentran en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, o implícitos cuando son reconocidos y desarrollados mediante Sentencias del Tribunal Constitucional y/o la doctrina.

3.2.1. Principio de Igualdad

Este principio de igualdad en materia tributaria es definido por varios autores Bravo Cucci (2010); Gamba Valega (2009) y Ruiz de Castilla (2021) como la distribución equitativa de la carga tributaria tomando en consideración

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

la riqueza de las personas, ya que ante riquezas similares el soporte de esta carga será similar.

3.2.1.1. Principio de Igualdad Vertical y Horizontal

Un aspecto importante del principio de igualdad es que este se define como la concordancia entre la riqueza que manifiesta la persona y el soporte de la carga tributaria, y es que en esta perspectiva se pueden identificar el principio de igualdad horizontal y vertical.

Como indica Ruiz de Castilla (2021) el principio de igualdad horizontal se refiere, que, ante contribuyentes con similar manifestación de riqueza, ambos estarán afectos a una misma intensidad de carga tributaria. A modo de ejemplo, el impuesto a la Renta de Tercera Categoría indica como premisa general que el contribuyente que realice actividad comercial estará afecto a este impuesto, por lo que, en aplicación de la igualdad horizontal, ante el supuesto de existir dos entidades que realicen actividad comercial, resulta evidente que ambas se encontrarán afectas a este impuesto. La igualdad horizontal, en el ejemplo señalado, no advierte si una entidad sea más prestigiosa que otra, solo se enfoca en que ambas se encuentren en el mismo nivel de riqueza y por tanto a ambas les corresponde la misma carga tributaria.

Por otra parte, Ruiz de Castilla (2021) también desarrolla el principio de igualdad vertical el cual se refiere a la proporcionalidad entre la manifestación de riqueza y el monto de la contribución, es decir si la manifestación de riqueza es alta, la contribución será alta, y si la manifestación de riqueza es baja, su contribución también será baja, relacionándose ambos aspectos de forma directamente proporcional. Por ejemplo, en las Rentas de Trabajo cuyas categorías son la Cuarta y Quinta, existen niveles progresivos para el cálculo del impuesto, por tanto, la renta neta de cada persona dependiendo a que nivel de la escala llegue será el

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

porcentaje que se le aplicará para el pago del impuesto, si un contribuyente obtuvo mayor renta abarcará más niveles de laescala progresiva de alguien que no obtuvo demasiada renta y soloalcance un nivel de la escala progresiva.

3.2.1.2. Igualdad ante la ley, Igualdad en la Ley e Igualdad en la aplicación de la Ley

El derecho de igualdad existen distintas facetas, igualdad ante la ley e igualdad en la ley, las cuales son desarrolladas en la STC 03525-2011-PA/TC emitido por Tribunal Constitucional (2011) el cual señala que igualdad ante la ley se refiere al trato por igual a todos los ciudadanos que configuren el supuesto de la norma, mientras que igualdad en la ley se refiere a los órganos estatales, los cuales no pueden modificar sus decisiones de forma arbitraria ante situaciones similares, salvo que este se encuentre debidamente fundamentado.

Antes bien, conforme la Expediente N.º 1279-2002-AA/TC, la igualdad en la aplicación de la Ley hace referencia que ante la existencia de hechos similares, la aplicación de la ley se dará como debe ser, salvo que en la misma ley exista una diferenciación que impide la aplicación de la ley en todo su esplendor, por lo que el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley se vulnera cuando un mismo órgano resuelve casos similares de forma contradictoria (Tribunal Constitucional, 2003).

Así pues, el principio de igualdad con respecto a la igualdad en la ley e igualdad en la aplicación de la Ley están direccionadas al actuar de los órganos estatales siendo estos los encargados de la interpretación y aplicación de la Ley. Por tanto, la denominación de igualdad en la ley o igualdad en la aplicación de la ley para la doctrina comparada son sinónimas (Díaz, 2012).

No obstante, Díaz García (2012) también hace referencia a una sutil diferencia entre la igualdad ante la ley e igualdad en la

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

aplicación de la ley, ya que la primera está direccionada al legislador, mientras que la segunda está direccionada al juzgador, pero en ambos casos tanto el legislador como el juzgador deben tratar igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales, siendo esta una noción básica del principio de igualdad.

Es así, que en materia tributaria el principio de igualdad se basa en esta noción y se vincula con la capacidad contributiva, siendo su objetivo principal la proporcionalidad entre la obligación tributaria y la capacidad contributiva de cada persona (Málaga, La deducción de Gastos para la determinación de la Renta Neta del Trabajo; una aproximación a la capacidad contributiva de las Personas Naturales, 2016).

En otras palabras, el principio de igualdad en materia tributaria toma en consideración la riqueza de las personas los agrupa en cuyos casos se encuentren similares, para posteriormente en proporción con dicha riqueza establecer la carga tributaria que van a afrontar sin que esta perjudique sus derechos fundamentales.

Por otro lado, en el supuesto que las personas no cuenten con la condición económica como para soportar la carga tributaria, estaríamos frente a la condición de *los desiguales* y por tanto el legislador podría introducir una diferenciación, sin embargo, deberá estar fundamentada para no ser considerada como "discriminatorio" y así esta diferenciación sea constitucionalmente admitida. Por tanto, un aspecto importante el cual se debe desarrollar es la diferencia entre la discriminación y la diferenciación.

En lo concerniente a esto, la Sentencia 0048-2004-PI/TC desarrolla los términos de ***diferenciación*** y ***discriminación*** de la siguiente manera, haciendo hincapié en que no todo lo desigual es discriminatorio la **diferenciación** tiene que basar la desigualdad en fundamentos objetivos y razonables, por el contrario de no

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

existir esta fundamentación o no sea razonable ni proporcional, estaremos frente a una **discriminación** que es inconstitucional (Tribunal Constitucional, 2005).

Dicho esto, el principio de igualdad obliga a que ante supuestos de capacidad contributiva similares su carga tributaria sea similar, empero puede existir una diferenciación establecida por el legislador siempre que se encuentre fundamentado de forma razonable.

3.2.1.3. Principio de Equidad

El principio de Equidad se encuentra relacionado con la capacidad contributiva, ya que según (Costa Gonzáles, 2017; Sarmiento Díaz, 2010) Adam Smith define la equidad como "capacidad de pago" por mejor decir, que los ciudadanos contribuyan al Estado en proporción a los ingresos que perciban. Asimismo, la equidad tiene relación con la teoría del beneficio, según Sarmiento (2010) el contribuyente aportará en proporción de los servicios públicos que le hayan sido brindados, sin embargo, esta perspectiva no cumple con el principio de solidaridad, además de lo dificultoso que sería calcular a cada contribuyente en razón de los servicios públicos recibidos cuál sería su aporte a pagar, sin embargo esta teoría sirve para la implementación de las tasas, los cuales son pagados por el ciudadano por algún servicio del Estado, como es por ejemplo las tasas en el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC) para el duplicado o actualización del Documento Nacional de Identidad, las tasas en Registros Públicos o en Municipalidades, etc.

En otros países como Colombia mediante la (Sentencia C-060,2018 citada por Palacios et al., 2022) define la equidad en derecho tributario como la capacidad de contribución económica ya sea de persona natural o jurídica considerando la capacidad económica en la que se encuentre, por tanto, la distribución de las

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

cargas será en función de los ingresos o la actividad económica que se realice. Siendo el principio de equidad fundamento de su sistema tributario encontrándose en el artículo 363 de la Constitución Política Colombiana.

Adentrándonos en la relación entre la equidad y la capacidad contributiva, existe la equidad horizontal y la equidad vertical que dicho sea de paso estas vertientes son idénticas al principio de igualdad horizontal y vertical, Palacios et al. (2022) y Costa (2017) definen la equidad horizontal en razón a quienes se encuentren en igual situación deberán tributar el mismo monto de impuesto, siendo las mismas cargas a sujetos que se encuentren enla misma capacidad económica, y como equidad vertical, que a quienes se encuentren en diferente nivel deberán tributar importesdistintos, de esa forma considerando dicha proporcionalidad no habrá un desequilibrio que vulnere derechos fundamentales.

Ahora bien, como podemos observar el principio de equidad está relacionado también al principio de solidaridad, ya que los ciudadanos deben aportar al Estado, y dicha contribución debe ser justa, en ese sentido Sarmiento (2010) indica que tanto el principio de equidad como de igualdad se encuentran relacionadas con el principio de capacidad contributiva, pero para llegar a este, el principio de equidad se relaciona primero con el principio de solidaridad, mientras que el principio de igualdad se relaciona con la capacidad contributiva mediante la igualdad ante la ley.

3.2.2. Principio Capacidad Contributiva

Para comenzar, este principio se encuentra en su calidad de implícito, ya que este es reconocido por el Tribunal Constitucional, a través de la STC 033-2004-AI/TC ya que se encuentra íntimamente relacionado al principio de igualdad, y para ello debemos tener presente que, todas las personas deben aportar y por tanto soportar las cargas del Estado, sin embargo es aquí donde toma protagonismo el principio de capacidad contributiva, ya que este aporte

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

se realiza de acuerdo a la capacidad de cada sujeto es decir de acuerdo a los ingresos netos que perciba, como detalla García Bueno (2008) la creación de un tributo no supone solo tomar importancia a los aspectos presupuestales sino también a la condición del sujeto para poder ser deudor tributario a través de la evaluación de su capacidad contributiva.

En ese sentido, (Tarsitano, 2014 citado por Sevillano Gomero, 2021) define al principio de capacidad contributiva como la obligación del sujeto pasivo a financiar el gasto público en razón a su manifestación de riqueza, la cual se encuentra regulada por el poder legislativo.

Asimismo, menciona Bravo (2010) que el principio de capacidad contributiva se exterioriza a través de índices de riqueza, los cuales son la renta, el cual es el más relevante, el consumo y el patrimonio, los cuales no son tan significativos.

Considerando que la capacidad contributiva se determina en razón a la riqueza que posea el sujeto y que por tanto el pago de un tributo es el desprendimiento de parte de su riqueza relacionado obviamente con la actitud solidaria de apoyar en el gasto público, se debe destacar que dicho desprendimiento implica lo que es denominado la teoría económica del sacrificio. Según Sarmiento (2010) la renta personal está destinada a cubrir necesidades, las cuales pueden ser necesidades básicas, secundarias y superfluas, y contribuir deviene en el sacrificio de lo que se está programado para cubrir con las necesidades, sin embargo es más fácil desprenderse del dinero que está destinado a las necesidades superfluas que los que están destinados a las necesidades básica.

Por otra parte, este sacrificio que hace todo contribuyente para Bravo (2010) debe estar basado en la igualdad, para que así los contribuyentes con capacidad contributiva equivalente paguen de la misma forma, y aquellos que tengan diferente capacidad contributiva paguen de forma diversa los tributos.

Otro aspecto relevante, es que todo tributo para su creación debe tomar en consideración el hecho que va a ser gravado, y este hecho como indica Sarmiento Díaz (2010) y Bravo Cucci (2010) debe ser el reflejo de los cambios

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

de riqueza, es decir que son las manifestaciones de riqueza que realice el sujeto, verbigracia, un aumento de salario, la compra de otro inmueble o vehículo, el consumo en un restaurante lujoso, todas esas actividades representan o dan a conocer un aumento en la riqueza. Sin embargo, una forma sencilla de detectar estos movimientos de riqueza es a través de las ficciones, García Bueno (2008) indica que es una técnica utilizada por el legislador para determinar la riqueza imponible, y de esa forma no exista fraude a ley tributaria ya que el legislador determinará su propia verdad.

En síntesis, el principio de capacidad contributiva se encuentra estrechamente relacionado al principio de solidaridad, ya que toda persona debe ser deudor tributario en proporción a la riqueza que manifieste, asimismo un hecho que representa manifestación de riqueza hará que automáticamente el sujeto se convierta en deudor tributario para con ese tributo, y de esa forma el Estado pueda recaudar fondos a través de su política fiscal, pero la tributación también implica aspectos políticos, económicos y sociales, por lo que un tributo puede tener fines extrafiscales, Sarmiento (2010) indica que cuando esto sucede puede lesionar el principio de capacidad contributiva ya que se pueden gravar hechos que no representan una manifestación de riqueza, en esos casos el legislador deberá indicar si dicha medida es idónea, necesaria y si el daño hecho al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines del tributo.

Seguidamente, Bravo (2010) menciona que la presencia del principio de capacidad contributiva se puede encontrar cuando el tributo se funda en este principio, como es el caso del impuesto, ya que existe un hecho que es considerado una manifestación de riqueza como es por ejemplo el impuesto a la renta cuyo hecho gravado con este impuesto es toda acción que represente una ganancia, ya sea por ejemplo el recibir una merced conductiva producto del arrendamiento en parte o todo un inmueble, o los ingresos percibidos por concepto de sueldo, etc. No obstante los tributos también pueden ser graduados, siendo este la segunda forma de reconocer el principio de capacidad contributiva, encontrándose aquí las tasas y contribuciones ya que el hecho no representa una manifestación de riqueza sino un acto o servicio de

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

la administración pública y por tanto el principio de capacidad contributiva se encuentra en la graduación de la tasa.

Sobre este segundo caso existe diversa jurisprudencia en la cual se señala como se refleja el principio de capacidad contributiva en cuanto a las tasas, en especial los arbitrios u otros servicios municipales.

Así tenemos la STC 0918-2002-AA/TC en cual se menciona que en el caso de arbitrios municipales tiene como hecho el mantenimiento, por lo que el cálculo de este debe ser en función del mismo y no tomar como referente el valor del predio, estando así relacionado la base imponible del arbitrio con el costo del servicio y el beneficio que recibe el usuario. En esa misma línea la STC 0041-2004-AI/TC señala que la diferencia entre los impuestos y las tasas es, que en el primero el hecho representa la capacidad contributiva del sujeto, mientras que en el segundo existe una contraprestación por el servicio, en concordancia con los principios de cobertura y beneficio, asimismo la STC 00053-2004-PI/TC indica que el autovalúo no puede ser considerado para determinar el costo de algun servicio público, ya que dicho costo depende de la actividad que realiza el municipio y no de la capacidad contributiva del contribuyente con respecto al monto del autovalúo del inmueble.

Como podemos apreciar, las tasas se encuentran mayormente apoyadas por el principio del beneficio y costo del servicio, ambos principios han sido explicados anteriormente, siendo estos la relación entre el servicio público y el beneficio efectivo que genere al contribuyente, por lo que la capacidad contributiva no influye en la cuantía de las tasas.

En cambio, lo que sí influye en la cuantía de las tasas es la capacidad económica de las personas, tanto la STC 0041-2004-AI/TC como la STC 00053-2004-PI/TC las cuales ambas versan sobre las tasas de los servicios municipales indican que por ejemplo, en el caso del servicio de serenazgo, este será más requerido en lugares donde exista mayor delincuencia que en aquellas zonas que no son riesgosas, y si se considera solo esas premisas, estaría fácilmente aprobado que en las zonas peligrosas la cuantía de la tasa sea mayor que en las zonas menos peligrosas, tomando como fundamento las diferencias

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

ya sea de cantidad o calidad del servicio para cada zona y su costo correspondiente, pero la STC 00053-2004-PI/TC indica que justamente en la zonas con mayor delincuencia, puede resultar excesivo el pago de la tasa ya que la población que reside en dichas zonas usualmente cuentan con bajos recursos, por lo que no se debe considerar solo la contraprestación sino también las circunstancias sociales, haciéndose presente la influencia del principio de capacidad contributiva relacionado con el principio de solidaridad, de esa forma podria ser admitido un cambio en la cuantía de las tasas, por su parte Sarmiento (2010) detalla que al establecerse rebajas o exoneraciones en el pago de los tributos es válido en razón de la teoría del beneficio y costo del beneficio así como la capacidad económica de los ciudadanos pero no de la capacidad contributiva.

De este modo podemos advertir que el principio de capacidad contributiva se puede reflejar mejor en los impuestos ya que los hechos serán directamente la demostración de riqueza, como es el caso del impuesto; caso contrario ocurre con las tasas, ya que estas responden a una contraprestación por un servicio brindado siendo protagonistas los principios del beneficio y costo del servicio, sin embargo tampoco se debe ser estricto en cuanto la cuantía en proporción a la calidad del servicio requerido ya que influye ademas las circunstancias sociales de cada municipio.

Asimismo podemos darnos cuenta de que no solo la capacidad contributivaes desarrollada por el Tribunal Constitucional sino también la capacidad económica, siendo ambos fácilmente malentendidos como sinónimos, ya que si bien ambos comparten aspectos similares tienen una sutil diferencia.

3.2.2.1. Capacidad Económica

Para comenzar, la capacidad económica tiene como base la misma premisa de todo sistema tributario que es la solidaridad, es decir el deber de contribuir al gasto público en razón de la capacidad de cada persona para soportarlo, siendo necesario conocer la capacidad económica.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Para poder determinarlo Sarmiento (2010) estima que la capacidad económica se manifiesta de la siguiente manera:

- **La riqueza adquirida**, es decir con el ingreso de dinero al patrimonio, como son las ganancias o las utilidades los cuales son gravados con el impuesto a la renta;

- **La riqueza poseída**, siendo estos los bienes de los cuales la persona es propietaria y estos son gravados con los impuestos patrimoniales;

- **Imposición al consumo**, dicho de otra forma, la salida del dinero por el consumo, los cuales estan gravados por el Impuesto General a las Ventas o el Impuesto Selectivo al Consumo.

Así pues, la capacidad económica comparte similitud con la capacidad contributiva ya que ambos demuestran la riqueza que se posee, sin embargo, la existencia de capacidad económica conlleva a que exista la capacidad contributiva, en tanto y cuanto la capacidad económica sea significativa ya que, como señala Málaga (2016) la capacidad económica es la riqueza que se requiere para afrontar principalmente las necesidades básica y también el financiamiento del gasto público mediante sus contribuciones.

A partir de lo expuesto, y en ese mismo sentido López (2018) indica que no toda capacidad económica es igual a capacidad contributiva, ya que la primera no considera por ejemplo el mínimo no imponible, verbigracia si una persona percibe algún ingreso se podría determinar que tiene cierto grado de capacidad económica, pero si dichos ingresos no superan el mínimo no imponible entonces no contará con la capacidad contributiva como para pagar el impuesto a la renta.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

No obstante, como indica García Bueno (2008) no se puede desarrollar la capacidad contributiva si la persona no cuenta con los medios económicos como para hacerle frente a las imposiciones del Estado, la capacidad económica solo refleja que existe manifestaciones de riqueza que posteriormente dependiendo de cómo sea la determinación del impuesto, el sujeto obtendrá la calidad de deudor tributario, siendo así que, entre la capacidad económica y la capacidad contributiva existe una relación de interdependencia donde la existencia de una conlleva a suponer la existencia de la otra.

Málaga (2016) por otra parte, señala que la capacidad económica es el reflejo del ingreso bruto en un periodo de tiempo, mientras que la capacidad contributiva es el ingreso neto, es decir que, al total de ingresos le serán restados los gastos mínimos o también denominado mínimo imponible, el resultado de dicha resta será la base para el cálculo del impuesto, dicho de mejor manera, la STC 033-2004-AI/TC menciona que la capacidad económica es el reflejo de los hechos de riqueza en general, que luego de ser sometidos a la determinación de dicha riqueza por el legislador será considerado como hecho imponible.

Por otro lado, la Sentencia anteriormente citada indica que en la creación de un tributo deberá estar relacionado con la capacidad económica de los sujetos obligados, de esa forma el tributo no excederá la capacidad contributiva, por lo que la relación entre capacidad económica y el tributo legitima la capacidad contributiva. Asimismo, Málaga (2016) indica que el principio de capacidad económica tiene como función poner un límite al legislador en la aplicación de su poder tributario.

En tal sentido, el legislador se ve condicionado a que la creación de un tributo pueda ser sostenido por el sujeto deudor en proporción con su capacidad económica, de esa forma existirá un equilibrio en el sistema tributario ya que no se afectará el

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

patrimonio y el Estado obtendrá los recursos que serán destinados al bienestar social.

3.2.2.2. Dimensiones de la Capacidad Contributiva

La doctrina divide dos aspectos o también denominados dimensiones de la Capacidad Contributiva.

- Capacidad Contributiva Objetiva o Absoluta

Se considera los hechos que representen manifestaciones objetivas de la persona que demuestren aptitud económica, es decir la riqueza neta, siendo esta dimensión de ayuda al legislador para la determinación del tributo.

Según Ríos et al. (2021), indican que la capacidad contributiva objetiva responde a cuatro aspectos como son, el establecimiento de la base gravable basado en la capacidad económica, siendo gravable la riqueza después de haberse deducido los gastos de subsistencia, así también la jurisdicción de los impuestos, el periodo gravable y la progresividad en el incremento del tributo cuando sea proporcional a la riqueza efectiva sin que sea confiscatorio o discriminatorio.

- Capacidad Contributiva Subjetiva o Relativa

Según García Bueno (2008) se considera la capacidad contributiva subjetiva cuando se individualice la carga tributaria para cada persona en torno a su situación económica, familiar y personal. Asimismo, Bravo (2010) indica que la capacidad contributiva subjetiva gradúa el impuesto de tal forma que la progresividad del mismo no alcance a ser confiscatorio o que impacte en otros derechos constitucionales.

Por tanto, la capacidad contributiva subjetiva otorga mayor precisión para determinar si el sujeto podrá cumplir efectivamente la obligación tributaria ya que toma en consideración todas las

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

circunstancias de la persona. Asimismo, la existencia de un monto mínimo vital o también denominado "mínimo no imponible" delimita la progresividad tributaria y por tanto este monto no se encontrará gravado con el impuesto.

De ese modo, como indica García Bueno (2008) cuando se hayan satisfecho las necesidades primarias tanto personales como de la familia y aun quede un saldo de esos ingresos, es en ese momento donde realmente surge la capacidad contributiva, es decir que la persona contará con la aptitud para hacer efectivo su deber de contribuir y más aún si consideramos los impuestos que estén dirigidos directamente a la persona como es el caso del impuesto a la renta.

Como se mencionó anteriormente, la persona reconoce como sacrificio el pago de tributos (teoría económica del sacrificio), pero la renta personal debe cubrir principalmente las necesidades básicas, por tanto, podrá considerarse con aptitud contributiva cuando estas necesidades hayan sido cubiertas, por ello el Estado consciente de ello es que destina un monto deducible el cual es denominado "mínimo exento disponible" o "mínimo no imponible" el cual se desarrollará a continuación.

3.2.2.3. Mínimo Exento

El mínimo exento, también denominado mínimo no imponible, mínimo existencial o mínimo vital es una figura que está presente en la doctrina, derivado de la capacidad contributiva y relacionado con la teoría del sacrificio, Málaga (2016) nos brinda un concepto sobre el mínimo no imponible siendo este el monto de dinero cuyo destino es cubrir las necesidades básicas del contribuyente y por tanto no es gravado. Esto es, porque como se ha mencionado anteriormente la renta personal satisface necesidades, y para la cobertura de las necesidades primordiales el Estado determina un monto el cual se encontrará exento de ser gravado, en ese sentido

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

como indica Convers y Martínez (2013) el mínimo exento constituye un requisito para la distribución justa, igualitaria y proporcional de la carga tributaria.

Así pues, si la persona obtiene ingresos, pero estos no superan el mínimo no imponible no tendrá la obligación de realizar pago del impuesto ya que no cuenta con capacidad contributiva.

Algunos autores indican que el mínimo exento es un beneficio, otros que es una inafectación, a todo esto, López (2018) menciona que el mínimo exento se acerca más a una inafectación que a un beneficio, ya que el mínimo exento no es una ventaja para el contribuyente. Lo cual tiene sentido, la satisfacción de necesidades básicas para la subsistencia de la persona no resulta en una ventaja sino en una medida general necesaria.

Además, la figura del mínimo exento tiene una dimensión negativa y positiva, según Convers y Martínez (2013) indica que este es negativo porque es una limitante para el Estado en tanto no puede gravar los ingresos necesarios para que la persona lleve una vida digna, y su dimensión positiva es porque protege a la persona para que esta no se vea reducida y pueda llevar una vida digna.

En cuanto a la cuantificación del mínimo exento, si bien es responsabilidad del legislador determinarlo, debe tomar en consideración muchos aspectos, Málaga (2016) menciona que para la determinación el mínimo exento se debe considerar que necesidades son cubiertas por el Estado, en ese sentido, de existir mayor actuación del Estado el mínimo exento será menor que la de un Estado liberal cuya organización permita a las instituciones privadas la cobertura de estas necesidades, por su parte López (2018) menciona algunos factores que influyen en la cuantía del mínimo exento como son el costo de vida promedio que se ven representados en los gastos de alimento, vivienda, vestido, además se deberá considerar también el grado de bienestar y los servicios

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

asistenciales que brinda el Estado, en esa línea Ruiz (2002) menciona que se debe tomar en consideración las estadísticas socioeconómicas, asimismo debe ser flexible y dinámico ya que se debe actualizar cuando haya un alza en el costo de vida o en el precio de los productos, para que así el mínimo no imponible refleje realmente el costo de vida mínimo para ese tiempo determinado.

Sin embargo, López (2018) y Málaga (2016) indican que hay un aspecto importante en cuanto a los servicios asistenciales.Como es sabido los servicios brindados por el Estado como es la salud y educación suelen ser deficientes, en el caso del servicio desalud requiere mucho tiempo de espera en atención médica lo que conlleva a que los pacientes empeoren y se recurra a centros médicos particulares. En cuanto al aspecto educativo, estos suelen ser de mala calidad y al igual que el caso anterior, en la búsqueda de una mejor educación se recurre a centros educativos particulares, por lo que el mínimo exento real tendría un aumento que el Estado no estaría considerando.

En esa línea Sevillano (2021) menciona que el mínimo exento debe considerar la situación particular de cada contribuyente lo que conlleva a que el monto por dicho concepto será variado y noun monto fijo como actualmente está regulado.

Por otra parte, un aspecto importante es que el mínimo exento puede estar dirigido a que este sea personal o familiar, ya que como indica Convers y Martínez (2013) quienes hacen referencia a la jurisprudencia alemana el cual detalla que el mínimo vital no solo está enfocado en las necesidades personales sino también en los gastos que se incurren cuando existe carga familiar, por lo que el mínimo vital variará dependiendo de dicha variable. García Bueno (2008) menciona que el mínimo exento personal responde a una justicia vertical ya que, si la riqueza de la persona aumenta, aumentará su carga tributaria, en cambio el mínimo exento familiar

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

es representada por una justicia horizontal teniendo los iguales el mismo trato y los desiguales un trato desigual.

En adición a ello, resulta importante saber que técnicas se pueden usar para la cuantificación del mínimo exento, según García Bueno (2008) este puede ser a desgravando una parte de la tarifa o a través de deducciones, ya sea que sea fijo o que se vayan eliminando de forma progresiva si la riqueza aumenta.

En el Perú, el mínimo exento se encuentra en los artículos 45 y 46 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo estas deducciones aplicables a la Renta de Cuarta y Quinta Categoría, en ambos casos existe una deducción de 7 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), en el caso particular de la renta de cuarta categoría también se podrá deducir el veinte por ciento de la renta bruta hasta un límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias.

Como se puede apreciar el mínimo exento en nuestro país es un monto fijo por lo que no existe diferenciación si la persona cuenta con carga familiar o si es soltero, y tampoco si este recurre a servicios particulares o a servicios brindados por el Estado, por lo tanto cabe la posibilidad de pensar que el mínimo exento puede realmente cubrir las necesidades básicas pero solo de algunos, ya que como se ha mencionado anteriormente el mínimo exento varía dependiendo de la situación económica, social y familiar en la cual se encuentre el contribuyente. Algunos autores como García Bueno (2008) mencionan que el mínimo exento no solo debe desgravar lo mínimo de subsistencia sino también los gastos destinados al acceso a la cultura, el arte y la educación. Esto se debe a que el mínimo exento de alguna u otra forma también estaría vinculado con el proyecto de vida, ya que la educación, alimentación, salud y demás necesidades se encuentran relacionado a la visión que tiene la persona sobre su futuro y el de su familia.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Otro aspecto, relacionado con el mínimo exento es la interrogante de si este se encuentra presente en los impuestos indirectos, la respuesta es afirmativa, García Bueno (2008) indica que el mínimo vital requiere reflejarse en la imposición indirecta al eximir de tributación a los productos de primera necesidad, medida que existe en nuestro país al ser los alimentos de la canasta familiar exentos del Impuesto General a las Ventas (IGV).

3.2.3. Principio No Confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad es considerado como principio constitucional tributario explícito, se encuentra en el artículo 74 de la Constitución Política, y está referido a la protección del derecho de propiedad.

En adición, Sotelo (2007) indica que en los sistemas capitalistas, la tributación está enfocada en la perduración y perpetuación del derecho de propiedad, de esa forma los tributos pueden gravar dicha propiedad, pero este tiene limitaciones para que esta pueda mantenerse en el tiempo, he allí la existencia del principio de no confiscatoriedad.

Por lo que en buena cuenta el Estado mediante los tributos se apropia de una parte de la propiedad, y el principio de no confiscatoriedad vigila y protege de que esta apropiación no sea exagerada.

Con este contexto algunos autores han brindado un concepto sobre este principio constitucional, Málaga (2016) y Bravo (2010) indican que el principio de no confiscatoriedad protege el derecho de propiedad cuando el Estado impone tributos excesivos que puedan afectar el capital del contribuyente y por tanto se vea disminuida su capacidad económica por la afectación a su derecho de propiedad.

Al igual que el principio de capacidad contributiva, el principio de no confiscatoriedad es un límite para el legislador en cuanto a su potestad tributaria, ya que prohíbe que este sea excesivo o exagerado, protegiendo así derechos fundamentales.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Sin embargo, este principio no solo se encuentra enfocado en la protección del derecho de propiedad sino que guarda una estrecha relación con el principio de igualdad, ya que como se menciona en la STC 2727-2002-AA/TC se aplica la noción básica de la igualdad tributaria por lo que se toma en consideración la capacidad patrimonial del contribuyente, asimismo brinda ciertos alcances al principio de no confiscatoriedad, indicando que este principio defiende derechos constitucionales como la propiedad ante una imposición irrazonable por parte del Estado. No obstante a su vez reconoce que como todo principio tributario tiene carácter de "concepto jurídico indeterminado", por lo que determinar si la imposición de algún tributo es razonable dependerá de cada caso en concreto.

Otro aspecto relevante es que, si un tributo no cumple con los principios de razonabilidad y proporcionalidad ya sea en la determinación de la base imponible y/o el monto de la tasa o la alícuota, transgrede el principio de no confiscatoriedad, así lo señala la STC 2727-2002-AA/TC mencionada ya en múltiples ocasiones, además que el Tribunal Constitucional con la STC 1907-2003-AA/TC lo reafirma.

En adición, Sotelo (2007) indica que la razonabilidad juega un papel importante, ya que es el indicativo para que un tributo no constituya un despojo de la propiedad, si bien el tributo por naturaleza va a extraer parte de la propiedad, este se encuentra admitido si no lesiona el derecho de propiedad o como indica la jurisprudencia, si no la consume en su totalidad, por lo que como indica Danós (2006) los principios de razonabilidad y proporcionalidad constituyen criterios que servirán para evaluar la confiscatoriedad de untributo.

Sin embargo, estos principios tampoco están desarrollados de manera exacta, por lo que, como ya indica la jurisprudencia, evaluar la confiscatoriedad de un tributo dependerá de cada caso y lo que lo hace más difícil, un tributo puede no ser confiscatorio, pero ser confiscatorio para un caso determinado.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

La STC 0004-2004-AI/TC es una clara demostración de lo que se acaba de mencionar, ya que en esta Resolución indica que el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) no es confiscatorio, porque si bien afecta el capital, la alícuota es mínima, considerando además que en el futuro está irá disminuyendo por lo que no resulta excesivo, no obstante el Tribunal indica que existe la posibilidad de que pueda ser confiscatorio en determinados casos, pero este deberá ser verificable, por lo que ya será cuestión de que a futuro ocurra este hecho y que los jueces reconozcan o determinen que el impuesto es confiscatorio considerando la capacidad económica de los sujetos afectados.

Otro caso relevante es el que nos menciona Danós (2006) con la STC 009-2001-AI/TC en la cual el Tribunal Constitucional indicó que la alícuota del impuesto del veinte por ciento (20%) para el cálculo del impuesto a la explotación de casinos y máquinas tragamonedas es confiscatorio pues no se deducen los gastos incurridos para la utilidad, además que el pago no es considerado como un pago a cuenta del impuesto a la renta, siendo dicha alícuota excesiva, por lo que el Tribunal finaliza solicitando al Congreso se reduzca dicha alícuota a través de la aprobación de una nueva ley. En este último caso, el Tribunal no deja espacio a la revisión de cada caso, ya que este impuesto en general se ha determinado como confiscatorio.

Lo mismo ocurre con la STC 646-96-AA/TC, el Tribunal Constitucional reconoce la confiscatoriedad del "Impuesto Mínimo a la Renta" ya que este impuesto absorbía parte sustancial del capital cuando el impuesto a la renta solo grava la utilidad, como indica Bravo (2010), lo cual ocurrió en este caso, la cobranza por concepto de impuesto a la renta en los casos donde esta no existe, dicha cobranza resulta confiscatoria.

Adicionalmente, según Sotelo (2007) si hubiese que colocar límites para determinar cuándo un tributo es confiscatorio, podríamos indicar al igual que Bravo Cucci, que es cuando se grava el 100% de la renta, sin embargo, otro aspecto relevante que nos menciona Sotelo es que no solo se debe prestar atención a la alícuota sino también a sus deducciones, ya que la diferencia entre el porcentaje de la alícuota y su deducción dará como resultado la verdadera

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

tasa del impuesto, y ese resultado hará que el impuesto no vulnere el principio de no confiscatoriedad.

En esa línea, podríamos preguntar ¿Cuáles son los criterios para determinar la confiscatoriedad de un tributo? Según Danós (2006) estos criterios difieren según su modalidad, es decir el principio de no confiscatoriedad en su carácter objetivo o subjetivo.

Con respecto al carácter objetivo Danós señala que está enfocado a la estructura del tributo y si este vulnera el derecho de propiedad, por lo que la evaluación de la confiscatoriedad de un tributo será con la revisión de la norma legal del tributo, examinando así aspectos objetivos como es la base imponible y la tasa del tributo, mientras que, el carácter subjetivo está relacionado a las circunstancias particulares de los sujetos afectados, aun cuando el tributo tenga una estructura técnica correcta, por lo que es necesario que se expongan pruebas fehacientes que demuestren la afectación a la capacidad contributiva de los perjudicados.

Asimismo, Danós (2006) también señala que la vía procesal para la evaluación de confiscatoriedad de un tributo en su carácter singular se puede determinar a través de un proceso constitucional de amparo o mediante un proceso contencioso administrativo, mientras que la evaluación de la confiscatoriedad en su carácter general será a través de un proceso de inconstitucionalidad, para que, en caso de determinarse confiscatorio un tributo, el Tribunal Constitucional indique la derogación de la norma en el cual está contenido el tributo, situación que sucedió con la STC 009-2001-AI/TC en la cual el Tribunal Constitucional solicitó la reducción de la alícuota del veinte por ciento, lo que se efectuó ya que se aprobó la Ley 27796 que rebajó la alícuota a 12%, porcentaje que se ha mantenido y se sigue utilizando en los juegos y apuestas a distancia con la Ley 31557 la cual fue aprobada el 13 de agosto de 2022.

Por lo tanto estas vertientes del principio de no confiscatoriedad son considerados parámetros y límites para determinar si un tributo es confiscatorio, tal es así que como indica Ruiz de Castilla (2021) el principio

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

de no confiscatoriedad así como los demás principios tributarios con el tiempo estarán pasando a ser considerados derechos fundamentales, ya que su finalidad es la efectiva protección de otros derechos.

Otro punto relevante es que la jurisprudencia nos brinda otra forma de evaluar la confiscatoriedad de un tributo y esto es a través de su vertiente cuantitativa o cualitativa, (Hernández, 2005 citado por Málaga Cuadros, 2016), también desarrolla estos aspectos indicando que la identidad cuantitativa ocurre cuando se extrae un monto considerable del patrimonio o la renta del contribuyente, y la cualitativa cuando se vulnera algun principio tributario sin importar la cuantía.

3.2.3.1. Vertiente Cuantitativa

En lo concerniente a la vertiente cuantitativa, este se refiere a la base imponible y el monto de la alícuota, se puede determinar la confiscatoriedad de un tributo cuando la alícuota sea tan excesiva que el contribuyente se vea afectado.

Sin embargo, no se puede dejar de lado que la diferencia entre el monto de la alícuota y las deducciones que darán como resultado la tasa efectiva, por lo que la tasa puede tener un porcentaje alto, pero si las deducciones también tienen un porcentaje alto, la tasa efectiva será mínima y por tanto dicho tributo no será considerado confiscatorio.

Ahora bien, la STC 2302-2003-AA/TC señala que un elemento para verificar la confiscatoriedad cuantitativa es el informe económico financiero que sustente el coste y los criterios para la determinación del tributo, ya que de no existir una relación entre lo que se está gravando y el monto a pagar, el tributo deviene en confiscatorio, como indica Sotelo (2007) debe existir una forma de comprobar la confiscatoriedad mediante operaciones aritméticas que demuestre que existe una afectación al contribuyente por la excesiva carga tributaria.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Por ejemplo, en el caso de las tasas, la cual como se ha indicado anteriormente tiene un inconveniente a la hora de fijar el monto ya que este tiene que estar relacionado con el servicio brindado, Sotelo (2007) menciona que en estos casos debe determinarse que el costo global del servicio corresponde al gasto efectuado por el Municipio y si la distribución de estos costos para con el contribuyente sea el adecuado considerando además el uso y beneficio de dichos servicios.

Con respecto a las contribuciones, Sotelo (2007) menciona que la confiscatoriedad se configura cuando no es razonable el monto estimado del beneficio diferencial y la carga tributaria efectiva relacionado a este beneficio.

Sin embargo, no existe jurisprudencia que indique cual es el porcentaje o la alícuota limite que determine exactamente la zona de confiscatoriedad y no confiscatoriedad de un tributo. Según Bravo (2010) Argentina ha determinado un límite especifico en cuanto a los impuestos inmobiliarios el cual no debe superar al 33%, asimismo Alemania considera que un tributo es confiscatorio cuando supera el 50%.

En cambio, en nuestro país como indica el Tribunal Constitucional mediante la STC 2302-2003-AA/TC un tributo es catalogado confiscatorio cuando este sea exorbitante y genera una carga difícil de soportar para el contribuyente, pero para determinar dicha presión dependerá de un peritaje para su comprobación.

Sin embargo, un aspecto que no se puede dejar de lado con la Sentencia al cual se hace referencia, es que la confiscatoriedad también se puede suscitar de dos formas; la primera, cuando solo un tributo sea exageradamente alto, y la segunda cuando el conjunto de los tributos recaídos en un solo contribuyente sea excesivo y afecte su esfera patrimonial, es decir, su capacidad

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

económica. En cualquier caso, el Tribunal no establece un porcentaje límite como lo hacen los tribunales de Argentina y Alemania, ya que como se ha mencionado anteriormente requerirá de un estudio a profundidad que demuestre esta confiscatoriedad.

3.2.3.2. Vertiente Cualitativa

Mientras que la vertiente cuantitativa se enfoca en una razón técnica, la vertiente cualitativa como indica Danós (2006) está relacionado a las circunstancias del contribuyente, si realmente se toma parte considerable de la renta o el patrimonio, así como si existe una vulneración a otros principios tributarios sin importar la cuantía del tributo.

Asimismo, el Tribunal Constitucional desarrolla la vertiente cualitativa en dos casos en particular, con la STC 00053-2004-PI/TC indica que la confiscatoriedad es cualitativa cuando se vulnera otros principios tributarios como la reserva de ley, entre otros. Adicionalmente, la STC 0041-2004-AI/TC indica que la confiscatoriedad será cualitativa cuando se afecte ilegítimamente la propiedad por la afectación de otro principio tributario aun cuando el contribuyente puede soportar el monto sustraído.

En síntesis, el principio de no confiscatoriedad es genérico en cuanto a su aplicación, ya que no existen parámetros concretos para determinar en qué situaciones se vulnera este principio, empero existen ciertas características y vertientes sujetas a la discrecionalidad del Tribunal Constitucional, lo que no impide que a futuro se emitan mayores factores de medición para determinar la confiscatoriedad de un tributo.

3.3. Renta

3.3.1. Concepto de Renta

La Renta es aquel que determina la base del impuesto, siendo determinante al momento de analizar si la renta se subsume dentro del supuesto

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

de hecho y que por ende sea considerado dentro de la base de imposición (Ortega & Pacherres, 2011).

Respecto al concepto de renta García R. (1978) indica que este podría considerarse en tres aspectos, aquel ingreso que tiene carácter periódico, el ingreso que se recibe ya sea o no periódico, o el ingreso que se percibe analizando el consumo y los cambios en el patrimonio. Por otra parte, la renta es progresiva, es decir que para su determinación se extiende desde losingresos hasta los cambios en el patrimonio, haciendo que sea más justa la base de imposición, sin embargo esto también conlleva a que la determinación de esta base imponible sea más difícil de controlar y/o determinar.

Por su parte Bernal (2020) menciona que la renta es un aspecto financiero es el consumo de riqueza que haya realizado una persona, por lo tanto no considera los ingresos que esta persona percibe sino el consumo que realiza, asimismo propio de ser una figura que no solo es vista desde el derecho tributario sino que además es visto por otras materias como la economía y las finanzas, por lo que la renta es considerado además como un instrumento financiero por parte del Estado para el soporte de los gastos públicos.

Paralelamente, García C. (1997) menciona la terminología de renta el cual proviene del latín *reditus* que se entiende como el verbo "rendir" y/o "redito" que es sinónimo de ganancia. Indicando además, que la renta puede ser identificada en diferentes situaciones, a modo de ejemplo, una persona recibe el sueldo de su trabajo a fin de mes y para celebrar ingresa con su familia a un restaurante, además de tener la costumbre de transferir el 10% de su sueldo a una cuenta de ahorros y emplea parte de su dinero en la construcciónde un inmueble que posteriormente arrendará. Como se puede apreciar, y en relación con lo indicado por el autor la renta es la riqueza consumida, ahorrada y/o invertida, esta riqueza no solo es vista desde el punto de vista material como sería específicamente la obtención de bienes o el dinero que se encuentreen una cuenta bancaria sino también la inmaterial como es el tiempo de recreación.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

En suma, la renta es la riqueza reflejada a través del aumento de la esfera económica de la persona ya sea con la adquisición de bienes materiales monetario o en especie como inmateriales (goce o recreación), pudiendo ser este obtenido de forma periódica o de manera esporádica y extraordinaria,

Tal es así, que la doctrina para establecer mejor estos enfoques de lo que se podria considerar renta se han establecido teorías de la renta, siendo las más importantes, la teoría de la renta producto, flujo de riqueza y consumo más incremento patrimonial.

3.3.2. Teorías de la Renta

3.3.2.1. Renta Producto

Para empezar, García R. (1978) sostiene que la renta proviene de una fuente durable, es decir, una actividad económica que permite el ingreso de riqueza de forma periódica. Asimismo, para que la renta sea considerada dentro de esta teoría debe cumplir ciertos requisitos el cual se ilustrará mejor con un ejemplo.

Se constituye una microempresa que produce y comercializa zapatos, las existencias es el **producto** que estará a la venta, además la **fuente productora** es la actividad a la que se dedica la empresa, que a su vez esta actividad es **periódica** ya que existe demanda de este calzado en el mercado que permite la subsistencia de la empresa en el tiempo. Por otra parte, la empresa **explota** su actividad de producción y comercialización de manera racional y constante haciendo uso de sus recursos, sin dejar de lado que los ingresos que se obtenga por la venta de las existencias se verán reducido por los gastos y costos en los cuales incurre, siendo el resultado de este **la renta neta.**

De esta forma se tiene mejor determinado los requisitos que requiere la renta para considerarse como tal, ser un producto el cual se deviene de la fuente productora, manteniéndose en el tiempo haciendo que la renta sea periódica, la fuente productora debe ser

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

puesta en explotación de forma racional y, además, todos los ingresos obtenidos deben restarse los gastos y costos incurridos para solo obtener la renta neta (García R., 1978).

Por el contrario, si la renta no constituye estos requisitos, para el enfoque de esta teoría, no sería considerado renta, como lo es por ejemplo el ganar una competencia en la cual se obtendrá cierta cantidad de dinero como premio, ya que no existe una producción periódica. Incluso, como menciona Ortega y Pacherres (2011) y Medrano (2018) no constituye renta para esta teoría la enajenación de los activos fijos de una empresa, como lo es, siguiendo el ejemplo anterior, una maquina o vehículo que es utilizado para el transporte de las existencias, ya que la enajenación de estos activos conllevaría a que la fuente productora se agote o termine, además que los activos fijos por su naturaleza no están destinados a ser vendidos de manera periódica.

Cabe resaltar que esta teoría se puede ver representada en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 1 literal a) ya que considera renta a aquello que provenga del capital, trabajo o de la combinación de ambos, considerando además que se tenga una fuente durable que efectivamente genere ingresos de manera periódica, tal como lo ejemplifica Ruiz de Castilla (2021) con la actividad de arrendamiento de un bien inmueble, siendo este el capital, para la estancia prologada de un inquilino, lo que conlleva a que los ingresos de esa merced conductiva percibida por el propietario del inmueble sean periódicos y por ende se encuentre afecto al impuesto a la renta.

Por otra parte, como indica Medrano (2018) no toda obtención de dinero puede conllevar a estar afecto al tributo, esto ya fue visto anteriormente en el caso de enajenación de un activo, sin embargo también se considera dentro de esta premisa los ingresos obtenidos por herencia, ya que por razones obvias no es una actividad frecuente y por tanto no se encontraría afecto a impuesto, lo mismo

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

ocurre con los premios obtenidos por logros académicos, deportivos, artísticos, etc. ya que no es un evento el cual se tenga la certeza que será obtenido de manera periódica.

Em cambio en el supuesto de un artista que vende sus obras y obtiene ingresos por ello, denominado también como regalías sí serían considerados como renta ya que es una actividad periódica cuya fuente es durable (Medrano, 2018).

3.3.2.2. Flujo de riqueza

A diferencia de la renta producto el cual requiere de periodicidad, esta teoría considera renta aquello que no provenga de una actividad periódica, es decir que los ingresos pueden ser eventuales, hasta extraordinarios, ajenos a una planificación, considerándose como tales por ejemplo la donación, los regalos, las herencias, etc., es decir todo ingreso que haya fluido desde un tercero hacia la persona que recibe dichos ingresos, siendo necesario la operación con terceros (García R., 1978).

De ahí que, Ortega y Pacherres (2011) enlistaron los supuestos que se subsumen dentro de actividades de terceros acorde a esta teoría de flujo de riqueza siendo los ingresos por actos accidentales como lo es la venta de un activo fijo de la empresa, los ingresos eventuales que depende de la suerte como lo es una lotería o también el monto de indemnización por lucro cesante y los ingresos a título gratuito como lo son las donaciones o las herencias.

No obstante, en cuanto a la indemnización, cabe destacar que la indemnización por daño emergente se encuentra inafecta al impuesto ya que este busca el resarcimiento del daño, sin embargo, el lucro cesante no implica esta reparación del daño inmediato sino del daño futuro que es aquello dejado de percibir y ese aspecto si se encuentra afecto al impuesto a la renta (Ruiz de Castilla, 2021).

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Si bien esta teoría de flujo de riqueza grava aquellos ingresos extraordinarios Bernal (2020) y Ruiz de Castilla (2021) mencionan que es más amplia que la renta producto, es decir que no solo grava los ingresos extraordinarios sino además aquellos ingresos que se encuentran considerados dentro de la renta producto, es decir toda riqueza ya sea que este se obtenga de forma periódica o no, estará afecto al impuesto, con lo cual mientras que en la renta producto, por ejemplo, no se admitían los ingresos provenientes de ganar una competición, en esta teoría si se incluirían estos ingresos como parte de la renta.

Asimismo, en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta en el artículo 1 literal b y c como en el artículo 2 y 3 podemos encontrar el criterio de flujo de riqueza, con respecto a la de enajenación de bienes, los ingresos provenientes de indemnizaciones que exceden el costo o cualquier ganancia o incluso los producidos por la exposición a la inflación. Si bien la inflación actualmente no genera muchas diferencias si puede ser un factor que varie el monto de la renta de una empresa y por ende se podría determinar si la inflación genera ingresos extraordinarios o no para la empresa.

Cabe destacar también algunos aspectos relevantes relacionados al artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta ya que como indica Ruiz de Castilla (2021) este contiene algunos elementos como lo son el bien que es considerado un activo fijo, la enajenación propiamente dicha y la retribución que es lo que se considera como ganancia de capital, siendo el ingreso esta retribución, y la utilidad la resta entre el ingreso y los costos y/o gastos incurridos.

Como último detalle a destacar, es que no se considera como renta el aumento de valor de un bien que no ha sido enajenado, así como la provisión de la producción ya que no ha ocurrido un intercambio, este mismo pensamiento se vuelve extensivo en los

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

casos de obtención de un beneficio en el cual no se han realizado intercambios (Medrano, 2018).

3.3.2.3. Consumo más incremento patrimonial

Esta teoría resulta ser más extensiva que sus antecesoras, ya que el individuo es el punto focal mediante el cual se realiza la determinación del total de su riqueza, comprendiendo la satisfacción de la cual dispone o mejor conocido como el consumo, así como también el incremento en su patrimonio, tal es así que ambos constituyen la renta al final de un periodo, por tanto esta teoría no solo incluye todo lo considerado renta que hasta el momento comprenden los ingresos periódicos y extraordinarios sino también los gastos (considerado por esta teoría las salidas de dinero que están afectas al impuesto), haciendo que a su vez esta teoría sea un reflejo de la capacidad contributiva del individuo (García R. , 1978; Bernal, 2020 y Ruiz de Castilla, 2021).

En cuanto al incremento patrimonial, según García R (1978) se debe tener en cuenta las variaciones patrimoniales las cuales puede provenir por los ahorros o por el aumento del valor de un bien del cual se era propietario hace tiempo, con respecto a lo último un claro ejemplo es lo que nos menciona Ortega y Pacherres (2011) con respecto al resultado de las diferencias en el tipo de cambio que al final de un periodo determine un ingreso.

Con respecto al consumo este se puede ver reflejado en las satisfacciones que realiza el individuo como también en la cobertura de sus necesidades, considerando dentro del consumo los bienes adquiridos, los bienes que se mantienen en su propiedady el consumo de bienes y servicios. Ahora bien, el consumo de unbien durable también podría considerarse afecto al impuesto, teniendo como premisa que los bienes propios generan una satisfacción en su uso, que fácilmente podrían arrendar y obtener ingresos pero que consideran que su estancia en ese bien inmueble

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

o el uso de ese bien es más satisfactoria que arrendarlo sin embargo ya sea que lo arriende o no, de igual forma está recibiendo beneficios que conlleva a una renta. Sin embargo, en cuanto a este aspecto, puede resultar contraproducente cuando la regulación apoya la adquisición de bienes propios, pero no deja de lado este aspecto cuando se arrienda gratuitamente a un tercero (García R., 1978).

A propósito, Ruiz de Castilla (2021) señala que en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta el literal d del articulo 1 corresponde a esta teoría, pero cabe destacar que también se considera a este articulo la "renta ficta", el cual se aplica para los casos mencionados en el párrafo anterior correspondiente al arrendamiento a título gratuito ya que se presume la existencia de una renta afecta al impuesto, es decir, que pese a que en la realidad el propietario de un inmueble que arrienda a título gratuito a un tercero no recibe ningún ingreso, su tratamiento fiscal es que se presume que el propietario recibe este ingreso aun cuando en la realidad esto no ocurre. La razón de este criterio se basa principalmente en la evasión fiscal y los montos que no se encuentran sujetos a bancarización[1], ya que, si la administración tributaria creería realmente en la "realidad" que el propietario señalase, todos los propietarios bien podrían declarar arrendar a título gratuito, percibir un ingreso por merced conductiva el cual no se bancarice y no tributar por ese ingreso que evidentemente se encuentra afecto al impuesto a la renta.

Asimismo, en caso de que se arriende un inmueble a una merced conductiva muy ínfima, es decir, cuyo monto sea menor al 6% del autovalúo[2], se tributará por la merced conductiva mayor, en este caso por la renta ficta, entendiéndose que la renta ficta es el monto

[1] Considerando que la bancarización es obligatoria cuando el monto a partir del cual se utilizará medios de pago es mayor a dos mil soles o quinientos dólares americanos, según el artículo 4 de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía (Ley Nº28194)

[2] Literal d del artículo 23 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

mínimo por el cual se debe tributar ya sea que el arrendamiento se dé de forma gratuita o que la merced conductiva tenga un monto menor.

Es necesario aclarar que el caso desarrollado en párrafos anteriores no es el único caso en donde se puede apreciar una renta ficta, es más Ortega y Pacherres (2011) indican que la norma no ha establecido los supuestos que la conforman, lo que deja un espacio al legislador de presumir rentas fictas, para ilustrar esto conviene ejemplificar los casos de la cesión de bienes muebles o inmuebles, que no sean predios, cuya depreciación sea utilizada como deducción del impuesto a la renta; es decir si una empresa tiene una máquina cuya depreciación utiliza para reducir su impuesto a la renta, el cual cede a un monto inferior al valor de mercado a otra empresa, en cuanto a su tratamiento tributario se presume una renta ficta no menor al 6% del valor de adquisición, producción, etc.[3]

Con lo cual, nos podemos quedar con el concepto de García C. (1997) al decir que, dentro de esta teoría, conforma renta todo ingreso en bienes materiales como inmateriales, ya sea periódico o no, de carácter gratuito u oneroso que genere no solo el individuo sino también un ente colectivo.

3.3.2.4. Concepto legalista de la renta

Para empezar este criterio depende de la regulación nacional, como lo indica Gomes de Sousa (como se cita en García C.,1997) la renta es aquel hecho afecto al impuesto cuyo ingreso se subsume en una definición el cual se encuentra en la norma positiva.

Sin embargo, como lo indica García Belsunce (como se cita en Bernal, 2020) la regulación debe ser lo suficientemente clara para establecer los supuestos que son considerados renta, ya que de lo

[3] Literal h, artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

contrario existirán diferentes enfoques en cuanto a su interpretación.

3.4. Impuesto a la Renta

Partiendo del conocimiento previo sobre la renta, se puede considerar al impuesto a la renta ideal aquel que reúna las características de ser global, personal y progresivo, asimismo, se considera este ideal ya que difícilmente estas características del impuesto a la renta se pueden encontrar en las legislaciones. Sin embargo, considerando este ideal es que se le atribuyen ciertas características generales como el no ser trasladable, presentar el principio de capacidad contributiva, ser estabilizador y los ya mencionados, que es ser global, personal y progresivo (García R., 1978).

3.4.1. Características Generales

3.4.1.1. Carácter de no trasladable

Con respecto a esta característica, Bernal (2020) y García R. (1978) mencionan que este afecta a aquel sujeto en el cual la ley recae, por lo tanto, este no puede trasladarse a otra persona. Por ejemplo, si un abogado emite un recibo por honorarios al final del periodo el será el responsable de declarar y pagar el impuesto a la renta correspondiente de cuarta categoría, no podría transferirlo a otra persona ya que los hechos que él ha cometido se subsumen en un hecho afecto a la renta y ello solo puede atribuírsele a él.

3.4.1.2. Carácter de Contemplar la equidad

Esta característica se resume a la aplicación del principio de capacidad contributiva, contemplándose la equidad horizontal al considerar el total de las rentas en relación a su situación personal como la igualdad vertical, que se refleja en la progresividad del impuesto, asimismo considera el mínimo vital como la estructura progresiva para gravar el impuesto a pagar, siendo este aplicable no solo a las personas naturales sino también a las personas jurídicas (García R., 1978).

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

En nuestra legislación esta progresividad podemos verlo reflejado en el cálculo para determinar el importe a pagar el impuesto a la renta de cuarta categoría y quinta categoría, asimismo nuestra legislación considera un monto mínimo exento de ser gravado con el impuesto, sin embargo para la determinación de la renta neta no considera la equidad horizontal, es decir la situación personal y los gastos que puede incurrir, teniendo en cuenta que los gastos de una persona soltera serán diferentes que de una persona la cual tiene carga familiar, siendo este un aspecto importante también dentro de esta característica.

3.4.1.3. Carácter estabilizador de la economía

Esta característica se hace presente en situaciones de alza de precios y de recesión, ya que al ser el impuesto a la renta un impuesto progresivo tiene una relación directamente proporcional con la renta neta, es decir a mayor renta neta mayor impuesto a pagar y viceversa. Cuando acontece tiempo de recesión, al bajar el ingreso de las personas y de las empresas, la recaudación disminuye con lo cual se dispone a disminuir la tasa del impuesto para incentivar el movimiento de la economía a través del consumo, y cuando se presenta una situación de alza se dispone tasas más altas para que el Estado pueda recaudar más ingresos y de esa forma congela los altos ingresos que la persona o la empresa obtiene (Bernal, 2020; García R., 1978).

3.5. Modelos para la determinación del Impuesto a la Renta

Tomando en consideración que el impuesto a la renta ideal es aquel que logre gravar la renta que provenga después de examinada la capacidad contributiva real de la persona, como indica Meneses et al. (2015) es poco probable que un país logre esto en su totalidad, por tal motivo es que existen modelos que algunas legislaciones en cierta medida consideran al momento de gravar el impuesto.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

3.5.1. Por la fuente

3.5.1.1. Impuesto Global

De acuerdo con diversos autores, el impuesto global determina el total de rentas de una persona compensando las rentas positivas y negativas, por lo que al tomar la totalidad de las rentas carece de importancia su origen, es decir si estas son rentas de capital o trabajo si estas son de fuente local o extranjera. Por otra parte, permite la compensación de rentas negativas, es decir los resultados negativos o también considerados gastos, así como las deducciones personales, y permite la progresividad del impuesto, ya que ninguna persona podría escapar ante una determinación del total de sus rentas considerando además su situación personal (García R., 1978; García C,1997; Bernal, 2020 y Meneses et al., 2015).

Hasta cierto punto se puede considerar este un impuesto que se encuentra acorde al principio de capacidad contributiva, sin embargo, la desventaja de este yace al tener todas las rentas un mismo tratamiento, el cual puede conllevar a injusticias, como, por ejemplo, que sean de igual tratamiento los ingresos que una persona recibe en razón de su trabajo a aquellas obtenidas por haber ganado una lotería, debiendo tener mayor imposición el segundo hecho (Medrano, 2018 y García C.,1997).

3.5.1.2. Impuesto Cedular

A diferencia del anterior, el impuesto cedular diferencia las rentas en razón de su origen, tal es así que dependiendo de su origen pertenecerá a una categoría y cada categoría tendrá una alícuota proporcional, sin embargo, tiene algunas limitaciones, entre ellas que no se puede compensar entre rentas o pérdidas de distintas categorías y tampoco se puede considerar la totalidad de las rentas lo que conlleva a que tampoco se puedan deducir gastos personales (Bernal, 2020; Medrano, 2018; García C., 1997).

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Asimismo, como menciona García R. (1978) las tasas que determine cada cédula serán distintas, con lo cual se podría considerar que las rentas de trabajo tengan menor imposición que las rentas de capital, por otra parte, lo que resulte como pago para el impuesto de cada categoría es independiente. Las ventajas de este sistema es que resulta ser más sencillo para determinar e implementar una tasa progresiva, sin embargo no respeta la equidad vertical y horizontal ya que considera una capacidad contributiva parcial e imperfecta de la persona ya que solo mediante un impuesto global se puede considerar lascircunstancias personales de cada uno, mientras que este sistema al ser cada cédula definitiva imposibilita considerar la situación personal del contribuyente, aunque cabe destacar que algunaslegislaciones han intentado personalizar algunas cédulas.

3.5.1.3. Los Sistemas Mixtos

Como se mencionó anteriormente no existe legislación que adopte un sistema puro, en la mayoría de los casos hasta la actualidad se personaliza un sistema cedular con lo cual se puede percibir un atisbo de la globalización. Entre otros casos, también se considera mixto aquel sistema global que contiene algunas limitaciones, ya sea en la intensidad de la imposición del impuesto, siendo de manera diferenciada para algunos supuestos o la agrupación de este en distintas categorías para facilitar el cálculo del impuesto (García R., 1978; Bernal, 2020).

Por otra parte (Héctor Villegas, 1987, como se cita en Medrano, 2018) un sistema mixto se produce después de analizado tanto las ventajas como las desventajas de un sistema cedular y global, tal es así que las rentas se pueden dividir según su origen, sin embargo la sumatoria de cada una de las categorías después de haber determinado la renta de manera independiente con cada una de ellas da como resultado la totalidad de las rentas, luego de ello

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

se procede a las deducciones y la progresividad de la tasa para cada situación en particular del sujeto pasivo.

3.5.1.4. Sistema Indiciario

Como su propio nombre hace referencia esta renta es determinada por indicios, por ejemplo, si la administración tributaria observa la nueva adquisición de un automóvil presume que la persona tiene una mayor capacidad contributiva y por tanto determina mayor impuesto a pagar, o lo que ocurría antiguamente con el impuesto francés sobre las puertas y ventanas el cual mediante un conteo de las mismas se presumía mayor capacidad contributiva del propietario, siendo este sistema confiscatorio ya que no existe un criterio para su aplicación (Bernal, 2020; García C.,1997).

3.5.2. Por la Tasa

Cabe aclarar en este punto, que una vez calculado la base imponible[4] el cálculo para el pago del impuesto dependerá de las tasas cuya aplicación comprende tres modelos, la tasa progresiva, la tasa regresiva y la tasa proporcional o flat tax (Meneses et al., 2015).

3.5.2.1. Tasa Progresiva

Un impuesto cuya tasa es progresiva, quiere decir que la relación entre la tasa y la base imponible es directamente proporcional, es decir que si la tasa es alta esto se debe a que la base imponible también lo es, con lo cual sigue el principio de capacidad contributiva en razón de quien tenga mayor capacidad para pagar tendrá una tasa mayor y quien tenga una menor capacidad para pagar, su importe a pagar al fisco será menor (Meneses et al., 2015).

[4] Cabe destacar que en esta clasificación ya no es de interés como es que la base imponible ha sido determinada, es decir si este ha sido mediante un sistema global, cedular o mixto. Ya que esta clasificación parte desde la base imponible.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Por otra parte, García R. (1978) expresa que una tasa progresiva usualmente es aplicada en tramos o escalas, asimismo su progresividad es lenta. Como ejemplo de la aplicación de esta tasa en nuestra legislación tenemos las rentas de trabajo en la cual cada tramo contiene una tasa para la determinación del importe a pagar y este a su vez es lento ya que dependiendo de los excedentes se irá elevando los tramos y el porcentaje de las tasas.

3.5.2.2. Tasa regresiva

En este caso, la tasa regresiva viene a ser todo lo contrario a la anterior, es decir, la relación entre la tasa y la base imponible es inversamente proporcional, con lo cual, si la base imponible aumenta la tasa disminuye, y si la base imponible disminuye la tasa aumenta.

Este sistema contraviene los principios de capacidad económica e igualdad por ende estos no se encuentran en nuestro sistema tributario (Meneses et al., 2015).

3.5.2.3. Tasa plana o Flat Tax

Este es un sistema de imposición sencillo ya que comprende mantener una sola tasa, usualmente en porcentaje, teniendo una proporcionalidad tenue pero que está acorde a la base imponible. Asimismo, al ser una tasa plana, no existe diferenciación ni tratamientos especiales con lo cual ayuda a la Administración Tributaria en la gestión y control de los impuestos sujetos a flat tax (Meneses et al., 2015)

Sin embargo, como indica García R. (1978) al tener una progresividad muy baja, requiere de mayor normativa especial para mantener la progresividad sin que las empresas realicen artificios, por ello en algunas legislaciones se utiliza una tasa plana exclusivamente para las pequeñas empresas y otra para la mayoría de las rentas.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

3.5.3. Por sus deducciones

Para comenzar, según Rodas (2019) debemos partir que las deducciones son descuentos que intervienen en el cálculo de la base imponible y se encuentran señaladas en la norma, es decir son montos establecidos en la norma que permiten reducir los ingresos que serán sujetos al cálculo de la base gravable teniendo como resultado la disminución de la riqueza obtenida por el sujeto pasivo. A continuación se detallará los dos grandes modelos que son las deducciones subjetivas y las deducciones objetivas.

3.5.3.1. Deducciones subjetivas

Partiendo con lo que señala Masbernat (como se cita en Meneses et al., 2015) en cuanto a que el tributo no debe garantizar solamente la subsistencia del contribuyente y su familia, sino que se tributa en razón de la riqueza disponible, considerando las circunstancias personales, estableciendo que las deducciones subjetivas obliga a reconocer las circunstancias personales para el cálculo de la renta neta, Málaga (2016) conceptualiza las deducciones subjetivas como un sistema el cual permite a la persona natural la deducción de los gastos incurridos para satisfacer sus necesidades básicas esenciales tanto personales como familiares, así como aquellos gastos necesarios para su rendimiento laboral sin límites.

Cabe resaltar que el sistema de deducciones subjetivas se encuentra relacionada con el mínimo exento disponible o también denominado mínimo no imponible, esto debido a como ya se desarrolló anteriormente este representa un monto libre de obligación tributaria, es decir que disminuye la base imponible teniendo como finalidad que la persona pueda subsistir.

En cuanto al mínimo exento este puede ser limitado, es decir que aquellos cuyos ingresos se encuentran por debajo de este monto mínimo no pagarán impuesto, asimismo puede ser general, en cual todos aprovechen el mínimo exento y tributan por la

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

diferencia, o graduada es decir que el monto mínimo disminuye en razón del aumento del ingreso. Sin embargo, además del mínimo exento también se incluyen las deducciones por cargas familiares, los gastos por enfermedad y educación (García R., 1978).

Para García R. (1978) establecer deducciones por cargas familiares deben cumplir con tres requisitos, el parentesco, la carga familiar y que los ingresos no superen lo establecido en la norma. Cabe destacar que la carga familiar comprende a aquellos descendientes como los hijos y ascendientes como los padres o abuelos.

Por otra parte, como nos menciona García R. los gastos de enfermedad comprende no solo los gastos de atenciones médicas o medicamentos, sino también de sepelio. Las deducciones por atenciones médicas resultan convenientes a la Administración Tributaria para conocer los ingresos de los profesionales de la salud, sin embargo, en cuando a los gastos por sepelio este suele ser un monto determinado ya que es difícil para la Administración Tributaria controlar estos gastos. Y finalmente, en cuanto a los gastos de educación este comprende los gastos por educación de los dependientes (hijos) y la formación académica del contribuyente.

3.5.3.2. Deducciones Objetivas

En cuanto a las deducciones objetivas, según López (2018) y Meneses et al. (2015) estas deducciones son estimaciones que se aplican para el cálculo de la base imponible, estas estimaciones son generales y por tanto a diferencia de las deducciones subjetivas, no considera las circunstancias personales o familiares.

Asimismo, Málaga (2016) señala que las deducciones subjetivas son prácticas, ya que simplifican el cálculo de la base imponible al Estado y al contribuyente, siendo este usualmente reflejado en enumeraciones taxativas, montos fijos y presunciones

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

generalizadas. Sin embargo, esta practicabilidad de las deducciones objetivas tanto para Meneses et al. (2015) como para Málaga, la simplicidad que resulta de ayuda para el Estado es netamente teórico ya que, si bien estas deducciones simplifican el sistema tributario o resulta beneficioso para el control del Estado, se imposibilita considerar la capacidad económica del contribuyente.

Cabe destacar que las deducciones objetivas se encuentran en la legislación nacional, específicamente en las rentas de trabajo, siendo estas deducciones "normas de simplificación" sin embargo estas normas deben encontrarse acorde a las bases y principios del sistema tributario como son los principios de igualdad y capacidad contributiva (Málaga, 2016).

Con respecto a lo antes señalado, Ruiz (2002) menciona que las deducciones objetivas en el Perú en cuanto a las rentas de trabajo son insuficientes, puesto que no considera la realidad económica de la persona natural ni la de su familia, sin embargo, Ruiz nos menciona un enfoque un tanto distinto con respecto a la última parte, ya que considera que debería ser factible la deducción de gastos familiares por dos razones, el primero por el principio de capacidad contributiva y segundo por la protección de la familia, considerando además que esta es una figura protegida por el Estado, pero que se ve afectada ante un sistema tributario en el cual no se permite la deducción de gastos familiares y personales, estableciendo que las deducciones impuestas por el Estado no solo deben seguir los principios constitucionales tributarios sino además debe ser congruente con aquellos derechos fundamentales que también protege.

3.5.3.3. Deducciones Mixtas

Estas deducciones, según Málaga (2016) postula ser un híbrido entre las deducciones subjetivas y objetivas, siendo este un sistema

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

dual, el cual se puede ver regulado de dos formas, la práctica de deducciones subjetivas con límites a ciertos montos establecidos o deducciones de tasas porcentual que se actualizarán a lo largo del tiempo debido a los cambios económicos. Cabe resaltar que las deducciones mixtas generan un impacto negativo en el principio de igualdad, sin embargo, este es menor en comparación con las deducciones objetivas.

3.6. Impuesto a la Renta de personas en el Perú

Acorde al artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el sistema tributario en el Perú es cedular, en otras palabras se encuentra dividido por categorías siendo las primera categoría destinado a las rentas provenientes de arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes, la segunda categoría destinada a rentas de capital no comprendidas en la primera categoría, la tercera categoría está enfocada a la actividad empresarial, la cuarta categoría son las rentas provenientes de trabajadores independientes y la quinta está enfocado a trabajadores dependientes.

Por lo que, estas categorías a su vez se pueden clasificar de dos formas, la primera es considerar que las rentas de primera y segunda categoría son rentas de capital, la tercera al gravar rentas provenientes de actividad empresarial son rentas de capital y trabajo, y las rentas de cuarta y quinta categoría son las rentas de trabajo ya que solo considera las rentas de los trabajadores ya sean dependientes o independientes (Ruiz de Castilla, 2021).

La segunda clasificación de estas categorías, tal como señala la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT, 2022) existen las rentas de personas naturales las cuales la conforman las rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría y la renta de personas naturales con actividad empresarial, siendo este la tercera categoría.

En este punto y en cuanto respecta a la presente investigación solo se hará énfasis a las rentas de personas naturales que no realizan actividad empresarial, y dentro de ellas a las rentas de trabajo, es decir la cuarta y quinta categoría del impuesto a la renta.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

3.6.1. Impuesto a las Rentas de Trabajo

El trabajo es una de las fuentes más comunes a lo cual recurre una persona para obtener ingresos, este trabajo puede ser dependiente, es decir sujeto a una relación laboral y aquel que es ajeno a ello, es decir, el trabajador independiente quien se encuentra regulado por el código civil. Además, Ortiz de Oure (2022) nos señala que las rentas de trabajo se subsumen en la teoría de la renta producto ya que cumple con ser una fuente que se mantiene en el tiempo. Sin embargo García R. (1978) indica un enfoque distinto, si bien las rentas provenientes de trabajadores dependientes cumple con la periodicidad, esto debido a que la remuneración es pactada con la empresa o entidad, por lo que esta remuneración no depende de las utilidades de la empresa, ya que es pactada con antelación además de las normas laborales los cuales protegen al trabajador conlleva a que la remuneración se establezca y se cumpla acorde a lo pactado en el contrato laboral, en cuanto a los trabajadores independientes no cumplen con este aspecto de periodicidad ya que pueden tener periodos de tiempo en los cuales sean contratados, como periodos de tiempo en los que no, es decir, la existencia de incertidumbre en el futuro.

Por otra parte, García R. (1978) considera que las rentas de trabajo por lo general puede ser inestables ya que en caso exista una pérdida es difícil para la persona poderlo sobrellevar, se encuentra supeditado a la producción que genere el individuo el cual perecerá en algun momento y los gastos personales a los que se incurren, los cuales conllevan a la reducción de la renta.

Asimismo, merece la pena subrayar también que en el caso de la renta proveniente del trabajador independiente también recurre a gastos para mantener su actividad, por lo que se podria considerar que cuenta con un capital pudiéndose confundir esto con las rentas empresariales, sin embargo la diferencia que yace entre ambas, es que el trabajador independiente utiliza su capital solo para mantener su trabajo siendo este un capital pequeño y propio, a diferencia del trabajador dependiente quien no recurre a un capital ya que su empleador es quien brinda todas las condiciones laborales para el desempeño de su labor, sin embargo ello conlleva a que la renta bruta obtenida no genere

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

mayor deducción que aquellos relacionados a su subsistencia y la de su familia (García R., 1978).

3.6.1.1. Cuarta Categoría

Las rentas de cuarta categoría de acuerdo con el artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Legislativo N° 774 está conformado por aquellos ingresos obtenidos del ejercicio de la profesión, arte, oficio y demás actividades que no sean consideradas rentas de tercera categoría. Asimismo, también lo integra el desempeño de ciertas funciones tal como directores de empresas, síndico, etc.

Por otra parte, esta categoría consta de ciertas características. Bernal (2020) indica que la persona no se encuentra en grado de subordinación con la empresa o entidad que lo contrató, es más está regido por el Código Civil Peruano y la realización de los servicios consiste en llevarlos a cabo bajo sus propios medios. Sin embargo, como bien señala Ruiz de Castilla (2021) toma mayor importancia el plano fáctico, ya que siguiendo aspectos formales la persona podría ser aparentemente un trabajador independiente, pero que en la realidad de los hechos el contrato de locación se servicios quede sin efecto ante una desnaturalización en el cual no exista una locación de servicios sino realmente una relación laboral.

Cabe destacar en cuanto al desempeño independiente de la profesión, no se requiere la obtención de título profesional basta con la aplicación de sus conocimientos y de haber concluido con sus estudios superiores y, en cuanto a las actividades artísticas estas tendrían que realizarse de forma individual ya que de agruparse se tendrá un tratamiento distinto, por ejemplo, los conciertos en los cuales se presentan varios artistas, este sería considerado como renta de tercera categoría[5]. Por último, en

[5] Según Castillo (2016) dicha posición se encuentra contenida en la RTF 238-2-2001.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

cuanto al ejercicio del oficio, se entiende como una actividad realizada manualmente como es la carpintería, jardinería, etc.(Ruiz de Castilla, 2021).

También considerar, que las rentas de cuarta categoría se tributan en el periodo en el que son percibidos o también conocido como el criterio del percibido, el cual según Bernal (2020), Ruiz de Castilla (2021) y Castillo (2016) consiste en que se tributa cuando el ingreso se encuentre a disposición del contribuyente aun cuando no lo haya cobrado en efectivo o en especie[6].

3.6.1.2. Quinta Categoría

Las rentas de quinta categoría de acuerdo al artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Legislativo N° 774 está conformado por los ingresos obtenidos por el trabajo en relación de dependencia, las remuneraciones, las participaciones del trabajador en la empresa, gratificaciones, bonificaciones, gastos de representación, entre otros señalados en la norma; asimismo parte de los trabajadores independientes pueden ser considerados dentro de la quinta categoría, tal es el caso de aquellos trabajadores independientes que aun habiendo celebrado un contrato de locación de servicios, se haya pactado un horario y lugar de trabajo así como aquellos que simultáneamente sean trabajadores independientes y dependientes (Bernal, 2020).

Cabe destacar que en el caso de la quinta categoría no todo ingreso que perciba el trabajador será considerado renta, ya que de acuerdo a su regulación, se encuentran inafectos aquellos montos correspondientes a gastos de viaje, viáticos, gastos de alimentación, hospedaje y otros que sean necesarios para el ejercicio de sus labores, en otras palabras como precisa Bernal

[6] Para comprender mejor el momento en el que se percibe, es cuando el trabajador independiente ya tiene la libertad de cobrarlo, aun cuando efectivamente lo cobre un año después se considera percibido cuando tiene la libertad de disponerlo, como por ejemplo el pago mediante cheque, cuando este se encuentre bajo el dominio del trabajador se considera como percibido, aun cuando se cobre meses después (Castillo, 2016)

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

(2020) y Ruiz de Castilla (2021) las condiciones de trabajo al no ser de libre disposición y al perseguir un bien necesario para el trabajo no constituye renta afecta, por el contrario, la remuneración es un pago por el trabajo realizado, con lo cual sí se encuentra afecto al impuesto.

La principal diferencia entre las rentas de quinta y cuarta categoría, salvo las excepciones antes señaladas, es la presencia de la relación laboral, es decir la subordinación, prestación personal y remuneración, ya que en buena cuenta el empleador ejerce su poder dirección en el trabajador para el desenvolvimiento de su trabajo, asimismo el trabajador ejerce un servicio personal para el empleador y por ello percibe una remuneración.

Asimismo, como precisa Ruiz de Castilla (2021) las rentas quinta categoría siguen el criterio del percibido, sin embargo otra diferencia que tiene esta categoría en comparación con las rentas de cuarta categoría, es que debido a esta característica principal que es la subordinación conlleva a que el empleador sea el responsable de brindar al trabajador todos los implementos para que el desarrollo de su labor, por ende el trabajador dependiente no genera gastos operativos, en cambio los trabajadores independientes si recurren a un capital propio para la compra de implementos necesarios para su trabajo.

3.7. Deducciones objetivas en las Rentas de Trabajo en el Perú

Antiguamente el Perú adoptó un sistema mixto de deducciones conformado por deducciones subjetivas y objetivas, siendo el contribuyente quien elija a cual acogerse, sin embargo, a raíz de las recomendaciones brindadas por el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, el legislador optó por simplificar el sistema tributario, es decir por la aplicación de un modelo objetivo de deducciones para las rentas de trabajo, ello bajo el principio de practicabilidad, dejando de lado el principio de igualdad manifestado en el principio de capacidad contributiva (Meneses et al., 2015 y Málaga 2016)

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM
UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

3.7.1. Deducciones del Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría

Para empezar, las personas naturales afectas a las rentas de cuarta categoría cuentan con deducciones que permiten ser descontadas para el cálculo de la renta neta, pasando primero por un descuento en cuanto a los gastos operativos y posteriormente el descuento correspondiente a gastos personales, quedando como resultado la renta neta, la cual será la base para el cálculo del impuesto.

3.7.1.1. Gastos operativos

Estos gastos son aquellos que tienen por finalidad el mantenimiento de la fuente productora de renta, asimismo esta deducción es objetiva, ya que la norma no considera los gastos en los que realmente se hayan incurrido sino que establece un monto fijo para dicha deducción, siendo este el 20% de la renta bruta, sin contar con que este porcentaje a su vez tiene un límite, siendo este de hasta 24 Unidades Impositivas Tributarias[7], por otra parte esta deducción no es aplicable en los casos en que el contribuyente sea director de empresas, sindico, mandatario, entre otros establecidos en la norma, ya que se considera que no se han incurrido en gastos operativos (Ruiz de Castilla, 2021 y Meneses et al. 2015).

Así pues, como expresa López (2018) los trabajadores independientes al hacer uso de un capital personal debido a que no hay una entidad quienes realicen estos gastos operativos como lo seria por ejemplo, el mantenimiento de una oficina, la compra de implementos o herramientas hasta el pago de un asistente, conlleva a que el trabajador independiente no solo aporte su fuerza de trabajo sino que también cubre con los gastos relacionados al desarrollo del mismo, y aún si el contribuyente demostrase que los gastos operativos exceden los límites establecidos, en la norma

[7] Decreto Legislativo N.º 774 Ley del Impuesto a la Renta artículo 45.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

estos no serían considerados, ya que la presunción que realiza el legislador no admite prueba en contrario.

3.7.1.2. Gasto personal

Los gastos personales están enfocados en aquellos gastos que son necesarios para satisfacer las necesidades básicas del contribuyente como de su familia, este al igual que los gastos operativos, el legislador presume un monto que equivale a 7 Unidades Impositivas Tributarias[8] y de la misma forma no se admite prueba en contrario (Ruiz de Castilla, 2021).

Este monto destinado a gastos personales también es denominado mínimo exento, ya que es un monto considerado para la subsistencia de contribuyente, según Meneses et al (2015) tampoco se toma en consideración la capacidad contributiva ya que al igual que los gastos operativos son montos fijos, en el Perúen cuanto a las deducciones para las rentas de trabajo se haadoptado un modelo de deducciones objetivas.

3.7.2. Deducciones del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría

En cuanto a las deducciones para la quinta categoría solo se admite el mínimo exento es decir las 7 Unidades Impositivas Tributarias destinado a la cobertura de necesidades básicas. En principio López (2018) menciona que al ser el sujeto pasivo de renta de quinta categoría un trabajador dependiente se entiende que el empleador es quien brinda al trabajador todas las condiciones para el efectivo desarrollo de su trabajo, es esa la razón que la ley presume que un trabajador dependiente no realiza gastos operativos lo que conlleva a que esa deducción sea exclusiva para los trabajadores independientes en cuanto a las rentas de trabajo.

[8] Decreto Legislativo N.º 774 Ley del Impuesto a la Renta artículo 46.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

3.7.3. Deducciones Adicionales

Las deducciones en cuanto a las rentas de trabajo solo consistía en la deducción por gastos operativos, el cual solo puede ser aplicado para las rentas de cuarta categoría, y la deducción por gastos personales o también denominado mínimo exento el cual es aplicable para ambas rentas de trabajo, sin embargo se modificó la Ley del Impuesto a la Renta a través del Decreto Legislativo N.º 1258 publicado el 08 de diciembre de 2016 que entró en vigencia en el 2017 en el cual se incluyen deducciones adicionales hasta 3 Unidades Impositivas Tributarias, siempre que se cumplan con algunos requisitos establecidos en la norma.

Hasta cierto punto se podría entender que una extensión de las deducciones es sinónimo de un mejor cumplimiento del principio de capacidad contributiva, sin embargo, estas deducciones adicionales cuentan con algunos defectos. El primero de ellos como lo señala López (2018) es que no están clasificados en si estos forman parte de una deducción por gasto operativo o por gasto personal y esto se debe a como bien señalan Ruiz de Castilla (2021) y Ortiz de Orue (2022) que el Decreto Legislativo N.º 1258 en el cual se adicionan estas deducciones tienen como objetivo la lucha contra la evasión tributaria y la informalidad en algunos sectores que son propensos a ello tal es el caso de los médicos, restaurantes, alquileres, etc.

Asimismo, en la Exposición de motivos del Decreto Legislativo antes mencionado se establece que la problemática, lo cual conlleva a la implementación de estas deducciones adicionales, es tomar medidas contra la evasión e informalidad en cuanto a ciertas actividades, las cuales son enfrentadas a través de la solicitud de comprobantes de pago, sin embargo en la realidad de los hechos el ciudadano no cumple con solicitarlos, esto debido a la deficiente cultura tributaria, por lo que se plantea como posible solución utilizar a los trabajadores, ya sean dependientes o independientes, para ser una suerte de fiscalizador cuyo incentivo sea obtener estas deducciones adicionales, para lo cual tendrá que solicitar comprobantes de pago, de esa forma no solo se disminuye el grado de evasión de estos sectores donde yace

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

la informalidad sino que además se fomenta la cultura tributaria (Ministerio de Economía y Finanzas, 2016).

Por su parte, López (2018) menciona que este mecanismo de incentivo para el trabajador mediante las deducciones adicionales resulta ser más beneficioso para la Administración tributaria, ya que al tener el trabajador un papel de auditor ello conlleva en un ahorro para la Administración Tributaria, ya que no será quien revise que estos sectores cumplan con la emisión de comprobantes de pago.

Asimismo, como señala Ortiz de Orue (2022) se puede concluir que la finalidad de las deducciones adicionales está orientado a la recaudación que al interés público en cuanto a la consideración de su capacidad contributiva, ya que además de los porcentajes que cada deducción adicional contiene, estos gastos en su conjunto no podrán superar las 3 Unidades Impositivas Tributarias siendo una limitación en cuando a la demostración de gastos efectivamente realizados por parte de los trabajadores.

Así pues, los conceptos con los cuales se pueden deducir actualmente estas tres Unidades Impositivas Tributarias son los que se detallarán a continuación.

3.7.3.1. Arrendamiento y/o Subarrendamiento de inmuebles

Con respecto a este concepto la norma establece que este arrendamiento o subarrendamiento debe ser de aquellos inmuebles que se encuentran en el país y que no esté destinado para actividades que generen renta de tercera categoría, asimismo la deducción no es por el total de la merced conductiva sino solo hasta un 30%.

Por su parte, López (2018) indica que el gasto correspondiente a arrendamiento podría tener diferentes tratamientos considerando la situación, por ejemplo, si se trata del arrendamiento de una oficina esta se integraría en las deducciones por gastos operativos,

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

por el contrario, si fuera un arrendamiento de vivienda esta se integraría al mínimo exento.

Asimismo, para acreditar dicho gasto se requiere de comprobantes de pago, en este caso del Formulario N.º 1683 correspondiente al impuesto a la renta de primera categoría, Ortiz de Orue (2022) afirma que esta medida está destinada a la formalización de los arrendadores para que paguen el impuesto a la renta de primera categoría más no para el cumplimiento de la capacidad contributiva de los trabajadores quienes exigen este comprobante.

3.7.3.2. Honorarios profesionales de médicos y odontólogos

Esta deducción está destinada a restar de la base imponible los gastos correspondientes a atención médica ya sea para el propio sujeto pasivo como para su cónyuge, hijos menores de 18 años o mayores de 18 años con discapacidad solo será posible su deducción hasta el 30% (Bernal, 2020). Asimismo, como señala López (2018) estos gastos médicos corresponden a aquellos que no se encuentren externos al seguro ya sea porque no se tiene tal cobertura o no es reembolsable.

Cabe destacar que para acreditar dichos gastos se requerirá del recibo por honorarios electrónico, al igual que las deducciones por arrendamiento está acreditación del comprobante de pago tiene por finalidad combatir la informalidad de este sector ya que para el trabajador quien lo solicita solo podrá deducir un 30% y no el total de los gastos médicos incurridos (Ortiz de Orue, 2022).

3.7.3.3. Servicios que califiquen como renta de cuarta categoría

Cabe destacar en cuanto a esta deducción que se exceptúan a aquellos que ya están considerados en el inciso b del artículo 33 de la Ley del Impuesto a la Renta, Bernal (2020) indica que a partir del 2019 no se tiene una lista de aquellos servicios que califican

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

dentro de esta deducción, con lo cual cualquier servicio que califique como renta de cuarta excepto lo señalado en la norma estaría permitido. Asimismo, como las demás deducciones adicionales este solo será deducible hasta el 30%.

3.7.3.4. Aportaciones al Seguro Social de Salud por trabajadores del hogar

Estos gastos están relacionados a los aportes a EsSalud, es decir al importe del 9% de la remuneración de los trabajadores del hogar que el empleador tiene a su cargo, esta deducción al contrario de sus antecesoras es deducible en su totalidad, es decir al 100%. En cuanto a los requisitos formales para su deducción consiste en el pago efectivo del seguro de salud y que además el empleador se encuentre inscrito en el "Registro del Trabajador del Hogar", asimismo la sustentación de dicho gasto se realizará al aplicar el Formulario Nº 1676 ya sea en su formato físico como virtual (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT], 2023).

Para Sevillano (2022) con respecto a esta deducción no guarda coherencia en el sentido que solo es posible deducir el seguro social de salud mas no los gastos que también se incurren en la contratación de una trabajadora del hogar como sería su remuneración o beneficios sociales. Siendo este otro indicio de la razón de ser de estas deducciones adicionales el cual es la reducción de la informalidad y la evasión tributaria.

3.7.3.5. Gastos en hoteles y restaurantes

De acuerdo con el Decreto Supremo N.º 248-2018-EFpublicado el 03 de noviembre de 2018 se considera también los gastos realizados en hoteles y consumo en restaurantes, asimismosolo será deducible hasta el 15%. Asimismo, para la deducción dedicho gasto es necesario la solicitud de comprobante de pago ya sea este Boleta de Venta Electrónica, ticket POS, monedero

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

electrónico o nota de debido y crédito electrónicas. Sin embargo, en los casos donde por situaciones geográficas o causas no imputables al establecimiento que brinda el servicio no se pueda emitir un comprobante electrónico se admitirán los comprobantes de manera impresa (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria [SUNAT], 2023).

3.7.4. Las deducciones objetivas vs los Principios Constitucionales Tributarios

3.7.4.1. Impacto en el Principio de no Confiscatoriedad

Para empezar, para calcular el impuesto a la renta de cuarta categoría primero se realiza la sumatoria de todos los ingresos percibidos, dando como resultado la renta bruta, posteriormente se aplican las deducciones siendo en primer lugar las deducciones relacionados a los gastos operativos, luego el mínimo exento para finalmente restar las deducciones adicionales hasta por 3 Unidades Impositivas Tributarias, en cuanto al impuesto a la renta de quinta categoría es exactamente lo mismo a excepción de la deducción que corresponde a gastos operativos.

Si se revisan las deducciones, todas se subsumen a un sistema de deducciones objetivas, ya sea un monto determinado como es el caso de las deducción por gastos personales como en porcentajes como es el caso de las deducciones adicionales y la deducción por gastos operativos, por lo que el contribuyente ante un escenario en el cual sus gastos sean mayores a los establecidos por ley ocurriría lo siguiente, en primer lugar, aun pudiendo el contribuyente sustentar sus gastos por un monto mayor a los establecidos en la norma ante la Administración Tributaria, este no los admitiría ya que las deducciones objetivas no permiten prueba en contrario, lo que conllevaría a que el cálculo de la renta neta solo considerará las deducciones objetivas, los cuales en este caso mostraría gastos que no son reales, dando como resultado una renta neta falsa, ya

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

que su renta neta real sería menos, y conforme a ello ante un monto para la aplicación del impuesto mal establecido, ya que la renta neta real es menor que el importe a pagar por impuesto a la renta según la norma da como resultado que el pago del impuesto afecte la propiedad del contribuyente, es decir que este tendrá que sacrificar parte de su propiedad para el pago del impuesto, cuando el impuesto a la renta solo debe gravar la utilidad neta.

Por su parte, López (2018) señala que las deducciones objetivas conllevan a que el monto para el pago de la renta resulte confiscatorio ya que no se considera el mínimo no imponible ni los gastos deducibles reales, asimismo el Estado al aplicar estas deducciones bajo su potestad impositiva sin considerar otros principios tributarios, genera una vulneración al principio de no confiscatoriedad.

En resumen, las deducciones objetivas por su naturaleza y por cómo están establecidas en el Perú, conllevan a que la renta neta sea irreal y este a su vez impacte en el importe para el pago de impuesto, por ende, estas deducciones vulneran el principio de no confiscatoriedad en su vertiente cualitativa al impactar en otros principios tributarios y al no considerar la realidad de los gastos en los que incurre el contribuyente.

3.7.4.2. Impacto en el Principio de Capacidad Contributiva

El sistema de deducciones objetivas impacta en el Principio de Capacidad Contributiva, ya que el mínimo exento no considera los reales gastos incurridos por el contribuyente sino por el contrario es general para todos. Prueba de ello es el caso de dos trabajadores dependientes, ambos afectos a rentas de trabajo el primero es soltero, mientras que el según tiene gastos familiares, educación, salud, etc. El tratamiento tributario para ambos casos en cuanto a las deducciones personales será de 7 Unidades Impositivas Tributarias, sin embargo, para el primero puede este monto ajustar

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

a su realidad, pero para el segundo este monto puede ser limitado, incumpliéndose con la premisa de la capacidad contributiva en el cual todos son sujetos pasivos en razón de su capacidad para poder serlo. De igual forma ocurre con los trabajadores independientes, no solo con el monto mínimo exento, como se acaba de contextualizar, sino también con la deducción de gastos operativos, ya que a para algunos el 20% de la renta bruta hasta un límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias puede ser adecuado, mientras que para otra personas cuyos gastos sean mayores no podrán deducir por el total de sus gastos, o peor aún, que los gastos operativos sean menores al 20% de la renta bruta pero al ser un sistema de deducciones objetivas este cálculo le resulte beneficioso, ya que la deducción real de dichos gastos debió ser menor a lo que se encuentra regulado.

Como señala López (2018) al aplicarse deducciones ciegas, siempre se tendrá la incertidumbre de si estas deducciones alcanzan, son limitadas o sobrepasan los verdaderos gastos de la persona. Asimismo, López menciona que el tributo siempre tendrá una disyuntiva entre ser efectivo en su recaudación o ser equitativo, ya que al ser una deducción objetiva el Estado asume presunciones, que, si bien estos pueden traer beneficios a la Administración Tributaria tal como la efectividad en su recaudación, que no se necesiten pruebas para acreditar los gastos y su fácil aplicación, resulta contraproducente para el contribuyente ya que dicha presunción no real afecta su capacidad contributiva. Es más, la aplicación de estas deducciones objetivas al seguir principios económicos como el de practicabilidad y tener una finalidad extrafiscal como lo es la lucha contra la evasión y elusión fiscal, así como la recaudación dejando de lado principios tributarios incluso el principio de solidaridad, estaría en contra de los principios y derechos tributarios que protege la Constitución (López, 2018).

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

4. HIPOTESIS

Es posible que, un modelo tributario de deducciones subjetivas para las rentas de trabajo priorice los principios constitucionales tributarios de igualdad y no confiscatoriedad en comparación al modelo tributario actual, ya que los contribuyentes podrán realizar deducciones reales, es decir, gastos producto de su manutención personal y familiar, así como otros necesarios para su subsistencia sustentados con los comprobantes de pago de acuerdo a ley.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM
UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

CAPITULO II: PLANTEAMIENTO OPERACIONAL

1. METODOLOGIA

1.1. Diseño de investigación

La investigación se desarrollará bajo un enfoque cualitativo, ya que se realizará un análisis jurídico, así como el uso de herramientas cualitativas como es el análisis documental a profundidad de la doctrina y la legislación nacional. Asimismo, se aplicará la exégesis jurídica, de modo tal que se sigan pautas claras de interpretación de las normas tributarias y la ratio essendi que motivó su creación, así como las posibles modificaciones que podrían contribuir a su mejora, ello en vinculación a una posible inclusión de deducciones subjetivas en el modelo tributario peruano.

1.2. Técnicas

Para la elaboración de este trabajo de investigación, se utilizará como técnica la observación.

1.3. Instrumentos

El instrumento a utilizar será:

- Guía de observación documental: Este instrumento permitirá, la revisión de diversas fuentes documentales como son artículos de investigación, lanorma tributaria vigente, jurisprudencia, legislación comparada y toda información relevante y confiable respecto a la temática de estudio, a fin deque este sirva como respaldo del análisis jurídico que se realizará en la presente investigación.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

CAPITULO III: RESULTADOS

1. Las deducciones subjetivas y los Principios Constitucionales Tributarios

La finalidad con respecto a este apartado es evidenciar que las deducciones subjetivas se apoyan en los principios constitucionales tributarios, realizando una comparación en cuanto a la determinación del impuesto basado en un modelo de deducciones subjetivas y las deducciones objetivas actualmente implementadas, lo que conllevará a entender la necesidad de un modelo subjetivo basado en los principios constitucionales de igualdad y no confiscatoriedad en el Perú.

1.1. Con el principio de igualdad y capacidad contributiva

El principio de igualdad mantiene una estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, siendo ambos principios resguardados por la Constitución, por otra parte como señala (Lapatza, 2006 como se cita en Málaga, 2016) la capacidad contributiva tiene un enfoque particular con respecto al deber de contribuir ya que este no debe ser obligatorio en la medida que la capacidad económica de la persona no pueda soportar la carga impositiva. Además, se debe considerar que el principio de igualdad en materia tributaria en sinónimo de un tratamiento diferenciado a aquellas personas cuyas rentas sean distintas pero un tratamiento similar a quienes tengan rentas similares es por ello que las deducciones objetivas aplicadas de la misma forma para todos impactan tanto con elprincipio de igualdad como con el de capacidad contributiva.

Por el contrario un modelo deducciones subjetivas permitirá conocer la capacidad de cada persona para ser sujetos pasivos de impuesto, podrán deducir sus gastos y determinar su verdadera renta, ello mediante la presentación de comprobantes de pago, que demuestren los gastos operativos y personales del contribuyente, ya que estos gastos repercuten directamente en la autodeterminación del impuesto a la renta de cuarta y quinta categoría.

Con las deducciones objetivas actualmente reguladas se establece un monto general para todos, lo que conlleva como señala Meneses et al. 2015 a que una persona cuya renta sea menor, tribute lo mismo que alguien que tenga una renta mayor por tener menores gastos, a continuación se ejemplificará dicha situación.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Situación de persona A: Es trabajador independiente cuyos ingresos en el periodo de 2022 fueron de S/. 67 200.00 (sesenta y siete mil doscientos con 00/100 soles), asimismo tiene una familia conformada por 4 miembros (2 hijos y esposa) y tiene una oficina en la cual ejerce su profesión de abogacía.

Ingresos: 67 200.00
Gastos personales (anual): 54 488.00
Gastos de Familia: 18 540.00
Gastos de Salud: 548.00
Gastos de Educación: 17 400.00
Gastos de Alimentación: 16 800.00
Gastos de Recreación: 1 200.00
Gastos Operativos (anual): 5 250.00
Gastos de materiales: 4 000.00
Gastos de capacitación: 1 250.00

Renta Bruta	67 200.00
Deducción 20%	(13 440.00)
	537 60.00
Deducción 7 UIT	(32 200.00)
	21 560.00
Deducción 3 UIT	(344.40)
Renta Neta	21 215.60

Situación de persona B: Es trabajador independiente cuyos ingresos en el periodo de 2022 fueron de S/. 67 200.00 (sesenta y siete mil doscientos con 00/100 soles), es soltero y tiene una oficina en la cual ejerce su profesión de abogacía.

Ingresos: 67 200.00
Gastos personales (anual): 11 688.00
Gastos personales: 5 740.00
Gastos de Salud: 548.00
Gastos de Alimentación: 4 200.00
Gastos de Recreación: 1 200.00
Gastos Operativos (anual): 5 250.00
Gastos de materiales: 4 000.00
Gastos de capacitación: 1 250.00

Renta Bruta	67 200.00
Deduccion 20%	(13 440.00)
	537 60.00
Deducción 7 UIT	(32 200.00)
	21 560.00
Deducción 3 UIT	(344.40)
Renta Neta	21 215.60

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Como se puede apreciar, en ambos casos las deducciones son exactamente las mismas, sin embargo los gastos reales son diferentes, en el caso de la persona A la deducción de 7 UIT resulta ser insuficiente mientras que para la persona B este es excesivo, sin embargo realizando los cálculos respectivos en ambos casos la renta neta es la misma. Por ende resulta necesario la implementación de un modelo de deducciones subjetivas para las rentas de trabajo que se aproxime a la deducción de los gastos reales incurridos por el contribuyente.

1.2. Con el principio de no confiscatoriedad

Si las deducciones objetivas se enfocan en la generalidad de su aplicación sin considerar los verdaderos gastos, conlleva a que la determinación de la base imponible sea incorrecta por ende el cálculo del impuesto será incorrecto y mientras que para algunos contribuyentes esto resultará beneficioso, para otros resultará contraproducente.

Tal es así, que si el importe a pagar por concepto de impuesto a la renta será favorable o desfavorable para determinados contribuyentes, quiere decir que para algunos las deducciones objetivas impactan en el principio de no confiscatoriedad en su vertiente cualitativa el cual se determina en cada circunstancia, ya que para ese caso en particular la persona tendrá que sacrificar parte de su patrimonio para el pago del impuesto o no declarar algunos ingresos para así poder reducir su renta neta, conociéndose dicha acción como evasión fiscal.

Es por ello que, un modelo de deducciones subjetivas al reconocer los gastos reales de cada contribuyente y en razón a ello determinar el impuesto, el importe a pagar por renta no resulta confiscatorio ya que el cálculo del impuesto se haría en función de su verdadera capacidad contributiva, siendo el pago del impuesto mayor para aquellos cuya situación particular deviene en menores gastos que aquel cuya situación particular (carga familiar, gastos en educación, etc.) sus gastos serán mayores.

Asimismo, mediante la implementación de un modelo de deducciones subjetivas el contribuyente no tendrá que sacrificar parte de su propiedad para el pago del impuesto ni ser deshonesto en la declaración de sus rentas, ya que el pago de impuesto será en función de su capacidad para poder soportar dicha carga, para ello

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

se ejemplificará la situación actual de deducciones objetivas con las deducciones subjetivas en relación al ejemplo anteriormente expuesto.

Situación de persona A trabajador independiente (con carga familiar/4 miembros)

Ingresos: 67 200.00
Gastos personales (anual): 54 488.00
Gastos Operativos (anual): 5 250.00
Total de Gastos: 59 738.00

Renta Bruta	67 200.00
Deducciones	(59 738.00)
	7 462.00

Cálculo del Impuesto
Hasta 5 UIT (8%): 596.96
Total a pagar: 596.96

Renta Bruta	67 200.00
Deducción 20%	(13 440.00)
	537 60.00
Deducción 7 UIT	(32 200.00)
	21 560.00
Deducción 3 UIT	(344.40)
Renta Neta	21 215.60

Cálculo del Impuesto
Hasta 5 UIT (8%): 1 697.25
Total a pagar: 1 697.25

Situación de persona B trabajador independente (sin carga familiar/ soltero)

Ingresos: 67 200.00
Gastos personales (anual): 11 688.00
Gastos Operativos (anual): 5 250.00
Total de Gastos: 16 938.00

Renta Bruta	67 200.00
Deducciones	(16 938.00)
	50 262.00

Cálculo del Impuesto

Hasta 5 UIT (8%)	1 840.00
5 UIT – 20 UIT (14%)	3 816.68
Total a pagar	**5 656.68**

Renta Bruta	67 200.00
Deducción 20%	(13 440.00)
	537 60.00
Deducción 7 UIT	(32 200.00)
	21 560.00
Deducción 3 UIT	(344.40)
Renta Neta	21 215.60

Cálculo del Impuesto
Hasta 5 UIT (8%): 1 697.25
Total a pagar: 1 697.25

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Conforme se puede observar en el ejemplo, en cuanto a aspectos de recaudación en ambos casos la Administración tributaria recaudaría un monto de S/.1 697.25 tanto por la persona A como por la persona B siendo una recaudación total por ambos contribuyentes de S/. 3 394.50, sin embargo, mediante un modelo de deducciones subjetivas, si bien se ve una gran diferencia entre el impuesto a pagar mediante la aplicación de deducciones subjetivas tanto en la situación en particular en la persona A como en la persona B, en cuestión de recaudación al sumar ambos importes este será un total de S/. 6253.00 con lo cual la recaudación técnicamente no se vería afectada mediante la implementación de un modelo de deducciones subjetivas para las rentas de trabajo.

2. Sugerencias para la implementación de un Modelo de Deducciones Subjetivas

2.1. Deducciones Subjetivas aplicables para Rentas de Cuarta Categoría

Ya teniendo en consideración modificar las deducciones del impuesto a la renta con respecto a la cuarta categoría, está deberá estar conformada por una lista de tipos de gastos deducibles, tanto para los gastos personales como para los gastos operativos, como indica Ortiz de Orue (2022) una amplia gama de gastos deducibles permitirá un tratamiento justo basado en la igualdad en el cálculo del impuesto.

Sin embargo, para determinar que gastos constituyen los gastos personales no se puede dejar de lado lo expresado por (Landa, 2005 como se cita en Sevillano, 2021) con respecto a la función del Estado de brindar servicios los cuales son cubiertos por este como lo es la salud, educación, seguridad, entre otros, que dicho sea de paso, dichos servicios son posibles gracias a la recaudación.

Con lo cual, solo podrán deducirse aquellos gastos los cuales no sean cubiertos por el Estado, y para su fehaciencia estos deberán ser sustentados mediante comprobantes de pago, Sevillano (2021) consideró para su propuesta requisitos para la sustentación de gastos que fácilmente también pueden ser aplicados en un modelo de deducciones subjetivas siendo estos la presentación de comprobantes de pago electrónicos, operaciones bancarizadas o medios de pago electrónicos, declaración susceptible de fiscalización posterior por parte de la Administración Tributaria.

En buena cuenta se ampliaría el mecanismo utilizado en las deducciones adicionales, sin embargo este se haría extensivo para varios tipos de gastos ya sean

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

estos personales u operativos de modo tal que el contribuyente tenga un papel de fiscalizador por la solicitud de comprobantes de pago pero que ello le resulte beneficioso ya que podrá deducirlos y por ende podrá reducir la base imponible y el importe a pagar por el impuesto, para ello se ha dividido los tipos de gastos a tomar en consideración para una correcta deducción.

2.1.1. Gastos Personales

Los gastos personales implican aquellos gastos obligatorios para cubrir las necesidades básicas, sin embargo, como señala Málaga (2016) los gastos pueden dividirse en aquellos que permiten la subsistencia de una persona a través de la satisfacción de necesidades básicas como lo son la alimentación, salud, educación, etc. y los gastos que permitan el desarrollo de una persona ya sea en el ámbito laboral, académico o ante la sociedad.

Asimismo, también deberá considerarse los gastos familiares ya que como bien señala Ruiz (2002) un cambio trascendental no solo económicamente sino en el crecer de la persona se encuentra la constitución de una familia, actualmente el tratamiento tributario de las rentas de cuarta categoría no realiza una distinción entre estos supuestos, estando la institución de la familia en desventaja además de ser discriminada en comparación de una persona soltera, ya que no se pueden deducir el total de los gastos familiares incurridos por existir el límite de las siete Unidades Impositivas Tributarias.

2.1.1.1. Gastos familiares

En cuanto a los gastos familiares, como señala Málaga (2016) deberá considerarse cuantos miembros de la familia generan ingresos, ya que no es lo mismo que solo uno genere renta y por tanto caiga sobre él todos los gastos a que sean dos o más integrantes quienes soporten los gastos en el hogar.

Asimismo, se tendría que considerar un límite para la deducción de gasto familiar, tomando en consideración el número de miembros de la familia y quienes tributan, con lo cual se requerirán medios digitales para que el contribuyente pueda declarar esta

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

información y en razón a ello determinar el monto de la deducción aplicable.

2.1.1.2. Gastos de alimentación

De acuerdo con Málaga (2016) los gastos de alimentación comprenden la vestimenta y alimentación, por lo que, para la deducción de dichos gastos se debe conocer la edad y el número de miembros quienes conforman el grupo familiar.

Para ello podrían establecerse montos deducción en relación a si el integrante familiar no se encuentra dentro de las edades que conforma la Población Económicamente Activa (PEA) ya que según el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI, 2017) esta población se caracteriza por ser capaces de generar ingresos, en el Perú se estableció dentro de la Población económicamente activa a partir de los 14 años y en cuanto a la edad máxima para ser considerado dentro de esta población sería la edad de 65 años ya que es la edad adecuada para solicitar la pensión por jubilación, entendiéndose de esa forma que a partir de los 65 años ya no generan ingresos (Oficina de Normalización Previsional [ONP], 2023).

Por tanto dependiendo de la cantidad de miembros en la familia quienes tengan la edad de entre 0 a 13 años y mayores de 65 el monto de deducción será mayor de aquellos entre 14 a 64 años que aún se encuentran en la posibilidad de generar ingresos y con mayor razón aquellos que han alcanzado la mayoría de edad.

2.1.1.3. Gastos de Salud

Un aspecto que considerar con respecto a los gastos de salud, que tendrá también importancia en cuando se desarrollen los gastos de educación, es lo que señala López (2018) en cuanto a los servicios deficientes que brinda el Estado.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Con respecto a los gastos de salud, muchas personas han recurrido a los servicios de salud privada y más aún en época de pandemia por la COVID 19, con lo cual, no es un aspecto revelador mencionar que el servicio de salud pública es deficiente y limitada, a tal grado que las personas recurren a este servicio de manera privada, ya sea por la prontitud en atención o por la calidad del servicio.

Por tanto, debería considerarse como deducción un porcentaje relativamente alto en cuanto a los gastos incurridos por salud, asimismo estos deberán ser sustentados por comprobantes de pago, considerándose como gastos de salud tanto la atención médica como la compra de medicamentos con receta médica.

2.1.1.4. Gastos de vivienda

En cuanto a los gastos de vivienda este puede ser el arrendamiento del bien destinado para vivienda, así también los créditos hipotecarios u otros préstamos, pero solo para la primera vivienda.

Asimismo, como señala Málaga (2016) pueden incluirse en este apartado los servicios básicos, los que actualmente comprende, agua, luz, gas e internet, pudiendo ser estos deducidos hasta un cierto porcentaje, dado que de permitir deducirse el 100% del monto del consumo, ello podría conllevar a un exceso en el consumo de estos servicios. Por otro lado, en cuanto al sustento de dichos gastos bastará con el recibo del servicio y su correspondiente pago.

2.1.1.5. Gastos de educación

Los gastos por educación están comprendidos básicamente por la escolaridad de los hijos, es decir, gastos de mensualidad en cuanto a educación básica como en educación superior

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

(universitario o técnico superior) hasta que los hijos cumplan 25 años.

Cabe destacar también que este gasto deviene de la inconformidad de la población con respecto a cómo el Estado brinda este servicio, por ende, no es una novedad que la educación privada es también utilizada por gran parte de la población.

Para su acreditación será necesario los comprobantes de pagos referidos a este servicio, no obstante, además de la presentación del comprobante, al igual que los demás gastos, este deberá tener ya sea un porcentaje o un monto limite, ya que, al ser estos montos deducibles, en buena cuenta el Estado estaría apoyando al contribuyente al soporte de sus gastos, sin embargo, tiene que contener algunas limitaciones razonables bajo el cumplimiento de los principios constitucionales tributarios.

2.1.1.6. Gastos de recreación

En cuanto a los gastos de recreación estaría enfocado a aquellos gastos de consumo relacionados al arte, cultura y la recreación propiamente dicha. Así también mediante la deducción de este tipo de gasto podría fomentar el turismo al estar considerados los gastos de alojamiento, pasajes y consumo en restaurantes dentro de los gastos de recreación.

Sin embargo, al ser gastos relacionado a una necesidad que si bien sirve para el desarrollo de la persona en la sociedad no es recurrente, el monto de la deducción debería ser menor en relación con las demás deducciones establecidas.

2.1.2. Gastos Operativos

Teniendo claro que, en el caso de las rentas de cuarta categoría el contribuyente emplea un pequeño capital destinado a gastos necesarios para el mantenimiento de su fuente productora, los tipos de gastos que integrarían los gastos operativos se consideran los que se señalan a continuación.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

2.1.2.1. Gastos de Capacitación

Como señala Málaga (2016) los estudios son necesarios para la actualización constante y de esa forma mantenerse en el mercado, por ende, dichas estudios como son las capacitaciones, diplomados, maestría etc. constituye una inversión, ya que dichos conocimientos adquiridos serán aplicados en el desempeño de su trabajo.

Es por ello por lo que se brinda importancia a la capacitación, siendo esta no solo aquellas relacionadas a cursos o estudios de posgrados sino también a suscripciones de revistas, en tanto la profesión amerite el uso de revistas académicas para la actualización constante.

Como requisito para su acreditación será la presentación del comprobante de pago además del certificado de haber cursado satisfactoriamente dicho curso o la constancia de estudio de continuar eficientemente en los estudios de posgrado. Mediante el certificado se comprobará la existencia de ese curso a deducir y para que el contribuyente no utilice estos estudios como un motivo de deducción, estos deberán llevarse de forma regular y satisfactoria, cuestión que podría ser revisado posteriormente mediante la Administración Tributaria en una fiscalización. En cuanto a las suscripciones de revistas bastará con la presentación del comprobante de pago, asimismo ya sean estos gastos por estudios o por la suscripción a una revista, de igual forma deberá establecerse un porcentaje de esos gastos para su deducción.

2.1.2.2. Gastos de materiales

Los gastos de materiales corresponden a todos aquellos insumos o herramientas necesarios para el desempeño de sus actividades, estos deben estar relacionados a la profesión u oficio que se desempeña, estableciéndose un monto limite el cual se podrádividir dependiendo de si la compra está relacionada a insumos o a

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

activos fijos (bienes muebles) como lo es una computadora, impresora, herramientas, etc.

2.1.2.3. Gastos de oficina o lugar de trabajo

En cuanto a los gastos de oficina o lugar de trabajo, se hace referencia a los gastos relacionados al alquiler de la oficina o lugar de trabajo, créditos hipotecarios, u otros instrumentos financieros. También, podrían considerarse dentro de estos gastos los servicios relacionados a este como el pago del servicio de luz, agua, desagüe, internet y telefonía.

Asimismo, el establecimiento debe estar destinado netamente para el desempeño de las actividades y la deducción será un porcentaje de los gastos incurridos, siendo obviamente acreditados mediante comprobantes de pago, en el caso de arrendamiento con el formulario Nº1683, y en los casos de créditos hipotecarios se deberá anexar los documentos que respalden dicho crédito además del pago de cuotas debidamente bancarizadas.

2.1.2.4. Gastos de talento humano

El personal de apoyo es aquel que conjunto con el trabajador independiente ayuda en la generación de la renta tal como sería un asistente. En estos casos debería considerarse la deducción de los gastos relacionados a este personal de apoyo, siendo este un monto limite determinado por la Administración Tributaria para evitar posibles actos de elusión o evasión fiscal.

Todas estas deducciones antes referidas deberán ser declaradas en un anexo a la declaración jurada mensual, sin embargo, los montos que el contribuyente ha establecido deberán ser acreditados mediante comprobantes de pago electrónico siguiendo los requisitos de la ley relacionada a las formalidades del comprobante de pago, y en la mayoría de los casos ser operaciones bancarizadas. Asimismo, pese ala sustentación de los gastos mediante comprobantes de pago, cada rubro de deducciones tendrá o un porcentaje o un monto límite los cuales como indica Ortiz

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

de Orue (2022) el Estado tendrá que realizar estudios de mercado para establecer límites razonables y no montos al azar como los actualmente establecidos.

Ademas cabe considerar que permitir la deducción de estos gastos para el cálculo de la renta neta, significa una ayuda en el soporte de los gastos por parte del Estado, además del cumplimiento del principio de igualdad y de garantizar el principio de no confiscatoriedad, por lo que estas deducciones no deben ser ilimitados ya sea para las rentas de cuarta como de quinta categoría, para prevenir futuros inconvenientes o audacias por parte de los contribuyentes.

No obstante, los montos o porcentajes límites establecidos a su vez deberán ser actualizados, ya que ante los cambios en el tiempo en la economía, estos influirán en la determinación del impuesto y en la riqueza del contribuyente, considerando además la característica estabilizadora de la economía del impuesto a la renta.

2.2. Deducciones Subjetivas aplicables a la Renta de Quinta Categoría

2.2.1. Gastos Personales

En cuanto a los gastos personales para los trabajadores de quinta categoría seguirían los mismos criterios de distribución que los de renta de cuarta categoría, siendo estos los gastos familiares, alimentación, salud, vivienda, educación y recreación. Ya que al ser ambos contribuyentes personas naturales los conceptos por gastos personales serán los mismos.

2.2.2. Gastos operativos

En cambio, en cuanto a los gastos operativos, es preciso realizar una salvedad. Si bien el trabajador dependiente propio de su relación laboral difícilmente genera gastos operativos, ya que es el empleador quien debe brindar a sus trabajadores todas las herramientas para el efectivo desempeño de sus labores, no se puede dejar atrás que algunas capacitaciones, diplomadoso la obtención de grados académicos lo hace el trabajador por su cuenta, ya sea porque lo haya querido así o porque la empresa rechazó brindarles dichos cursos. Por lo que solo en estos casos, en los cuales no exista intervención del empleador y considerando que dichos gastos es una inversión para el

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

trabajador, se podría considerar ser deducibles, siguiendo obviamente los requisitos anteriormente planteados con las rentas de cuarta categoría.

Culminadas las sugerencias de una posible implementación de un modelo de deducciones subjetivas para las rentas de trabajo, cabe destacar que la intención es solo brindar algunos lineamientos que se podrían considerar para el cálculo de la renta neta. Asimismo, no es la intención realizar una propuesta legislativa ya que para ello se consideran otros aspectos externos que podrían incluir otros estudios, tanto económicos, macroeconómicos y presupuestales, por lo que dichas sugerencias están orientadas netamente al cumplimiento de los principios constitucionales tributarios, específicamente al cumplimiento del principio de igualdad, capacidad contributiva y garantizar el principio de no confiscatoriedad. Por otra parte, dichas sugerencias en forma indirecta promueven la formalidad y sugiere mecanismos que podrían servir para la lucha contra la informalidad y la búsqueda del aumento de la base tributaria.

Por otra parte, dichas sugerencias promueven además la cultura tributaria ya que como señala Meneses et al. (2015) en la actualidad la cultura tributaria con respecto a pedir comprobantes de pago es muy baja y no cuenta con una motivación, situación contraria en las empresas ya que propio al principio de causalidad requieren de comprobantes de pago válidos para poder acreditar los gastos para posteriormente deducirlos de su renta, por ende un modelo subjetivo continuaría la visión establecida en el Decreto Legislativo 1258, sin embargo esta se encontraría mejor estructurada con montos y porcentajes razonables, con gastos debidamente identificados en gastos personales y gastos operativos que ayuden a conocer con mayor claridad la capacidad contributiva de los sujetos pasivos que tributan por rentas de trabajo.

3. Aspectos relevantes

3.1. Recaudación y Fiscalización

3.1.1. Recaudación

Un argumento utilizado reiteradas veces en contra de la implementación de un modelo de deducciones subjetivas para las rentas de trabajo es el impacto que este puede generar en la recaudación.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

En primer lugar, por años el porcentaje de recaudación por impuesto a la renta, específicamente por rentas de trabajo ha sido mínima, actualmente los ingresos por tributos internos recaudados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria son los que se mostrarán a continuación.

Tabla 1

Tributos Internos Recaudados (Millones de Soles)

Concepto	Acumulado al mes de mayo			
	2022	%	2023	%
Impuesto a la Renta	**38,699.0**	**58.58%**	**33,861.9**	**55.05%**
Primera Categoría	286.6	0.43%	317.5	0.52%
Segunda Categoría	2,228.0	3.37%	1,675.0	2,72%
Tercera Categoría	12,713.0	19.24%	13,398.0	21.78%
Cuarta Categoría	598.7	0.91%	560.0	0.91%
Quinta Categoría	5,837.7	8.84%	5,899.3	9.59%
No domiciliados	2,074.6	3.14%	2,206.5	3.59%
Regularización	13,815.7	20.91%	8,619.4	14.01%
Régimen Especial de Impuesto a la Renta	187.0	0.28%	187.5	0.30%
Régimen MYPE Tributario	831.1	1.26%	870.6	1.42%
Otras rentas	126.6	0.19%	128.2	0.21%
A la Producción y Consumo	**22,204.8**	**33.61%**	**22,674.8**	**36.86%**
Otros Ingresos	**5,163.0**	**7.81%**	**4,971.1**	**8.08%**
Total recaudado	**66,066,8**	**100%**	**61,508.9**	**100%**

Nota: Comprende el total de dinero recaudado en cuanto a tributos internos acumulado de enero a mayo tanto del 2022 como de 2023. Adaptado de “Ingresos Tributarios Recaudados por la SUNAT- Tributos Internos, 2005-2023 (Millones de soles)” por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2023.

Como se muestra en la Tabla 1, el porcentaje que implica la recaudación de renta de cuarta y quinta categoría es de 0.91% y 8.84% respectivamente en

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

el acumulado enero a mayo de 2022 y de 0.91% y 9.59% en el acumulado enero a mayo de 2023, con lo cual la recaudación global que obtiene el Estado,la incidencia de las rentas de trabajo son mínimas, con lo cual un cambio a un modelo de deducciones subjetivas no afectaría en demasía la recaudación, ya que si bien el principal impuesto por el cual se recauda mayores ingresos es el impuesto a la renta con un 58.58% en el acumulado enero a mayo de 2022 el cual ha disminuido a 55.05% en el 2023, dentro de las categorías de la renta es la tercera categoría quien tiene mayor recaudación.

Tabla 2

Impuesto a la Renta recaudado (Millones de soles)

Concepto	Acumulado al mes de mayo			
	2022	%	2023	%
Impuesto a la Renta	**38,699.0**	**100%**	**33,861.9**	**100%**
Primera Categoría	286.6	0.74%	317.5	0.94%
Segunda Categoría	2,228.0	5.76%	1,675.0	4.95%
Tercera Categoría	12,713.0	32.85%	13,398.0	39.57%
Cuarta Categoría	598.7	1.55%	560.0	1.65%
Quinta Categoría	5,837.7	15.08%	5,899.3	17.42%
No domiciliados	2,074.6	5.36%	2,206.5	6.52%
Regularización	13,815.7	35.70%	8,619.4	25.45%
Régimen Especial de Impuesto a la Renta	187.0	0.48%	187.5	0.55%
Régimen MYPE Tributario	831.1	2.15%	870.6	2.57%
Otras rentas	126.6	0.33%	128.2	0.38%

Nota: Comprende el total de dinero recaudado solo en relación al impuesto a la renta por un periodo acumulado de enero a mayo tanto de 2022 como de 2023. Adaptado de “Ingresos Tributarios Recaudados por la SUNAT-Tributos Internos, 2005-2023 (Millones de soles)” por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2023.

Asimismo, como se muestra en la Tabla 2, de considerarse solo la recaudación referida al impuesto a la renta, las rentas de quinta categoría

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

interviene en un 15.08% en el acumulado de enero a mayo de 2022 y un 17.42% en el 2023, mientras que la renta de cuarta categoría corresponde a un 1.55% en el acumulado de enero a mayo de 2022 y un 1.65% en el 2023, siendo ambos porcentajes mínimos en comparación con la renta de tercera categoría el cual intervino en un 32.85% en la recaudación del impuesto a la renta en el acumulado de enero a mayo de 2022 el cual aumento en el acumulado de 2023 siendo este una porcentaje de 39.57%.

En resumen, las rentas de trabajo no han sido referentes preponderantes en la recaudación del impuesto ya sea a nivel de tributos internos o solo impuesto a la renta, con lo cual un cambio en el modelo de deducciones a uno subjetivo, en primer lugar no afectaría la recaudación, y segundo, ayudaría a la solicitud de comprobantes de pago que conllevaría a incentivar la formalidad y la cultura tributaria.

3.1.2. Fiscalización

Con respecto a la fiscalización según la Memoria Institucional de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria del 2022, no precisa en que aspectos fueron enfocados las acciones de fiscalización sino que se considera todo de manera conjunta, con lo cual se realizaron 236, 506 fiscalizaciones entre auditorias definitivas y parciales, sin embargo no menciona que estas sean de rentas de trabajo o que parte de ese total corresponde a fiscalización de rentas de trabajo.

Sin embargo, de instaurarse un modelo de deducciones subjetivas, como señala Ortiz de Orue (2022) y Meneses et al. (2015), se deberá brindar mayor refuerzo a la institución a través de la implementación de la logística necesaria para mantener un registro de fiscalizaciones de manera constante, además de la capacitación a los actuales fiscalizadores, esto debido a las astucias que los contribuyentes pudieran realizar.

Pero merece la pena considerar que un modelo de deducciones subjetivas para las rentas de trabajo traería consigo mayores beneficios los cuales permitirían soportar los gastos correspondientes a las mejoras en la fiscalización.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

3.2. Modernidad y Simplicidad

Cuando se menciona la posibilidad de implementar un modelo de deducciones subjetivas, un argumento en contra usualmente utilizado es que un sistema de deducciones subjetivas no resultaría simple o fácil para el contribuyente ni para la Administración Tributaria. La simplicidad, según (Alarcón, 2004, como se cita en Sevillano, 2021 y López, 2018) es un principio básico cuya finalidad es la fácil comprensión del sistema tributario no solo para los contribuyentes sino para la propia institución recaudadora en cuanto al control y cumplimiento.

Considerando esta premisa, aparentemente se podría arribar a la conclusión que un modelo de deducciones subjetivas por su propia naturaleza de intentar considerar la capacidad contributiva real a través de diversos supuestos los cuales deberán ser sustentados por comprobantes de pago conllevaría a un sistema complejo y de difícil aplicación, sin embargo, no se puede dejar de lado los avances tecnológicos que ha logrado la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre todo a raíz de los tiempos de pandemia.

Actualmente la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria tiene como meta aprovechar la tecnología para facilitar la actuación de sus servidores públicos en respecto a la detección de la evasión tributaria, asimismo hacer uso de medios tecnológicos para mejorar sus procesos (Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria, 2022).

Antiguamente muchos procesos se realizaban de manera presencial, sin embargo gracias a la pandemia se ha logrado agilizar el uso de los medios tecnológicos para simplificar procesos, como es poder obtener el Registro Único de Contribuyente mediante un aplicativo, recibir orientación de forma virtual, etc. Por otra parte, cabe destacar la obligatoriedad de la emisión de comprobantes electrónicos tanto de personas naturales como jurídicas que tienen la calidad de emisores electrónicos lo que facilita también el control de la Administración Tributaria en cuanto al cumplimiento de los tributos.

Otro aspecto, que no se puede dejar de lado es la bancarización la cual en estos últimos años ha tomado mayor fuerza, ya que es considerado como un sustento transparente de las operaciones y transacciones comerciales.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

En resumen, la tecnología es el instrumento que puede conllevar a la simplicidad en cuanto a la implementación de un modelo de deducciones subjetivas, las plataformas digitales, la bancarización, la emisión de comprobantes electrónicos, genera que de alguna manera que toda la información se encuentre relacionada haciendo más dificultosa la evasión fiscal, por lo que un modelo de deducciones subjetivas actualmente si podria sostenerse y ser efectivo.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

CONCLUSIONES

PRIMERO. – El principio de solidaridad se fundamenta en el carácter solidario del contribuyente para apoyar al Estado en la cobertura de las necesidades de la población, asimismo se le otorga un poder impositivo al Estado para crear, modificar o eliminar tributos cuya aplicación deberá respetar los principios constitucionales tributarios ya sea que estos se encuentren explícitamente en la Constitución o sean desarrollados por el Tribunal Constitucional.

SEGUNDO. – El principio de igualdad en materia tributaria se ve representada por el principio de capacidad contributiva, ambas garantizadas por la Constitución, su aplicación se fundamenta en el tratamiento del sujeto pasivo del impuesto a aportar parte de sus ganancias para el beneficio de la sociedad, en razón de las riqueza que posea, por tanto, de ser mayor su manifestación de riqueza su contribución será mayor y viceversa, asimismo se existir dos sujetos con la misma capacidad contributiva serán tratados de la misma manera.

TERCERO. - El principio de no confiscatoriedad consiste en ser una limitación de la potestad tributaria, así como también salvaguarda la propiedad y demás principios tributarios. Si bien no existen parámetros para determinar si un tributo es confiscatorio, una suerte de ello es verificar si afecta su vertiente cuantitativa que se basa en la imposición de tasas o alícuotas excesivas, mientras que la afectación a la vertiente cualitativa depende de cada caso en concreto y si afecta algún otro principio tributario aun cuando el monto a pagar sea soportable por el contribuyente.

CUARTO. – El impuesto a la renta trabajo es aquel impuesto que se encuentra dentro del impuesto de las personas naturales, asimismo esta grava los ingresos percibidos de los trabajadores ya sea dependientes o independientes en cada categoría respectivamente. Además, en ambas categorías se permite la deducción de gastos personales, sin embargo, los trabajadores independientes podrán además deducir los gastos operativos.

SEXTO. – En el Perú actualmente se tiene instaurado un modelo de deducciones objetivas para las rentas de trabajo, el cual se aplica de manera genérica a todos los contribuyentes, lo que conlleva a desconocer la verdadera capacidad contributiva ya que el monto fijado dependiendo de la situación de cada contribuyente puede ser mayor a los gastos que realmente se incurren o menor a estos, no cabiendo la posibilidad de que en

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

los casos en los cuales la deducción resulte ser insuficiente se pueda sustentar el gasto mayor, ya que este sistema de deducciones objetivas no admite prueba en contrario.

SETIMO. – Asimismo, las deducciones objetivas en cuanto a las rentas de trabajo no tienen un fundamento técnico que demuestre el porqué de estos montos fijados en la regulación peruana, así como las deducciones adicionales los cuales tienen por finalidad la recaudación de aquellos sectores con mayor informalidad que el beneficio al contribuyente de poder deducir sus gastos personales.

OCTAVO. - Las deducciones subjetivas al permitir restar de la renta bruta los gastos reales en los que incurre la persona, permite conocer la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo y por ende el contribuyente podrá tributar conforme a su capacidad para soportar las cargas impositivas, lo que conlleva a ser un cálculo para el impuesto acorde a las rentas y por tanto no es confiscatorio, ya que el importe a pagar no afectará su propiedad ni los demás derechos fundamentales.

NOVENO. – Las limitaciones que se usan para denegar un sistema de deducciones objetivas son la recaudación, fiscalización y simplicidad, sin embargo, en cuanto a la recaudación se debe considerar que las rentas de trabajo no representan una recaudación considerable, sobre a la fiscalización y la simplicidad se encuentran relacionadas, ya que los avances tecnológicos y su aplicación mediante la Administración Tributaria a permite la simplicidad de los procesos y el cumplimiento del pago del impuesto.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

RECOMENDACIONES

PRIMERA. – Es recomendable un cambio en las deducciones objetivas del Impuesto a las Rentas de trabajo actualmente establecidas a un sistema mixto que se acerque más a un sistema de deducciones subjetivas, ya que se debe priorizar el cumplimiento de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

SEGUNDA. - Es recomendable que se identifique mejor a que tipo de gastos pertenecen las deducciones adicionales, en caso se desee mantener el sistema de deducciones actual, por lo que se tendrían que subdividir cuando es que ciertos supuestos se consideran como gasto personal o gastos operativos.

TERCERA. – Se recomienda implementar un modelo de deducciones subjetivas sujeto a limitaciones que permitan al contribuyente deducir de forma razonable sus gastos, estas deducciones se dividirían en gastos personales y operativos, así como una clasificación de cada supuesto de gasto, de esa forma el contribuyente deducirá los gastos que se encuentren en los supuestos establecidos, pero con algunas limitaciones en porcentaje para cada concepto más que todo para evitar gastos excesivos.

CUARTA. - La implementación de un sistema de deducciones mixto con corte subjetivo para las rentas de trabajo puede influir de manera positiva en la formalidad ya que este sistema se basa en la sustentación de gastos mediante comprobantes de pago de esa forma se fomenta indirectamente la cultura tributaria y la formalización de las entidades.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

REFERENCIAS

Asamblea Constituyente. (2020). *Constitución Política de Colombia.* Procuraduría General de la Nación. Obtenido de https://faolex.fao.org/docs/pdf/col127440.pdf

Bernal, J. (2020). *Manual Práctico del Impuesto a la Renta 2019-2020.* Pacífico Editores S.A.C.

Bravo, J. (2006). Sistema tributario peruano: Situación actual y perspectivas. *Derecho & Sociedad*(27), 86-88. Obtenido de https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17163

Bravo, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario.* Jurista Editores E.I.R.L.

Castillo, A. (04 de mayo de 2016). *Ministerio de Economia y Finanzas.* Obtenido de Rentas del trabajo: Rentas de cuarta y quinta categoría: https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/CIV_dcho_tributario_2016.pdf

Convers, A., & Martinez, L. (2013). *El mínimo vital y su incidencia en la tributación.* Bogotá: Pontifica Universidad Javeriana. Obtenido de http://hdl.handle.net/10554/14911

Costa, C. (21 de Marzo de 2017). *Los Principios de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad – Breve Síntesis Conceptual*. Obtenido de Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT): https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/

Danós, J. (2006). El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En *Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller.* Obtenido de https://www.mpfn.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_06_principio.pdf

Díaz, I. (2012). Igualdad en la aplicación de la ley. Concepto, iusfundamentalidad y consecuencias. *Revista Ius el Praxis, 18*(12), 33-76. doi:http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122012000200003

Durán, L. (2006). *La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio.* Palestra Editores.

Gamba, C. (2009). Los principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, D. Camius Graham, C. Gamba Valega, & C. Carmelo Nuñez, *Derecho Tributario: Aspectos constitucionales: generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero* (págs. 33-54). Editora Jurídica Grijley.

García Bueno, M. (2008). El principio de Capacidad Contributiva. En D. Yacolca Estares, J. Bravo Cucci, D. Camus Graham, C. Gamba Valega, & C. Carmelo Nuñez, *Derecho Tributario: Aspectos constitucionales, generales, informático, procesal, arbitral, internacional, ambiental, minero, construcción, penal y aduanero.* Editora Juridica Griley.

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

García, C. (1997). *Derecho Tributario.* Buenos Aires: Ediciones Depalma Buenos Aires.

García, R. (1978). *Manual del Impuesto a la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto.* Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributario (CIET) Organización de Estados Americanos. Obtenido de https://es.scribd.com/doc/226835452/4-Manual-Impuesto-a-La-Renta-Garcia-Mullin

Instituto Nacional de Estadística e Informatica (INEI). (2023). Comportamiento de los indicadores de mercado laboral a Nivel Nacional. *Informe Técnico*, 44. Obtenido de https://m.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/01-informe-tecnico-empleo-nacional-oct-nov-dic-2022.pdf

Jefatura del Estado. (2006, 29 de noviembre). *Ley 35/2006, del Ipuesto sobre la Renta de las personas Fisicas y de modificacion parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.* (A. E. Estado, Ed.) Obtenido de https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con

Landa, C. (2005). Los Principios Tributarios en la Constitucion de 1993. Una perspectiva constitucional. *Gaceta Juridica*, 37-50. Obtenido de https://www.mpfn.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_07_principios.pdf

Las Cortes Generales en sesiones plenarias del Congreso de los Diputados y del Senado. (1978). *Constitución Española.* Agencia Estatal, Boletín Oficial del Estado. Obtenido de https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf

López, D. (2018). *En un Estado Constitucional de Derecho ¿Se pueden permitir las deduccion objetivas en el Impuesto a la Renta sobre el Trabajo sin que se vulneren Principios de Justicia Tributaria?* Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Obtenido de http://hdl.handle.net/20.500.12404/13579

Málaga, D. (2016). *La deducción de Gastos para la determinacion de la Renta Neta del Trabajo; una aproximación a la capacidad contributiva de las Personas Naturales* . Lima: Universidad de Lima. doi:http://doi.org/10.26439/ulima.tesis/9515

Málaga, D. (2016). *La deducción de Gastos para la determinacion de la Renta Neta del Trabajo; una aproximación a la capacidad contributiva de las Personas Naturales (Tesis de Magister, Universidad de Lima).* Universidad de Lima. doi:http://doi.org/10.26439/ulima.tesis/9515

Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario Impuesto a la renta: aspectos significativos.* Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial.

Meneses Morales, I., Napán Zamora, J., & Valverde Casas, N. A. (2015). El mito de la capacidad contributiva: Breves comentarios sobre la regulación actual del Impuesto a la Renta de Personas Naturales y una propuesta a futuro. *Ius et Veritas, 24*, 434-449. Obtenido de https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/14831

Ministerio de Economía y Finanzas. (31 de diciembre de 1993). *Decreto Legislativo N° 774 Ley del Impuesto a la Renta*. (S. P. Jurídica, Editor) Obtenido de https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H761519

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Ministerio de Economia y Finanzas. (08 de Diciembre de 2004). *Decreto Supremo Nº179-2004-EF*. Obtenido de Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ): https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H880428

Ministerio de Economia y Finanzas. (08 de diciembre de 2016). *Decreto Legislativo Nº1258*. Obtenido de Sistema Peruano de Información Jurídica: https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1169390

Ministerio de Economia y Finanzas. (08 de diciembre de 2016). *Exposicion de Motivos del Decreto Legislativo Nº 1258*. Obtenido de Sistema Peruano de Información Jurídica: https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2016/Diciembre/08/EXP-DL-1258.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas. (03 de noviembre de 2018). *Decreto Supremo Nº 248-2018-EF*. (S. P. Jurídica, Productor) Obtenido de https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1220204

Oficina de Normalización Previsional [ONP]. (2023). *Pensiones en Perú y ONP :Sistema previsional y sus actores*. (O. virtual, Editor) Obtenido de https://www.onp.gob.pe/pensiones_peru_onp/sistema_previsional#:~:text=La%20edad%20m%C3%ADnima%20para%20jubilarse,55%20a%C3%B1os%20para%20los%20hombres.

Ortega, R., & Pacherres, A. (2011). *Impuesto a la Renta de Tercera Categoría: Ejercicios Gravables 2010-2011*. Ediciones Caballero Bustamante S.A.C.

Ortiz de Orue, H. (2022). El principio de capacidad contributiva e igualdad en el impuesto a las rentas de trabajo. *Revista de Derecho YACHAQ, 13*, 99-112. doi:https://doi.org/10.51343/yq.vi13.918

Palacios, J. H., Agredo Urbano, S. C., Delgado Dacto, J. A., & Quiñonez, E. C. (2022). Principio de equidad e igualdad tributaria. En J. Zuñiga Velasco, & J. D. Guachetá Torres, *Derecho Tributario: Un análisis de los principios que soportan la materia en Colombia* (pág. 85). Colombia: Uniautónoma del Cauca. Obtenido de http://repositorio.uniautonoma.edu.co:8080/xmlui/handle/123456789/691

Parkin, M., Esquivel, G., & Muñoz, M. (2007). *Macroeconomía. Versión para latinoamérica* (Séptima ed.). México: Pearson Educación. Obtenido de https://s536fad3f7d644731.jimcontent.com/download/version/1543181010/module/14006232135/name/Macroeconomia%3B%20Versi%C3%B3n%20para%20Latinoam%C3%A9rica%20-%20Michael%20Parkin%2C%20Gerardo%20Esquivel%20y%20Mercedes%20Mu%C3%B1oz.pdf

Ríos, J., Sánchez, L., & Restrepo, C. (2021). La capacidad constributiva como elemento de la justicia tributaria. *Revista Visión Contable*, 156-175. doi:https://doi.org/10.24142/rvc.n23a7

Rodas, K. (2019). *Deducciones de gastos por servicios educaivo al impuesto a la renta de cuarta categoria y quinta categoria en el Perú.* (R. U. Orrego, Ed.) Trujillo. Obtenido de https://hdl.handle.net/20.500.12759/5469

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Ruiz de Castilla, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano. Principios y Fundamentos* (Vol. I). Lima: Palestra.

Ruiz de Castilla, F. (2021). *Derecho Tributario peruano: Impuesto a la Renta* (Vol. II). Palestra Editores S.A.C.

Ruiz, A. (2002). Tributación y Familia en el Perú ¿Un caso de Discriminación? *Derecho & Sociedad, 19*, 15-21. Obtenido de https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17229

Sarmiento, J. (2010). Política Tributaria, Principio de Solidaridad y Capacidad Contributiva. En D. Yacolca Estares, A. Martín Jiménez, J. Bravo Cucci, & C. Gamba Valega, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario* (págs. 119-167). Editora y LibrerÍa Jurídica Grijley E.I.R.L.

Sevillano, A. (2021). *¿La regulación actual de las deducciones aplicables a la renta de trabajo de las personas naturales, y según el decreto legislativo 1258, es compatible con el principio de capacidad contributiva? (Tesis de Magíster, PUCP).* Lima: Pontifica Universidad Catolica del Perú. Obtenido de http://hdl.handle.net/20.500.12404/20229

Sotelo, E. (2007). Notas para una aproximación a la aplicación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria. *IUS ET VERITAS, 17*(35). Obtenido de https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12291

Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria. (2022). *Memoria Institucional 2022.* Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria. Obtenido de https://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2022.pdf

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2023). *Gastos en restaurantes y hoteles*. Obtenido de https://orientacion.sunat.gob.pe/7184-08-deduccion-de-gastos-en-restaurantes-y-hoteles

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2022). *¿Qué es el impuesto a Renta de personas?* Obtenido de Declara y paga Renta 2022: https://renta.sunat.gob.pe/personas/que-es-el-impuesto-renta-de-personas

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2023). *Gastos por aportaciones Essalud Trabajadores del Hogar*. Obtenido de https://orientacion.sunat.gob.pe/6966-06-gastos-por-aportaciones-essalud-trabajadores-del-hogar

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administracion Tributaria. (2023). *Nota tributaria y Aduanera*. Obtenido de Ingresos Tributarios recaudados por la SUNAT-Tributos Internos: https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/ingresos-recaudados.html

Tribunal Constitucional. (28 de Octubre de 1996). *STC 646-96-AA/TC*. Obtenido de Tribunal Constitucional: https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE TESIS UCSM

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA

Tribunal Constitucional. (25 de Marzo de 2003). Obtenido de STC 0918-2002-AA/TC: https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00918-2002-AA.html#:~:text=Determinar%20el%20marco%20constitucional%20y,la%20Resoluci%C3%B3n%20de%20Determinaci%C3%B3n%20N.

Tribunal Constitucional. (18 de Diciembre de 2003). (T. Constitucional, Editor) Obtenido de Espediente Nº 1279-2002-AA/TC: https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/01279-2002-AA.html

Tribunal Constitucional. (19 de Diciembre de 2003). *STC 2727-2002-AA/TC.* Lima: Tribunal Constitucional. Obtenido de https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf

Tribunal Constitucional. (21 de Setiembre de 2004). Obtenido de STC 0004-2004-AI/TC: https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20Admisibilidad.html

Tribunal Constitucional. (28 de Setiembre de 2004). Obtenido de STC 033-2004-AI/TC: https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html#:~:text=Agrega%20que%20la%20potestad%20tributaria,de%20una%20forma%20de%20c%C3%A1lculo.

Tribunal Constitucional. (11 de Noviembre de 2004). *STC 0041-2004-AI/TC.* Lima: Tribunal Constitucional. Obtenido de https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.pdf

Tribunal Constitucional. (11 de Noviembre de 2004). *STC 0041-2004-AI/TC.* Lima: Tribunal Constitucional. Obtenido de https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.pdf

Tribunal Constitucional. (13 de Abril de 2005). *STC 00042-2004-AI/TC.* Lima: Tribunal Constitucional. Obtenido de https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf

Tribunal Constitucional. (16 de Mayo de 2005). *STC 00053-2004-PI/TC.* Lima: Tribunal Constitucional. Obtenido de https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf

Tribunal Constitucional. (1 de Abril de 2005). *STC 0048-2004-PI/TC.* Lima: Tribunal Constitucional. Obtenido de https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.pdf

Tribunal Constitucional. (13 de Abril de 2005). *STC 2302-2003-AA/TC.* Lima: Tribunal Constitucional. Obtenido de https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf

Tribunal Constitucional. (05 de marzo de 2007). *STC 03797-2006-PA/TC.* Lima: Tribunal Constitucional. Obtenido de https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf

Tribunal Constitucional. (17 de Abril de 2007). *STC 06089-2006-PA/TC.* Lima: Tribunal Constitucional. Obtenido de https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf

Tribunal Constitucional. (30 de Setiembre de 2011). (T. Constitucional, Editor) Obtenido de STC 03525-2011-PA/TC: https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03525-2011-AA%20Resolucion.html#:~:text=toda%20persona%20tiene%20derecho%20(%E2%80%A6),o%20de%20cualquiera%20otra%20%C3%ADndole%E2%80%9D

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis

REPOSITORIO DE
TESIS UCSM

UNIVERSIDAD
CATÓLICA
DE SANTA MARÍA

Tribunal Constitucional. (2002 de Enero de 29). *STC 009-2001-AI/TC*. Obtenido de https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00009-2001-AI.html

Velásquez, N. (2015). Impuesto a la Renta de Profesionales Independientes en Relacion con los Principios de Equidad y Justicia en el Perú. *In Crescendo Institucional*, 166-176. doi:https://doi.org/10.21895/incres.2015.v6n1.14

Publicación autorizada con fines académicos e investigativos
En su investigación no olvide referenciar esta tesis