



FACULTAD DE DERECHO  
SECCIÓN DE POSGRADO

**IMPLEMENTACIÓN DE UN RÉGIMEN DE SERVICIOS  
EDUCATIVOS POR IMPUESTOS RESPECTO DE LOS  
GENERADORES DE RENTAS DE TRABAJO Y EL  
DEBER DE CONTRIBUIR, LIMA, AÑO 2019.**

**PRESENTADA POR**

**CARMEN ROSA GUTIÉRREZ VERA**

**ASESOR**

**YUBE EMILIO OSTOS ESPINOZA**

**TESIS**

**PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRA EN DERECHO  
TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

**LIMA – PERÚ**

**2020**



**CC BY**

**Reconocimiento**

El autor permite a otros distribuir y transformar (traducir, adaptar o compilar) a partir de esta obra, incluso con fines comerciales, siempre que sea reconocida la autoría de la creación original

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



**POSGRADO DE LA FACULTAD DE DERECHO**

**IMPLEMENTACIÓN DE UN RÉGIMEN DE SERVICIOS  
EDUCATIVOS POR IMPUESTOS RESPECTO DE LOS  
GENERADORES DE RENTAS DE TRABAJO Y EL DEBER DE  
CONTRIBUIR, LIMA, AÑO 2019.**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRA EN  
DERECHO TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

**PRESENTADA POR:**

**CARMEN ROSA GUTIÉRREZ VERA**

**ASESOR:**

**MG. YUBE EMILIO OSTOS ESPINOZA**

**LIMA, PERÚ**

**2020**

## **DEDICATORIA**

A Ana y Yolanda, mis adorables hermanas quienes siempre confiaron en mí, fueron mi soporte y motor para continuar en los momentos de crisis.

A Bárbara, Fidelia, Keren, Marcelo, Teresa, Atilio, Elizabeth, los amigos que me alentaron en cada paso de mi crecimiento personal y profesional.

## **AGRADECIMIENTO**

A Jorge Bravo Cucci, socio del Estudio Legal Picón & Asociados, por su infinita paciencia y nobleza, al dedicarme horas de su vida, traspasarme sus conocimientos y compartir sus experiencias.

A Enrique Vejarano Velásquez, ex jefe del Gabinete de Asesores de la SUNAT, por contribuir con las bases económicas en materia educativa y tributaria.

A Francisco Torres Madrid, Director General de Hidrocarburos del Ministerio de Energía y Minas, por ayudarme con la redacción legal del proyecto de ley.

A Jhonny Guerra Soto, socio del Estudio Guerra Soto & Abogados, por la revisión tributaria de la propuesta legislativa.

A Yube Emilio Ostos Espinosa, mi asesor final de tesis, por la revisión de la tesis y sugerencias aportadas para mejorar el proyecto de ley.

## INDICE

### Páginas

Portada

I

Dedicat6ria

II

Agradecimiento

III

INDICE

IV

RESUMEN

V

ABSTRACT

VI

INTRODUCCI6N

VII

## CAPÍTULO I

1.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACI6N.....	16
1.1.1. Los impuestos y su relaci6n con la educaci6n.....	18
1.1.1.1. Efectos de aumentar los impuestos.....	16
1.1.1.2. Efectos de disminuir los impuestos.....	18
1.1.1.3. El costo del derecho a la educaci6n.....	20
1.1.1.4. ¿Qu6 porcentaje del gasto p6blico debera destinarse a educaci6n?.....	21
1.1.1.5. Financiaci6n interna de la educaci6n.....	30
1.1.2. Informalidad de los Generadores de Renta de Trabajo.....	32
1.1.3. El derecho a gozar de una educaci6n adecuada.....	37
1.1.3.1. Enfoque Constitucional Peruano.....	38
1.1.3.2. Ley General de Educaci6n N° 28044.....	39
1.1.3.3. Enfoque Internacional.....	40

1.1.4. Las Pruebas PISA.....	42
1.1.5. Calidad Educativa en Países Desarrollados.....	43

## CAPÍTULO II

### 2.1. BASES LEGALES A NIVEL INTERNACIONAL

2.1.1. Franquicia Tributaria (Chile).....	45
2.1.1.1. Normativa Legal.....	45
2.1.1.2. Descripción.....	45
2.1.1.2.1. La Planilla Anual de Remuneraciones.....	47
2.1.1.2.2. Actividades de Capacitación.....	47
2.1.1.3. Contribuyentes que tienen derecho al crédito.....	48
2.1.1.4. Contribuyentes que no tiene derecho al crédito.....	50
2.1.1.5. Actividades de capacitación que dan derecho a la Franquicia.....	51
2.1.1.6. Actividades de capacitación que no dan derecho a la Franquicia.....	52
2.1.1.7. Centros u Organismos permitidos para desarrollar la capacitación.....	53
2.1.1.8. Requisitos para acceder al Crédito por gastos de capacitación.....	54
2.1.1.9. Límite máximo en base las remuneraciones imponibles pagadas.....	55
2.1.1.10. Excedentes o remanentes de los créditos otorgados.	58
2.1.1.11. Acreditación y visación del crédito.....	59
2.1.1.12. Circular N° 34 del 04/06/2009 .....	59
2.1.1.13. Impacto de empresas chilenas que han utilizado la Franquicia Tributaria.....	61
2.1.2. Régimen de Crédito Fiscal (Argentina).....	62
2.1.2.1. Normativa Legal.....	62

2.1.2.2. Descripción.....	63
2.1.2.3. Beneficios de la Ley.....	66
2.1.2.4. Actividades comprendidas.....	68
2.1.2.5. Proyectos.....	72
2.1.2.5.1. Condiciones.....	72
2.1.2.5.2. Participantes.....	74
2.1.2.5.3. Condiciones de presentación.....	76
2.1.2.5.4. Criterios de evaluación.....	77
2.1.2.6. Certificado del Crédito Fiscal.....	78
2.1.2.7. Reintegro del Crédito Fiscal.....	79
2.1.2.8. Régimen de Crédito Fiscal administrado por Ministerio de Producción.....	83
2.1.2.8.1. Participantes.....	84
2.1.2.8.2. Límites al Reintegro del Crédito Fiscal.....	85
2.1.3. Canje de deuda por educación.....	86
2.1.3.1. Definición.....	86
2.1.3.2. Antecedentes.....	96
2.1.3.3. Mecanismos.....	97
2.1.3.4. Fondos Contravalor en el Perú.....	98
2.1.3.5. Crítica.....	101
2.1.4. Incentivos Fiscales a la investigación y desarrollo en España.....	102
2.2. BASES LEGALES A NIVEL NACIONAL.....	105
2.2.1. Obras por Impuestos.....	105
2.2.2. Créditos por contratar personal discapacitado.....	110
2.2.2.1. Porcentaje de deducción adicional al gasto.....	111
2.2.2.2. Crédito por deducción adicional sobre remuneracione.....	112
2.2.2.3. Crédito por ajustes razonables.....	113

2.2.3. Mecenazgo Deportivo.....	114
---------------------------------	-----

### CAPÍTULO 3

#### 3.1. RENTAS

3.1.1. Teorías de la Renta.....	117
3.1.2. Categorización de la Renta.....	119
3.1.3. Rentas de Trabajo.....	121
3.1.3.1. Generadores de Cuarta Categoría.....	122
3.1.3.2. Generadores de Quinta Categoría.....	126
3.1.3.3. Conceptos remunerativos y no remunerativos afectos a Quinta Categoría.....	129
3.1.3.4. Sujetos no domiciliados afectos a Renta de Quinta Categoría.....	135
3.1.3.5. Formalidades en la tributación .....	139
3.1.3.6. Sobre la Declaración Jurada y/o Retención.....	141

### CAPÍTULO 4

4.1. EQUIDAD.....	144
4.2. DEBER DE CONTRIBUIR.....	145
4.3. CAPACIDAD ECONÓMICA VERSUS CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	147
4.4. DEBER DE SOLIDARIDAD.....	148
4.5. PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.....	150

### CAPÍTULO 5

5.1. LEY UNIVERSITARIA N° 30220.....	152
--------------------------------------	-----

## CAPÍTULO 6

6.1. PROYECTO DE LEY “LEY DE PROMOCIÓN DEL RÉGIMEN DE SERVICIOS EDUCATIVOS POR IMPUESTOS” .....	157
--	-----

## CAPÍTULO 7: METODOLOGÍA

7.1. DISEÑO METODOLÓGICO.....	165
7.1.1. Tipo y nivel.....	165
7.1.2. Método y diseño.....	165
7.2. PROCEDIMIENTO DE MUESTREO.....	166
7.3. CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES.....	167
7.4. ASPECTOS ÉTICOS.....	167

## CAPITULO VIII: RESULTADOS

RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

FUENTES DE INFORMACIÓN

ANEXOS

## RESUMEN

La implementación de un Régimen de Servicios Educativos por Impuestos (RESEDIM) consiste en promover que los generadores de Renta de Trabajo con estudios de Maestría y/o Doctorado y/o experiencia en la docencia, los cuales laboran en Instituciones de Educación Superior Públicas que señala el artículo 80° de la Ley N° 30220 - Ley Universitaria y de trabajadores bajo el régimen de SERVIR brinden capacitaciones a alumnos de Instituciones de Educación Superior Públicas y/o Instituciones de Educación Superior Privadas Asociativas en forma obligatoria y en caso de docentes de Instituciones de Educación Superior Privadas Asociativas es voluntaria. La renta de trabajo derivadas de las capacitaciones del RESEDIM se considerará renta inafecta del Impuesto a la Renta, tampoco será considerado base para aportaciones y de beneficios sociales. El pago de esta renta inafecta será compensado con el beneficio del crédito tributario, financiado por el Estado, el cual podrá ser materia de compensación con el pago del Impuesto a la Renta Anual Persona Natural. Esta propuesta ofrece una alternativa viable para fomentar el Deber de Contribuir en los miembros de la sociedad, cambiar el pensamiento del contribuyente de que pagar impuestos no le genera un beneficio individual o colectivo, porque no se ve reflejado en aspectos prioritarios como la educación; contribuirá a mejorar la calidad de la enseñanza al permitir que los generadores de Renta de Trabajo con un alto nivel educativo y/o experiencias laborales trasladen sus conocimientos y experiencias al estudiante; a disminuir la carga tributaria de los generadores de Rentas de Trabajo al ofrecerle un incentivo a través de un crédito tributario.

En el Perú se aplica el Mecenazgo deportivo, mecanismo que aporta al desarrollo del deporte a cambio de crédito tributario para los aportantes; Obras por Impuestos y pago de arbitrios por servicios. Muchos Estados como Argentina a través del Régimen de Crédito Fiscal y Chile con la Franquicia Tributaria aplican políticas públicas educativas que contribuyen a aumentar la competitividad de las empresas y la empleabilidad de las personas a través de la capacitación y formación permanente. Organizaciones como el Banco

Mundial, el FMI, G8, Club de París adoptan iniciativas para ayudar a los Países Pobres Muy Endeudados, que les permite aliviar sus deudas a condición de que inviertan en educación.

El Foro Económico Mundial en su Informe Global de Competitividad 2017 - 2018 que evalúa los factores que impulsan la productividad y el crecimiento en 137 países, colocó al Perú en la posición 72. Uno de los factores problemáticos es el retroceso en educación superior y capacitación; esto se podría combatir a través de la cooperación con los generadores de Renta de Trabajo: profesionales comprometidos con la excelencia educativa.

**PALABRAS CLAVES:** Renta de Trabajo, crédito tributario, capacitaciones, docentes, contribuir.

## **ABSTRACT**

The implementation of a Regime of Educational Services for Taxes (RESEDIM) consists of promoting that the generators of Work Income with Master's and / or Doctorate studies and / or experience in teaching, which work in Public Higher Education Institutions that indicate Article 80 of Law N ° 30220 - University Law and workers under the SERVIR regime provide training to students of Public Higher Education Institutions and / or Associative Private Higher Education Institutions on a mandatory basis and in the case of teachers of Institutions Associative Private Higher Education is voluntary. The work income derived from the RESEDIM training will be considered unaffected income from the Income Tax, nor will it be considered a base for contributions and social benefits. The payment of this unaffected income will be compensated with the benefit of the tax credit, financed by the State, which may be a matter of compensation with the payment of the Annual Natural Person Income Tax. This proposal offers a viable alternative to promote the Duty to Contribute in the members of society, change the taxpayer's thinking that paying taxes does not generate an individual or collective benefit, because it is not reflected in priority aspects such as education; It contributes to improving the quality of teaching by allowing Earning Income generators with a high educational level and / or work experiences to transfer their knowledge and experiences to the student; to reduce the tax burden of the earners of Work Income by offering an incentive through a tax credit.

In Peru, sports patronage is applied, a mechanism that contributes to the development of sport in exchange for tax credit for contributors; Works for taxes and payment of taxes for services. Many states, such as Argentina, through the Fiscal Credit System and Chile with the Tax Franchise apply public educational policies that contribute to increase the competitiveness of companies and the employability of people through training and permanent training. Organizations such as the World Bank, the IMF, G8 and the Paris Club are taking initiatives to help the Heavily Indebted Poor Countries, which allows them to ease their debts on the condition that they invest in education.

The World Economic Forum in its Global Competitiveness Report 2017 -2018, which evaluates the factors that drive productivity and growth in 137 countries, placed Peru in position 72. One of the problematic factors is the setback in higher education and training; This could be combated through cooperation with the Generators of Income Work: professionals committed to educational excellence.

**KEYWORDS:** Income from Work, tax credit, training, teachers, contribute.

## INTRODUCCIÓN

Este trabajo pretende determinar como la implementación de un Régimen de Servicios Educativos por Impuestos (RESEDIM) ofrece una alternativa viable en el marco de las estrategias tributarias para fomentar el Deber de Contribuir. En la actualidad no existe normativa nacional o internacional que permite obtener créditos tributarios por servicios educativos, sin embargo, la importancia que le dan los gobiernos a la educación hace que los incluya como política de Estado y que muchas organizaciones cooperen con su implementación.

Una de los deberes del Estado es promover el desarrollo de la educación determinado en la Constitución, Art.º 14: *“La educación promueve el conocimiento, el aprendizaje y la práctica de las humanidades, la ciencia, la técnica, las artes, la educación física y el deporte.”* y 17º: *“(…) Asimismo fomenta la educación bilingüe e intercultural, según las características de cada zona.”* Esta labor, por medio de la implementación de este Régimen, puede ser realizado conjuntamente con los contribuyentes generadores de Renta de Trabajo (docentes de Instituciones de Educación Superior Públicas e Instituciones de Educación Superior Privadas Asociativa y profesionales del régimen SERVIR), quienes impartirían sus conocimientos y experiencias por medio de eventos académicos y a cambio de este servicio el Estado les brindará un crédito tributario que les permitirá deducir en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta Persona Natural el pago de sus impuestos.

Una de las razones porque los contribuyentes que brindan servicios profesionales no declaran todas sus rentas ni pagan sus impuestos es porque consideran que el Estado hace mal uso de los recursos públicos, no se atiende debidamente aspectos prioritarios como la educación, la salud, la impartición de justicia, la seguridad, el combate a la pobreza, etc.

El contribuyente considera que pagar impuestos no le genera un beneficio individual o colectivo, que es un desembolso innecesario y lo terrible, es que

considera que paga más que otros contribuyentes. Considera que el Estado no le permite deducir aquellos gastos indispensables para la generación de renta, tal como lo hacen otras legislaciones como Colombia, Ecuador, México, Argentina. entre otros países, que permiten a estos contribuyentes descontar de su renta neta la compra de activos fijos, movilidad, matrículas, pólizas de seguros y otros gastos inherentes a la profesión. Sin ir más lejos, en Perú se aplican el Mecenazgo Deportivo que es un incentivo al deporte a cambio de un crédito tributario.

Con la implementación del proyecto “Servicios Educativos por Impuestos” (RESEDIM) se elevará la conciencia tributaria y el Deber de Contribuir, contribuyendo a mejorar la calidad de la enseñanza; reducir la informalidad, por la percepción de que el Estado si invierte en educación y aumentar la recaudación tributaria porque permitirá que los estudiantes capacitados puedan acceder a mejores trabajos con mejores remuneraciones.

A través de esta investigación se busca responder cuestiones como ¿En qué medida la Identificación del tipo de contribuyentes en un Régimen de servicios educativos por impuestos podría garantizar el Deber de Contribuir?, ¿En qué medida establecer el nivel del servicio profesional en un Régimen de servicios educativos por impuestos podría garantizar el Deber de Contribuir? y ¿En qué medida establecer la cuantía del crédito tributario en un Régimen de servicios educativos por impuestos podría garantizar el Deber de Contribuir? que determinen la viabilidad de la implementación de un Régimen de Servicios Educativos por Impuestos. Las limitaciones a la investigación han sido pocas, se ha encontrado amplia fuente de información; sin embargo, para determinar la contraprestación por hora de los docentes se ha tenido que recurrir a entrevistas.

El presente trabajo es un análisis de realidad tributaria y educativa en el Perú, es una investigación pura o básica, de alcance descriptivo, porque pretende describir la realidad empresarial, su influencia en la recaudación tributaria y la causa. Para este propósito se utilizará el método Inductivo Deductivo porque

se parte de la observación de la realidad de la recaudación tributaria peruana y de otras legislaciones nacionales e internacionales para formular un nuevo planteamiento. El diseño de la investigación es no experimental transversal porque no se busca manipular variables o supuestos, sino simplemente estudiarlos para proporcionar nuevos conocimientos acerca de los hechos estudiados. Los instrumentos a utilizar son *la guía de entrevista no estructurada* para recoger la posición legal tributaria y social de cada participante y *la Matriz de Categoría* para analizar información registrada en los documentos y datos a revisar.

La investigación abarca capítulos como Antecedentes de la Investigación, Bases Legales a Nivel Internacional y Nacional, conceptos de Rentas, Principios del Derecho Tributario, Evaluación Académica de los Generadores de Rentas de Trabajo y Proyecto de Ley.

## **CAPÍTULO I**

### **1.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN**

#### **1.1.1. Los impuestos y su relación con la educación**

##### **1.1.1.1. Efectos de aumentar los impuestos.**

El Estado a fin de cubrir las erogaciones que demanda la partida por educación del presupuesto público requiere de la recaudación tributaria. Cuando esta es insuficiente, no tiene más alternativa que aumentar los impuestos. Esta estrategia puede tener efectos negativos sobre los niveles de consumo, de ahorro e inversión en los generadores de Rentas de Trabajo; a mediano y largo plazo inhiben el empleo y el crecimiento. Ocurre una suerte de “traslación fiscal” produce que, al aumentarle los impuestos a las empresas, éstas a fin de no ver mermadas sus utilidades, las trasladan a los precios, reduciendo el crecimiento de la economía y que los inversionistas internacionales reduzcan su interés por crear empresas y empleos.

El aumento de impuestos se ve reflejado negativamente en el Producto Bruto Interno de un país, entendiéndose como un indicador o magnitud que contabiliza los bienes y servicios finales producidos durante un tiempo en un territorio. Esta ecuación está compuesta por el consumo de las familias (C), el consumo del gobierno (G), la inversión en nuevo capital (I) y los resultados netos del comercio exterior (exportaciones-importaciones). Al aumentarse los impuestos, aumentan los precios y por ende la capacidad de consumo de las familias y gobierno disminuye; sin dejar de mencionar que se induce a tasas de inversión bajas, reduciendo la cantidad de dinero que circula en la economía de una nación.

La llamada Curva de Laffer es una representación gráfica de como la variación impositiva fiscal afecta la recaudación tributaria. No siempre una mayor imposición conllevará a mayor recaudación, debido que podría producirse los siguientes efectos:

- a) Una subida excesiva de los impuestos desincentivará a la población a generar renta y en consecuencia pagar impuestos.
- b) En el caso de las empresas, supone menos generación de utilidades.
- c) Los contribuyentes con elevados patrimonios optarán por trasladar sus ganancias a países con menos tributación
- d) Una subida de los impuestos sobre el I.G.V. puede reducir el consumo.
- e) Cuando los impuestos son altos el contribuyente se ve seducido a utilizar figuras anómalas o ilícitas para evadir el pago de impuestos.

#### CURVA DE LAFFER

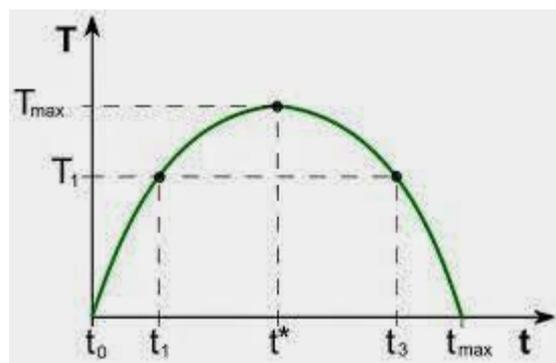


Figura 01:

*La curva de Laffer indica que cuando el tipo impositivo es igual a cero, la recaudación pública es cero, porque los contribuyentes generarán ingresos y no pagarán impuestos; y que cuando el tipo impositivo es igual a 100, la recaudación pública también es cero, porque los impuestos absorberán la renta del contribuyente. Lo ideal es encontrar una tasa que maximice la recaudación, es decir un punto donde se obtenga la mayor recaudación fiscal posible.*

En el Perú para el ejercicio fiscal 2017 – 2018 se aumentó la tasa del Impuesto a la Renta Empresarial de 27% a 29.50%, lo que preocupa a diversos sectores, porque se considera que el país debe contar con un sistema tributario simple y competitivo a nivel internacional, que le

permita atraer inversión nacional y extranjera. Este impuesto, llamado Impuesto de Sociedades en otros países, el que más recaudación genera en el Perú. Aumentarlo solo generara que se ideen mecanismos para evadir su pago.

Impuestos como el Selectivo al Consumo que aumento en el ejercicio fiscal 2016 a 157% para mitigar las externalidades negativas que produce el consumo de cigarro es una buena medida desincentivar su uso y para aumentar la recaudación, siempre que se aprueben con tasas razonables que no afecten la capacidad contributiva y su aplicación sea paulatinamente, para evitar generar cambios no proyectados en las industrias. El aumento de este impuesto en el 2018 para licores, gaseosas, cigarros, gasolinas y vehículos generó desconcierto entre los sectores económicos involucrados porque su aplicación fue obligatoria al día siguiente de su publicación, por lo que su impacto en los precios fue inmediato.

#### **1.1.1.2. Efectos de disminuir los impuestos**

Así como los países de ingresos bajos y medianos, en su conjunto, dependen en gran medida de los ingresos fiscales procedentes de las empresas, muchos de ellos renuncian a cantidades considerables generadas por éstas, al concederles demasiadas exenciones fiscales, para evitar que transfieran sus beneficios a paraísos fiscales, porque son países con tipos impositivos bajos o inexistentes. Sin embargo, si se hubiesen recaudado estos impuestos, se hubiera podido destinar a la enseñanza un porcentaje mayor de estos recursos, contribuyendo al fortalecimiento de los sistemas educativos en provecho de la mayoría. Actualmente en el 2018 se está debatiendo en el Congreso: eliminar la exención de Impuestos al sector educativo, debido a que los más beneficiados son los Directivos y hay poca inversión en Tecnología; exoneraciones tributarias a las Asociaciones sin fines de lucros que son favorecidas y no cumplen con su finalidad; la exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo e Impuestos General a Las Ventas a la venta de

Combustibles en la Amazonía que muchas veces se vende fuera de la zona liberada y no se traduce en menores precios a los habitantes de la zona; entre otros.

Si disminuimos el impuesto a las Rentas de Trabajo a regularizar anualmente, contribuiría a mejorar la calidad de la educación; porque los generadores de Rentas de Trabajo tendrían más capacidad económica para invertir en su principal capital: el conocimiento. Este conocimiento sería luego trasladado a las aulas de clases, asesorías comerciales, gestión pública, etc.

Países como Irlanda, Mónaco, Suiza o Hong-Kong tienen políticas tributarias de baja imposición fiscal que se aplican con éxito porque son compensadas con altas recaudaciones del Impuesto sobre el Consumo, debido al ritmo de vida alto que llevan las personas que viven o se trasladan a esos países.

La Curva de Laffer usada de manera eficiente conlleva a mayores recaudaciones. Sin embargo, es necesario aclarar que, si se disminuyen los impuestos hay que precaver que el gasto público tendría que aumentar para generar más empleos y por ende más renta para el país; asimismo políticas económicas y tributarias favorables para atraer la inversión nacional y extranjera y a la vez incentivar el mayor consumo. La baja imposición fiscal tiene que ser compensada con dinamismo económico que sopesa la disminución de los impuestos. La herramienta de política fiscal que mejor responde es el incremento del gasto público, ya que el resultado es mayor al de un recorte en impuestos.

En el Perú a través del Decreto Legislativo N° 1347 se proyectó para julio 2017 bajar el I.G.V de 18% a 17% si siempre que la recaudación anualizada al 31 de mayo de 2017, del IGV total neto de sus devoluciones internas alcance el 7.2% del PBI. Lo que se busca es que el precio que pague el consumidor por los diferentes productos y

servicios disminuya, y en consecuencia tenga más posibilidades de ahorro e inversión. Esto solo se logrará si el ofertante se muestra disponible a bajar precios de sus productos y/o servicios, de lo contrario solo lo beneficiaría a él si mantiene el mismo precio, el cual le generaría aumento de utilidades. Y si estas utilidades no son invertidas en el Perú, esta propuesta no tendrá los resultados esperados.

Recordemos que en el año 2011 la política fiscal peruana decidió reducir la tasa del I.G.V. de 19% a 18%; cuando el 2010 la recaudación había crecido 20.4%, paso a crecer en el mismo 2011 solo 13.8% y en el 2012 un 9%. Si bien el I.G.V. es un impuesto al consumo, para incentivar su recaudación se requiere que vaya acompañado de factores como empleo, oferta, aumento del gasto público, inversión, etc.

#### **1.1.1.3. El costo del derecho a la educación**

Todos los gobiernos del mundo tienen ciertas responsabilidades ante sus ciudadanos. Las normas nacionales e internacionales establecen esas responsabilidades; sin embargo, los derechos humanos no solo son de tipo social y político, sino también económico y social. El cumplimiento de estos derechos está supeditado a los recursos que administra el Estado, financiado por los contribuyentes. La escasez de este recurso hace que sea poco probable su exigencia. Se requiere que el Presupuesto no sea recortado ni ajustado para cubrir los gastos que demandan la materialización de este derecho.

Del libro “El costo de los derechos”, página 119 se extrae: “... *ningún derecho cuya defensa presuponga un gasto selectivo del dinero de los contribuyentes puede ser protegido unilateralmente por el poder judicial sin tomar en cuenta las consecuencias presupuestarias cuya responsabilidad recaerá sobre otras ramas del gobierno*”. En la página 120 señala: “*Y los derechos se reducirán cuando los recursos disponibles se agoten, como asimismo serán susceptibles de expandirse cuando los recursos públicos aumenten.*”

El derecho a gozar de la educación tiene un costo y por ende requiere la inversión de recursos que casi siempre los países no pueden destinar al cien por ciento de lo demandado; es entonces que se contempla la asignación de prioridades y distribución óptima de recursos entre otros derechos básicos.

Cuando se puede cumplir con destinar el cien por ciento del presupuesto demandado para impartir una educación de calidad, aparece el problema de la equidad. El sistema educativo muestra indicios de una calidad heterogénea, es decir la educación se jerarquiza según nivel socioeconómico, negándoles a muchos gozar de una excelente educación.

La educación desde todos los niveles debería ser gratuita, porque así lo dicta la Constitución, es un derecho que debería cumplirse, pero el Estado no cuenta con los suficientes recursos para establecer y supervisar un control sobre la calidad de la educación. El costo en una zona rural es mucho más alto que en una zona urbana. Terminar la secundaria o la enseñanza universitaria ya no es suficiente, se requiere especializaciones constantes, pero ello tiene un costo que el Estado no puede asumir y muy pocos profesionales pueden invertir, dejándolos en desventaja académica en un mercado laboral tan competitivo.

#### **1.1.1.4. ¿Qué porcentaje del gasto público debería destinarse a educación?**

Según el Presupuesto del Sector Público Peruano para el 2016, el monto asignado a Educación asciende a S/. 24.813 millones, 3,85% del Producto Bruto Interno (PBI) superior solo en 0,35% al otorgado para el ejercicio 2015.

El 02 de diciembre del 2016 se publicó en el Diario Oficial la Ley de Presupuesto del Sector Público Peruano para el año fiscal 2017

estableciéndose el gasto del sector público en la suma de S/ 142 471 518 545,00 (ciento cuarenta y dos mil cuatrocientos setenta y un millones quinientos dieciocho mil quinientos cuarenta y cinco y 00/100 soles). En la distribución del gasto del presupuesto del sector público por funciones, se observa que el 18% del total (poco más de S/ 26,181 millones) será destinado para educación, es decir el 3.7% del PBI, con lo cual se planea fortalecer las capacidades de los docentes, reducir la brecha de infraestructura educativa, mejorar la educación superior y también la calidad del aprendizaje.

Del Presupuesto asignado para el ejercicio 2017 a la Educación, el 93% se deriva a mejoras remunerativas a unos 125 mil docentes. De esto deriva que habrá poca inversión en infraestructura, capacitación, especializaciones. Los alumnos tendrán poco acceso a mejoras en la curricular estudiantil, debiendo costear personalmente su asistencia a seminarios, charlas, diplomados, maestrías, etc.

El 07 de diciembre del 2017 se publicó en el Diario El Peruano el Presupuesto Público para el año Fiscal 2018 por el monto total de S/ 157,158'747,651.00 (Ciento cincuenta y siete mil ciento cincuenta y ocho millones setecientos cuarenta y siete mil seiscientos cincuenta y uno y 00/100 soles), de los cuales el 17.5% (27,430 millones) está destinado al sector educación para financiar mejoras de la formación en carreras docentes en institutos de educación superior no universitaria, programas de educación básica priorizadas, pagos de conceptos remunerativos a los docentes, intervenciones y acciones pedagógicas, infraestructura y adquisición de útiles escolares para estudiantes con necesidades educativas especiales, mejora de calidad del servicio de educación superior universitaria, etc.

PRESUPUESTO COMPARATIVO 2006-2017

PERU 2006-2017. PRESUPUESTO DE LA REPÚBLICA Y DE EDUCACIÓN									
(Soles corrientes)									
AÑO	NIVELES GBNO.	TOTAL REPUBLICA				FUNCIÓN EDUCACIÓN			
		PIA	PIM	DEVENGADO	% GASTO	PIA	PIM	DEVENGADO	% GASTO
2006	Todos G.	53,980,000,000	55,176,716,760	49,508,963,293	89.7	8,250,000,000	9,426,670,810	8,449,951,535	89.6
	Nacional	36,499,354,798	43,741,717,440	39,690,099,112	90.7	3,184,350,646	3,905,580,875	3,218,834,446	82.4
	% Nac.	67.62	79.28	80.17	...	38.60	41.43	38.09	...
	Regional	9,079,332,884	11,434,999,320	9,818,864,181	85.9	4,961,719,101	5,521,089,935	5,231,117,089	94.7
	Local	...	...	...	...	...	...	...	...
2010	Todos G.	81,857,278,697	106,415,361,114	88,199,841,361	82.9	11,719,344,886	14,960,406,340	12,733,446,967	85.1
	Nacional	58,953,779,648	63,601,413,166	54,216,336,639	85.2	5,277,611,289	6,195,527,200	4,854,517,327	78.4
	% Nac.	72.02	59.77	61.47	...	45.0	41.4	38.1	...
	Regional	13,006,620,011	19,926,537,859	16,200,338,523	81.3	5,911,451,918	7,103,979,276	6,578,010,144	92.6
	Local	9,896,879,038	22,887,410,089	17,781,164,199	77.7	530,281,679	1,660,899,864	1,296,310,254	78.3
2015	Todos G.	129,893,000,000	152,888,949,577	135,394,815,095	88.6	22,245,000,000	25,581,029,155	22,834,437,120	89.3
	Nacional	95,372,737,023	96,739,034,132	89,353,061,165	92.4	13,045,645,209	11,180,389,678	9,761,554,187	87.3
	% Nac.	73.42	63.27	65.99	...	58.6	43.7	42.7	...
	Regional	19,437,560,867	27,224,769,831	24,762,722,857	91.0	8,699,783,565	11,614,109,962	11,099,869,815	95.6
	Local	15,810,993,083	28,925,145,614	21,279,031,072	73.6	607,772,683	2,786,529,515	1,973,013,117	70.8
2016 *	Todos G.	136,021,000,000	155,512,488,292	93,649,194,105	60.2	24,870,000,000	27,922,236,609	16,212,236,007	58.1
	Nacional	104,303,961,188	98,965,656,394	60,341,126,063	61.0	15,435,486,149	13,164,157,241	6,805,124,150	51.7
	% Nac.	76.68	63.64	64.43	...	62.1	47.1	42.0	...
	Regional	19,327,967,950	27,912,231,687	17,920,260,170	64.2	9,046,395,818	12,125,059,100	8,264,479,899	68.2
	Local	14,858,582,106	28,634,600,211	15,387,807,872	53.7	478,380,296	2,633,020,268	1,142,631,958	43.4
2017 **	Todos G.	142,471,518,545	...	...	...	26,181,063,959	...	...	...
	Nacional	105,569,739,734	...	...	...	15,551,754,748	...	...	...
	% Nac.	74.099	...	...	...	59.40	...	...	...
	Regional	21,762,624,356	...	...	...	10,298,015,582	...	...	...
	Local	15,139,154,455	...	...	...	331,293,629	...	...	...

\* Los datos del presente año (2016) están actualizados al 02 de octubre 2016. \*\* Los datos del 2017 son aún previsiones presupuestales.  
Fuente: MEF. Consulta amigable y Proyecto de Ley Presupuesto 2017 - Congreso de la República. Proyecto en debate de Ley de Presupuesto.  
Elaboración: Sigfredo Chiroque Chunga (IPP).

Figura 02:

*Comparativo entre el Presupuesto General y el asignado al sector Educación durante los años 2006-2017. A pesar de la urgencia de mayores recursos el Presupuesto asignado no ha sido utilizado al 100%.*

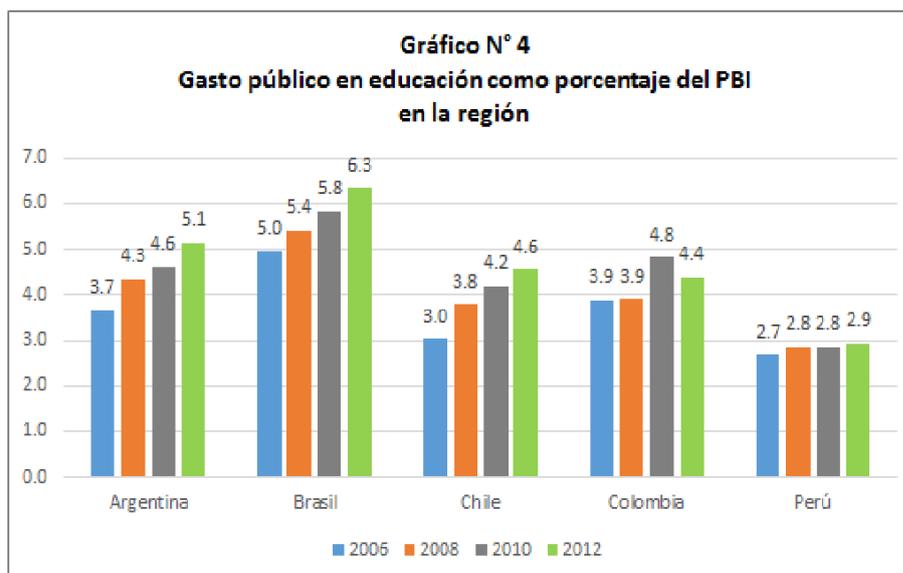
En el Acuerdo Nacional se establece que el presupuesto para la educación debe ser el 6% del PBI. En el 2011, el presupuesto representaba el 2.77%; en el 2014, el ex Presidente Ollanta Humala anunció que el presupuesto para la educación se incrementaría anualmente en 0.5 puntos respecto al PBI. En el 2015, el PBI aumento de 3% a 3.5%; el 2016, solo aumento de 3.5 a 3.85%; en el 2017 fue 3.7%; en el 2018, 3.8% y para el 2019 se proyecta, 3.9%. Para que el 6% del PBI se destine a la educación se requiere que se mantenga el

ritmo de incremento del Presupuesto. Según, el exministro de Educación Jaime Saavedra, recién en el año 2021.

Según la Organización Inversión en la infancia, en su edición N° 149, octubre 2015, sección noticias: *“de acuerdo a datos del año 2014, todos los países de la región inviertan un mayor porcentaje del PBI en la educación de lo que destina el Perú. Bolivia, por ejemplo, destina a la educación el 6,4 por ciento de su PBI; Argentina el 6,2 por ciento; Brasil el 5,8 por ciento; Colombia el 4,9 por ciento; Chile 4,6 por ciento. Ese año, nuestro país dedicó a la educación el 3 por ciento del PBI. A pesar del incremento presupuestal de los últimos años, el Perú sigue siendo el país de la región que destina menos porcentaje de su PBI a la educación.*

Si comparamos el porcentaje sobre el PBI que destine el Perú en comparación con otros países en la región, se aprecia que la mayoría de países han tenido tasas crecientes y sostenidas y Perú se encuentra en el último lugar. (Figura 3)

## GASTO PÚBLICO EN EDUCACIÓN



Fuente: UNESCO - Banco Mundial

Figura 03:

Se observa como países como Argentina y Brasil han aumentado su porcentaje de gasto público en comparación con el país que se ha mantenido durante los años 2006 hasta el 2012.

## COMPARATIVO DEL PBI

PERU 2006-2017. PBI PARA EDUCACIÓN					
AÑO	PRODUCTO BRUTO INTERNO (Millones de soles corrientes)		RELACIÓN DE PBI Y PRESUPUESTOS EDUCACIÓN**		
	MONTO	%	PIA	PIM	DEVENGADO
2006	MONTO	290,271	8,250,000,000	9,426,670,810	8,449,951,535
	%	100.0	2.8	3.2	2.9
2010	MONTO	416,784	11,719,344,886	14,960,406,340	12,733,446,967
	%	100.0	2.8	3.6	3.1
2015	MONTO	612,000	22,245,000,000	25,581,029,155	22,834,437,120
	%	100.0	3.6	4.2	3.7
2016 *	MONTO	657,000	24,870,000,000	27,922,236,609	16,212,236,007
	%	100.0	3.8	4.2	2.5
2017 **	MONTO	703,000	26,181,063,959	...	...
	%	100.0	3.7		

\* Actualizado al 02 de octubre del 2016  
\*\* Previsión presupuestal.

Fuentes: INEI, para el PBI 2006 y 2010. Para el 2015, 2016 y 2017, datos del MEF en "Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019). Los datos de la Función Educación se han tomado de: MEF. Consulta amigable por años y Proyecto de Ley Presupuesto 2017 - Congreso de la República.  
Elaboración: Sigifredo Chiroque Chunga (IPP).

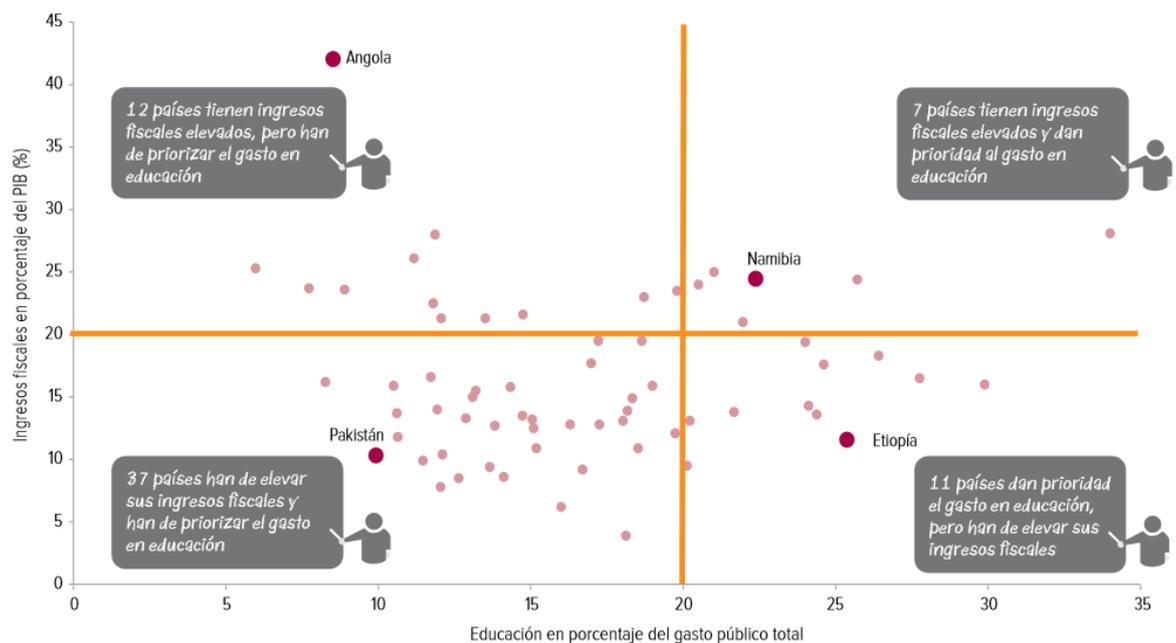
Figura 04: Se observa como el Perú desde el 2006 solo ha invertido un mínimo de su porcentaje en educación.

Según la UNESCO, en su “Informe de Seguimiento de la Educación para Todo en el Mundo – Documentos de Políticas N°12”, marzo 2014, que, para alcanzar los Objetivos de Desarrollo del Milenio, los países han de incrementar un 20% de su PBI a través de los impuestos.

## INVERSIÓN DEL GASTO PÚBLICO EN EDUCACIÓN

**Gráfico 2.4: Los países tienen que movilizar recursos y dar prioridad a la educación**

Ingresos fiscales en porcentaje del PIB y gasto en educación en porcentaje del gasto público total; grupo seleccionado de países, 2011



Fuentes: FMI (2012); Cuadro Estadístico 9 del Anexo.

Figura 05:

*Se observa como países menos desarrollados que el Perú priorizan el gasto en educación, razón principal por la que se elevan los impuestos.*

Es complicado efectuar comparaciones a nivel internacional sobre cuanto porcentaje del PBI debería invertirse en educación, respecto a un país con otro porque depende de muchos factores sociales, culturales, económicos y políticos. Estados Unidos invierte aproximadamente el 5% de su PBI en educación; Bolivia, en 7%. La diferencia estriba en el nivel de gasto por cada alumno. Estados Unidos invierte 10,237 dólares por cada alumno de primaria, Bolivia tan solo 480 dólares, Finlandia 9,782 dólares; Chile 3,500 dólares

Según el INEI el gasto público por alumno en educación superior ha ido aumentando desde el año 1999.

PERÚ 1999-2015. COSTO POR ESTUDIANTES

SEGÚN NIVELES Y MODALIDADES DE ESTUDIO (soles corrientes)							
NIVELES Y MODALIDADES EDUCATIVAS	2000	2005	2010	2013	2014	2015	Crecimiento 2000 a 2015
EDUCACIÓN INICIAL	533	712	1,358	2,123	2,520	2,897	5.44
EDUCACIÓN PRIMARIA	560	833	1,580	2,301	2,606	2,819	5.03
EDUCACIÓN SECUNDARIA	751	1,195	1,862	2,427	3,048	3,673	4.89
EDUCACIÓN BÁSICA ALTERNATIVA	649	1,122	2,707	1,803	2,234	2,156	3.32
EDUCACIÓN TÉCNICO PRODUCTIVA	557	802	1,260	1,482	1,808	1,555	2.79
EDUCACIÓN SUPERIOR NO UNIVERSITARIA	909	1,633	3,098	4,278	4,551	6,422	7.07
EDUCACIÓN SUPERIOR UNIVSERSITARIA	1,903	2,944	5,067	6,751	7,890	9,701	5.10

FUENTE. MINESU-ESCALE. Indicadores: Tendencia sobre gasto público en educación.

Figura 06:

*Se observa la baja inversión en estudios efectuadas por Perú en comparación con los US\$ 10,237.00 anuales que se invierte en EE.UU. o los US\$ 3,500 dólares anuales en Chile*

GASTO PUBLICO POR ALUMNO EN EDUCACION SUPERIOR,  
SEGÚN DEPARTAMENTO, 2007, 2011 - 2014

(Nuevos soles corrientes)

Departamento/ Nivel Educativo	2007	2011	2012	2013	2014
<b>Amazonas</b>					
-Superior No Universitaria	1 799	2 535	3 917	4 302	3 106
-Superior Universitaria	...	13 422	13 572	15 712	21 178
<b>Áncash</b>					
-Superior No Universitaria	1 774	2 629	3 330	3 195	3 597
-Superior Universitaria	3 671	7 977	8 679	5 866	6 585
<b>Apurímac</b>					
-Superior No Universitaria	1 194	1 963	1 804	2 110	2 964
-Superior Universitaria	4 202	7 073	6 413	10 324	14 909
<b>Arequipa</b>					
-Superior No Universitaria	1 855	2 578	2 601	2 882	2 950
-Superior Universitaria	2 485	3 733	3 968	4 657	4 409
<b>Ayacucho</b>					
-Superior No Universitaria	2 229	3 260	4 434	4 757	4 492
-Superior Universitaria	2 640	5 377	4 108	5 021	6 270
<b>Cajamarca</b>					
-Superior No Universitaria	1 943	1 695	1 986	2 599	2 368
-Superior Universitaria	3 186	5 524	5 923	7 285	7 794
<b>Calleo</b>					
-Superior No Universitaria	1 665	1 956	6 716	7 034	9 484
-Superior Universitaria	1 908	3 032	4 312	4 363	5 364
<b>Cusco</b>					
-Superior No Universitaria	1 683	1 775	1 837	2 890	2 818
-Superior Universitaria	3 201	5 396	5 022	6 529	7 530
<b>Huancavelica</b>					
-Superior No Universitaria	1 170	1 453	872	1 876	2 397
-Superior Universitaria	3 254	4 986	5 526	5 970	5 672
<b>Huánuco</b>					
-Superior No Universitaria	2 177	4 184	4 703	2 536	2 823
-Superior Universitaria	2 485	5 507	5 873	7 045	8 086
<b>Ica</b>					
-Superior No Universitaria	2 315	2 128	2 568	3 061	2 787
-Superior Universitaria	3 365	5 608	5 006	6 138	9 107
<b>Junín</b>					
-Superior No Universitaria	1 464	1 991	2 010	2 461	2 820
-Superior Universitaria	2 849	5 376	5 167	5 345	5 806
<b>La Libertad</b>					
-Superior No Universitaria	1 109	2 024	2 007	2 333	2 795
-Superior Universitaria	3 030	4 900	5 315	5 519	6 527

Lambayeque					
-Superior No Universitaria	1 494	1 801	1 888	2 581	2 713
-Superior Universitaria	2 499	4 228	5 003	5 440	5 197
Lima Metropolitana					
-Superior No Universitaria	2 383	2 506	7 880	10 294	11 565
-Superior Universitaria	3 414	5 905	5 905	7 016	8 743
Región Lima 1/					
-Superior No Universitaria	2 178	3 343	5 442	6 114	4 181
-Superior Universitaria	2346	3590	4282	5 381	6 553
Loreto					
-Superior No Universitaria	2 633	3 212	2 734	2 225	2 077
-Superior Universitaria	4 997	6 747	7 154	9 247	10 323
Madre de Dios					
-Superior No Universitaria	3 980	2 855	3 135	3 191	10 149
-Superior Universitaria	...	7 172	8454	16 881	22 563
Moquegua					
-Superior No Universitaria	1 639	3 873	4 307	8 110	4 912
-Superior Universitaria	...	14 482	12390	12 322	21 929
Pasco					
-Superior No Universitaria	2 038	2 807	2 399	2 648	3 334
-Superior Universitaria	3 336	5 189	6879	8 665	8 533
Piura					
-Superior No Universitaria	2 448	2 363	3 705	3 967	6 372
-Superior Universitaria	3 625	5 343	6877	8 189	10 184
Puno					
-Superior No Universitaria	1 552	2 314	2 308	3 604	2 872
-Superior Universitaria	2 547	5 737	6300	8 273	8 389
San Martín					
-Superior No Universitaria	1 667	2 441	2 234	2 990	2 475
-Superior Universitaria	3 355	5 724	6686	8 255	11 538
Tarma					
-Superior No Universitaria	2 764	5 472	9 395	6 502	4 383
-Superior Universitaria	3 668	5 889	6276	7 596	6 603
Tumbes					
-Superior No Universitaria	1 600	5 671	6 547	2 248	2 899
-Superior Universitaria	6 085	8 783	11309	16 607	19 216
Ucayali					
-Superior No Universitaria	1 632	2 634	210	1 686	4 971
-Superior Universitaria	5 259	7 220	9 417	8 718	8 620

Gasto Público por alumno de Educación Superior: Es el cociente que resulta de dividir el Gasto destinado por el Gobierno Central a Educación Superior No Universitaria y Universitaria, respecto del número de alumnos de los mismos niveles a cada nivel de educación, respecto del número de alumnos del mismo nivel.

Nota: El elevado valor del indicador para el nivel de educación superior universitaria de la región se debe a inversiones en infraestructura y equipamiento.

1/ Incluye las provincias de: Barranca, Cajatambo, Canta, Cañete, Huaral, Huarochiri, Huaura, Oyón y Yauyos. Excluye la provincia de Lima.

... No disponible.

**Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas - Sistema Integrado de Administración Financiera del Sector Público (SIAF-SP), datos de Gasto Público.  
Ministerio de Educación - Censo Escolar - Unidad de Estadística Educativa (datos de matrícula)**

Figura 07:

Se observa mayor aumento del gasto público en educación superior en zonas como el Callao, Lima, Moquegua y Tacna, durante los años 2013 y 2014.

### **1.1.1.5. Financiación interna de la educación**

Un buen sistema impositivo permite a los gobiernos prestar apoyo a su sistema educativo con financiación interna, en lugar de tener que pedir préstamos o depender de la financiación exterior. En muchos de los países más pobres del mundo la tributación nacional está ayudando a financiar las necesidades para el cumplimiento de los objetivos educativos. El gobierno debería evitar depender de esta fuente de financiamiento para el sector educativo y planificar otras alternativas con recursos propios distintas a los préstamos y/o financiamiento exterior.

Un aumento de impuestos puede tener efectos negativos sobre los niveles de consumo, de ahorro e inversión en los generadores de Rentas de Trabajo. Al permitir que ellos contribuyan a financiar el gasto público en educación a través de servicios educativos, habría efectos positivos en el desarrollo de las políticas educativas y del crecimiento económico. Por ello se propone que brinden horas de capacitación y que el pago de sus servicios sea financiado por el Estado a través de un crédito tributario, al final del año, con la presentación de la Declaración del Impuesto a la Renta Anual Persona Natural. Dicho crédito tributario tendrá un valor similar al mercado y evitará que el Estado se endeude con intereses.

En 1997 el gobierno de Ghana se encontraba en la necesidad de encontrar financiamiento para apoyar el sistema educativo e introdujo un nuevo impuesto, el IVA, con una tasa inicial del 10%, que luego fue elevado a 12.5%, seguido de una campaña de concientización entre los ciudadanos, dando a conocer que, de este impuesto, un 2.5% serían asignados a educación a través del Fondo Fiduciario para la Educación de Ghana. Esta medida fue un éxito porque la educación es clave para todos.

*ActionAid International* es una organización internacional con sede en el Reino Unido, uno de sus mayores objetivos es el de proveer educación básica para que las gentes puedan cambiar sus vidas y mejorar el entorno en el que se desenvuelven. Ha destacado que 'los gobiernos prefieren utilizar las rentas tributarias, en lugar de ayuda o préstamos, para cubrir los salarios de los maestros, porque son relativamente seguras y previsibles. No quieren contratar maestros con dinero de la ayuda, y luego encontrar que no pueden pagar los sueldos dos o tres años más tarde, y despedir maestros por reducción de planilla es una política muy sensible. Por lo tanto, la mejor manera de obtener más dinero para más maestros es ampliar la base tributaria nacional'. Cuando las contribuciones de la ayuda han permitido a los gobiernos mejorar la prestación de servicios, las rentas recaudadas internamente tienden a ser también un factor importante.

Los impuestos es una fuente de financiamiento más sostenible que los préstamos, porque su liquidez es permanente y no genera pago de intereses. Al endeudarse con préstamos, éstos serán cancelados con la recaudación fiscal por largos años, en vez de utilizarse en servicios esenciales muy necesarios. En el 2010 del presupuesto del gobierno filipino, 24.34% se destinó a pago de intereses y el 28.95% al pago del principal.

### 1.1.2. Informalidad de los Generadores de Renta de Trabajo

Según el Instituto Nacional de Estadística e Informática, una unidad productiva se denomina informal si no está registrada en la Administración Tributaria, ya sea como trabajador dependiente, independiente o empresa.

Schneider y Enste (2000) definen al sector informal como *“toda actividad económica que contribuye con el PBI observado o calculado de manera oficial, pero que no se encuentra registrada.”*

Según la SUNAT, un contribuyente registrado que no paga impuestos, está incurriendo en evasión tributaria; del mismo modo, un contribuyente que no está registrado y que legalmente debería pagar impuestos.

Esta informalidad trae una serie de consecuencias negativas para la sociedad, entre ellas:

- El Estado recauda menos ingresos, y en consecuencia se destina menos presupuesto para satisfacer las necesidades básicas de la población y/o mejorar los servicios públicos.
- Origina una situación de desigualdad y competencia desleal entre actividades formales e informales, al permitir que se ofrezcan o presten los mismos servicios.
- Distorsiona las estadísticas oficiales, al no estar incluido los resultados económicos de sus movimientos en la economía, para determinar los indicadores, que serán base de decisiones políticas.

En el proyecto de investigación titulado “Evasión Tributaria e Informalidad en el Perú: Una Aproximación a partir del enfoque de discrepancias en el consumo” de Jorge de La Roca Manuel Hernández deduce que: *“los trabajadores informales, en particular los independientes, no poseen incentivos a subdeclarar por sus bajas remuneraciones”*. Agregaría que es por la mayor carga económica que llevan para ofrecer sus servicios profesionales. Éstos tienen que asumir los costos de su formación

profesional, actualización constante, materiales y equipos de trabajo, gastos de salud, viáticos, entre otros, en contraste con un profesional dependiente, para quien estos costos y gastos, muchas veces es asumido por su empleador.

Si analizamos las estadísticas publicadas por INEI observamos que al año 2016, la población económicamente activa ocupada suma 15,975.0 (quince millones novecientos setenta y cinco mil) en comparación con el número de RUC inscritos activos a enero del 2016 que suma 5,998.7 (cinco millones novecientos noventa y ocho mil setecientos). Esta diferencia notaria nos señala que no toda la población económicamente activa es formal, que existe una gran mayoría que no paga impuestos. Según SUNAT en dicho año 2016 se han recaudado por Rentas de Cuarta y Quinta Categoría la suma de S/ 9,119.3 (nueve mil ciento diecinueve millones de soles trescientos mil), de los cuales por Renta de Quinta Categoría se han recaudado S/ 8,248.20 (ocho mil doscientos cuarenta y ocho millones trescientos mil soles). Dicha suma demuestra que el mayor sector informal se centra en los generadores de Renta de Cuarta Categoría, que por las razones expuestas en los párrafos precedentes no les conviene la formalización, al ver medrados sus ingresos.

Si bien la última reforma tributaria a través de los D.L. N° 1258 publicado el 08 de diciembre del 2016, que permite deducir diversos tipos de gastos a los generadores de Rentas de trabajo, como intereses por créditos hipotecarios por primera vivienda, gastos de salud, servicios odontológicos, arrendamiento, otros servicios prestados que califiquen como rentas de Cuarta Categoría y aportaciones al Essalud de sus Trabajadores del Hogar no es suficiente motivación para que el sector informal se acoja a la formalidad, aumentado esta inseguridad a través del D.L. N° 1381 publicado el 24 de agosto del 2018 que eliminó la posibilidad de que las personas usen los intereses pagados en un crédito hipotecario para beneficiarse de una mayor deducción en el pago del Impuesto a la Renta. Existen gastos indispensables que cubrir para brindar sus servicios profesionales, como gastos de educación universitaria, especializaciones,

materiales y equipos de trabajo, viáticos, movilidades, servicios públicos entre otras que no han sido consideradas en el D.L. N° 1258 y que tienen que ser asumidos por el generador de la Renta.

**INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS POR LA SUNAT- TRIBUTOS INTERNOS, 2000-2018 (Millones de Soles)**  
**REVENUES COLLECTED BY SUNAT - DOMESTIC TAXES, 2000-2017 (Millions of Soles)**

Concepto	Total 2004	Total 2005	Total 2006	Total 2007	Total 2008	Total 2009	Total 2010	Total 2011	Total 2012	Total 2013	Total 2014	Total 2015	Total 2016	Total 2017	Total 2018 Ene	Feb.	Mar.	Abr.	May.	Jun.	Jul.
<b>Impuesto a la Renta</b>	<b>2,473.8</b>	<b>2,764.9</b>	<b>3,218.6</b>	<b>3,648.6</b>	<b>4,402.8</b>	<b>4,801.8</b>	<b>5,255.9</b>	<b>6,443.5</b>	<b>7,691.5</b>	<b>8,564.3</b>	<b>9,306.8</b>	<b>8,827.0</b>	<b>9,119.3</b>	<b>9,337.5</b>	<b>967.1</b>	<b>711.4</b>	<b>803.7</b>	<b>1,485.8</b>	<b>811.0</b>	<b>719.3</b>	<b>729.1</b>
Cuarta Categoría	348.2	395.4	445.3	407.8	437.1	473.0	521.1	566.9	637.3	744.4	834.1	783.5	871.2	893.5	102.6	68.2	67.7	90.4	75.9	64.3	76.7
- Cuenta Propia	25.3	29.2	31.4	32.2	35.0	33.4	33.5	38.1	43.8	49.9	52.3	52.6	55.0	55.4	5.6	4.4	4.5	4.8	5.1	4.8	4.9
- Cuenta Terceros	322.9	366.2	413.8	375.6	402.1	439.6	487.6	528.8	593.6	694.5	781.8	730.9	816.2	838.1	97.0	63.7	63.2	85.6	70.8	59.5	71.9
Quinta Categoría	2,125.6	2,369.5	2,773.3	3,240.9	3,965.8	4,328.9	4,734.7	5,876.7	7,054.1	7,819.9	8,472.7	8,043.6	8,248.2	8,444.0	864.5	643.2	736.0	1,395.4	735.0	655.1	652.4

Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).  
 Elaboración: SUNAT - Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística

Figura 08:

En el 2015 se aprecia una ligera caída en la recaudación interna, que le sigue hasta el 2016 y se estabiliza en el 2017.

**CONTRIBUYENTES INSCRITOS SEGÚN RÉGIMEN TRIBUTARIO Y CANTIDAD DE AFILIADOS A ESSALUD, 1998-2016 (Miles de contribuyentes)**  
**REGISTERED TAXPAYERS, ACCORDING TO TAX REGIME AND NUMBER OF PEOPLE MEMBER OF ESSALUD, 1998-2016 (Thousands of taxpayers)**

Concepto	2004 Ene.	2005 Ene.	2006 Ene.	2007 Ene.	2008 Ene.	2009 Ene.	2010 Ene.	2011 Ene.	2012 Ene.	2013 Ene.	2014 Ene.	2015 Ene.	2016 Ene.	2017 Ene.	2018 Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul
<b>I. Contribuyentes con RUC 1/</b>	<b>1,791.9</b>	<b>2,016.6</b>	<b>2,286.3</b>	<b>2,618.1</b>	<b>2,953.6</b>	<b>3,264.9</b>	<b>3,569.7</b>	<b>3,930.6</b>	<b>4,339.1</b>	<b>4,748.0</b>	<b>5,135.9</b>	<b>5,530.1</b>	<b>5,998.7</b>	<b>6,493.6</b>	<b>6,976.8</b>	<b>7,020.1</b>	<b>7,062.5</b>	<b>7,105.3</b>	<b>7,143.6</b>	<b>7,176.9</b>	<b>7,217.5</b>
Trabajadores Independientes	1,791.9	2,016.6	2,286.3	2,618.1	2,953.6	3,264.9	3,569.7	3,930.6	4,339.1	4,748.0	5,135.9	5,530.1	5,998.7	6,493.6	6,976.8	7,020.1	7,062.5	7,105.3	7,143.6	7,176.9	7,217.5

Nota:  
 1/ Sólo considera contribuyentes activos.  
 Fuente: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT).  
 Elaboración: SUNAT - Intendencia Nacional de Estudios Económicos y Estadística.

Figura 09:

Se observa que la formalidad ha ido en incremento en cuanto a Generadores de Renta de Cuarta Categoría, pero a pesar del aumento del número de contribuyentes en el 2015 y el 2016, no ha redundado en mayor recaudación en esos años, sino que ha disminuido.

<b>POBLACIÓN ECONÓMICAMENTE ACTIVA OCUPADA</b>													
<b>EVOLUCIÓN DE LA POBLACIÓN ECONÓMICAMENTE ACTIVA OCUPADA, SEGÚN ÁMBITO GEOGRÁFICO, 2004-2015</b>													
(Miles de personas)													
Ámbito geográfico	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Total</b>	<b>13 059.8</b>	<b>13 120.4</b>	<b>13 683.0</b>	<b>14 197.2</b>	<b>14 459.2</b>	<b>14 757.7</b>	<b>15 089.9</b>	<b>15 307.3</b>	<b>15 541.5</b>	<b>15 683.6</b>	<b>15 796.9</b>	<b>15 918.9</b>	<b>15 975.0</b>
Lima Metropolitana 1/	3 760.1	3 677.8	3 996.2	4 280.3	4 405.2	4 495.2	4 661.7	4 746.1	4 885.6	4 891.0	4 869.5	4 962.7	
Resto País	9 299.7	9 442.6	9 686.8	9 916.9	10 054.0	10 262.5	10 428.1	10 561.2	10 655.9	10 792.6	10 927.4	10 956.3	
1/ Comprende: Provincia de Lima y Provincia Constitucional del Callao.													
2/ Comprende el departamento de Lima y la Provincia Constitucional del Callao.													
3/ Incluye las provincias de: Barranca, Cajatambo, Canta, Cañete, Huaral, Huacho, Huancayo, Huánuco, Ica, Junín, Lambayeque, Lima, Loreto, Morona, Moyobamba, Pasco, Piura, Tarma, Ucayali, Yauca y Yauyos. Excluye la Provincia de Lima.													
<b>Fuente: Instituto Nacional de Estadística e Informática-Encuesta Nacional de Hogares.</b>													

Figura 10:

*Se observa que a partir del 2014 se observa un ligero descenso en el número de personas pertenecientes a la población económicamente activa.*

### 1.1.3 El derecho a gozar de una educación adecuada

El objetivo central de gozar de una educación adecuada es que las personas tengan oportunidades de acceder y adquirir logros en los diferentes niveles de la formación académica, que les permita competir en equidad en una sociedad cada vez más complejo y exigente.

La educación es un índice del desarrollo y progreso de las naciones. Las personas con un mayor grado de formación educativa son más conscientes, críticas y más participativas en la construcción de las democracias.

La ausencia de oportunidades de acceso, permanencia y logro en la educación, se ven reflejados negativamente tanto en cada individuo como en la sociedad. La escasa oportunidad de formación continua profesional no permite que el individuo desarrolle plenamente su personalidad. Al no contar con los aprendizajes necesarios no cuentan con suficientes alternativas laborales que les garanticen una calidad de vida más digna. Además, la falta de desarrollo educativo propicia la marginación en la sociedad, encerrando en el individuo en un círculo cerrado sin posibilidad de analizar otras rutas o trayectorias profesionales.

“El derecho a la Educación”, boletín de Unicef Colombia, reza en uno de sus párrafos: *“Esta obligatoriedad no es, en modo alguno un capricho. Como se ha visto aquí y como lo plantean numerosas investigaciones, quienes no se educan están en situación de desventaja como personas, como ciudadanos y como sujetos sociales. Así mismo, un país cuya población no está suficientemente educada o tiene bajos niveles educativos se encuentra en desventaja en el ámbito global, tanto en términos de desarrollo económico, social y político como de su inserción competitiva en el ámbito global.”*

El Estado debe aspirar por una educación polivalente que le permita al educando no solo adquirir conocimientos sino también adquirir las

competencias básicas que le demandará el mercado laboral; a saber, capacidad de razonar, generar nuevas ideas, tomar decisiones, resolver problemas, etc.; y esto solo se logra con una formación continua profesional de calidad.

### **1.1.3.1 Enfoque Constitucional Peruano**

La norma suprema de nuestro país garantiza el supremo derecho a gozar de una educación de calidad, sin discriminación ni limitaciones, fomenta el conocimiento en todas sus formas y establece incentivos para su libre desarrollo.

El artículo 2°, numeral 1 de la Constitución del Perú manifiesta: *“ Toda persona tiene derecho ... a su libre desarrollo y bienestar. El concebido es sujeto de derecho en todo cuanto le favorece”*.

El artículo 13°: *“La educación tiene como finalidad el desarrollo integral de la persona humana. El Estado reconoce y garantiza la libertad de enseñanza.”*

*El artículo 14°: “La educación promueve el conocimiento, el aprendizaje y la práctica de las humanidades, la ciencia, la técnica, las artes, la educación física y el deporte. Prepara para la vida, el trabajo y fomenta la solidaridad... Es deber del Estado promover el desarrollo científico y tecnológico del país”*.

El artículo 16° manifiesta que: *“Es deber del Estado asegurar que nadie se vea impedido de recibir educación adecuada por razón de su situación económica... Se da prioridad a la educación en la asignación de recursos ordinarios del Presupuesto de la República”*.

En su artículo 17° menciona: *“Con el fin de garantizar la mayor pluralidad de la oferta educativa, y en favor de quienes no puedan sufragar su educación, la ley fija el modo de subvencionar la educación*

*privada en cualquiera de sus modalidades, incluyendo la comunal y la cooperativa.”*

En su artículo 19° señala: *“Las donaciones y becas con fines educativo gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley”.*

En su artículo 23°: *“El Estado promueve condiciones para el progreso social y económico, en especial mediante políticas de fomento de empleo productivo y de educación para el trabajo”*

### **1.1.3.2. Ley General de Educación N° 28044**

En su artículo 3°: *“La educación es un derecho fundamental de la persona y de la sociedad. El Estado garantiza el ejercicio del derecho a una educación integral y de calidad para todos y la universalización de la Educación Básica. La sociedad tiene la responsabilidad de contribuir a la educación y el derecho a participar en su desarrollo.”*

En su artículo 5°: *“El Estado reconoce, ayuda, supervisa y regula la educación privada con respecto a los principios constitucionales y a la presente Ley. La iniciativa privada contribuye a la ampliación de la cobertura, a la innovación, a la calidad y al financiamiento de los servicios educativos.”*

En su artículo 17°: *“Para compensar las desigualdades derivadas de factores económicos, geográficos, sociales o de cualquier otra índole que afectan la igualdad de oportunidades en el ejercicio del derecho a la educación, el Estado toma medidas que favorecen a segmentos sociales que están en situación de abandono o de riesgo para atenderlos preferentemente.”*

En su artículo 18°: *“Con el fin de garantizar la equidad en la educación, las autoridades educativas, en el ámbito de sus respectivas*

*competencias: a) Ejecutan políticas compensatorias de acción positiva para compensar las desigualdades de aquellos sectores de la población que lo necesiten.*

En su artículo 21 °:” *El Estado promueve la universalización, calidad y equidad de la educación. Sus funciones son: e) Garantizar iguales oportunidades de acceso y permanencia en el sistema educativo que favorezcan el aprendizaje oportuno, efectivo y pertinente.*”

### **1.1.3.3. Enfoque Internacional**

La Declaración Universal de los Derechos del Hombre, adoptada por las Naciones Unidas, reza en su artículo 26°:

*“1. Toda persona tiene derecho a la educación... La enseñanza técnica y profesional debe ser generalizada; el acceso a los estudios superiores tiene que estar abierto a todos en plena igualdad de condiciones, en función del mérito. 2. La educación tiene que apuntar a un pleno desarrollo de la personalidad humana y a un refuerzo del respeto por los derechos del hombre y por las libertades fundamentales. Tiene que favorecer la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y todos los grupos raciales o religiosos, así como el desarrollo de las actividades de las Naciones Unidas para el mantenimiento de la paz.”*

Este derecho está contenido en numerosos tratados internacionales de derechos humanos pero su formulación más extensa se encuentra en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, ratificado por casi todos los países del mundo. El Pacto es parte de la Carta Internacional de Derechos Humanos, junto con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, El Pacto en su artículo 13° reconoce el derecho de toda persona a la educación.

- *Los Estados convienen en que la educación debe orientarse hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su obra hacia dignidad, y debe fortalecer el respeto por los derechos humanos y las libertades fundamentales.*
- *Convienen asimismo en que la educación debe capacitar a todas las personas para participar efectivamente en una sociedad libre, favorecer la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y entre todos los grupos raciales, étnicos o religiosos, y promover las actividades de las Naciones Unidas en pro del mantenimiento de la paz.*
- *la "enseñanza superior debe hacerse igualmente accesible a todos, sobre la base de la capacidad de cada uno, por cuantos medios sean apropiados, y en particular por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita";*

La Resolución sobre la libertad de enseñanza en la Comunidad Europea pide que la Comunidad Europea reconozca los siguientes principios. En su párrafo (9) expresa: *“El derecho a la libertad de enseñanza implica la obligación de los Estados miembros de hacer posible el ejercicio práctico de este derecho, incluso en el aspecto económico, y de conceder a los centros las subvenciones públicas necesarias para el ejercicio de su misión, y el cumplimiento de sus obligaciones en condiciones iguales a las que disfrutaban los correspondientes centros públicos, sin discriminación respecto a las entidades titulares, los padres, los alumnos o el personal; sin embargo, esto no impide que se pida a las escuelas creadas por la iniciativa privada una determinada aportación personal que refleje su propia responsabilidad y tienda a fortalecer su independencia.”*

*Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos "Protocolo de San Salvador", en su artículo N° 13°, numeral 3, inciso c, expresa que “la enseñanza superior debe hacerse*

*igualmente accesible a todos, sobre la base de la capacidad de cada uno, por cuantos medios sean apropiados y, en particular, por la implantación progresiva de la enseñanza gratuita.”*

#### **1.1.4. LAS PRUEBAS PISA**

El Programa Internacional para la Evaluación de Estudiantes o Informe PISA (Programme for International Student Assessment) evalúa el desarrollo de las habilidades y conocimientos de los alumnos cercanos a terminar la educación obligatoria en áreas como matemáticas, ciencia y comprensión lectora. Esto permite determinar qué países han alcanzado un buen rendimiento y mejorar estrategias de aprendizaje. A la fecha participan todos los países miembros de las OCDE y países asociados, cuyos estudiantes elegidos por una muestra aleatoria tienen entre 15 años de edad y tres meses y 16 años y dos meses al principio de la evaluación. Las evaluaciones se realizan cada tres años y se toma en cuenta la capacidad de los escolares para utilizar esos conocimientos y habilidades en problemas y situaciones reales de la vida, tanto de manera individual como colectiva.

La evaluación internacional de estudiantes PISA 2015 se realizó con la participación de estudiante de secundaria de 73 países donde el Perú quedó en el puesto 64 en ciencias, puesto 63 en habilidad lectora y puesto 62 en matemáticas.

Si bien el Perú subió unos puntos con diferencia al año 2012 donde quedo último y del año 2009 donde quedo penúltimo, los resultados del año 2015 muestran el rezago escolar, la gran diferencia con los países desarrollados y la gran brecha extrema de aprendizaje. Las personas que más fracasan son los que más han necesitado una buena educación para tener éxito en la vida. Ellos están en desventaja debido a su pobreza, conflictos, falta de oportunidades y llegan a la vida laboral sin los conocimientos y aprendizajes para un obtener un empleo digno que les permite romper las

barreras de la pobreza y la discriminación, que les permita generar cambios para ellos y para la sociedad donde vive. ¡Urge una reforma educativa!

### **1.1.5. CALIDAD EDUCATIVA EN PAISES DESARROLLADOS**

Cuando comparamos la educación de un país con Japón es inevitable preguntarse porque algunos tienen mejor desempeño educativo y otros no. Necesariamente no tiene que ver con la inversión. Según el informe de Andreas Schleicher (2007) *Cómo hicieron los sistemas educativos con mejor desempeño del mundo para alcanzar sus objetivos*, Singapur uno de los países con mejor desempeño del mundo, pero gasta menos en educación primaria que 27 de los 30 países de la OCDE.

En su informe destaca tres aspectos primordiales que se requieren para formar buenos estudiantes: *1) conseguir las personas más idóneas para ejercer la docencia, 2) desarrollarlas hasta convertirlas en maestros efectivos, y 3) garantizar que el sistema sea capaz de brindar la mejor educación posible a todos los niños*. A través de este enfoque resalta la idea que, lograr la excelencia educativa es una meta alcanzable y a un costo razonable, que los alumnos y las escuelas puedan beneficiarse equitativamente de la distribución de los resultados del aprendizaje. El artículo comenta que en países como Corea del Sur, Finlandia, Singapur y Hong Kong reclutan a los docentes en el primer tercio de cada promoción de graduados de sus sistemas educativos. Si se aplicara esta estrategia educativa en el Perú gozaríamos de mejores docentes, con las habilidades necesarias para alcanzar un alto desempeño.

Es importante resaltar lo mencionado en el artículo precedente, que el éxito de los sistemas educativos asiáticos se debe a dos factores: *una fuerte ventaja cultural en educación y el tradicional respeto por el docente (de Confucio)*. Similar contexto se aprecia en Finlandia, Inglaterra, Corea del Sur, donde la profesión de docente es muy popular y tiene alto estatus social, lo cual impacta en la calidad de la enseñanza. Estas características están ausentes en el sistema educativo peruano. El docente peruano

carece, en muchos casos, de los conocimientos necesarios como aritmética, lengua y resolución de problemas, habilidades comunicativas, entusiasmo, pasión, motivación y evaluaciones constantes durante el ejercicio de la docencia.

Los países desarrollados pagan altos salarios a los docentes por ejercer su profesión, y aunque esta no es la única motivación, contribuye a que haya más interesados en la carrera. Esta política no se aplica en el Perú, donde el docente es el profesional menos reconocido. Su salario esta entre uno a tres sueldos mínimos, que no le permite costear capacitaciones y/o cursos de actualización.

## **CAPÍTULO II**

### **2.1. BASES LEGALES A NIVEL INTERNACIONAL**

#### **2.1.1. Franquicia Tributaria (Chile)**

##### **2.1.1.1. Normativa Legal**

Ley N° 19.518 dictada el 10/09/1997- Estatuto de Capacitación y Empleo, que contempla la deducción de un crédito anual por gastos de capacitación.

Circular N° 34 del 04/06/2009, que establece un incentivo extraordinario transitorio por gastos de capacitación para las empresas que no hayan reducido el número de sus trabajadores dependientes, e incentiva el denominado “precontrato de capacitación”, respectivamente.

Ley N° 20.351 publicada el 30/05/2009, sobre Protección al Empleo y Fomento a la Capacitación Laboral,

##### **2.1.1.2. Descripción**

La Franquicia Tributaria tiene su origen en el año 1976 con el objetivo de capacitar a la masa trabajadora, como pedido de las empresas al Estado, quien regulará y financiará las actividades de capacitación demandadas a través de la institución creadas para ese fin: el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo (SENCE).

Según el Informe Final de Comisión Revisora del Sistema de Capacitación e Intermediación Laboral del Ministerio de Trabajo y Previsión Social de Chile de fecha 2011, la Franquicia Tributaria se inicia en 1976 con 22,640 capacitados y para el 2010 ascienden a 920,688 los trabajadores capacitados.

Este mecanismo de incentivo tributario está dirigido a beneficiar a los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley sobre el Impuesto a

la Renta en Chile les permite descontar dichos gastos en su Declaración Jurada Anual y asimismo obtener un crédito tributario por los gastos incurridos para financiar programas de capacitación ocupacional en favor de sus trabajadores dependientes e independientes con vínculos laborales desarrollados dentro del territorio nacional; hasta un monto máximo que indique la Ley, que a la fecha corresponde a un 1% de la Planilla Anual de Remuneraciones, siempre que su planilla anual de remuneraciones imponibles supere las 35 UTM

En Chile la Renta de Primera Categoría, según Ley sobre el Impuesto a la Renta en sus artículos 19° y 42°, corresponde a las rentas del capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otros.

La Franquicia Tributaria funciona en base a una cantidad de horas cronológicas máximas por participantes y cuya deducción de gastos está supeditado por diferentes tramos, que dependen del monto de las remuneraciones de los trabajadores capacitados y el valor hora, que es establecida anualmente por el SENCE (Servicio Nacional de Capacitación y Empleo).

Es necesario comunicar al SENCE la realización de una determinada actividad de capacitación, de conformidad a ley y en el plazo y forma que el Servicio Nacional determine antes de los tres días hábiles de iniciada las actividades. Asimismo, es indispensable liquidar los gastos efectuados en un plazo máximo de 60 días corridos, desde la fecha de término de la actividad, si la actividad fue comunicada en la plataforma de atención al público de la Dirección Regional del SENCE y de 45 días corridos, si fue comunicada por internet. Ambos procedimientos correctamente realizados permiten conceder la Franquicia Tributaria a las empresas beneficiarias.

### **2.1.1.2.1. La Planilla Anual de Remuneraciones.**

Corresponde a la suma total pagada por una empresa, durante un año calendario, a sus trabajadores con los cuales mantiene vínculo laboral. Considerándose como referencia tanto la UTM (Unidad Tributaria Mensual) como la remuneración del mes anterior al inicio de la actividad de capacitación, o el valor detallado en el contrato laboral (de no existir remuneración anterior) y si hubiera habido incapacidad laboral se tomará en cuenta la remuneración del último mes efectivamente laborado. En caso de personas naturales y socios de sociedades de personas que trabajen en empresas de su propiedad, su renta mensual para el cálculo está constituido por sus ingresos del año anterior dividido entre 12 y reajustado por el IPC entre el mes que precede a la declaración y el inicio de la actividad de capacitación.

Para el cálculo de la remuneración bruta, de acuerdo al Artículo 41° del Código de Trabajo Chileno se consideran los sueldos, horas extraordinarias, comisiones, bonos, aguinaldos, gratificaciones, etc.; pero deben excluirse los conceptos no remunerativos como colación, movilización, asignación familiar, etc.

En caso de remuneraciones discontinuas, el cálculo variara según la naturaleza de la contraprestación. En caso de horas extras, se determinará completas; si son bonos de producción, se prorrateará según la Ley Laboral: bonos anuales (entre 12), semestral (entre 6), cuatrimestral (entre 4) y bimensual (entre 2).

En caso de remuneraciones variables, se considerará la remuneración del mes anterior.

#### **2.1.1.2.2. Actividades de Capacitación**

Las actividades de capacitación deben ser realizadas dentro del territorio nacional, teniendo una duración mínima de 16 horas cronológicas, pero no puede durar más de 10 horas diarias, en razón del artículo 28° del Código de Trabajo Chileno que indica: “*en ningún caso la jornada ordinaria podrá exceder de diez horas por día*” y mucho menos coaccionar al trabajador a asistir a las actividades. La asistencia es producto de un acuerdo escrito entre trabajador y empleador, como máximo dos veces al año.

Según el Reglamento del SENCE en su artículo 73° e indicado en el Manual de Franquicia 2003, no se permite que los trabajadores participantes en las actividades de capacitación asuman estos gastos, excepto en actividades de evaluación y certificación de competencias laborales, donde si se permite el copago por parte del trabajador, según *Instructivo sobre el uso de la Franquicia Tributaria aplicable a procesos de evaluación y certificación de competencias laborales – OITC vigente*.

La Franquicia Tributaria de Capacitación no excluye a los extranjeros, siempre y cuando dispongan de Cédula Nacional de Identidad de Chile ni a personas discapacitadas o minusválidas. El número de participantes en la modalidad presencial dependerá del SENCE y en caso de capacitación a distancia no tienen un límite de participantes. Sin embargo, es necesario tener más de 15 años y permiso de los padres en caso de ser menor de edad.

#### **2.1.1.3. Contribuyentes que tienen derecho al crédito**

De acuerdo a lo señalado en el artículo 36° de la Ley N° 19.518 tienen derecho al crédito tributario los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley sobre el Impuesto a la Renta; sean

empleadores de personal con pre-contrato, contrato y post-contrato.

Contrato, en el que participan el trabajador y la empresa usuaria y se manifiesta un vínculo de subordinación y dependencia.

Pre-contrato, de acuerdo a lo indicado en el artículo 33° de la Ley 19.518 es la suscripción de un contrato de capacitación que se desarrolla antes de la vigencia de una relación laboral, donde no hay vínculo de subordinación ni dependencia, pero que el eventual trabajador se compromete a cumplir con las condiciones establecidas de programa. Este trabajador puede estar laborando en una empresa distinta a la empresa usuaria. Dicho contrato no debe superar los dos meses y celebrarse una vez en un año calendario. Ambas partes, a la culminación del programa no están obligados a suscribir un contrato de trabajo. Si el empleador suscribiera contratos de capacitación, en un número igual o superior al diez por ciento de su dotación permanente, el cincuenta por ciento de éstos deben ser personas discapacitadas o que pertenezcan a grupos beneficiarios de Programas Públicos administrados por MINTRAB, SENAME, SERNAM, etc. Para dicho cálculo se toma de referencia del año calendario anterior, el número de contratos indefinidos y contratos a plazo fijo iguales o superiores a seis meses celebrados en dicho periodo. En estos tipos de programas el servicio de capacitación solo puede ser brindando por Organismos Técnicos de Capacitación (OTEC).

Post-contrato, de acuerdo a lo indicado en el artículo 33° de la Ley 19.518, es la suscripción de un contrato de capacitación dirigido a aquellos trabajadores que se han desvinculado de la empresa, hasta cinco meses después del término del vínculo laboral. Para que se puedan acoger a la Franquicia deben ser impartidas a trabajadores cuya última remuneración no supere las 25 unidades tributarias mensuales (UTM), que a junio 2018 equivaldría a

1'188,450 pesos. En estos tipos de programas el servicio de capacitación solo puede ser brindando por Organismos Técnicos de Capacitación (OTEC).

#### **2.1.1.4. Contribuyentes que no tiene derecho al crédito tributario**

- a) Los contribuyentes que generen rentas de Primera Categoría que generen ingresos únicamente de las letras c) y d) del N°2 del artículo 20° de la mencionada Ley:
  - Dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile (Art. 20 N° 2, letra c) de la Ley de la Renta);  
e
  - Intereses de depósitos en dinero, ya sea, a la vista o a plazo (Art. 20 N° 2, letra d) de la Ley de la Renta).
- b) Los de la Primera Categoría que se encuentren sujetos a un impuesto único sustitutivo de todos los impuestos de la Ley de la Renta, como son los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la Ley de la Renta (Pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública; suplementeros, propietarios de un taller artesanal y pescadores artesanales); algo similar al RUS (Régimen Único Simplificado) que funciona en Perú.
- c) Los de la Segunda Categoría referidos en el artículo 42 N° 1 y 2 de la Ley de la Renta, y
- d) Los afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda.

### **2.1.1.5. Actividades de capacitación que dan derecho a la Franquicia**

De acuerdo al artículo 1° de la Ley N° 19.518 las actividades de capacitación respecto de las cuales se puede invocar la franquicia tributaria comprenden a:

- a) Las destinadas a contribuir a un adecuado nivel de empleo, mejorar la productividad de los trabajadores y las empresas, así como la calidad de los procesos y productos.
- b) El desarrollo de cursos relacionados con las actividades de capacitación para acreditar un título de técnico superior, impartidos por los Centros de Formación Técnica autorizados por el Ministerio de Educación.
- c) Impartición de cursos de los niveles básicos (en Perú, el nivel primario y secundario) y medios (en Perú, técnico superior) para trabajadores, de acuerdo a lo estipulado a los Reglamentos.
- d) Desarrollo de cursos de actualización para para trabajadores que hayan perdido la capacidad de lectoescritura y de aritmética, que involucren conocimientos básicos.
- e) Las acordadas por negociación colectiva para beneficiar a sus dirigentes sindicales, destinadas a desarrollar las aptitudes, habilidades o grados de conocimientos para ejercer su rol sindical.

De acuerdo a los artículos 53° y 70° de la Ley N° 19.518 las actividades de capacitación respecto de las cuales se puede invocar la franquicia tributaria comprenden a:

- f) Financiamiento de traslados, alimentación, alojamiento, cuando la ejecución del programa se realice fuera del área de trabajo del personal capacitado, que no exceda del 10% de los gastos directos de la respectiva actividad de capacitación y del tope del 1% de la planilla anual de remuneraciones o de las 7 ó 9 UTM.

- g) Además de útiles o herramientas, seguros y otros relacionados que no exceda del 5% de los gastos directos de la respectiva actividad de capacitación.
- h) Estudio de Detención de Necesidades de Capacitación, que permite a las empresas conocer las principales exigencias en las actividades de capacitación. Este estudio puede ser realizado por personas naturales o jurídicas, cuyo gasto no deben exceder del 10% de los gastos directos de la respectiva actividad de capacitación y del tope del 1% de la planilla anual de remuneraciones o de las 7 ó 9 UTM y presentados al SENCE para su aprobación.
- i) Gastos efectuados por concepto de dirección y administración de la Unidad de Capacitación, sin intermediación de los OTIC (Organismos Técnicos Intermedios de Capacitación). Deben ser comunicados y liquidados antes el SENCE para deducir hasta un 15% de los costos: honorarios y remuneraciones del personal de la Unidad, viáticos y gastos de movilización, materiales de consumo y elementos fungibles.
- j) Por acciones de capacitación ejecutados por el Comité Bipartito, el beneficio adicional del 20% sobre el valor hora por participante, el que es fijado por el SENCE, siempre que no supere los topes de la Franquicia Tributaria.

#### **2.1.1.6. Actividades de capacitación que no dan derecho a la Franquicia**

De acuerdo al artículo 1° de la Ley N° 19.518 las actividades de capacitación respecto de las cuales se puede invocar la franquicia tributaria no comprende a:

- a) La formación conducente al otorgamiento de un título o un grado académico es de competencia de la educación formal, regulada en conformidad a las disposiciones de la ley N° 18.962, Orgánica

Constitucional de Enseñanza, y no puede ser objeto de financiamiento a través de la franquicia tributaria.

En consecuencia, dichas erogaciones relacionadas con estas actividades de capacitación mencionadas en el párrafo precedente, no dan derecho para solicitar crédito tributario.

#### **2.1.1.7. Centros u Organismos permitidos para desarrollar la capacitación**

De acuerdo al artículo 12° de la Ley N° 19.518 las actividades de capacitación respecto de las cuales se puede invocar la franquicia tributaria se realizarán directamente por medio de:

- a) Empresas en forma individual o a través de los Comités Bipartitos de Capacitación. De acuerdo al artículo 13° de la Ley N° 19.518 son empresas cuya dotación de personal es igual o mayor a 15 trabajadores. Las funciones del comité son acordar y evaluar el o los programas de capacitación ocupacional de la empresa, así como asesorar en materias de capacitación.
- b) Organismos técnicos de capacitación representados por personas jurídicas cuyo objeto social sea la capacitación.
- c) Universidades, Institutos Profesionales y Centros de Formación Técnica reconocidos por el Ministerio de Educación
- d) Municipalidades, registrados en el Servicio Nacional, de acuerdo a los artículos 19° y 21° de la presente Ley.

El artículo 12°, hace aclaración que las actividades correspondientes a la nivelación de estudios de la Enseñanza General Básica y Media serán realizadas por entidades reconocidas por el Ministerio de Educación.

### **2.1.1.8. Requisitos para acceder al Crédito por gastos de capacitación**

Para que los desembolsos destinados a gastos de capacitación puedan acogerse a la franquicia tributaria, se deben cumplir ciertas condiciones:

- a) Que el beneficiario de la capacitación no cuente con otro financiamiento estatal que tenga el mismo fin, sea el propio Ministerio de Educación u otro organismo de la Administración del Estado.
- b) Que las obligaciones de pago generados por la impartición de capacitaciones hayan sido canceladas, sean desarrollados por las mismas empresas o que contraten con los organismos técnicos de capacitación indicados en el artículo 12°. Para tal efecto, sustentarán los pagos con comprobantes que acrediten la prestación del servicio o el total de aporte realizado por la empresa a un organismo técnico intermedio para capacitación.
- c) Las capacitaciones presenciales donde haya habido asistencia mínima de los trabajadores del 75% de las horas totales del curso. En el caso de cursos a distancia-elearning, se exigirá el cumplimiento de las horas definidas en el código SENCE. Este control debe constar en los libros de carácter obligatorio, donde se mencionará tanto la asistencia como las materias impartidas. Estos libros serán guardados por tres años y estar disponible para mostrar al SENCE.
- d) Que las actividades de capacitación hayan sido ejecutadas de acuerdo a los términos aprobados y concluidas de acuerdo al artículo 29° del Reglamento del Estatuto de Capacitación.
- e) Que la planilla anual de remuneraciones imponibles sea mayor a 35 unidades tributarias mensuales, que a junio 2018 equivaldría a 1'663,830 pesos, para tener derecho a descontar los gastos efectuados por la capacitación de sus trabajadores, con cargo a la Franquicia Tributaria

- f) Las actividades dirigidas a capacitar a trabajadores con post-contrato cuya última remuneración no supere las 25 unidades tributarias mensuales, que a junio 2018 equivaldría a 1´188,450 pesos.
- g) Las actividades dirigidas a capacitar a trabajadores con pre-contrato que no superen los dos meses de capacitación.

En el caso del punto c), según Manual de Franquicia Tributaria, la excepción se aplica a:

- *“Las actividades de nivelación de estudios básicos y medios.*
- *Las actividades de capacitación a distancia.*
- *Renuncia voluntaria del trabajador a la empresa (acreditada mediante carta renuncia), acaecida durante la ejecución de la actividad de capacitación.*
- *Enfermedades o accidentes (acreditado a través de licencia médica iniciada durante la ejecución de la actividad de capacitación).*
- *Fallecimiento (acreditado a través de certificado de defunción), acaecido durante la ejecución de la actividad de capacitación.*
- *Postnatal masculino (acreditado a través de certificado de nacimiento), iniciado durante la ejecución de la actividad de capacitación, habiendo asistido por tanto el participante a un periodo de ésta.”*

#### **2.1.1.9. Límite máximo en base las remuneraciones imponibles pagadas**

De acuerdo al artículo 37° de la Ley 19.518, los casos en que las erogaciones efectuadas para el financiamiento de programas de capacitación permiten acogerse a la Franquicia son:

### LÍMITES A LA DEDUCCIÓN DE LA FRANQUICIA

Remuneración del trabajador capacitado	Costo de Cargo de la Empresa	Imputable a la Franquicia
Iguales o menores a 25 UTM	0	100%
Mayores a 25 y menores o iguales a 50 UTM	50%	50%
Mayores a 50 UTM	85%	15%

Figura 11:

*Se observa que cuando los ingresos anuales son menores 25 UTM el Régimen de Franquicia asume el 100%*

Entiéndase UTM como Unidad Tributaria Mensual, que para el año 2017 -2018 equivale en pesos chilenos a:

#### VALOR DE LA UTM

gosto.2017	Septiembre.2017	Octubre.2017	Noviembre.2017	Diciembre.2017	
46.600,00	46.693,00	46.786,00	46.692,00	46.972,00	
Enero.2018	Febrero.2018	Marzo.2018	Abril.2018	Mayo.2018	Junio.2018
47.019,00	47.066,00	47.301,00	47.301,00	47.396,00	47.538,00

Serie	Cálculo	Enero.2017	Febrero.2017	Marzo.2017	Abril.2017	Mayo.2017	Junio.2017	Julio.2017
Unidad tributaria mensual (UTM)	Serie original	46.229,00	46.137,00	46.368,00	46.461,00	46.647,00	46.740,00	46.787,00

*Extraído de la Base de Datos Estadísticos del Banco Central de Chile*

Figura 12:

*Se observa el aumento del valor de la UTM, igual como ocurre con la UIT en Perú.*

Solo el 50% y 15% imputable a la Franquicia podrán descontarse como crédito del Impuesto de Primera Categoría de la empresa.

De acuerdo al artículo 36 de la citada Ley: “*El Servicio Nacional, para los efectos de determinar el monto de los gastos que se podrán imputar a la franquicia, deberá fijar anualmente un valor máximo a descontar por cada hora de capacitación realizada, denominada valor hora participante.*”. Si bien la Ley estipula que dichos gastos no deben exceder del 1% de las remuneraciones imponibles pagadas, incluido a las gratificaciones, al personal en el mismo lapso, dichos gastos deben mantener coherencia en el valor pagado.

El monto máximo potencial imputable a la franquicia tributaria vigente en el año 2018 según Resolución Exenta N° 5724 de fecha 28 de diciembre del 2017 por hora participante:

- \$5.000 (cinco mil pesos) para cursos de capacitación presencial.
- \$4,000 (cuatro mil pesos) para cursos a distancia – elearning, sincrónicas y asincrónicas nivel 2 avanzado.
- \$2.000 (dos mil pesos) para cursos a distancia – elearning asincrónicas nivel 1.
- \$2,000 (dos mil pesos) para cursos a distancia nivel N° 1
- \$3,500 (tres mil quinientos pesos) para cursos a distancia nivel 2.

En el presente cuadro, sin perjuicio de que el límite es el 1% de las remuneraciones imponibles para efectos previsionales pagadas dentro del ejercicio, debidamente reajustadas, se debe tener presente, que la Ley N° 19.967, publicada en el Diario Oficial del 04.09.2004, estableció los siguientes topes para determinar los topes a imputar, en definitiva:

TOPES A IMPUTAR A LA FRANQUICIA

Remuneraciones Imponibles	Franquicia a aplicar
Menores a 35 UTM	No aplica franquicia
Iguales o Mayores a 35 UTM y menores a 45 UTM	7 UTM
Iguales o Mayores a 45 UTM y menores a 900 UTM	9 UTM
Iguales o Mayores a 900 UTM	1%

Figura 13:

*Se observa que no aplica la Franquicia cuando las remuneraciones imponibles no superan las 35 UTM*

Por ejemplo: Para un curso reconocido por el SENCE (Servicio Nacional de Capacitación y Empleo) de 20 horas, que cuesta \$ 150,000 por persona, la cobertura para un trabajador dependerá de su sueldo y considerando que el SENCE cotiza la hora en \$ 5,000 (puede variar). Para la empresa, el acogimiento al crédito dependerá de la suma de los pagos de remuneraciones anuales, que para el presente ejemplo es menor a 900 UTM (unidades tributarias mensuales).

## EJEMPLOS DE TOPE AL CRÉDITO

a) En base a la remuneración del trabajador.							
REMUNERACIÓN DEL TRABAJADOR CAPACITADO	VALOR HORA DEL CURSO	HORAS DEL CURSO	HORAS * VALOR DEL CURSO	VALOR TOTAL DEL CURSO	IMPUTABLE A LA FRANQUICIA		COSTO DE CARGO DE LA EMPRESA
MENORES A 25 UTM	\$5,000.00	20	\$100,000.00	\$150,000.00	100%	\$100,000.00	\$50,000.00
ENTRE 25 UTM Y 50 UTM	\$5,000.00	20	\$100,000.00	\$150,000.00	50%	\$50,000.00	\$100,000.00
MAYORES A 50 UTM	\$5,000.00	20	\$100,000.00	\$150,000.00	15%	\$15,000.00	\$135,000.00
b) En base a la sumas pagadas de las planillas de Remuneraciones Anuales.							
PLANILLA DE REMUNERACIÓN ANUAL	VALOR DE LA UTM	N° UTM A APLICAR	TOTAL LÍMITE DE LA FRANQUICIA	FRANQUICIA ACEPTADA			
MENORES A 900 UTM	\$46,600.00	9	\$419,400.00	\$100,000.00			
MENORES A 900 UTM	\$46,600.00	9	\$419,400.00	\$50,000.00			
MENORES A 900 UTM	\$46,600.00	9	\$419,400.00	\$15,000.00			

Figura 14:

*Ejemplo en base a los límites establecidos de la Franquicia. Si la remuneración del trabajador capacitado es mayor a 50 UTM, el curso vale \$ 100,000 y la inversión asumida es \$ 150,000, el crédito imputable a la franquicia será \$ 15,000.*

Del ejemplo expuesto solo los \$ 50,000 y \$ 15,000 dan derecho a crédito, es decir que estos montos invertidos se usarán como pagos a cuenta del Impuestos de Primera Categoría (Rentas comerciales).

### 2.1.1.10. Excedentes o remanentes de los créditos otorgados

De acuerdo al artículo 40° de la Ley se establece que aquellos créditos otorgados por acogerse a la Franquicia que fueran superiores al monto que habría que pagar por el Impuesto a la Renta de Primera Categoría, será considerado como un saldo de pago provisional y se le aplicarán las normas contenidas en el artículo 97° de la Ley sobre Impuesto a la Renta de Chile:

*“El saldo que resultare a favor del contribuyente de la comparación referida en el artículo 96, le será devuelto por el Servicio de Tesorerías dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo normal para presentar la declaración anual del impuesto a la renta.”*

Estos remanentes se producen, también, cuando no procede su imputación al Impuesto de Primera Categoría por quedar exento de

impuesto (por disposición expresa de alguna norma legal o por no haber excedido su base imponible del monto exento previsto); se encuentre en una situación de pérdida tributaria o el impuesto ha sido absorbido por otros créditos a que tiene derecho a rebajar el contribuyente.

#### **2.1.1.11. Acreditación y visación del crédito**

De acuerdo al artículo 43° de la mencionada Ley para acreditar el derecho a deducir los créditos otorgados a cuenta del Impuesto de Primera Categoría, las empresas deben guardar sustentos de la liquidación de todos los desembolsos que hayan realizado para la capacitación de sus trabajadores. Si realizan la capacitación a través de un Organismo Técnico Intermedio deben conservar el Certificado emitido por dichos Organismos en que conste si estas fueron realizadas, de acuerdo al artículo 13°. Dicho Certificado debe estar visado por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo, quien comunicará al Servicio de Impuestos Internos (Administración Tributaria de Chile) para que ejerza sus facultades fiscalizadoras ante cualquier modificación.

#### **2.1.1.12. Circular N° 34 del 04/06/2009**

La mencionada circular en su introducción expresa: *“En el Diario Oficial de 30 de mayo de 2009, se publicó la Ley N°20.351, que tenía vigencia por un plazo de 12 meses, y que a través de sus títulos II y III, establece un incentivo extraordinario transitorio por gastos de capacitación para las empresas que no hayan reducido el número de sus trabajadores dependientes, e incentiva el denominado “precontrato de capacitación” ...*

Esta circular establece en su artículo 11°: *“Los contribuyentes que cumplan con el requisito dispuesto en el artículo anterior, tendrán*

*derecho a un crédito equivalente a dos y media (2,5) veces el monto mensual del crédito por gastos de capacitación, determinado conforme a dicho artículo y a lo dispuesto en el artículo 6° de la ley N° 20.326, en lo que corresponde, en que hayan incurrido respecto de sus trabajadores dependientes cuyas remuneraciones, del mes respectivo, no hayan excedido de \$380.000.” Asimismo, que el número de trabajadores no haya variado, respecto al mes de abril 2009, para tal efecto se sumará el número de trabajadores de los últimos tres meses y se dividirá entre tres.*

En su artículo 14° se autoriza una deducción adicional de cero comas veinticinco por ciento (0.25%) de las remuneraciones imponibles pagadas al personal con pre-contrato en el respectivo mes, independientemente del uno por ciento (1%) que refiere los artículos 36° de la Ley N° 19.518 y 6° de la Ley N° 20.326. Para acceder a este beneficio, los contratos de capacitación de los eventuales trabajadores deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a) No deben exceder en total seis meses dentro del mismo año calendario, incluida prórrogas.
- b) Deberán incluir gastos de traslado y alimentación, los que no podrán exceder del 10% de los gastos de capacitación.
- c) Deberán incluir seguros contra accidentes con motivo de su asistencia a los programas de capacitación, los que no podrán exceder del 5% de los gastos de capacitación.
- d) Que los eventuales trabajadores con pre-contrato, no superen en el mes respectivo, el cincuenta por ciento (50%) de los trabajadores dependientes.

Dado que la Ley N° 20.351 se publicó en el Diario Oficial el 30/05/2009, lo dispuesto en el Circular regirá respecto de los pagos provisionales mensuales obligatorios que deban declararse y pagarse a partir del mes de agosto de 2009, y hasta el mes de julio de 2010.

### **2.1.1.13. Impacto de empresas chilenas que han utilizado la Franquicia Tributaria**

Según el artículo “Evaluación ex post de Franquicia Tributaria SENCE para capacitación laboral y su efecto sobre empresas chilenas”, publicada en el 2017 por la Universidad ICESI, la Encuesta Laboral (ENCLA) 2014 reveló que el 63.8% de empresas chilenas realizaron actividades de capacitación en los años 2012 y 2013. Indica, además, *“que las empresas grandes tienden a realizar más capacitaciones (96,8%); les siguen las empresas medianas (90,1%), las empresas pequeñas (72,4%) y las microempresas (45,8%).”*

El Estudio también reveló que *“la Franquicia Tributaria SENCE es utilizada en términos relativos mayoritariamente por empresas pequeñas (45,7%), les siguen las empresas medianas (23,0%), las microempresas (21,0%) y las empresas grandes (10,3%). De acuerdo a las empresas encuestadas, los motivos para capacitar a los trabajadores son mejorar su desempeño en sus tareas actuales y motivarlos a asumir nuevas responsabilidades.”*

Según el Informe Final de Comisión Revisora del Sistema de Capacitación e Intermediación Laboral del Ministerio de Trabajo y Previsión Social de Chile de fecha 2011 revela que la Franquicia Tributaria es utilizada en mayor medida por trabajadores de grandes empresas; siendo los trabajadores de educación media y superior con mayores salarios los que más demandan y participan en capacitación. El Estudio también revela que los individuos cuyas edades fluctúan entre 15 a 35 años poseen mayor probabilidad de capacitarse que aquellos mayores de 35 años.

El Informe Final de la Comisión Revisora del Sistema de Capacitación e Intermediación Laboral (PNUD, 2011), que en su

base de datos posee información de dos millones de trabajadores asalariados del sector privado, menciona que para que la Franquicia Tributaria tenga un impacto significativo en la Remuneración se requieren que los cursos superen las 140 horas. Al 2011 el impacto es solo de 0.6% en las remuneraciones y solo un 1% de los cursos financiados superan las 140 horas.

El Estudio de Evaluación ex – post de Franquicia Tributaria SENCE para su capacitación laboral y su efecto sobre empresas chilenas revela que para los años 2007, 2009 y 2013 que *“no existe una diferencia estadísticamente significativa sobre las ventas ni crecimiento de ventas en las empresas que obtuvieron la franquicia tributaria SENCE respecto a las empresas que no la obtuvieron. Tampoco se observa un efecto de la capacitación en empresas, independientemente de la obtención de esta franquicia tributaria, ni tampoco del monto desembolsado en capacitaciones. Pero sí existe un efecto significativo y positivo sobre las ventas por empleado. Al evaluar el impacto del programa sobre el número de contrataciones por categoría ocupacional se concluye que existe un impacto estadísticamente significativo y positivo sobre la contratación de trabajadores de producción calificados.”*

## **2.1.2. Régimen de Crédito Fiscal (Argentina)**

### **2.1.2.1. Normativa Legal**

Decreto 819/98, establece quienes serán los destinatarios de los beneficiarios de este régimen.

Resolución N° 197-E/2017, que fija el objeto, lineamientos y condiciones generales de implementación del Programa Crédito para la Formación Profesional para el ejercicio 2017.

Ley N° 20.337 de Cooperativas y normas modificatorias y complementaria, que tiene relación con la Resolución N° 197-E/2017 que pretende beneficiar a las Cooperativas.

Ley N° 22.317, Régimen de crédito fiscal para los establecimientos industriales que tengan organizados cursos de educación técnica.

Ley N° 26.940 de Promoción del Trabajo Registrado y Prevención del Fraude Laboral, que crea el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (EPSAL), que tiene relación con la Resolución N° 197-E/2017 que excluye a empresas sancionadas.

Ley N° 27.341, Resolución N°17 de Presupuesto General de Administración Nacional para el Ejercicio 2017, que determina el cupo anual de Crédito Fiscal correspondiente al ejercicio 2017 en doscientos sesenta millones de pesos (\$260,000.00) a ser administrado por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social.

Ley N° 27.341, Resolución N°18 de Presupuesto General de Administración Nacional para el Ejercicio 2018, que determina el cupo anual de Crédito Fiscal correspondiente al ejercicio 2018 en doscientos noventa millones de pesos (\$290,000.00) a ser administrado por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social.

Resolución 307/2018 del Ministerio de Producción destina un cupo de \$ 147'905,305.35 (ciento cuarenta y siete millones novecientos cinco mil trescientos cinco con treinta y cinco centavos para la ejecución de proyectos bajo el Régimen de Crédito Fiscal – Año 2018.

#### **2.1.2.2. Descripción**

El Régimen de Crédito permite financiar propuestas presentadas por empresas pertenecientes a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas denominados Proyectos para beneficio propio o para el beneficio de

otra MIPYME o emprendedor, establecidos de acuerdo a los lineamientos del Programa de Capacitación Pyme. No se considera MIPYME a las que se dedican a Intermediación Financiera y Servicio de Seguros, Servicio de Hogares Privados que contraten servicio doméstico, Servicios de Organizaciones y Órganos Extraterritoriales, Administración Pública, Defensa y Seguridad Social Obligatoria y Servicios Relacionados con juegos de azar y apuestas. Las empresas grandes pueden presentar proyectos solo para beneficio de una MIPYME o para emprendedores.

La finalidad de este Régimen es de promover el crecimiento, desarrollo y productividad de los trabajadores ocupados, desocupados y/o asociados de las cooperativas de trabajo, que le permita mejorar su condición de empleabilidad. Asimismo, se persigue el objetivo de mejorar las condiciones laborales de los trabajadores en términos de higiene y seguridad en el trabajo.

Mediante Resolución General 103-E/2017, la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa determinó una nueva clasificación 2017, teniendo en cuenta el promedio de venta anuales.

CLASIFICACIÓN 2017 DE TIPO DE EMPRESA - ARGENTINA  
2017 - Extraído de <http://www.afip.gob.ar/pymes/>

		Construcción	Servicios	Comercio	Ind. y Minería	Agropecuario
Categoría	Micro	\$4.700.000	\$3.500.000	\$12.500.000	\$10.500.000	\$3.000.000
	Pequeña	\$30.000.000	\$21.000.000	\$75.000.000	\$64.000.000	\$19.000.000
	Mediana Tramo 1	\$240.000.000	\$175.000.000	<u>\$630.000.000</u>	\$520.000.000	\$145.000.000
	Mediana Tramo 2	\$360.000.000	\$250.000.000	<u>\$900.000.000</u>	\$760.000.000	\$230.000.000

Figura 15:

*Determinado en base a ventas anuales y por tipo de actividad.*

A través de la Resolución 154/2018 se estableció la nueva clasificación 2018 para determinar a las empresas en Micro, Pequeña y Mediana

Empresa y se incorpora la variable de personal empleado conjuntamente con las ventas para una mayor precisión.

CLASIFICACIÓN 2018 DE TIPO DE EMPRESA - ARGENTINA  
2018 - <https://www.argentina.gob.ar/noticias/nuevas-categorias-para-ser-pyme>

CATEGORÍA	ACTIVIDAD				
	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y minería	Agropecuario
Micro	12	7	7	15	5
Pequeña	45	30	35	60	10
Mediana tramo 1	200	165	125	235	50
Mediana tramo 2	590	535	345	655	215

Figura 16:

*Determinado en base a número de empleados y por tipo de actividad.*

CLASIFICACIÓN 2018 DE TIPO DE EMPRESA – ARGENTINA

CATEGORÍA	ACTIVIDAD				
	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y minería	Agropecuario
Micro	\$ 5.900.000	\$ 4.600.000	\$ 15.800.000	\$ 13.400.000	\$ 3.800.000
Pequeña	\$ 37.700.000	\$ 27.600.000	\$ 95.000.000	\$ 81.400.000	\$ 23.900.000
Mediana tramo 1	\$ 301.900.000	\$ 230.300.000	\$ 798.200.000	\$ 661.200.000	\$ 182.400.000
Mediana tramo 2	\$ 452.800.000	\$ 328.900.000	\$ 1.140.300.000	\$ 966.300.000	\$ 289.300.000

2018 - <https://www.argentina.gob.ar/noticias/nuevas-categorias-para-ser-pyme>

Figura 17:

*Determinado en base a ventas anuales y por tipo de actividad.*

A través de la Resolución N° 519/2018 se elevaron los límites de la facturación anual 2018 de las PYMES para permitir que todas estas empresas pueden acogerse a los beneficios.

## MODIFICACIÓN CLASIFICACIÓN 2018 DE TIPO DE EMPRESA - ARGENTINA

Edición: Ministerio de la Producción de Argentina.

Figura 18:

CATEGORÍA	ACTIVIDAD				
	Construcción	Servicios	Comercio	Industria y minería	Agropecuario
Micro	\$ 7.400.000	\$ 5.800.000	\$ 19.800.000	\$ 16.800.000	\$ 4.800.000
Pequeña	\$ 47.300.000	\$ 34.600.000	\$ 119.200.000	\$ 102.200.000	\$ 30.000.000
Mediana tramo 1	\$ 378.900.000	\$ 289.000.000	\$ 1.001.800.000	\$ 829.900.000	\$ 228.900.000
Mediana tramo 2	\$ 568.300.000	\$ 412.800.000	\$ 1.431.200.000	\$ 1.212.800.000	\$ 363.100.000

*Determinado en base a ventas anuales y por tipo de actividad.*

Para aquellas empresas donde el 70% de sus ventas estén relacionadas a actividades de comisión o consignación, la categorización se establecerá según la categorización indicada en la Resolución N° 154/2018.

Las ventas totales anuales son aquellas que surgen del promedio de los últimos tres ejercicios comerciales o años fiscales, excluyendo del cálculo el IVA, el impuesto interno que pudiera corresponder y deduciendo hasta el 50% del monto de las exportaciones para el 2017 y para el 2018 se redujo de 50% a 25%.

No accederán a los beneficios del Régimen las empresas que posean una participación accionaria extranjera superior al 49% y las que sean importadoras cuya facturación de bienes importados supere el 25% de la facturación total.

### 2.1.2.3. Beneficios de la Ley

Los participantes del proyecto, en la modalidad de empresas beneficiarias u otorgantes podrán acceder a un bono de crédito fiscal para cancelar impuestos nacionales y aduaneros, que se detallan a continuación:

- 10- Imp. a las Ganancias Personas Jurídicas (Declaración Jurada y Anticipos)
- 11- Imp. a las Ganancias Personas Físicas (DDJJ y Anticipos)
- 25- Ganancias Mínimas Presunta (DDJJ y Ant.)
- 26- Int. Pagados y Consto de Endeudamiento Empresario (DDJJ y ANt.)
- 30- IVA (DDJJ y ANt.)
- 149- Imp. a los Créditos y Débitos (DDJJ y autor- retención)
- 154- Fondo p/Educación y Promoción Cooperativa (DDJJ y Ant.)
- 172- Imp. a la Trans. de Inmuebles (DDJJ y autorretención)
- 180- Imp. sobre los bienes personales (DDJJ y Ant.)
- 181- Comb. Liquidos (DDJJ y Ant.)
- 182- Gas Natural (DDJJ)
- 211- Bienes Acciones y Participaciones (DDJJ)
- 228- Fondo Hidrico de Infraestructura (DDJJ y Ant.)
- 239- Imp. Internos Automotores y Motores Gasoleros (DDJJ)
- 304- Entradas Espectáculos cinematográficos (DDJJ)
- 305- Imp. a los Videogramas (DDJJ)
- 306- Imp. Serv. Radiodifusión TV (DDJJ)
- 307- Imp. serv. Radiodifusión Radio (DDJJ) Imp. Internos - Tabacos (DDJJ)
- 398- Tasa sobre el gasoil (DDJJ)
- 401- Imp. a los cigarrillos (DDJJ)
- 402- Imp. interno a los cigarrillos (DDJJ) Impuestos aduaneros

Cuando las empresas realicen la actividad el crédito fiscal aumentará en un 10%. Si se presentan por primera vez, tendrán el mismo beneficio. En el caso de que al menos del 50% de los cursos aprobados sean dictados por Instituciones de Formación Profesional fortalecidos por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social o que hayan certificado su calidad de gestión, también accederán a este beneficio. Cuando aquellas empresas al terminar las acciones de capacitación

opten por incorporar a su planilla de personal a trabajadores desocupados o discapacitados (Resolución N° 815/12), el crédito fiscal se incrementará en un 5% por cada incorporación, con un máximo del 25%.

Las propuestas que incluyan acciones dirigidas a la Prevención de Riesgos del Trabajo podrán solicitar un adelanto de hasta el 50% del monto aprobado para tal actividad, sin considerar la mano de obra. Se financiará hasta el 40% del monto total solicitado para el financiamiento de equipamiento para el dictado de los cursos de formación profesional en la modalidad cerrada a Instituciones que no hayan recibido equipamiento el año inmediato anterior.

El artículo 7° del Decreto 819/98 indica que:” *La adquisición de equipamiento deberá tener como destino exclusivo, la capacitación de los trabajadores de las empresas enunciadas en el artículo 1° del presente Decreto.*

*En caso de cesación total o parcial de las actividades de capacitación o de desafectación de las mismas, el equipamiento pasará automáticamente a propiedad de la Secretaria de la Pequeña y Mediana Empresa de la Presidencia de la Nación, hasta tanto se les dé un nuevo destino.”*

#### **2.1.2.4. Actividades comprendidas**

Mediante Ley N° 22.341, Resolución N° 17 para el año 2017 se fija en \$ 210,000.00 (Doscientos diez millones de pesos) el cupo para el Régimen del Crédito Fiscal, presupuesto que de acuerdo al punto 1.2. de la Disposición N° 6 – E/2017, Reglamento del Crédito Fiscal Ley N° 22.317, comprenden las siguientes líneas de acción:

- a) Proyectos Educación Trabajo (equipamiento y acciones formativas).
- b) 111.000 Programadores.

- c) Asignación Directa réplicas de acciones formativas de años anteriores.
- d) Capacitación y Actualización Técnica Docente.
- e) Desarrollo de innovación institucional INET.

Mediante Disposición 308/2018 del Ministerio de Educación de fecha 16/04/2018 se establece que para el ejercicio 2018 el cupo anual fijado por la Ley 27.431, Resolución N°18 asciende a la suma de 290.000.000 (Doscientos noventa millones de pesos) a ser administrados por el Instituto Nacional de Educación Tecnológica en las siguientes líneas de acción:

- a) Proyectos Educación Trabajo (equipamiento y acciones formativas).
- b) Asignación Directa réplicas de acciones formativas de años anteriores.
- c) Capacitación y Actualización Técnica Docente.
- d) Proyecto de innovación institucional INET.

Que mediante Resolución 307/2018 del Ministerio de Producción de fecha 28/06/2018 se dispone que queda disponible un cupo de \$ 147'905,305.35 pesos (ciento cuarenta y siete millones novecientos cinco mil trescientos cinco y treinta y cinco centavos a ejecutar en proyectos bajo el Régimen de Crédito Fiscal – Año 2018.

**MODALIDADES FORMATIVAS – RÉGIMEN DE CRÉDITO FISCAL ARGENTINA 2017**

MODALIDAD	PROYECTOS DE EDUCACIÓN TRABAJO	111,000 PROGRAMADORES	ASIGNACIÓN DIRECTA RÉPLICAS DE ACCIONES FORMATIVAS DE AÑOS ANTERIORES	CAPACITACIÓN Y ACTUALIZACIÓN TÉCNICA DOCENTE	DESARROLLO DE INNOVACIÓN INSTITUCIONAL INET
PRESUPUESTO ANUAL 2017	\$ 152 millones de pesos.	\$ 30 millones de pesos.	\$ 01 millón de pesos.	\$ 02 millones de pesos.	\$ 25 millones de pesos.
DIRECCIÓN	Establecimientos educativos públicos o privados, de nivel medio técnico, agrotécnico, educación de adultos con formación para el trabajo, educación especial con talleres de formación laboral, tecnicaturas de nivel superior no universitario.	Entidades del Proyecto de Educación Trabajo, Asociaciones Civiles sin fines de lucro y empresas privadas.	Entidades del Proyecto de Educación Trabajo.	Entidades del Proyecto de Educación Trabajo.	INET (Instituto Nacional de Educación Tecnológica).
ACCIONES	Incorporar nuevas tecnologías y equipamiento escolar, brindar capacitación tecnológica abierta a la comunidad, promover la investigación e innovación I+D+I, fomentar la retención escolar para los niveles iniciales, realizar cursos de orientación vocacional, implementación de prácticas profesionales, actualización técnico profesional para los docentes.	Cursos de programador dirigidos a cualquier persona con secundaria completa, sin límite de edad.	Replicar cursos de capacitación docentes de años 2013, 2014 y 2015.	Proyectos orientados a la actualización científico tecnológica de los docentes de Educación Técnico Profesional.	Desarrollar actividades para fundir la tecnología como parte de nuestra cultura, promover y coordinar programas en relación a la política nacional para la educación tecnológica y la educación para el trabajo con tecnologías.
FINANCIAMIENTO	Para bienes de capital y adecuación de espacio físico hasta la suma de \$ 600,000 pesos. Dicho tope incluye refacciones o mejoras del local (mano de obra y materiales), no construcción, gastos de equipamiento nuevo hasta \$ 60,000 y gastos administrativos hasta \$ 6,000.	El tope máximo es de \$ 250,000 pesos por curso.	El tope máximo es de \$ 100,000 pesos por proyecto, incluye hasta \$ 3,000 en gastos administrativos.	El tope máximo es de \$ 100,000 pesos por proyecto, incluye hasta \$ 3,000 en gastos administrativos.	La suma de los gastos aprobados para el cumplimiento de sus objetivos (Decreto Presidencial N° 143/00), no deben superar lo determinado por el Presupuesto Anual.
	Para acciones formativas hasta \$ 100,000 pesos. Incluye honorarios docentes, material didáctico, insumos, elementos de seguridad, viáticos y movilidad, y pasajes de larga distancia..		No se financian la compra de equipamiento.	No se financian la compra de equipamiento.	
FORMACIÓN	Los docentes capacitadores deberán acreditar trayectoria formativa.	Los docentes capacitadores deberán acreditar experiencia al menos dos años en el campo de la informática y/o áreas de programación.	Los docentes capacitadores deberán acreditar trayectoria formativa.	Los docentes capacitadores deberán acreditar experiencia de no menos de cinco años.	Es la Institución quien determina la idoneidad de sus profesionales.
LÍMITES	El total de alumnos a capacitar en una misma unidad capacitadora no debe superar el 70% de alumnos propios del establecimiento, salvo si son cursos de orientación vocacional.	Cuando el curso se dicte en zonas de más de 300 habitantes, la cantidad de alumnos deberá ser mayor o igual a 20; caso contrario, mayor o igual a 10.		Solo participan como alumnos los docentes que desarrollen actividades en Instituciones a las que esta dirigida esta modalidad.	
	El total de alumnos a capacitar en una misma unidad capacitadora puede superar el 100% de alumnos propios, si son cursos de orientación vocacional.	Una misma unidad capacitadora solo puede participar hasta en cuatro cursos. Las empresas capacitadoras deben contar con otra empresa Patrocinante.			
	Una misma unidad capacitadora solo puede participar hasta en cinco proyectos con tope de \$ 500,000 pesos de honorarios docentes.	El curso requiere mínimo total de 364 horas con acceso a un aula-taller apropiada.		Acreditar un mínimo de 20 horas de capacitación en modalidad presencial o semipresencial.	
BASE DE INFORMACIÓN: REGLAMENTO DE CRÉDITO FISCAL - LEY N° 22.317, RESOLUCIÓN N° 17					

**Figura 19.:**

*El Régimen del Crédito fiscal establece modalidades formativas y límites.*

MODALIDADES FORMATIVAS – RÉGIMEN DE CRÉDITO FISCAL ARGENTINA 2018

MODALIDAD	PROYECTOS DE EDUCACIÓN TRABAJO	ASIGNACIÓN DIRECTA RÉPLICAS DE ACCIONES FORMATIVAS DE AÑOS ANTERIORES	CAPACITACIÓN Y ACTUALIZACIÓN TÉCNICA DOCENTE	PROYECTOS DE INNOVACIÓN Y/O CAPACITACIÓN TECNOLÓGICA	DESARROLLO DE INNOVACIÓN INSTITUCIONAL INET
PRESUPUESTO ANUAL 2018	\$ 287,100 millones de pesos.				\$ 2,900 millones de pesos.
DIRECCIÓN	Establecimientos educativos públicos o privados, de nivel medio técnico, agrotécnico, educación de adultos con formación para el trabajo, educación especial con talleres de formación laboral, tecnicaturas de nivel superior no universitario.	Entidades del Proyecto de Educación Trabajo.	Entidades del Proyecto de Educación Trabajo.	Establecimientos educativos públicos o privados, de nivel medio técnico, agrotécnico, educación de adultos con formación para el trabajo, educación especial con talleres de formación laboral, tecnicaturas de nivel superior no universitario.	INET (Instituto Nacional de Educación Tecnológica).
ACCIONES	Incorporar nuevas tecnologías y equipamiento escolar, brindar capacitación tecnológica abierta a la comunidad, promover la investigación e innovación I+D+, fomentar la retención escolar para los niveles iniciales, realizar cursos de orientación vocacional, implementación de prácticas profesionales, actualización técnico profesional para los docentes.	Replicar cursos de capacitación docentes de años 2014, 2015 y 2016.	Proyectos orientados a la actualización científico - tecnológica de los docentes de Educación Técnico Profesional.	Incorporar nuevas tecnologías y equipamiento escolar innovador, con acciones formativas innovadoras y vinculadas al equipamiento.	Desarrollar actividades para fundir la tecnología como parte de nuestra cultura, promover y coordinar programas en relación a la política nacional para la educación tecnológica y la educación para el trabajo con tecnologías.
FINANCIAMIENTO	Para bienes de capital y adecuación de espacio físico hasta la suma de \$ 1,300,000 pesos. Dicho tope incluye refacciones o mejoras del local (mano de obra y materiales), no construcción, gastos de equipamiento nuevo hasta \$ 200,000 y gastos administrativos hasta \$ 6,000.	El tope máximo es de \$ 200,000 pesos por proyecto, incluye hasta \$ 3,000 en gastos administrativos.	El tope máximo es de \$ 200,000 pesos por proyecto, incluye hasta \$ 3,000 en gastos administrativos.	Para bienes de capital y adecuación de espacio físico hasta la suma de \$ 1,300,000 pesos. Dicho tope incluye refacciones o mejoras del local (mano de obra y materiales), no construcción, gastos de equipamiento nuevo hasta \$ 200,000 y gastos administrativos hasta \$ 6,000.	La suma de los gastos aprobados para el cumplimiento de sus objetivos (Decreto Presidencial N° 143/00), no deben superar lo determinado por el Presupuesto Anual.
	Para acciones formativas hasta \$ 200,000 pesos. Incluye honorarios docentes, material didáctico, insumos, elementos de seguridad, viáticos y movilidad, y pasajes de larga distancia..	No se financian la compra de equipamiento.	No se financian la compra de equipamiento.		
FORMACIÓN	Los docentes capacitadores deberán acreditar trayectoria formativa.	Los docentes capacitadores deberán acreditar trayectoria formativa.	Los docentes capacitadores deberán acreditar experiencia de no menos de cinco años.		Es la Institución quien determina la idoneidad de sus profesionales.
LÍMITES	El tope máximo por proyecto es de \$ 1,500,000 pesos.				
	El total de alumnos a capacitar en una misma unidad capacitadora no debe superar el 70% de alumnos propios del establecimiento, salvo si son cursos de orientación vocacional.		Solo participan como alumnos los docentes que desarrollen actividades en Instituciones a las que esta dirigida esta modalidad.		
	El total de alumnos a capacitar en una misma unidad capacitadora puede superar el 100% de alumnos propios, si son cursos de orientación vocacional.				
	Una misma unidad capacitadora pueden participar hasta en diez proyectos con tope de \$ 2,000,000 pesos de honorarios docentes.		Acreditar un mínimo de 20 horas de capacitación en modalidad presencial o semipresencial.		

BASE DE INFORMACIÓN: REGLAMENTO DE CRÉDITO FISCAL - LEY N° 22.317, RESOLUCIÓN N° 18

Figura 20.: El Régimen del Crédito fiscal establece modalidades formativas y límites.

## **2.1.2.5. Proyectos**

### **2.1.2.5.1. Condiciones**

Las empresas diseñaran sus propuestas, presentaran sus solicitudes de acceso al Régimen en la Mesa de Entradas de la Secretaria de la Pequeña y Mediana Empresa de la Nación. En dicha propuesta se debe mencionar los objetivos comerciales, el centro capacitador elegido y las actividades de capacitación requeridas de acuerdo a sus necesidades. Solo empleados y/o dueños en relación de dependencia laboral, socios, gerente, presidente y vicepresidente de la Pyme pueden acceder a la capacitación laboral, mientras mantengan vínculo durante el periodo de la capacitación.

Las empresas pueden presentar más de un proyecto, siempre y cuando el inmediato anterior este aprobado y no supere el límite total establecido en el Reglamento. Cada proyecto puede incluir hasta 6 actividades. Si hay modificación, ésta debe ser comunicada dentro de los cinco (05) días hábiles de producida. La Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa de la Presidencia de la Nación comunicará la aceptación o rechazo en un plazo máximo de 60 días.

Las propuestas deberán ser presentadas de acuerdo a la normativa del Régimen de Crédito Fiscal del INET (Instituto Nacional de Educación Tecnológica) por las instituciones del ámbito socio productivo y educativo – tecnológico; a través de planillas y formularios del sistema on line con carácter de Declaración Jurada.

Los proyectos a financiar no deben implicar duplicación de subsidios, sean públicos o privados y los relacionados a costo de diseño y confección de proyectos.

Las instituciones que registren deudas fiscales o previsionales y/o posean alguna sanción por mal desempeño en Créditos Fiscales del INET en años anteriores no estarán habilitados a presentar proyectos.

Asimismo, no podrán participar del presente Régimen de Crédito Fiscal empresas que:

- Registren deudas fiscales o previsionales; Estén incluidas en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL), creado por la ley 26940;
- Se encuadren en situación de riesgo crediticio superior a la escala 3 en la Central de Deudores del Sistema Financiero;
- Hayan incurrido en despidos colectivos dentro de los 12 meses anteriores a la presentación de la propuesta o incurran en despidos colectivos durante cualquier etapa de ejecución de una propuesta.

Serán elegibles aquellos proyectos que contengan actividades de capacitación con el objeto de mejorar la productividad de las MIPYMES, dentro de las siguientes modalidades:

- a) Capacitaciones cerradas o actividades particulares realizadas para una determinada empresa, con un mínimo de 03 empleados y ejecutadas dentro de la empresa.
- b) Capacitaciones abiertas y ofrecidas por Universidades Públicas Privadas y demás instituciones acreditadas para el público en general.
- c) Capacitaciones para empresas dentro de la cadena de valor, realizadas para empleados en relación de dependencia de la MIPYME beneficiaria (Presidente / Vicepresidente o socios gerentes y mínimo un empleado en relación de dependencia). Pueden ser presentados por proveedores, clientes y/o Emprendedores.

- d) Capacitaciones asistidas. Son actividades desarrolladas dentro de las instalaciones de las empresas solicitantes, ejecutados por unidades capacitadoras cuya finalidad es asistir a estas empresas en el desarrollo de su plan de mejora.

Las empresas podrán presentar un solo proyecto en el presente año, no estando limitada la cantidad de actividades de capacitación que contenga, siempre que se realice dentro de la República Argentina.

Las actividades que se pueden incluir en las propuestas pueden ser:

- Cursos de Formación Profesional.
- Certificación de Estudios Formales.
- Entrenamiento para el Trabajo.
- Certificación de Competencias laborales
- Fortalecimiento y/o Certificación de la calidad de gestión de Instituciones de Formación Profesional
- Certificación de la Calidad de Gestión de procesos y productos
- Prevención de Riesgos del Trabajo
- Actividades vinculadas a la Responsabilidad Social Empresarial
- Las que cumplan los objetivos señalados para el Régimen de Crédito Fiscal.

#### **2.1.2.5.2. Participantes**

Además de los solicitantes pueden participar:

- a) Patrocinantes. Éstos pueden ser MiPymes, según la Resolución SEPyME N° 24/01 y sus modificatorias, excepto las que desarrollan actividades excluidas en el artículo 3° de la

misma: Intermediación Financiera y Servicio de Seguros, Servicio de Hogares Privados que contraten servicio doméstico, Servicios de Organizaciones y Órganos Extraterritoriales, Administración Pública, Defensa y Seguridad Social Obligatoria y Servicios Relacionados con juegos de azar y apuestas.

Podrán financiar proyectos por el importe equivalente al 8% (ocho por ciento) de la suma total de sueldos, salarios y remuneraciones que estime abonar durante el año 2017, sobre las cuales se efectúen aportes y/o contribuciones patronales o podrán computar lo abonado desde julio del año 2016 hasta el mes de junio de 2017 (si no han utilizado el total del cupo durante el año 2016) tanto MyPymes como grandes empresas Patrocinantes.

- b) Unidades Capacitadoras. Éstos pueden ser personas físicas o jurídicas que brinden servicios de capacitación, con excepción de Directores de Escuelas Públicas o Gestión Privada, Representante Legal o apoderados. Éstos podrán ser:
- ✓ Instituciones de Formación Profesional
  - ✓ Instructor (Persona Física)
  - ✓ Empleados en relación de dependencia de la empresa responsable.
  - ✓ Asociado de la cooperativa responsable
  - ✓ Universidades Nacionales de Gestión Pública para el caso de los cursos virtuales
  - ✓ Escuelas
- c) Otras instituciones. Cualquier entidad que brinde servicios de acuerdo a los objetivos del proyecto.

No podrán actuar como proveedores de equipamiento las autoridades del establecimiento educativo beneficiario, ni las empresas que formen parte de un grupo económico o jurídicamente vinculado a los Patrocinantes, entendiéndose, también, a los socios, autoridades, participes y representantes que se vinculan a los mismos.

#### **2.1.2.5.3. Condiciones de presentación**

Las empresas para ser beneficiarias del Régimen de Crédito Fiscal deben estar inscritas previamente en el Registro de Empresas de la Dirección Nacional de Programas y Proyectos de la Subsecretaría de Políticas y Programas de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa de la Presidencia de la Nación.

*Asimismo, en concordancia con el artículo 10° del Decreto 810/98 “las unidades educativas, empresas, asociaciones profesionales, sindicatos, cámaras y toda otra unidad organizadora de cursos de capacitación y de aplicación técnica, interesadas en brindar los mismos a trabajadores de las empresas encuadradas en el artículo 1° de este Decreto, deberán tramitar en forma previa su inscripción en el Registro de Unidades Capacitadoras a crearse a tal efecto a partir del dictado del presente Decreto en el ámbito de la Dirección Nacional de Capacitación y Modernización de las Pymes de la Subsecretaría de Asistencia Técnica y Financiera de La Secretaría de La Pequeña y Mediana Empresa de La Presidencia de la Nación.”*

Los establecimientos educativos que soliciten financiamiento deberán estar inscritos en el Registro Federal de Instituciones de Educación Técnico Profesional del INET y/o tener legajo del INET o tenerlo actualizados con los instrumentos que acrediten la representación (estatutos, planes de estudios, poderes, etc.).

No es requisito indispensable que los establecimientos educativos cuenten con Patrocinantes ni el INET les asignará alguno.

Los beneficiarios deberán confirmar su intención de participación hasta el 30 de junio de cada año.

Las empresas para participar deberán contar como mínimo con cuatro empleados o seis asociados. Los responsables de las propuestas elegirán a los capacitadores.

#### **2.1.2.5.4. Criterios de evaluación**

Los proyectos se evaluarán sobre la base de los antecedentes de los solicitantes, méritos del proyecto, criterios de priorización y pertinencia de los gastos.

De acuerdo al Reglamento de Crédito Fiscal, Ley N° 22.317 – Reglamento para la Presentación, Evaluación y Ejecución de Proyectos de Educación – Trabajo – Tecnología, la evaluación técnico – presupuestaria se da en base a los siguientes criterios:

- *Factibilidad y calidad técnica.*
- *Impacto socioeconómico en el ámbito local.*
- *Articulación con universidades, centros de I+D+i y sector productivo.*
- *Razonabilidad y pertinencia de los montos solicitados.*
- *Sustentabilidad del proyecto.*
- *Relación entre las acciones formativas propuestas y los marcos de referencias que las instituciones desarrollan.*
- *Antecedentes de cumplimiento de años anteriores.*

Las propuestas serán evaluadas y aprobadas por el INET en base a los criterios mencionados con un puntaje mínimo de 70 sobre 100 para ser aprobadas, dentro del marco del Régimen del Crédito

Fiscal. El proyecto original modificado y aprobado podrá sufrir modificación solicitando por escrito la autorización pertinente indicando los motivos del cambio y solo podrán ejecutarse una vez aprobado por el INET.

#### **2.1.2.6. Certificado de Crédito Fiscal**

De aprobada la solicitud y una vez finalizada la ejecución de las mismas, se procederá a la rendición de cuentas para solicitar el reintegro de los desembolsos generados a través del Certificado de Crédito Fiscal (bono electrónico). La emisión de éste Certificado tiene como requisito indispensable que los gastos efectuados hayan sido efectivamente abonados o comprometido su pago; y que los Contadores Públicos que firman los dictámenes contables, donde se menciona la suma de total de sueldos, salarios y remuneraciones abonadas, el monto resultante del ocho por mil de las mismas y gastos efectuados por capacitación, estén inscritos en el Registro de Contadores Públicos de la Dirección Nacional de Programas y Proyectos de la Subsecretaría de Políticas y Programas de la Secretaría de la Pequeña y mediana Empresa de la Presidencia de la Nación; entre otros requisitos.

El artículo 8° del Decreto 819/98 menciona *“Las empresas podrán acceder al beneficio del Régimen de Crédito Fiscal, tanto para capacitación como para capacitación asistida. El monto destinado a la capacitación asistida no podrá superar el cuarenta por ciento (40%) del monto general asignado como Crédito Fiscal.”*

De acuerdo al Reglamento de Crédito Fiscal, Ley N° 22.317, una vez que se publique en el Boletín Oficial la Resolución que asigna el cupo y presentada la documentación solicitada, el INET elaborará los certificados de Crédito Fiscal correspondientes al costo de los bienes de capital y mantenimiento de instalaciones. Éstos se emitirán y entregarán a nombre de la(s) empresa(s) patrocinante(s), pudiendo ser

recogidos por las autoridades de cada establecimiento beneficiario dentro de un plazo no mayor a 30 días calendarios, de lo contrario se procederá a su anulación.

Una vez recibo el certificado la empresa tiene 15 días para realizar los aportes por el financiamiento ofrecido al establecimiento educativo y éste 10 días para confirmar ante el INET la efectiva contribución realizada. Acto seguido e INET comunicará a la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) el alta del certificado emitido.

Una vez comunicados a la AFIP, los mismos podrán ser endosados a terceros o presentados para la cancelación de impuestos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de dicho Organismo.

#### **2.1.2.7. Reintegro del Crédito Fiscal**

Se reintegra por medio del presente Régimen los gastos de capacitación efectivamente pagados a través de los certificados de Crédito Fiscal (bono electrónico), de acuerdo a las siguientes limitaciones.

- a) Capacitación PYME: Monto máximo a reintegrar

Para el ejercicio 2017.

REEMBOLSO 2017, PORCENTAJES A REINTEGRAR:				
CATEGORÍA	MICRO	PEQUEÑA	MEDIANA TRAMO I	MEDIANA TRAMO II
REINTEGRO	75%	60%	50%	30%
REEMBOLSO ADICIONAL - domicilio productivo	+10%	+10%	+10%	+10%
<b>Total de Reintegro</b>	<b>85%</b>	<b>70%</b>	<b>60%</b>	<b>40%</b>
<b>Topes máximos</b>	Hasta el 8% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto.	Hasta el 8% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto.	Hasta el 8% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto.	Hasta el 8% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto.

Figura 21:

*Se observa que si la empresa encaja como pequeña empresa según la figura 18 el reintegro puede llegar al 70%, sin dejar de considerar el tope establecido.*

De acuerdo al artículo 9° - Topes del Presente Reglamento del 2017, las empresas cedentes podrán solicitar el reintegro de los gastos elegibles siempre netos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de acuerdo a lo indicado en el párrafo precedente y además de lo señalado en el punto 4) del presente artículo: *gastos de escrituras, certificación de firmas, legalizaciones y/o certificaciones contables de las “Empresas Cedentes” requeridas para la presentación de proyectos y/o de Rendición de Cuentas, hasta un monto máximo de pesos un mil quinientos (\$ 1.500), neto del Impuesto al Valor Agregado (IVA).*

De acuerdo al artículo 22° del Reglamento 2017 - *De la emisión del certificado: Una vez publicada en el Boletín Oficial la asignación de cupo y aprobada la rendición de cuentas, tendrá lugar el dictado del acto administrativo que establecerá la aprobación total o parcial de la rendición y la consiguiente emisión del Certificado de Crédito Fiscal a favor de la/s “Empresa/S Cedente/S”. Los Certificados de*

*Crédito Fiscal serán emitidos bajo la modalidad de Bono Electrónico de acuerdo a lo establecido precedentemente y de conformidad a lo dispuesto por la Resolución N° 4 de fecha 14 de enero de 2011 de la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional del Ministerio de Industria. Asimismo, y de acuerdo al Artículo 2º de dicha resolución, los Certificados de Crédito Fiscal que se emitan bajo la modalidad de Bono Electrónico tendrán una vigencia de veinticuatro (24) meses contados desde la fecha de su emisión.*

Mediante el Anexo de la Resolución N°307/2018 del Ministerio de Producción de fecha 28/06/2018 se actualizaron los montos a reintegrar según categoría PyME para el ejercicio 2018.

**REEMBOLSO 2018, PORCENTAJES A REINTEGRAR:**

CATEGORÍA	MICRO	PEQUEÑA	MEDIANA TRAMO I	MEDIANA TRAMO II
REINTEGRO	85%	75%	55%	35%
REEMBOLSO ADICIONAL - domicilio productivo	+10 %	+10 %	+10 %	+10 %
REEMBOLSO ADICIONAL - Actividades de CAPACITACIÓN	+5 %	+5 %	+5 %	+5 %
<b>Total de Reintegro</b>	100%	90%	70%	50%
<b>Topes máximos</b>	\$ 5 millones o hasta el 30% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto.	\$ 5 millones o hasta el 30% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto.	\$ 2 millones o hasta el 30% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto.	\$ 1 millón o hasta el 30% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto.

Figura 22:

*Se observa que si la empresa encaja como pequeña empresa según la figura 18 el reintegro puede llegar al 90%, sin dejar de considerar el tope establecido.*

Las empresas con domicilio productivo en provincias prioritarias son: Salta, Jujuy, Tucumán, La Rioja, Catamarca, Misiones, Corrientes, Chacho, Formosa, Santiago del Estero, La Pampa, Neuquén, Río Negro, Chubut y Santa Cruz.

Los seminarios serán considerados capacitaciones abiertas y se reconocerá hasta el 50% (cincuenta por ciento) del costo del seminario.

Para ejercicio 2018 en lo que respecta a actividades de Master, Posgrados o similares en universidades públicas o privadas, el porcentaje de reembolso será de un cincuenta por ciento (50 %) del porcentaje que le correspondiere acorde a la tabla a reintegrar 2018.

#### b) Límites para Grandes Empresas

*De acuerdo al Reglamento 2017: “Las empresas que no cumplan con la condición de “MIPYMES” podrán ceder hasta el equivalente al ocho por mil (8 ‰) de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto o hasta la suma de \$ 300.000 por cada “MIPYME” beneficiaria, o hasta la suma de \$ 4.000.000 por proyecto lo que resulte menor de los parámetros enunciados.”*

De acuerdo al Reglamento 2018 el límite de las Grandes Empresas es de \$ 5'000,000.00 (cinco millones de pesos) o hasta el 8% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto, el monto que resulte menor.

#### **2.1.2.8. Régimen de Crédito Fiscal administrado por Ministerio de Producción**

De acuerdo a la Resolución 307/2018 del Ministerio de Producción se destina un cupo de \$ 147'905,305.35 (ciento cuarenta y siete millones novecientos cinco mil trescientos cinco con treinta y cinco centavos para la ejecución de proyectos bajo el Régimen de Crédito Fiscal – Año 2018.

### **2.1.2.8.1. Participantes**

Pueden participar en actividades de capacitación y/o capacitación asistida.

- a) Empresas Beneficiarias. Todas las empresas MIPYMES inscritas en el Registro de Empresas MIPYMES y que se encuadren en los límites establecidos para su categorización.
- b) Empresas Solicitantes Beneficiarias. Toda empresa que cumple los requisitos establecidos en el Anexo de la Resolución N° 307/2018, que tribute impuestos nacionales, que cumpla con la condición de Empresas Beneficiarias y que solicite el cupo de crédito fiscal para desarrollarlo en su personal.
- c) Empresas solicitantes otorgantes. Toda Persona Natural o Jurídica, sea cual fuera de su forma de constitución, que tribute impuestos nacionales y que solicite cupo de crédito fiscal para cederlo a empresas MIPYMES.
- d) Emprendedores. Personas Naturales que formulan y desarrollan nuevos proyectos productivos.
- e) Unidades Capacitadoras. Éstos pueden ser personas físicas o jurídicas que brinden servicios de capacitación, con excepción de Directores de Escuelas Públicas o Gestión Privada, Representante Legal o apoderados. Éstos podrán ser:
  - ✓ Instituciones de Formación Profesional
  - ✓ Instructor (Persona Física)
  - ✓ Empleados en relación de dependencia de la empresa responsable.
  - ✓ Asociado de la cooperativa responsable

- ✓ Universidades Nacionales de Gestión Pública para el caso de los cursos virtuales
- ✓ Escuelas

#### 2.1.2.8.2. Límites al Reintegro del Crédito Fiscal

a) Límites para MIPYMES miembros de las Cámaras Sectoriales/Regionales

Las Empresas Otorgantes obtendrán un reembolso a través de un Bono Electrónico, de acuerdo al siguiente cuadro:

REEMBOLSO 2018, PORCENTAJES A REINTEGRAR:	
CATEGORÍA	EMPRESA OTORGANTE
REINTEGRO	60%
REEMBOLSO ADICIONAL - Actividades de CAPACITACIÓN ASISTIDA	+5 %
<b>Total de Reintegro</b>	<b>65%</b>

Figura 23:

*Se observa el porcentaje establecido para las empresas que solicitan cupo de crédito fiscal para cederlo a empresas MIPYMES y que son miembros de las Cámaras Regionales y Sectoriales.*

Para el caso de Micro, Pequeñas, Medianas Tramo 1 y Medianas Tramo 2 los topes máximos son los señalados en el cuadro anterior (figura 23) “Reembolso 2018, porcentajes a reintegrar”.

En el caso de Grandes Empresas es de \$ 5´000,000.00 (cinco millones de pesos) o hasta el 8% de su masa salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores tomados desde la fecha de presentación del proyecto, el monto que resulte menor.

b) Límites para MIPYMES para la Cadena de Valor

Las Empresas Otorgantes obtendrán un reembolso a través de un Bono Electrónico, de acuerdo al siguiente cuadro:

**REEMBOLSO 2018, PORCENTAJES A**

**REINTEGRAR:**

<b>CATEGORÍA</b>	<b>EMPRESA OTORGANTE</b>
<b>REINTEGRO</b>	70%
<b>REEMBOLSO ADICIONAL - Actividades de CAPACITACIÓN ASISTIDA</b>	+5 %
<b>Total de Reintegro</b>	75%

*Figura 24:*

*Se observa el porcentaje establecido para las empresas que solicitan cupo de crédito fiscal para cederlo a empresas MIPYMES.*

Para el caso de Micro, Pequeñas, Medianas Tramo 1 y Medianas Tramo 2 los topes máximos son los señalados en el cuadro anterior “Reembolso 2018, porcentajes a reintegrar”.

En el caso de Grandes Empresas es de \$ 5´000,000.00 (cinco millones de pesos) o hasta el 8% de su masa *salarial bruta correspondiente a los 12 meses anteriores* tomados desde la fecha de presentación del proyecto, el monto que resulte menor.

## **2.1.3. Canje de deuda por educación**

### **2.1.3.1. Definición**

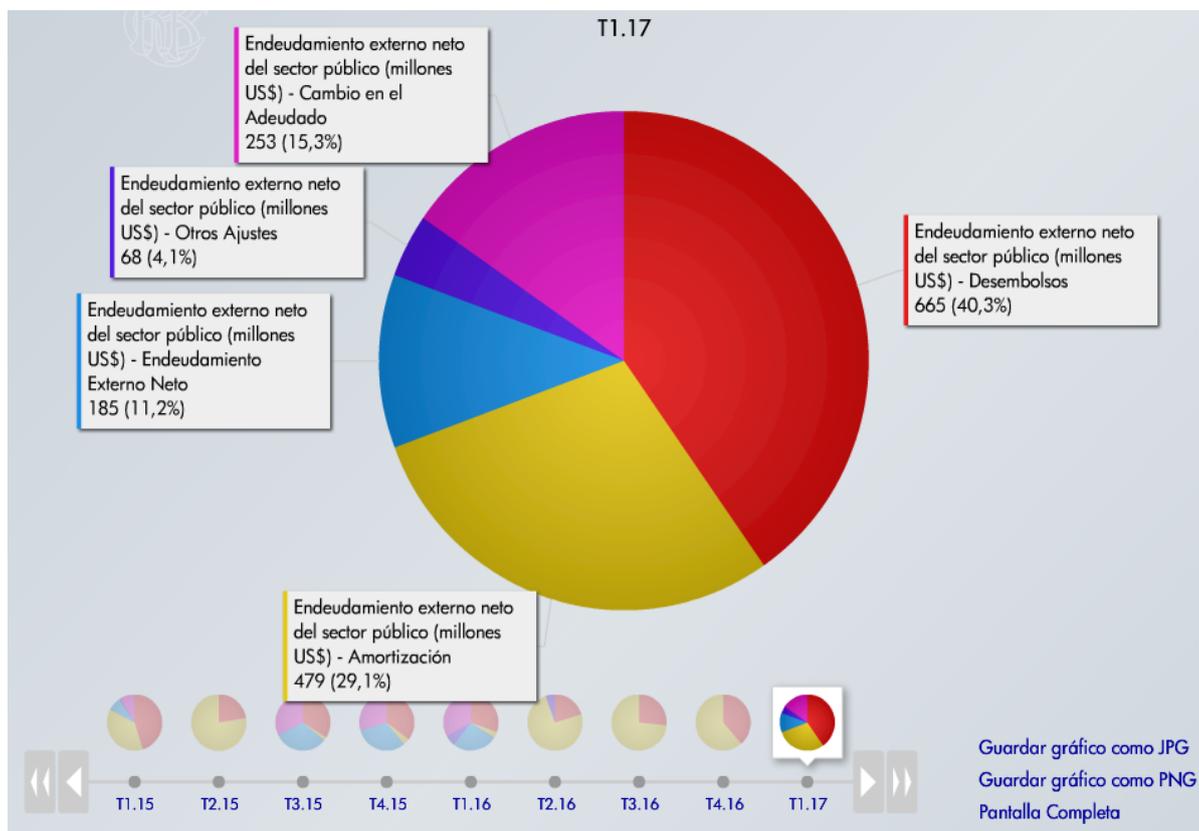
Los países endeudados a fin de aliviar la deuda externa recurren a ámbitos internacionales para negociar con los organismos acreedores, el canje de un porcentaje de los intereses de dicha deuda por inversión en educación. Ésta suele ser en algunos casos una alternativa favorable, debido que en algunos países el servicio de la deuda supera al gasto en educación y muchos países se ven obligados a tomar la difícil decisión de elegir entre cancelar los gastos sociales y las obligaciones con los acreedores. Al cancelar dichas obligaciones reducen la posibilidad de recursos para inversión social y educativa.

Hay tres categorías principales de acreedores:

- a) Deuda privada / comercial: adeudada a acreedores del sector privado, tales como bancos comerciales, propietarios de bonos y compañías de exportación y comercio.
- b) Deuda multilateral: adeudada a instituciones financieras internacionales, como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional.
- c) Deuda bilateral: adeudada a agencia de gobiernos acreedores, como agencias de cooperación y agencias de créditos de exportación.

La deuda pública general del Perú fue del 23.8% del PBI a fines del 2016. Para el I trimestre del 2017 la deuda estaba compuesta de la siguiente forma:

## ENDEUDAMIENTO EXTERNO NETO DEL SECTOR PÚBLICO



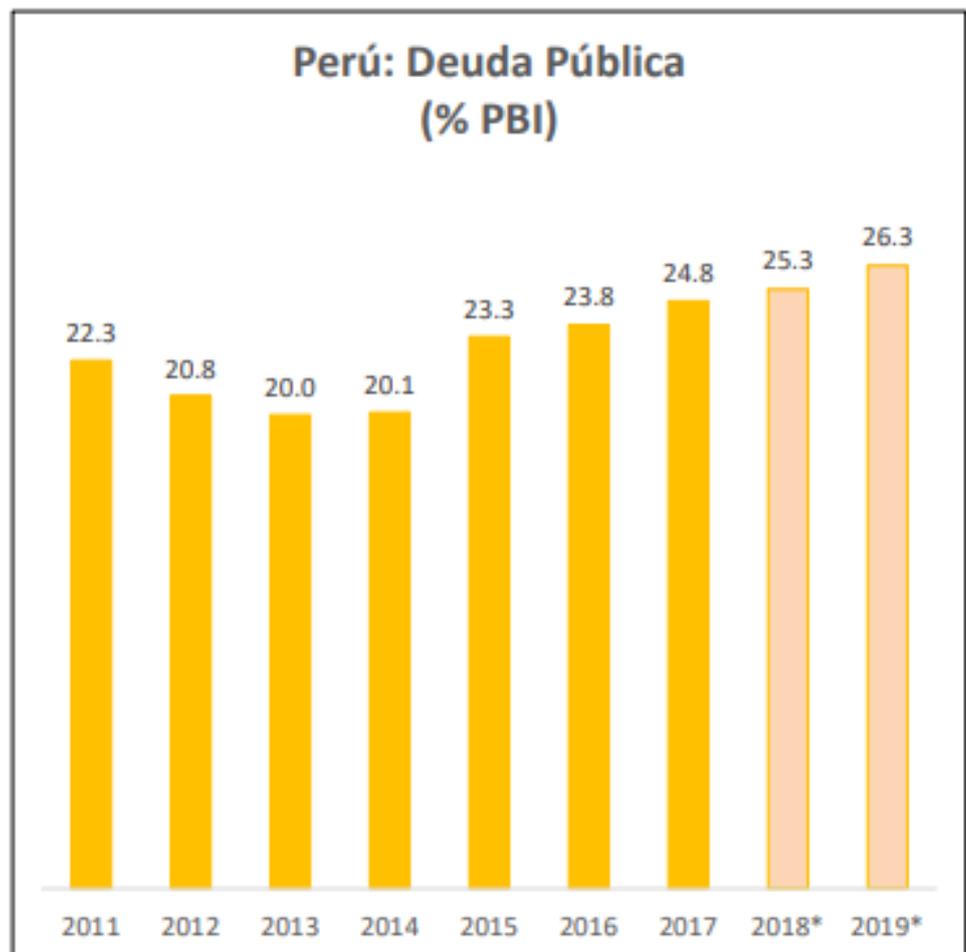
Fuente: <https://estadisticas.bcrp.gob.pe/estadisticas/series/consulta/grafico>

Figura 25:

Explicación del BCR: *El flujo del endeudamiento externo neto resulta del ingreso de recursos por desembolsos nuevos, del egreso por amortizaciones vencidas, del alivio de servicio de deuda por refinanciación (como los vencimientos de deuda no atendidos producto de renegociaciones de deuda) y del movimiento neto de atrasos y condonaciones denominado otros capitales.*

La deuda pública aumentó a 24.8% en el 2017. Se proyecta para los próximos años el aumento porcentual.

## DEUDA PÚBLICA EN RELACIÓN AL % DE PBI



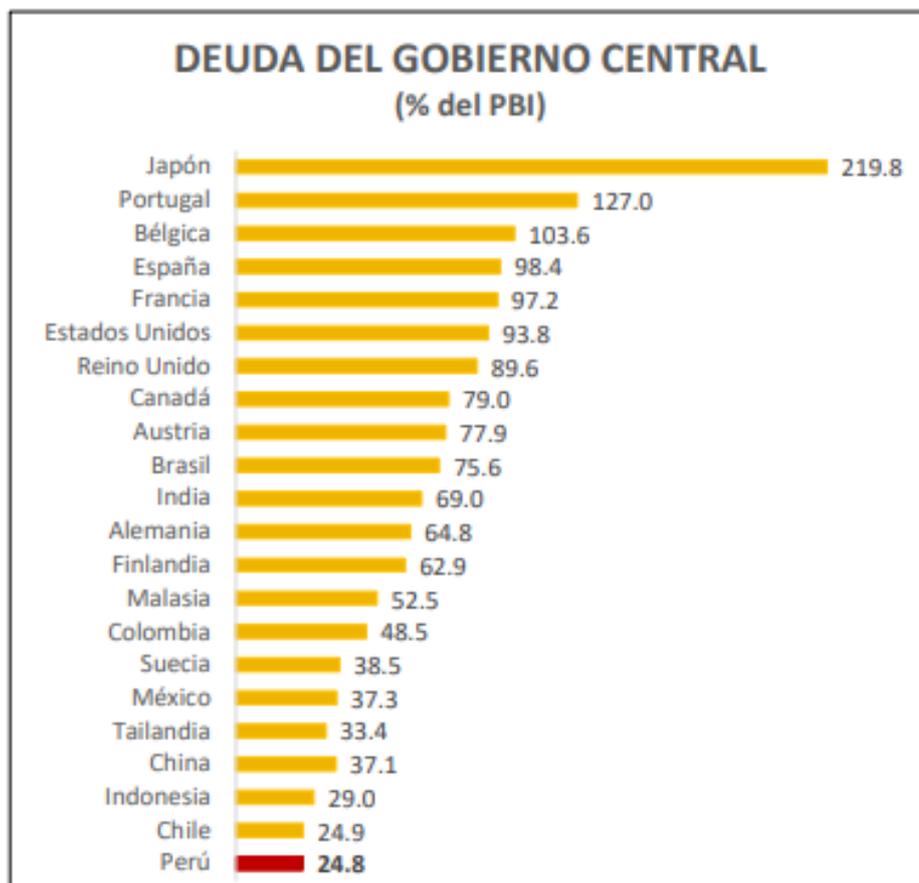
*Fuente: BCRP y Moody's. Extraído del 2018 PAD-  
Escuela de Dirección de la Universidad de Piura.*

Figura 26

*La deuda disminuyó notablemente en el 2012 al 2014, pero el gobierno de Ollanta Humala contribuyó a su elevación en los siguientes ejercicios fiscales posteriores.*

Para el año 2017 el porcentaje de la deuda pública es bajo en relación a otros países.

#### COMPARATIVO DEUDA EN PBI CON OTROS PAÍSES



*Fuente: BCRP y Moody's. Extraído del 2018 PAD-Escuela de Dirección de la Universidad de Piura.*

Figura 27:

*Se observa que el Perú, de su PBI solo el 24.8% representa endeudamiento del gobierno central.*

La deuda soberana en América Latina y el Caribe para el 2017, está compuesta de la siguiente manera:

#### DISTRIBUCIÓN DE LA DEUDA EN AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

<b>Tabla 1</b>					
<b>Deuda y emisiones comerciales soberanas</b>					
	2013	2014	2015	2016	2017
<b>(US\$ miles de millones)</b>					
Financiamiento comercial bruto de largo plazo	435	311	349	363	342
Del cual, amortización de vencimientos de deuda de largo plazo	N.D.	N.D.	170	205	151
Del cual, financiamiento comercial neto de largo plazo	N.D.	N.D.	179	158	191
Saldo de la deuda comercial total (al cierre del año)	1747	1842	1653	1957	2155
Del cual, deuda de corto plazo	N.D.	N.D.	80	67	57
Del cual, deuda con vencimiento original mayor a un año	N.D.	N.D.	1573	1890	2098
<b>(% del PIB)</b>					
Financiamiento comercial bruto de largo plazo (% del PIB)	7.1	5	5.97	4.52	6.32
Del cual, amortización de vencimientos de deuda de largo plazo (% del PIB)	N.D.	N.D.	2.9	2.55	2.79
Del cual, financiamiento comercial neto de largo plazo (% del PIB)	N.D.	N.D.	3.07	1.97	3.53
Saldo de la deuda comercial total (al cierre del año) (% del PIB)	28.54	29.63	28.28	24.36	39.91
Del cual, deuda de corto plazo (% del PIB)	N.D.	N.D.	1.37	0.83	1.06
Del cual, deuda con vencimiento original mayor a un año (% del PIB)	N.D.	N.D.	26.92	23.53	38.85
N.D. -- No disponible P--proyección.					

*Fuente: Extraído del artículo de S&P Global Ratings de fecha 23/02/2017: "Deuda soberana en América Latina y el Caribe 2017: Es probable que el endeudamiento comercial se estabilice en términos absolutos en torno a US\$ 342,000 millones.*

*Figura 28:*

*El financiamiento comercial disminuyó en los años 2014 al 2016, pero se elevó significativamente en el 2017.*

DEUDA COMERCIAL COMPARATIVA 2013-2017

<b>Tabla 3</b>						
<b>Deuda comercial total al cierre del año (de largo y corto plazo)</b>						
<b>(US\$ miles de millones)</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>Proporción de la deuda comercial total 2017</b>
Argentina	110.9	101.4	136.6	195	237	11
Aruba	1.8	2.1	2.2	2.3	2.3	0.1
Barbados	3.7	4.9	4.1	4.5	4.9	0.2
Belice	0.7	0.6	0.8	0.9	1	0
Bermudas	2.3	2.2	2.4	2.5	2.6	0.1
Bolivia	6.2	3.8	2.6	2.9	3.4	0.2
Brasil	897.9	860.7	712.2	952.3	1057.8	49.1
Chile	32.6	35.8	38.1	51.6	62.6	2.9
Colombia	114.6	105.9	84.8	101.8	107.3	5
Commonwealth de las Bahamas	4.7	4.9	5.6	6.1	6.3	0.3
Costa Rica	16.8	15.6	21	23.7	25.6	1.2
Curazao	0	0	1.4	1.6	1.6	0.1
República Dominicana	12.2	13.5	16.9	19.2	21.4	1
Ecuador	11.1	15.4	17.4	27.9	29.6	1.4
El Salvador	6.6	6.6	7.1	7.4	7.3	0.3
Islas Turcas y Caicos	N/A	N/A	0	0.1	0	0
Guatemala	8	7.6	8.9	9.8	10.4	0.5
Honduras	4.8	4.6	4.8	5	5.1	0.2
Jamaica	14.5	13.8	12.2	12.1	12.1	0.6
México	331.9	334.1	329.8	300.1	313.1	14.5
Montserrat	0	0	0	0	0	0
Nicaragua	N/A	N/A	0.7	0.7	0.7	0
Panamá	12	14	15.7	16.7	18.2	0.8
Paraguay	1.2	3.1	3.1	3.8	4.1	0.2
Perú	30.4	24.6	29.9	33.4	32.5	1.5
Surinam	0	1.1	0.3	0.9	1.2	0.1
Trinidad y Tobago	9.2	10	11.9	11.9	11.5	0.5
Uruguay	19.9	19.4	19.7	24	24.8	1.1
Venezuela	92.9	236.8	162.8	138.8	150.9	7

*Fuente: Extraído del artículo de S&P Global Ratings de fecha 23/02/2017: “Deuda soberana en América Latina y el Caribe 2017: Es probable que el endeudamiento comercial se estabilice en términos absolutos en torno a US\$ 342,000 millones.*

Figura 29:

*Encabezan la lista Brasil, México, Argentina, Venezuela y Colombia.*

## ESTRUCTURA COMPARATIVA DE DEUDA 2016 -2017

**Tabla 4**  
Índices de refinanciamiento y estructura de deuda del gobierno central (% de deuda total, incluidas la deuda bilateral y multilateral)

	--2016--					--2017--			
	Deuda comercial (% del total)	Deuda de corto plazo (% del total)	Deuda en moneda extranjera (% del total)	Deuda de largo plazo a tasa fija (% de deuda total)	Deuda indexada a la inflación (% del total)	Deuda bilateral y multilateral (% del total)	Índice de refinanciamiento (% de deuda total)	Índice de refinanciamiento (% del PIB)	Deuda bilateral y multilateral (% del total)
Argentina	88.2	8.6	71.3	48.5	0	11.8	17.3	8.1	10.1
Aruba	100	0	52.1	100	0	0	6.5	5.5	0
Barbados	90.5	33	28.7	53.9	0	9.5	35.6	40.8	7.6
Belize	58.8	11.9	75.6	33.5	0	41.2	11.2	10.4	39
Bermudas	100	0	98	100	0	0	0	0	0
Bolivia	31.4	0	69.7	63.1	10.6	68.6	5.4	1.4	66.9
Brasil	99.7	2	4.2	33.7	31.8	0.3	9.5	5	0.2
Chile	97.6	0	19.8	52.8	47.2	2.4	2	0.5	2.7
Colombia	83.9	2.3	35.6	87.7	0	16.1	6.6	2.8	16.1
Commonwealth de las Bahamas	95.5	15.8	27.4	32.8	0	4.5	22.8	16.5	4.5
Costa Rica	93.9	0	23	65.5	10.2	6.1	0	0	6.1
Curazao	100	0	0	89	0	0	0	0	0
República Dominicana	73.5	0	69.5	80.9	0	26.5	4	1.5	26.3
Ecuador	64.7	7	100	82.6	0	35.3	27.4	12.1	36
El Salvador	64.1	8.8	100	66.4	0	35.9	11.5	4.8	36.4
Islas Turcas y Caicos	100	0	0	100	0	0	35.5	1.4	0
Guatemala	62.9	0	53	69	0	37.1	8.5	2	36.6
Honduras	52.9	0	65.1	73.3	0	47.1	13.4	6.3	47.9
Jamaica	76	0.2	60.7	67	0	24	8	9	24
México	91.8	9.3	27.3	58.9	18.2	8.2	13.5	4.9	7.9
Montserrat	0	0	100	100	0	100	7.6	0.4	100
Nicaragua	16.9	0	100	83.8	0	83.1	5.3	1.7	85
Panamá	77.9	1.2	100	82.4	0	22.1	4.3	1.7	22.1
Paraguay	62.1	0	77.1	70.8	0	37.9	4.9	1.2	36.7
Perú	81.1	1	45.6	77.2	7	19	4.7	1	19.2
Surinam	48.7	7.8	63.9	92.2	0	51.3	18.8	8.1	46
Trinidad y Tobago	91.7	35.5	24.6	52.9	0	8.3	37.5	21	8
Uruguay	91.2	0	54.7	53.3	40.4	8.8	4.9	2.3	9.5
Venezuela	93.6	1.5	31.6	71.9	0	6.4	1.9	1.5	7.6

*Fuente: Extraído del artículo de S&P Global Ratings de fecha 23/02/2017: "Deuda soberana en América Latina y el Caribe 2017: Es probable que el endeudamiento comercial se estabilice en términos absolutos en torno a US\$ 342,000 millones.*

Figura 30:

*La deuda comercial del Perú representa el 81.1%, de los cuales el 45.6% son obligaciones en moneda extranjera.*

La deuda pública del país cerró en USD 47 978 millones este primer semestre del 2018, según las cifras hasta junio, publicadas por el Ministerio de Finanzas. El monto representa un 46,1% en relación con el Producto Interno Bruto (PIB).

Según el Informe Anual de la Deuda 2018 emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas: *Al 31 de diciembre de 2018 el saldo de la deuda pública bruta alcanzó el importe de S/ 187 911,6 millones, saldo que incluye S/ 4 068,9 millones por garantías emitidas por el Gobierno Central (incluido dentro del subsector Gobierno Nacional) principalmente a favor de la ONP y la MML. De ese monto total, S/ 110 272,2 millones (58,7%) son obligaciones internas y S/ 77 639,4 millones (41,3%) corresponden a obligaciones externas.*

**Deuda pública peruana: Por tipo de deuda y sector institucional**  
(En millones de S/)

TIPO DE DEUDA _/	AI 31.12.2017 a_/	AI 31.12.2018 b_/	GOBIERNO NACIONAL
<b>I. DEUDA EXTERNA</b>	<b>73 695</b>	<b>77 639</b>	
<b>GOBIERNO NACIONAL</b>	<b>54 657</b>	<b>54 644</b>	<b>34,0%</b>
Directa de Gobierno 1_/	52 404	52 612	32,7%
Convenio de Traspaso de Recursos 2_/	2 253	2 032	1,3%
- Gobiernos Regionales	614	574	0,4%
- Empresas Públicas No Financieras	1 307	1 316	0,8%
- Empresas Públicas Financieras	333	143	0,1%
<b>GOBIERNO LOCALES</b>	<b>110</b>	<b>99</b>	
Directa de Entidad 1_/ 3_/	110	99	
<b>EMPRESAS PÚBLICAS</b>	<b>18 928</b>	<b>22 896</b>	
Directa de Entidad 1_/	18 928	22 896	
- Financieras 4_/ 5_/	12 437	11 959	
- No Financieras 4_/ 6_/	6 490	10 937	
<b>II. DEUDA INTERNA</b>	<b>97 031</b>	<b>110 272</b>	
<b>GOBIERNO NACIONAL</b>	<b>92 157</b>	<b>106 302</b>	<b>66,0%</b>
Directa de Gobierno 1_/	91 799	105 960	65,8%
- Créditos	3 237	3 104	1,9%
- Bonos	88 562	102 856	63,9%
Convenio de Traspaso de Recursos 2_/	359	342	0,2%
- Bonos	359	342	0,2%
<b>BONOS O.N.P. 7_/</b>	<b>4 874</b>	<b>3 970</b>	
Directa de Entidad 8_/	4 874	3 970	
<b>TOTAL GOBIERNO NACIONAL</b>	<b>146 815</b>	<b>160 946</b>	<b>100,0%</b>
<b>T O T A L</b>	<b>170 726</b>	<b>187 912</b>	

Fuente: Dirección de Programación, Presupuesto y Contabilidad - DGETP

1\_/ Deuda con Recursos Propios.

2\_/ Deuda con Recursos a Terceros.

3\_/ Deuda con Garantía del Gobierno Central.

4\_/ Deuda sin Garantía del Gobierno Central.

5\_/ Incluyen deudas de COFIDE, FONDO MIVIVIENDA, BANCO AGROPECUARIO sin Garantía del GC

6\_/ Incluye deuda de PETROPERU sin Garantía del Gobierno Central.

7\_/ Deuda con Garantía del Gobierno Central.

8\_/ Los montos están en Valores Actualizados.

a\_/ El tipo de cambio utilizado es del 31 de diciembre de 2017.

Figura 31:

En estos dos últimos ejercicios cerrados la deuda pública no ha disminuido, sino que sigue acumulando pasivos

### **2.1.3.2. Antecedentes**

En octubre del 2003 se celebró la 32° Reunión de la Conferencia General de UNESCO en París, donde participaron 190 países, entre ellos los Ministros de Educación de Argentina, Brasil y Venezuela y el Ex Presidente del Perú Alejandro Toledo Manrique, quienes propusieron impulsar iniciativas de canje de la deuda por educación.

En julio del 2005 se dio inicio a la 31° Cumbre del G-8, destacándose la iniciativa de promover e impulsar el programa de EPT (educación para todos) a fin de contribuir al desarrollo de los países.

En agosto del 2005 se realizó la IV Reunión de Ministros de Educación de la Organización de Estados Americanos en Trinidad y Tobago, donde se acordó explorar fuentes de financiamiento para las inversiones públicas y privadas en educación, como el canje de deuda.

Este pedido fue materializado en octubre del 2005 en la 33° Reunión de la Conferencia General de UNESCO, donde se acordó, según Resolución N° 16 – Canje de deudas por educación:

- a) *Crear un grupo de trabajo integrado por representantes designados por los Estados Miembros interesados, sin repercusiones financieras para la UNESCO, a fin de evaluar las consecuencias para la educación de las experiencias de canje de deuda y otros mecanismos innovadores de financiación, e informar sobre sus conclusiones al Grupo de Trabajo sobre finanzas de la Iniciativa Vía Rápida;*
- b) *Participar activamente en el debate de las iniciativas de conversión de deuda externa por educación, promoviendo encuentros interagenciales sobre financiamiento alternativo de la educación, y contribuyendo a las experiencias de canje de deuda en curso;*

- c) *Estudiar la posibilidad de aplicar similares iniciativas en otras áreas que forman parte del cometido de la Organización.*

### **2.1.3.3. Mecanismos**

Existen dos modelos frecuentes en gobiernos de países en desarrollo, que permite canjear deudas por desarrollo:

- a) **Canjes Bilaterales:** Por este medio se reduce la deuda AOD (Ayuda Oficial para el Desarrollo) del país acreedor, a cambio del compromiso de invertir dicha reducción en educación. Ambos países fijan el monto de la deuda a convertir, participando en dicha negociación los Ministerios de Economía/ Hacienda de ambas partes. A fin de asegurarse que dicho acuerdo se cumpla, se crean el *Comité Binacional* y *Comité Técnico* y la creación del *Fondo País Deudor* donde se transferirán los vencimientos de la deuda a cancelar al país acreedor y/o el pago de adelanto por parte del país acreedor. Para ejecutar, seguir y evaluar los proyectos, previamente aprobados por el Comité Binacional, se establecen reuniones anuales.
- b) **Canjes Triangulares:** Por este medio no se pretende reducir la deuda, sino cerrar un acuerdo de compra de deuda. Intervienen tres actores principales y un cuarto que es el gobierno de un país desarrollado u organismo internacional que provee fondos; un acreedor, que puede ser el banco extranjero; el gobierno del país deudor; y el inversionista, que puede ser un organismo internacional de desarrollo que puede ser una ONG o una agencia de la ONU. La fase de negociación puede establecerse entre el inversionista y el acreedor, para que éste primero compre la deuda a un valor menor del valor nominal: o puede establecerse entre el inversionista y el gobierno deudor, donde negocia con el deudor el valor de recompra.

#### **2.1.3.4. Fondos contravalor en el Perú**

Son fondos especiales, recursos administrados por una Institución financiera bilateral, originados por donaciones y su monetización u operaciones de conversión de deuda bilateral por países donantes y/o acreedores del Perú.

*Del artículo de Humberto Ortiz CEAS, “Fondos Contravalor en el Perú”, publicado en la web del Congreso del Perú, se desprende que “en el Perú ha habido 9 Fondos de Contravalor, de los cuales 3 fueron creados con recursos provenientes de monetización de donaciones al país y 5 por conversión de deuda externa en inversión social y/o ambiental; y 1 por ambos.”*

En dichas negociaciones han intervenido representaciones del país donante y del gobierno peruano, por medio de los Ministerios de la Presidencia y de Relaciones Exteriores o de Programas como FONCODES (Fondo de Cooperación para el Desarrollo Social) o PROFONANPE (Fondo Nacional para las Áreas Naturales Protegidas por el Estado).

Alguno de los canjes por conversión de deuda externa en inversión social y/o ambiental con Perú son:

- a) Fondos de Contravalor Perú – Suiza (1993 – 2000), creada para reducir la deuda externa bilateral peruana con suiza, ejecutadas por Organismos gubernamentales u ONGs. Estaba dirigida a beneficiar a pobladores de zonas urbanas-marginales y rurales por medio de infraestructura social, recursos naturales/medio ambiente, pequeña y microempresa. El Fondo ha ejecutado 112 proyectos en 18 departamentos por un valor de S/ 105.8 millones relacionados a educación, salud, saneamiento y desarrollo productivo.

- b) Fondos de Contravalor Perú – España (2006– 2017). El programa permitió desarrollar 47 proyectos, todos orientados a las infraestructuras pedagógicas o escolares en 2300 instituciones educativas del país. Se invirtieron 87.645.326 soles (unos 27 millones de dólares) en mejoras escolares en beneficio de 174.183 personas. P
- c) Fondo de las Américas (1997). Actualmente está a cargo de un Directorio Administrador (Consejo de las Américas del Perú), ejecutadas por ONGs sin fines de lucro y sin fines comerciales, ONGs locales o regionales y excepcionalmente el Gobierno del Perú. El canje de la deuda fue de US\$ 177 millones con un contravalor de US\$ 23 millones. Se han presentado proyectos para conservar el Medio Ambiente y Supervivencia y desarrollo de la niñez.
- d) Fondo Contravalor Italo peruano (2002 - 2013). En el Acuerdo de Canje de Deuda (2002 -2007) el monto de la deuda fue de US\$ 127 millones, estableciéndose un Fondo Contravalor en moneda nacional, destinado a financiar proyectos nacionales para la ayuda y alivio de la pobreza. Se han financiado proyectos en infraestructura, de rehabilitaciones de camiones, agro, gestión ambiental y salubridad. Los proyectos que se seleccionaron y ejecutaron fueron 188, ubicados en las 12 regiones más pobres del Perú (Amazonas, Áncash, Apurímac, Ayacucho, Cajamarca, Huancavelica, Huánuco, Junín, La Libertad, Lambayeque, Loreto, Puno) y en las periferias urbanas de las ciudades de Lima, Cuzco y Arequipa. En el II Acuerdo de canje de Deuda (2007 – 2013) se invirtió aproximadamente US\$ 89 millones en 112 proyectos en 19 regiones Loreto, Amazonas, Ayacucho, Huancavelica, Apurímac, Junín, Huánuco, Lima, Tumbes, Lambayeque, San Martín, Pasco, Ucayali, Madre de Dios, Puno, Ica, Áncash, Cajamarca, Cusco, con el mismo fin de destinar recursos para aliviar la pobreza, protección del medio ambiente, uso sostenible de los recursos naturales y mejorar la condición de la mujer e incrementar su participación activa en el desarrollo del país,

además de promover la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres en todos los proyectos financiados.

- e) Fondo Contravalor Perú – Alemania (2002 - 2015). Apoyaba proyectos relacionados a Democracia, Sociedad Civil y Administración Pública; Agua Potable y Alcantarillado y Desarrollo Rural Sostenible. El Acuerdo de Canje suscrito entre ambos países en el año 1997, condonó a Perú una parte de su deuda pública y Perú se comprometió a destinar el 40% de la suma condonada en proyectos de protección al medio ambiente o lucha contra la pobreza. En una primera fase se destinó un contravalor de US\$ 16,3 millones; para el 2009 en un segundo canje de deuda, contravalor de 10 millones de euros; y a fin de prolongar los proyectos hasta el 2015, contravalor por 16,1 millones de euros.
- f) Fondos de Contravalor Perú – Francia. El fondo apoya programas, proyectos y actividades orientados a la solución de problemas ambientales, sociales y humanitarios, así como proyectos para pequeñas y microempresas y grandes aportes de toneladas de trigo. El 12 de junio de 1992 se celebra el acuerdo de consolidación de deudas, ascendentes a un monto de 4,604,590,471.18 francos franceses y 161,886.63 dólares americanos. El 16 de diciembre de 1995, se suscribe un nuevo acuerdo de consolidación de deudas, por un monto de 1,844,003,460.80 francos franceses y 26,792.95 dólares americanos. El 25 de febrero de 1997 se celebra un acuerdo financiero por 29 millones de francos franceses. Para abril de 1997 se reprograma la deuda bilateral negociando la suma de 1,400 millones de dólares, reduciéndose penalidades e intereses acordados inicialmente y suscribiendo una cláusula para negociar proyectos de conversión de deuda por inversión.

### 2.1.3.5. Crítica

Muchas organizaciones critican que el mecanismo de Canje de deuda por servicio no hace más que legitimizar una deuda fraudulenta e ilegal, que además conlleva a una dominación cultural, mediante la imposición de políticas educativas, a los que suman ajustes estructurales en el sistema educativo, salud o seguridad social.

Respecto a la legitimidad de la deuda existen diferentes posiciones:

- Se plantea el desconocimiento de la deuda por no ser legítima, basada en estudios históricos, ecológicos, social e incluso financiera;
- La anulación de la deuda, se acepta el saldo acumulado, pero resulta impagable debido a la coyuntura económico del país deudor y en muchos casos canjear la deuda por patrimonio implica privatizar empresas públicas, lo que algunos países no aceptan como política de canje;
- Condonación de la deuda por desarrollo, al reconocerse se promueve un acuerdo solidario a través del canje u otros mecanismos en favor del desarrollo del país deudor.

Cuando se pactan canjes de deuda bilaterales por ayuda al desarrollo, generalmente es una ONG propia del país acreedor la que ejecuta el proyecto, destinándose gran parte del dinero al pago de planilla de funcionarios, asesores, capacitadores, publicaciones, cursos o suministros de la ONG a cargo. Poco del dinero destinado a actividades de desarrollo es invertido para tal fin. Muchas veces se plantean condicionamientos del país acreedor, como el de desarrollar estrategias político-pedagógicas.

La deuda multilateral generalmente está destinado a los Países Pobres Muy Endeudados. En julio de 2005 en la cumbre del G8, los países más desarrollados se comprometieron a condonar la deuda de 18 de los Países Pobres Muy Endeudados. La deuda bilateral es más accesible

de conversión a través del Club de París que permite negociar sobre una base voluntaria, el canje del 100% de los préstamos AOD (Ayuda Oficial al Desarrollo) y hasta un máximo de 30% o 40 millones de DEG para préstamos no AOD (sobre una base excepcional).

#### **2.1.4. INCENTIVOS FISCALES A LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO EN ESPAÑA**

La Dra. Saturnina Moreno Gonzáles expone en su investigación titulada Incentivos Fiscales a las actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológico en el Impuesto sobre Sociedad Español (de la cual extraeré información para este punto) menciona que los miembros de la Unión Europea (UE) aunque son libres de elegir los regímenes fiscales que consideren más oportunos y beneficios para su Estado, deben hacerlo respetando el principio de no discriminación comunitario y las libertades fundamentales del Tratado de trabajadores, libertad de establecimiento, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales, a efectos de que no se vean amenazadas las normas tributarias de cada Estado miembro.

En la sociedad español existen estímulos a las actividades de Investigación, Desarrollo e Inversión Tecnológica (I+D+i) como son la exención parcial (50%) de los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles, libertad de amortización para gastos, deducción en la cuota por actividades, deducción en la cuota para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, y deducción en la cuota de gastos de formación profesional en nuevas tecnologías. Este beneficio establecido en el artículo 23 TRLIS y según la Exposición de Motivos de la Ley 16/2007 está dirigida a favor de las empresas que desarrollen actividades de carácter predominantemente tecnológico, que favorece su competencia a nivel internacional y disminuyendo la dependencia tecnológica del exterior.

Con respecto a la cesión del derecho de uso o explotación de patentes y otros intangibles abarca una lista cerrada de ingresos que estén referidos a dibujos y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos y derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Similar régimen fiscal existe en otros Estados miembros de la UE como Bélgica, Holanda o Luxemburgo.

Estos beneficios están condicionados al cumplimiento de ciertos requisitos como que la entidad cedente haya creado los activos objetos de cesión; que los derechos de uso o explotación se aplican al desarrollo de una actividad económica, siempre que a la entidad cedente y vinculada no se le beneficie generando gasto fiscal; que el cesionario no resida en un territorio de nula tributación o paraíso fiscal; que el contrato de cesión se diferencie la contraprestación por la cesión de las accesorias de servicios; y que la entidad registre contablemente los ingresos y gasto con centro de costos a los activos objetos de cesión.

El artículo 11.2 TRLIS determina que, en cuanto a la amortización fiscal y los gastos relacionados a los activos afectos a este régimen, podrán aplicarse amortizaciones en menos tiempo, lo cual tiene efecto sobre el Impuesto de Sociedades. Otro beneficio es el establecido en el artículo 35 TRLIS que otorga una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por las actividades referidas a I+D+i que permite un gran ahorro fiscal definitivo y no diferido como el caso de las amortizaciones.

El artículo 36 TLIS menciona que la deducción en la cuota íntegra para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación es un beneficio establecido para negocios que cuyos ingresos sean menores a 8 millones de euros y que otorga deducibilidad por inversiones y gastos relacionadas con mejoras o implementación de presencia en internet, comercio electrónico, incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales. Estuvo vigente desde el 01 de enero del 2011 con una tasa del 15% y que fue reduciéndose progresivamente (12% en 2007, 9% en 2008, 6% en 2009,

3% en 2010 y 0% en 2011). La cuota íntegra es el resultado de los impuestos acumulados por las tasas impuestas en cada tramo de la base liquidable. Para mayor aclaración lo comparamos con la legislación peruana.

#### EXPLICACIÓN CUOTA ÍNTEGRA

PERÚ					ESPAÑA
BASE IMPONIBLE				250,000.00	BASE LIQUIDABLE
TASAS DEL IMPUESTO					
1er	UIT	5	8%	1,680.00	
2do	UIT	20	14%	8,820.00	
3er	UIT	35	17%	10,710.00	
4to	UIT	45	20%	8,400.00	
5to	UIT	> 45	30%	18,300.00	
Total Impuesto				47,910.00	CUOTA ÍNTEGRA

Figura 32:

*Comparativo de terminologías Perú - España*

En Perú la deducción se permite antes de la determinación del impuesto cuando el contribuyente persona natural realiza gastos relacionados a servicios profesionales, arrendamientos, Seguro Social por empleado del hogar, donaciones, entre otros. En la legislación española las deducciones y bonificaciones permitidas aplicadas a la cuota íntegra dan como resultado la cuota íntegra ajustada, que es la cantidad que corresponde pagar a Hacienda. A esa cantidad se le restan las retenciones y se obtiene el impuesto a regularizar en la Declaración Jurada Anual.

El artículo 40 TRLIS establece una deducción en la cuota de gastos de formación profesional en nuevas tecnologías referido a desembolsos efectuados por la empresa para la formación profesional de su plantilla (planilla en Perú). Abarcan los realizados para capacitar a los trabajadores en el uso de nuevas tecnologías, incluidos la entrega gratuita o a precios con descuentos o con préstamos para adquirir los equipos informáticos y

software necesarios para la conexión a Internet, incluso si dichos equipos se utilizan en casa. La base de la deducción corresponderá al 65% de dichos gastos con el tope del 5% de la cuota íntegra.

En el Perú sería interesante que las empresas que incentivan y apoyan al acceso de tecnología a sus empleados que cursan estudios, obtengan beneficios fiscales. Empleados mejores capacitados son empleados como mejores remuneraciones y por ende mayor base imponible para determinar impuestos.

## **2.2. BASES LEGALES A NIVEL NACIONAL**

### **2.2.1. Obras por Impuestos**

La Ley N° 29230 promulgada en el 2008 y su Reglamento a través del D.S. N° 036-2017-EF promueven una serie de proyectos que van desde obras de infraestructura pública básica como redes de agua y desagüe, vías y centros de salud, hasta proyectos de mediana y gran envergadura como hospitales, carreteras, puentes, entre otros.

Este mecanismo permite a las Entidades Públicas acelerar la ejecución de proyectos y destinar recursos para otros proyectos que requiera la sociedad; en las empresas privadas, fomenta los programas de Responsabilidad Social; y para la sociedad, genera empleo a raíz de las obras a realizarse y amplía la cobertura de servicios públicos.

Los gobiernos regionales, gobiernos locales o universidades públicas acuerdan en sesión de consejo regional, concejo municipal o concejo universitario la lista de proyectos prioritarios enmarcados en la definición de Proyectos de Inversión que será remitida a Proinversión para ser publicadas en su portal web. En el caso de una Entidad Pública del Gobierno Nacional la lista será evaluada por la Dirección General de Presupuesto Público para determinar la capacidad presupuestal y luego aprobado por resolución del Titular.

De la web del Ministerio de Finanzas se extrae que: “... *los recursos para financiar su emisión difieren según la entidad que desarrolle el Proyecto. En caso sea una Entidad Pública del Gobierno Nacional, su financiamiento se realiza con cargo al presupuesto institucional de la fuente de financiamiento Recursos Ordinarios con el que cuente en cada año fiscal o los fondos que el Gobierno destine. En caso sea un Gobierno Regional, Gobierno Local su financiamiento se realiza con cargo a los Recursos Determinados provenientes del Canon y Sobre canon, Regalías, Renta de Aduanas y Participaciones, de acuerdo a los Límites máximos para la emisión de CIPRL o los fondos que el Gobierno destine. En caso de Universidades Públicas dicho financiamiento es con cargo a los recursos provenientes del Canon, Sobre canon y Regalías Mineras.*”

La Empresa privada elige un proyecto de la cartera priorizada por los gobiernos regionales, gobiernos locales o universidades públicas o propone un proyecto específico de interés para el Gobierno que debe coincidir con una prioridad identificada por la autoridad local, regional o universitaria para su comunidad, el cual es evaluado a través de un proceso de selección que permitirá a la empresa elegida financiar y/o ejecutar la obra y se materializará a través de un convenio. El convenio puede incluir la construcción o rehabilitación de la infraestructura y el mantenimiento de la obra.

Una vez finalizada la obra la empresa emitirá la factura correspondiente por el financiamiento de la obra, luego la Entidad Pública solicitará al MEF la emisión del Certificado Inversión Pública Regional y Local (CIPRL) / Certificado Inversión Pública Gobierno Nacional (CIPGN). De acuerdo al artículo 28° del Reglamento de la Ley N° 29230 “*la Entidad Pública reconoce a la Empresa Privada el Monto Total de Inversión determinado en el Estudio Definitivo o sus modificatorias que apruebe la Entidad Pública*” y artículo 91.4, quinto párrafo, los CIPRL serán emitidos por el monto total invertido por la Empresa Privada en el Proyecto o en cada uno de los avances del mismo. Este documento es una forma de pago de Impuesto a la Renta que permite a las empresas cancelar este tributo

hasta el 50% del impuesto calculado en la Declaración Jurada Anual del ejercicio anterior, con vigencia de 10 años desde su emisión y revaluación de 2% anual por el saldo que no utilizado. Estos Certificados son negociables, siempre y cuando la empresa privada no haya ejecutado el proyecto. Es necesario mencionar que los gobiernos regionales, gobiernos locales y universidades públicas se financian hoy y empiezan a pagar al año siguiente de terminada la obra (también por valorizaciones trimestrales) con cargo al 30% de las transferencias de sus recursos del canon, sobre-canon, regalías, rentas de aduana y participaciones; es decir que existe un tope para la emisión de los CIPRL.

#### EJEMPLO TOPE CIPRL

<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>TOPE CIPRL</b>
50,000,000	60,000,000	45,000,000	155,000,000

Fuente: Extraído de

<http://www.obrasporimpuestos.pe/0/0/modulos/FAQ/FAQ.aspx?are=0&pfl=0&gru=108&jer=11&sec=0>

Figura 33:

*Por ejemplo, de acuerdo a la tabla siguiente, si un gobierno regional o local ha recibido de estas fuentes en los tres últimos años lo consignado en ella, entonces su tope será la sumatoria de esos años, es decir 155 millones de soles.*

Este mecanismo sería muy acertado para incentivar la inversión pública sino fuera que genera cargas tributarias al contribuyente y merma el flujo de efectivo de las empresas. La norma señala que la empresa debe emitir comprobante de pago: factura para obtener la emisión del Certificado Inversión Pública Regional y Local (CIPRL) lo que genera la obligación tributaria de liquidar, declarar y pagar sus impuestos. La empresa durante el proceso de desarrollo de la obra ha desembolsado gastos como materiales de construcción, servicios de tercerización, gastos propios del mantenimiento de oficinas, alquileres de equipos y oficinas, combustibles,

planillas, entre otros. Entre muchas erogaciones los gastos por planillas no darán derecho a crédito fiscal. Los desembolsos por gastos de planillas representan el 20% a 25% del presupuesto de la obra. Cuando se emite una factura de venta, ésta genera la obligación de pagar el Impuesto General a las Ventas (IGV) sobre el valor total de la obra permitiéndose deducir solo aquellos gastos que dan derecho a crédito fiscal (compras gravadas con el Impuesto General a las Ventas), excluyéndose los gastos de planillas y otros gastos no gravados con el Impuesto General a las Ventas (IGV). Sobre la base de los desembolsos efectuados para pagos de planillas se tendría que pagar un impuesto que mermaría el flujo de efectivo, sin dejar de considerar que la utilidad generada por la diferencia entre el ingreso facturados y los gastos y/o costos estará gravado con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

A manera de graficar lo expuesto en el párrafo anterior se presenta el siguiente cuadro:

EJEMPLO OXI

<b>Valorización de la obra</b>		<b>Valor de venta</b>	<b>I.G.V.</b>	<b>Total</b>
Facturación S/		1,500,000.00	270,000.00	1,770,000.00
<b>Gastos de la obra:</b>				
Materiales de construcción	40%	600,000.00	108,000.00	708,000.00
Servicios de tercerización	10%	150,000.00	27,000.00	177,000.00
Mantenimiento oficinas	5%	75,000.00	13,500.00	88,500.00
Alquileres equipos y oficinas	5%	75,000.00	13,500.00	88,500.00
Combustibles	2%	30,000.00	5,400.00	35,400.00
Planillas	19%	333,000.00		333,000.00
Otros gastos de la obra	1%	21,000.00		21,000.00
Otros gastos de la obra	18%	270,000.00	48,600.00	318,600.00
<b>Total gastos de la obra S/</b>	<b>100%</b>	<b>1,554,000.00</b>	<b>216,000.00</b>	<b>1,770,000.00</b>
<b>Diferencia (Valorización - Gastos)</b>			<b>54,000.00</b>	
I.G.V. por declarar y pagar		54,000.00		

Figura 34:

*Para hacerse acreedor al Certificado CIPRL es necesario facturar los gastos de la obra a la Entidad y ello genera una obligación tributaria que mermaría el flujo de liquidez del participante, por ser una obligación inmediata.*

En el presente cuadro se determina que, el total de la inversión (desembolso) para ejecutar la obra ha sido S/ 1'770,000.00 y por dicha inversión la emisión del Certificado Inversión Pública Regional y Local (CIPRL) será por S/ 1'770,000.00. La empresa habrá obtenido un beneficio neto de S/ 1'770,000.00; sin embargo, es un beneficio a largo plazo que implica *pagar con fondos propios* y no con los certificados CIPRL el impuesto I.G.V. liquidado por la suma de S/ 54,000.00 por el ejercicio en que se desarrolla la obra y/o la culmina, porque recordemos que:

- a) Los gobiernos regionales, gobiernos locales y universidades públicas se financian hoy y *empiezan a pagar al año siguiente* de terminada la obra o por valorizaciones trimestrales cuando la obra sea mayor a cinco (5) meses. Es decir que los CIPRL no podrán ser utilizados para pagar Renta de Tercera Categoría hasta el siguiente ejercicio o cuando se emita de manera trimestral; por ello los pagos a cuenta mensuales de Renta de Tercera Categoría de los meses o tres primeros meses en que se ejecuta la obra deben ser cancelados con otros medios de pago.
- b) Para utilizar los CIPRL para el pago de la Renta de Tercera Categoría es necesario haber determinado utilidad en el ejercicio anterior, caso contrario no se podrá hacer efectivo el valor de los CIPRL y tendrá que cancelarse este tributo con efectivo.
- c) La utilización de los CIPRL en el caso se haya determinado utilidad en el ejercicio anterior, no puede superar el porcentaje máximo de cincuenta por ciento (50%) del Impuesto a la Renta calculado en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior.
- d) El IGV resultante (por pagar a SUNAT) producto de la facturación por la valorización y los desembolsos efectuados para ejecutar la obra (en el ejemplo S/ 54,000.00) no puede ser cancelado con los CIPRL, sino en efectivo.

- e) Existe un tope para la emisión de los CIPRL, el que se ha establecido con cargo al 30% de las transferencias de sus recursos del canon, sobre-canon, regalías, rentas de aduana y participaciones. Es decir, se tiene que distribuir entre todos los participantes de la modalidad Obra por Impuestos y que implica la probabilidad de que no se emita el 100% del CIPRL y se difiera su emisión en años.

El Memorando N° 237-2017-EF/68.01 del Ministerio de Economía y Finanzas aclara que *“en el caso de proyectos cuya ejecución, sin considerar el plazo de elaboración de Estudio Definitivo, sea superior a cinco (5) meses, se emiten los CIPRL o CIPGn trimestralmente conforme al avance en la ejecución del Proyecto.”*

### **2.2.2. Créditos por contratar personal discapacitado**

El artículo 2° de la Ley N° 29773 define a la persona con discapacidad como: *“aquella que tiene una o más deficiencias físicas, sensoriales, mentales, o intelectuales de carácter permanente que, al interactuar con diversas barreras actitudinales y del entorno, no ejerza o pueda verse impedida en el ejercicio de sus derechos y su inclusión plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones que las demás.”*

El artículo 21° inc x) Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta permite que el empleador que contrata trabajadores con discapacidad deduzca un porcentaje adicional a las remuneraciones pagadas a trabajadores con discapacidad, además de obtener un crédito por dichas remuneraciones pagadas y un crédito por ajustes razonables en el lugar de trabajo.

Para acreditar la condición de discapacidad del trabajador se requiere contar con el certificado del Ministerio de Salud, de Defensa y del Interior a través de sus centros hospitalarios, y por el Seguro Social – Essalud.

### **2.2.2.1. Porcentaje de deducción adicional al gasto**

El porcentaje de deducción adicional al gasto para generadores de Renta de Tercera Categoría se obtiene de dividir el número de trabajadores discapacitados entre el número de trabajadores totales del empleador. Si el porcentaje es menor al 30% se permite la deducción adicional de 50% sobre las remuneraciones pagadas a cada persona con discapacidad; si es mayor al 30% la deducción adicional es de 80%. El límite de dicha deducción no podrá exceder de 24 Remuneraciones Mínimas Vitales (RMV) en el ejercicio. Si el trabajador laboro menos de un año no podrá exceder de dos Remuneraciones Mínimas Vitales por cada mes laborado por cada trabajador con discapacidad.

En la siguiente gráfica se divide el número de trabajadores discapacitados (30) entre el número total de trabajadores (60) y se obtiene un porcentaje de 50%. Según lo establecido en el artículo 21° inciso x) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para porcentajes mayores a 30%, la deducción adicional será de 80% sobre la base de las remuneraciones pagadas.

## EJEMPLO DEDUCCIÓN POR TRAJADOR DISCAPACITADO

MES	TOTAL TRABAJADORES	TRABAJADORES DISCAPACITADOS	TRABAJADOR 1	TRABAJADOR 2	TRABAJADOR 3	TOTAL S/
ENERO	5	2	1,800.00	1,650.00		3,450.00
FEBRERO	5	2	1,800.00	1,650.00		3,450.00
MARZO	5	2	1,800.00	1,650.00		3,450.00
ABRIL	5	2	1,800.00	1,650.00		3,450.00
MAYO	5	2	1,800.00	1,650.00		3,450.00
JUNIO	5	3	1,800.00	1,650.00	1,550.00	5,000.00
JULIO	5	3	3,762.00	3,448.50	3,239.50	10,450.00
AGOSTO	5	3	1,800.00	1,650.00	1,550.00	5,000.00
SEPTIEMBRE	5	3	1,800.00	1,650.00	1,550.00	5,000.00
OCTUBRE	5	2	1,800.00	1,650.00		3,450.00
NOVIEMBRE	5	3	1,800.00	1,650.00	1,550.00	5,000.00
DICIEMBRE	5	3	3,762.00	3,448.50	3,239.50	10,450.00
<b>TOTAL</b>	<b>60</b>	<b>30</b>	<b>25,524.00</b>	<b>23,397.00</b>	<b>12,679.00</b>	<b>61,600.00</b>
<b>DEDUCCIÓN ADICIONAL 80%</b>			<b>20,419.20</b>	<b>18,717.60</b>	<b>10,143.20</b>	<b>49,280.00</b>

Figura 35:

*Cuando el número de trabajadores discapacitados supera el 50% de la planilla, la deducción adicional representa el 80%.*

Comparamos el límite anual para cada trabajador en la siguiente gráfica:

### LÍMITES PARA DEDUCCIÓN POR TRABAJADORES POR DISCAPACIDAD

<b>TOTAL</b>	<b>60</b>	<b>30</b>	<b>25,524.00</b>	<b>23,397.00</b>	<b>12,679.00</b>	<b>61,600.00</b>
<b>DEDUCCIÓN ADICIONAL 80%</b>			<b>20,419.20</b>	<b>18,717.60</b>	<b>10,143.20</b>	<b>49,280.00</b>
Límite anual 24 RMV por ejercicio completo (24 * 850)			20,400.00	20,400.00		
Límite anual 2 RMV por cada mes laborado (2 * 850 * 6)					10,200.00	
<b>DEDUCCIÓN ADICIONAL 80% PERMITIDA</b>			<b>20,400.00</b>	<b>18,717.60</b>	<b>10,143.20</b>	<b>49,260.80</b>

Figura 36:

*Aunque la deducción determinada sea mayor está sujeta a límites.*

### 2.2.2.2. Crédito por deducción adicional sobre remuneraciones

El artículo 47°, numeral 47.2 de la Ley N° 29773 establece que: “Los empleadores públicos y privados generados de Renta de Tercera Categoría que emplean a personas con discapacidad tienen una

*deducción adicional en el pago del Impuesto a la Renta sobre las remuneraciones que se paguen a estas personas, en un porcentaje que es fijado por Decreto Supremo por el Ministerio de Economía y Finanzas.”*

El Decreto Supremo N° 287-2013.EF artículo 3° numeral 3.2 determina que el importe del crédito será del 3% de la remuneraciones pagadas y devengadas en dicho ejercicio de los trabajadores con discapacidad. El monto de dicho crédito no deberá exceder el importe que resulte de multiplicar el factor 1.44 por la Remuneración Mínima Vital y el número de trabajadores con discapacidad.

LÍMITES PARA CRÉDITO POR TRABAJADORES POR

MES	TOTAL TRABAJADORES	TRABAJADORES DISCAPACITADOS	TRABAJADOR 1	TRABAJADOR 2	TRABAJADOR 3	TOTAL S/
TOTAL	60	30	25,524.00	23,397.00	12,679.00	61,600.00
						1,848.00
						3,672.00
						1,848.00

DISCAPACIDAD

Figura 37:

*El crédito otorgado está sujeto a límites, representado por el número de trabajadores discapacitados.*

### 2.2.2.3. Crédito por ajustes razonables

El artículo 50°, numeral 50.2 de la Ley N° 29773 establece que: “Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y los gobiernos regionales prestan asesoramiento y orientación a los empleadores para la realización de ajustes razonables para personas con discapacidad en lugar de trabajo. *Los empleadores públicos y privados generados de Renta de Tercera Categoría tienen una deducción adicional en el pago del Impuesto a la Renta sobre los gastos por ajustes razonables para personas con discapacidad, en un porcentaje que es fijado por Decreto Supremo por el Ministerio de Economía y Finanzas.”*

El Decreto Supremo N° 287-2013.EF artículo 3° numeral 3.3 determina que el importe del crédito será del 50% de los gastos por ajustes razonables en el lugar de trabajo. El límite está establecido por el importe que resulte de multiplicar el factor 0.73 por la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) y por el número de trabajadores con discapacidad.

EJEMPLO - OTROS GASTOS POR TRABAJADOR

Construcción de rampas				5,000.00
Sillas especiales				3,000.00
Ampliación de puerta para ingreso de silla de ruedas				4,500.00
<b>TOTAL AJUSTES RAZONABLES</b>				<b>12,500.00</b>
Crédito adicional (50% * 12,500)				6,250.00
Límite anual (0.73 * 4,150 *3)				9,088.50
<b>CRÉDITO ADICIONAL PÉRMITIDO</b>				<b>6,250.00</b>

DISCAPACITADO

Figura 38:

*Se permiten gastos para acondicionar el lugar de trabajo, pero respetando los límites por cada trabajador y en función de la UIT.*

Tanto el crédito de S/ 1,848.00 y S/ 6,250.00 permiten considerarse como pago a cuenta de la regularización del Impuesto a la Renta.

### 2.2.3. MECENAZGO DEPORTIVO

La Ley N° 30749 publicada en el diario oficial El Peruano el 16 de junio del 2016 tiene por objeto según el artículo 1°: *promover el mecenazgo deportivo de las personas naturales o jurídicas de derecho privado para la difusión y promoción del deportista, deportista con discapacidad, entrenadores y fomento de infraestructura.*

En el aspecto temporal se establecen tres sujetos: el mecenas deportivo, el patrocinador deportivo y el beneficiario deportivo. Se entiende por mecenas a la persona natural o jurídica de derecho privado que realiza donaciones, sea en bienes, servicios o dinero para financiar actividades

relacionadas con el deporte; por patrocinador a la persona natural o jurídica que realiza aportes en bienes, servicios o dinero para financiar actividades relacionados con el deporte a cambio de publicidad; y por beneficiario, según el artículo 4° de la Ley: *al deportista y entrenador que integran las federaciones nacionales adscritas al Instituto Peruano del Deporte (IPD), al atleta que integra las selecciones de olimpiadas especiales, y al deportista con discapacidad reconocido por el Consejo Nacional para la Integración de las Personas con Discapacidad (CONADIS), que recibe las donaciones o aportes en bienes, servicios o dinero para financiar, según corresponda, las actividades relacionadas con el deporte a que se refiere la presente Ley. Asimismo, se entiende por beneficiario deportivo a la persona jurídica de derecho privado calificada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) como entidad perceptora de donaciones, que recibe las donaciones o aportes de bienes, servicios o dinero para financiar las actividades relacionadas con el deporte a que se refiere la presente Ley.*

El artículo 5° de dicha ley señala que las actividades a financiar deben estar relacionados a: *a. Infraestructura deportiva relacionada con la construcción, mejora o equipamiento de espacios destinados al deporte; b. Programas de gestión deportiva; c. Contratación y pago de subvención a deportistas y entrenadores, así como pago de primas por seguros particulares; d. Investigación en deporte y medicina deportiva; e. Subvención de viajes, viáticos y desplazamientos de delegaciones o representantes oficiales.*

La ley ofrece incentivos al mecenas y al patrocinador deportivo, tales como la exoneración del I.G.V. a la importación de bienes destinados a actividades deportivas, señaladas en el artículo 5° y la deducción como gastos de donaciones o aportes efectuados con el límite del 10% de la renta neta de tercera categoría y hasta el 10% de la renta neta de trabajo y renta de fuente extranjera.

Asimismo, la ley establece parámetros como que el beneficiario no tenga parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad o hasta el segundo grado de afinidad con el mecenas o patrocinador; que las actividades a financiar deben ser previamente aprobadas por el Instituto Peruano del Deporte y los beneficios tributarios tienen un plazo de 10 (diez) años.

Similar tratamiento se busca promover a través de esta propuesta de servicios educativos por impuestos. En vez de mecenas o patrocinador participaría la figura del profesional generador de rentas de trabajo y las actividades a financiar serían dentro del ámbito educativo.

## CAPÍTULO III

### 3.1. RENTAS

Los Antecedentes de la definición de Rentas lo encontramos en las siguientes normas principales.

- TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Decreto Legislativo N° 1258 (08.12.2016): Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta.

#### 3.1.1. TEORÍAS DE LA RENTA

Para definir el concepto de renta tomaremos como referencia las tres teorías de la renta: renta producto o de la fuente, flujo de riqueza y consumo más incremento patrimonial.

El literal a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que: *El Impuesto a la Renta grava: a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptibles de generar ingresos periódicos.* Este artículo hace referencia a la teoría de la renta-producto que, considera renta todo aquel ingreso que provenga de una fuente durable en estado de explotación, es decir la fuente sigue existiendo después de haber generado riquezas, sea periódica o a futuro; por ejemplo, los ingresos por servicios prestados, los arrendamientos, las ganancias del negocio, entre otros.

La teoría del flujo de riqueza se distingue de la teoría de renta producto en que, no es necesario constatar que exista una fuente durable para que haya renta, es decir no se puede repetir un ingreso similar. Los ingresos pueden provenir de ganancias de capital, ingresos por actividades accidentales, ingresos por actividades eventuales e ingresos a título gratuito; por ejemplo, los premios de lotería, la venta de capitales,

enajenación de un bien mueble, entre otros. Específicamente la Ley del Impuesto a la Renta no menciona la teoría del flujo de riqueza, pero los literales b) y c) artículo 1° hacen mención a las ganancias de capital y otros ingresos que provengan de terceros.

El Informe N° 252-2005-SUNAT/2B0000 precisa que “*En cuanto a la teoría del flujo de riqueza que asume nuestra legislación del Impuesto a la Renta, una de sus características es que para que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros califique como renta gravada debe ser obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones*”

A diferencia de las otras dos teorías, la teoría del consumo más incremento patrimonial, pretende gravar la totalidad del enriquecimiento generado en un periodo, considerando las variaciones patrimoniales y los consumos realizados. Sandra Sevillano Chávez en su artículo *El concepto de renta en la legislación peruana* define tres variables que representan la medición de enriquecimiento de un sujeto: a) *el consumo de bienes y servicios efectuado en el periodo*, b) *el goce o disfrute de bienes que fueron adquiridos en periodos anteriores*, y c) *las variaciones patrimoniales sean por causas naturales o económicas*.

En el caso de *consumos y bienes servicios efectuados en el periodo* hace referencia a la capacidad de gasto manifestado a través del goce de actividades de descanso y recreo, adquisición de bienes y uso de diversos servicios, celebraciones fastuosas, entre otros que hacen presumir generación de ingresos en ese periodo fiscalizado. Con respecto a *gocce y disfrute de bienes que fueron adquiridos en periodos anteriores*, estos derivan de la capacidad de ahorro del sujeto, resultado de inversiones, rentabilidad de los depósitos en cuentas bancarias, etc. Cuando hablamos de *variaciones patrimoniales*, apunta a gravar los cambios en el patrimonio ocurridos entre el día 01 del año y el último día de ese año. Si al principio de año contaba con 01 casa, 02 autos y 100 acciones de una

empresa; y al finalizar el año el patrimonio refleja un cambio positivo al 300%, tal hecho podrá considerarse como incremento patrimonial y debería sustentar las causas de dicha variación patrimonial.

### **3.1.2. CATEGORIZACIÓN DE LA RENTA**

De acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 22°: “Para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías:”

- a) *Primera: Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.*
- b) *Segunda: Rentas del Capital no comprendidas en la primera categoría*
- c) *Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la Ley.*
- d) *Cuarta: Rentas del trabajo independiente.*
- e) *Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.”*

El artículo 23° de la ley del Impuesto a la Renta detalla el aspecto material de las *rentas de primera categoría*, considerando que de tratarse de predios la merced conductiva no podrá ser inferior a seis por ciento 6% del valor del predio (renta mínima presunta), salvo excepciones; y, en el caso de bienes muebles o inmuebles distintos de predios para el goce de personas naturales a título gratuito a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de plaza, a contribuyentes generadores de renta de tercera categoría (...) generará una renta bruta anual no menor al ocho por ciento (8%) del valor de adquisición, producción, construcción o de ingreso al patrimonio de los referidos bienes. También establece que la renta ficta (ganancia supuesta determinada por ley en caso de cesión a precio gratuito o no determinado) será el seis por ciento (6%) del valor del predio declarado en el autovalúo correspondiente al Impuesto Predial.

El artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta define que ingresos y/o ganancias están afectas como *renta de segunda categoría*. Menciona los intereses; las regalías; la cesión temporal o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes o similares; las rentas vitalicias; la suma o derechos recibidos en pagos de obligación de no hacer; los dividendos, etc. Para mayor amplitud en la afectación por dividendos, intereses y regalías utiliza los artículos 25° al 27° de dicha ley.

Tanto para las rentas calificadas como primera y segunda categoría, el artículo 52°-A de la Ley del Impuesto a la Renta determina aplicar la tasa de seis comas veinticinco por ciento (6.25%) sobre sus rentas netas de capital; a excepción de los dividendos y cualquier otra forma de utilidades (inciso i) artículo 24° de la LIR), los cuales están gravados con la tasa de cinco por ciento (5%)

Con respecto a rentas empresariales, la Real Academia de la Lengua Española define el término *empresarial* como *perteneciente o relativo a las empresas*. y lo mismo hace mención el artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta al gravar las actividades de dichos entes como *renta de tercera categoría*. La norma también menciona que en caso las actividades incluidas en el artículo se complementen con rentas de cuarta categoría, el total de rentas que se obtengan se considerará como rentas de tercera categoría. A diferencia de la renta de primera y segunda categoría, la base imponible del impuesto está determinado por los ingresos de un ejercicio menos los gastos y/o costos que deben cumplir el principio de causalidad. Como referencia los artículos 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta que establece que gastos son deducibles y que gastos no son permitidos para fines tributarios.

El artículo 33° y 34° de la Ley del Impuesto a la Renta hace referencia a las rentas de cuarta y quinta categoría. Señala que se le atribuyen rentas de cuarta categoría al ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio que la ley no exprese como renta de tercera categoría y a los ingresos percibidos por *desempeñar funciones de director de*

*empresas, síndico, mandatario, gestor de negocios, albacea y actividades similares, incluyendo el desempeño de las funciones del regidor municipal o consejero regional por las cuales perciban dietas.* En cuanto a las rentas de quinta categoría las atribuye al trabajo prestado en relación de dependencia, incluido cargos públicos e incluso los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría y se mantenga una relación simultánea de dependencia laboral. Este párrafo lo abarcaremos más profundamente en el siguiente subcapítulo.

A una persona natural se le puede atribuir todas las rentas mencionadas e incluso tributar ingresos como renta de tercera categoría en calidad de persona natural con negocios.

En nuestra legislación actual a las rentas de primera y segunda categoría se les denomina *Renta de capital*; la renta de tercera categoría, *Renta empresarial*; y las rentas de cuarta y quinta categoría, *Renta de trabajo*. Las Rentas de Trabajo se consideran para efecto de la determinación renta anual cuando han sido percibidas.

### **3.1.3. RENTAS DE TRABAJO**

Según el artículo 6° del D.S. N° 003-97-TR se denomina remuneración a aquel ingreso que reúnan los siguientes elementos:

- Contraprestatividad
- Ventaja patrimonial
- No exclusión legal
- Libre disposición

Sin embargo, en temas de Rentas de Trabajo se aplican normas propias, según lo establecido en el artículo 10° del D.S. N° 001-96-TR: *“El concepto de remuneración definido por los Artículos 39 y 40 de la Ley, es aplicable para todo efecto legal, cuando sea considerado como base*

*de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas.”*

### **3.1.3.1. Generadores de Cuarta Categoría**

La Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 33° define que son rentas de cuarta categorías las obtenidas por:”

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

Según la Real Academia de la Lengua Española:

- *Oficio: Ocupación habitual. Profesión de algún arte mecánica.*
- *Director: Persona que dirige algo en razón de su profesión o de su cargo.*
- *Síndico: En un concurso de acreedores o en una quiebra, encargado de liquidar el activo y el pasivo del deudor.*
- *Mandatario: Persona que, en virtud del contrato consensual llamado mandato, acepta del demandante representarlo personalmente, o la gestión o desempeño de uno o más negocios.*
- *Gestor de negocios: Persona que, sin tener mandato de ello, cuida bienes, negocios o intereses ajenos, en pro de aquel a quien pertenecen.*
- *Albacea: Persona encargada por el testador o por el juez de cumplir la última voluntad del fallecido, custodiando sus bienes y dándoles el destino que corresponde según la herencia.*

Similar definición establece la Administración Tributaria en su cartilla *Guía para Personas / Renta de Cuarta Categoría*. Respecto a Síndico agrega: *o de administrar temporalmente la masa de la quiebra cuando se decide la continuación temporal de la actividad de la empresa fallida*

y por Gestor de negocios: *que en forma voluntaria y sin que medie autorización alguna, asuma conscientemente el manejo de los negocios o de la administración de los bienes de otro que lo ignora, en beneficio de este último.*

Las características de este tipo de servicio son ausencia de subordinación, sin relación laboral de dependencia, bajo resultados (para un trabajo determinado) y formalizado, generalmente, a través de un contrato de prestación de servicios regulado en el Código Civil. Dentro de esta categoría incluyen los contratos CAS (Contrato Administrativo de Servicios).

Por excepción no se encuentran obligados a emitir Recibo por Honorarios únicamente quienes obtengan ingresos por las funciones de directores de empresas, albaceas, síndicos, gestores de negocios, mandatarios y regidores de municipalidades y actividades similares. (Numeral 2 del artículo 4° e inciso 1.5 del numeral 1 del artículo 7° del Reglamento de Comprobantes de Pago - R.S. 007-99/SUNAT). De igual manera los que perciben ingresos por la modalidad CAS no se encuentran obligados a emitir comprobante de pago desde el 01/01/2013 y solo están obligados a declarar, siempre que tengan un saldo del impuesto por regularizar.

Para determinar el cálculo del impuesto:

## PASOS PARA DETERMINAR LA RENTA

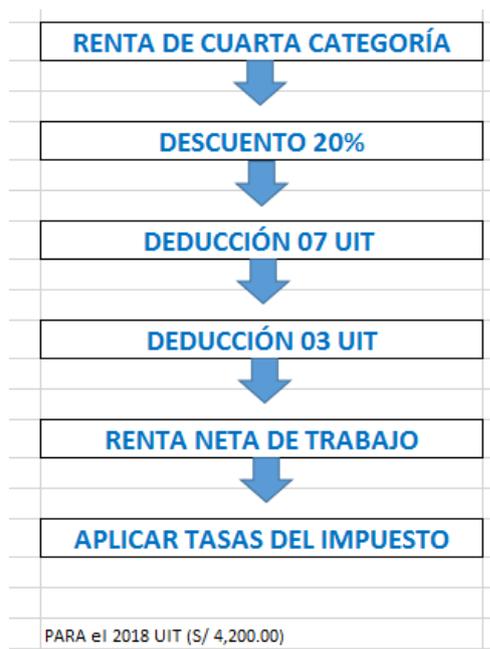


Figura 39:

*Esquema para la determinación del Ley del Impuestos la Renta en el Perú.*

De acuerdo con el Proyecto de Ley N°4388/2018-CR, presentado el viernes 24 de mayo, de aprobarse en el Pleno del Congreso, se modificarían las dos últimas franjas de la tasa imponible a la renta a partir del 2020.

Por ejemplo:

DETERMINACIÓN DE RENTA ACTUAL VS PROPUESTA 2020

				EJEMPLO	
				ACTUALMENTE	PROPUESTA
<b>INGRESO MENSUAL APROX.</b>				30,416.67	30,416.67
<b>INGRESO TOTAL ANUAL</b>				365,000.00	365,000.00
<b>DESCUENTO PERMITIDO POR LEY - 20% IN</b>				-73,000.00	-73,000.00
<b>DESCUENTO PERMITIDO POR LEY - 7 UIT</b>				-29,400.00	-29,400.00
<b>DESCUENTO PERMITIDO POR LEY - 3 UIT</b>				-12,600.00	-12,600.00
<b>BASE DEL IMPUESTO</b>				250,000.00	250,000.00
<b>TASAS DEL IMPUESTO:</b>					
1er	UIT	5	8%	1,680.00	1,680.00
2do	UIT	20	14%	8,820.00	8,820.00
3er	UIT	35	17%	10,710.00	10,710.00
4to	UIT	45	20%	8,400.00	25% 10,500.00
5to	UIT	> 45	30%	18,300.00	35% 21,350.00
<b>TOTAL IMPUESTO ANUAL S/</b>				<b>47,910.00</b>	<b>53,060.00</b>
<b>PORCENTAJE DE AUMENTO EN EL IMPUESTO</b>					-10%

Figura 40

*El incremento con la modificación de tasas de 20% a 25% y de 30% a 35% es significativo.*

El descuento del 20% no se aplica para las rentas percibidas por desempeño de funciones contempladas en el inciso b) del artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta.

El D.L. N°1258 publicado en el diario El Peruano el 08/12/2016 a partir del 01 de enero de 2017, los gastos por deducción adicional de las 3 UIT sólo podrán efectuarse por los siguientes conceptos:

- El 30% por arrendamiento y/o subarrendamiento destinado para vivienda o vivienda y actividades empresariales conjuntamente.
- El 30% por Honorarios de médicos y odontólogos por servicios prestados en el país
- El 30% por Honorarios por servicios prestados vinculados a toda profesión, arte, ciencia u oficio, excepto las señaladas en el inciso b) del artículo 33° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- El 100% por aportaciones a ESSALUD a favor de trabajadores del hogar.
- El 15% por los importes pagados por alojamiento en hoteles y consumos en restaurantes.

Desde el 01/01/2019 con el D.L. N° 1381 ya no se podrá deducir adicionalmente como gasto los importes pagados por intereses de créditos hipotecarios por la primera vivienda. Este beneficio estuvo vigente por el año 2017 y 2018.

Con estas normas de este modo, modifica el artículo 26-A del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), referido a la deducción adicional de gasto de las rentas de la cuarta y quinta categoría.

### **3.1.3.2. Generadores de Quinta Categoría**

La Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 34° define que son rentas de quinta categoría las obtenidas por:"

- a) *El trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales. No se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto. Tratándose de funcionarios públicos que por razón del servicio o comisión especial se encuentren en el exterior y perciban sus haberes en moneda extranjera, se considerará renta gravada de esta categoría, únicamente la que les correspondería percibir en el país en moneda nacional conforme a su grado o categoría.*

- b) *Rentas vitalicias y pensiones que tengan su origen en el trabajo personal, tales como jubilación, montepío e invalidez, y cualquier otro ingreso que tenga su origen en el trabajo personal.*
- c) *Las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.*
- d) *Los ingresos provenientes de cooperativas de trabajo que perciban los socios.*
- e) *Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.*
- f) *Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, efectuados para un contratante con el cual se mantenga simultáneamente una relación laboral de dependencia.*

El Reglamento de la Ley del Impuesto la Renta en su artículo 20° complementa lo señalado en el punto anterior a):

*” a) Constituyen rentas de quinta categoría:*

- 1. Las asignaciones que por concepto de gastos de representación se otorgan directamente al servidor. No se incluyen los reembolsos de gastos que constan en los comprobantes de pago respectivos.*
- 2. Las retribuciones por servicios prestados en relación de dependencia, percibidas por los socios de cualquier sociedad, incluidos los socios industriales o de carácter similar, así como las que se asignen los dueños de empresas unipersonales, los titulares de empresas individuales de responsabilidad limitada y los socios de cooperativas de trabajo; siempre que se encuentren consignadas en el libro de planillas que de conformidad con las normas laborales estén obligados a llevar.*

b) *En relación a la renta bruta de quinta categoría prevista en el inciso e) del Artículo 34 de la Ley son de aplicación las siguientes normas:*

1. *También constituyen rentas de quinta categoría, los ingresos que los asociados a las sociedades civiles o de hecho o miembros de asociaciones que ejerzan cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, obtengan como retribución a su trabajo personal, siempre que no participen en la gestión de las referidas entidades. En este caso, dichas rentas son consideradas de quinta categoría aún en el caso en que no cumplan con los tres requisitos establecidos en el inciso e) del Artículo 34 de la Ley.”*

Las características de este tipo de servicio son: trabajo personal en relación de dependencia, vínculo de subordinación entre el trabajador y el empleador y formalizado ante un contrato de trabajo. La carencia de un contrato determina la existencia de un contrato de tipo indeterminado, en caso se determine relación laboral con dependencia.

El inciso c) del artículo 20° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no constituye renta gravable de quinta categoría:

➤ *Las sumas que se paguen al servidor que al ser contratado fuera del país tuviera la condición de no domiciliado y las que el empleador pague por los gastos de dicho servidor, su cónyuge e hijos por los conceptos siguientes: Pasajes al inicio y término del contrato, alimentación y hospedaje durante los tres primeros meses de residencia en el país, transporte al país e internación del equipaje menaje de casa (al inicio y término del contrato), pasajes a su país de origen por vacaciones devengadas durante el plazo de vigencia del contrato de trabajo; siempre y cuando en el contrato se estipule que tales gastos serán asumidos por el empleador.*

- *Las sumas que el usuario de la asistencia técnica pague a las personas naturales no domiciliadas contratadas para prestar dicho servicio en el país, por concepto de pasajes dentro y fuera del país y viáticos por alimentación y hospedaje en el Perú.*
  
- *Los gastos y contribuciones realizados para prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37 de la Ley. Los gastos de atención médica en el exterior deberán ser acreditados con la documentación sustentatoria autenticada por el Consulado del Perú o el que haga sus veces.*
  
- *Las retribuciones que se asignen los dueños de empresas unipersonales, las que de acuerdo con lo dispuesto por el tercer párrafo del Artículo 14 de la Ley, constituyen rentas de tercera categoría.*

**3.1.3.3. Conceptos remunerativos y no remunerativos afectos  
Quinta Categoría**

**TABLA 22 SUNAT: "INGRESOS, TRIBUTOS Y DESCUENTOS"**

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN DE LOS INGRESOS, TRIBUTOS Y DESCUENTOS	TRABAJADOR
		RENTA 5TA CATEGORÍA RETENCIONES
<b>0100</b>	<b>INGRESOS</b>	
0101	ALIMENTACIÓN PRINCIPAL EN DINERO	SI
0102	ALIMENTACIÓN PRINCIPAL EN ESPECIE	SI
0103	COMISIONES O DESTAJO	SI
0104	COMISIONES EVENTUALES A TRABAJADORES	SI
0105	TRABAJO EN SOBRETIEMPLO (HORAS EXTRAS) 25%	SI
0106	TRABAJO EN SOBRETIEMPLO (HORAS EXTRAS) 35%	SI
0107	TRABAJO EN DÍA FERIADO O DÍA DE DESCANSO	SI
0108	INCREMENTO EN SNP 3.3 %	SI
0109	INCREMENTO POR AFILIACIÓN A AFP 10.23%	SI
0110	INCREMENTO POR AFILIACIÓN A AFP 3.00%	NO
0111	PREMIOS POR VENTAS	SI
0112	PRESTACIONES ALIMENTARIAS - SUMINISTROS DIRECTOS	SI
0113	PRESTACIONES ALIMENTARIAS - SUMINISTROS INDIRECTOS	SI
0114	VACACIONES TRUNCAS	SI
0115	REMUNERACIÓN DÍA DE DESCANSO Y FERIADOS (INCLUIDA LA DEL 1° DE MAYO)	SI
0116	REMUNERACIÓN EN ESPECIE	SI
0117	COMPENSACIÓN VACACIONAL	SI
0118	REMUNERACIÓN VACACIONAL	SI
0119	REMUNERACIONES DEVENGADAS	SI
0120	SUBVENCIÓN ECONÓMICA MENSUAL (PRACTICANTE SENATI)	NO
0121	REMUNERACIÓN O JORNAL BÁSICO	SI
0122	REMUNERACIÓN PERMANENTE	SI

0123	REMUNERACIÓN DE LOS SOCIOS DE COOPERATIVAS	SI
0124	REMUNERACIÓN POR LA HORA DE PERMISO POR LACTANCIA	NO
0125	REMUNERACIÓN INTEGRAL ANUAL - CUOTA	SI
0126	INGRESOS DEL CONDUCTOR DE LA MICROEMPRESA AFILIADO AL SIS	NO
0127	INGRESOS DEL CONDUCTOR DE LA MICROEMPRESA - SEGURO REGULAR	NO
<b>0200</b>	<b>INGRESOS: ASIGNACIONES</b>	
0201	ASIGNACIÓN FAMILIAR	SI
0202	ASIGNACIÓN O BONIFICACIÓN POR EDUCACIÓN (1)	SI
0203	ASIGNACIÓN POR CUMPLEAÑOS	SI
0204	ASIGNACIÓN POR MATRIMONIO	SI
0205	ASIGNACIÓN POR NACIMIENTO DE HIJOS	SI
0206	ASIGNACIÓN POR FALLECIMIENTO DE FAMILIARES	SI
0207	ASIGNACIÓN POR OTROS MOTIVOS PERSONALES (2)	SI
0208	ASIGNACIÓN POR FESTIVIDAD	SI
0209	ASIGNACIÓN PROVISIONAL POR DEMANDA DE TRABAJADOR DESPEDIDO	NO
0210	ASIGNACIÓN VACACIONAL	SI
0211	ASIGNACIÓN POR ESCOLARIDAD 30 JORNALES BASICOS/AÑO	SI
0212	ASIGNACIONES OTORGADAS POR ÚNICA VEZ CON MOTIVO DE CIERTAS CONTINGENCIAS	SI
0213	ASIGNACIONES OTORGADAS REGULARMENTE	SI
0214	ASIGNACIÓN POR FALLECIMIENTO 1 UIT	NO
<b>0300</b>	<b>INGRESOS: BONIFICACIONES</b>	
0301	BONIFICACIÓN POR 25 Y 30 AÑOS DE SERVICIOS	SI
0302	BONIFICACIÓN POR CIERRE DE PLIEGO	SI
0303	BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN, ALTURA, TURNO, ETC.	SI
0304	BONIFICACIÓN POR RIESGO DE CAJA	SI
0305	BONIFICACIONES POR TIEMPO DE SERVICIOS	SI
0306	BONIFICACIONES REGULARES	SI
0307	BONIFICACIONES CAFAE (3)	NO
0308	COMPENSACIÓN POR TRABAJOS EN DÍAS DE DESCANSO Y EN FERIADOS	SI
0309	BONIFICACIÓN POR TURNO NOCTURNO 20% JORNAL BASICO	SI
0310	BONIFICACIÓN CONTACTO DIRECTO CON AGUA 20% JORNAL BÁSICO	SI

0311	BONIFICACION UNIFICADA DE CONSTRUCCIÓN	SI
0312	BONIFICACIÓN EXTRAORDINARIA TEMPORAL – LEY 29351	SI
0313	BONIFICACIÓN EXTRAORDINARIA PROPORCIONAL – LEY 29351	SI
<b>0400</b>	<b>INGRESOS: GRATIFICACIONES / AGUINALDOS</b>	
0401	GRATIFICACIONES DE FIESTAS PATRIAS Y NAVIDAD	SI
0402	OTRAS GRATIFICACIONES ORDINARIAS	SI
0403	GRATIFICACIONES EXTRAORDINARIAS	SI
0404	AGUINALDOS DE JULIO Y DICIEMBRE	SI
0405	GRATIFICACIONES PROPORCIONAL	SI
0406	GRATIFICACIONES DE FIESTAS PATRIAS Y NAVIDAD – LEY 29351	SI
0407	GRATIFICACIONES PROPORCIONAL – LEY 29351	SI
<b>0500</b>	<b>INGRESOS: INDEMNIZACIONES</b>	
0501	INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO INJUSTIFICADO U HOSTILIDAD	NO
0502	INDEMNIZACIÓN POR MUERTE O INCAPACIDAD	NO
0503	INDEMNIZACIÓN POR RESOLUCIÓN DE CONTRATO SUJETO A MODALIDAD	NO
0504	INDEMNIZACIÓN POR VACACIONES NO GOZADAS	NO
0505	INDEMNIZACIÓN POR RETENCIÓN INDEBIDA DE CTS ART. 52 D.S Nº 001-97-TR	NO
0506	INDEMNIZACIÓN POR NO REINCORPORAR A UN TRABAJADOR CESADO EN UN PROCEDIMIENTO DE CESE COLECTIVO - DS 001-96-TR	NO
0507	INDEMNIZACIÓN POR REALIZAR HORAS EXTRAS IMPUESTAS POR EL EMPLEADOR	NO
<b>0900</b>	<b>CONCEPTOS VARIOS</b>	
0901	BIENES DE LA PROPIA EMPRESA OTORGADOS PARA EL CONSUMO DEL TRABAJADOR	SI
0902	BONO DE PRODUCTIVIDAD	SI
0903	CANASTA DE NAVIDAD O SIMILARES	SI
0904	COMPENSACIÓN POR TIEMPO DE SERVICIOS	NO
0905	GASTOS DE REPRESENTACIÓN (MOVILIDAD, VESTUARIO, VIÁTICOS Y SIMILARES) - LIBRE DISPONIBILIDAD	SI
0906	INCENTIVO POR CESE DEL TRABAJADOR (4)	NO
0907	LICENCIA CON GOCE DE HABER	SI
0908	MOVILIDAD DE LIBRE DISPOSICIÓN	SI
0909	MOVILIDAD SUPEDITADA A ASISTENCIA Y QUE CUBRE SÓLO EL TRASLADO	SI

0910	PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES - PAGADAS ANTES DE LA DECLARACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA	SI
0911	PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES - PAGADAS DESPUES DE LA DECLARACIÓN ANUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA	SI
0912	PENSIONES DE JUBILACIÓN O CESANTÍA, MONTEPIÓ O INVALIDEZ	NO
0913	RECARGO AL CONSUMO	SI
0914	REFRIGERIO QUE NO ES ALIMENTACIÓN PRINCIPAL	SI
0915	SUBSIDIOS POR MATERNIDAD	NO
0916	SUBSIDIOS DE INCAPACIDAD POR ENFERMEDAD	NO
0917	CONDICIONES DE TRABAJO	NO
0918	IMPUESTO A LA RENTA DE QUINTA CATEGORÍA ASUMIDO	NO
0919	SISTEMA NACIONAL DE PENSIONES ASUMIDO	SI
0920	SISTEMA PRIVADO DE PENSIONES ASUMIDO	SI
0921	PENSIONES DE JUBILACIÓN O CESANTÍA, MONTEPIÓ O INVALIDEZ PENDIENTES POR LIQUIDAR	NO
0922	SUMAS O BIENES QUE NO SON DE LIBRE DISPOSICIÓN	NO
0923	INGRESOS DE CUARTA CATEGORIA QUE SON CONSIDERADOS DE QUNTA CATEGORIA	SI
0924	INGRESOS CUARTA-QUINTA SIN RELACIÓN DE DEPENDENCIA	SI
0925	INGRESO DEL PESCADOR Y PROCESADOR ARTESANAL INDEPENDIENTE - BASE DE CALCULO APOORTE ESSALUD - LEY 27177	NO
0926	TRANSFERENCIA DIRECTA AL EXPESCADOR - LEY 30003	NO
0927	BONIFICACIÓN PRIMA TEXTIL	SI
2000	RÉGIMEN LABORAL PÚBLICO	
2001	REMUNERACIÓN	SI
2002	SALARIO OBREROS	SI
2003	BONIFICACIÓN PERSONAL - QUINQUENIO	SI
2004	BONIFICACIÓN FAMILIAR	SI
2005	BONIFICACIÓN DIFERENCIAL	SI
2006	AGUINALDOS	SI
2007	REMUNERACIÓN VACACIONAL	SI
2008	ASIGNACIÓN POR AÑOS DE SERVICIOS	SI
2009	BONIFICACIÓN POR ESCOLARIDAD	SI
2010	COMPENSACIÓN POR TIEMPO DE SERVICIOS	NO
2011	ALIMENTACIÓN - CAFAE (3)	NO
2012	MOVILIDAD - CAFAE (3)	NO

2013	RACIONAMIENTO - CAFAE	NO
2014	INCENTIVOS LABORALES - CAFAE (3)	NO
2015	BONO JURISDICCIONAL/ BONO FISCAL	SI
2016	GASTOS OPERATIVOS DE MAGISTRADOS Y FISCALES	NO
2017	ASIGNACIÓN POR SERVICIO EXTERIOR	SI
2018	BONIFICACIÓN CONSULAR	SI
2019	ASIGNACIÓN ESPECIAL PARA DOCENTES UNIVERSITARIOS	SI
2020	HOMOLOGACIÓN DE DOCENTES UNIVERSITARIOS	SI
2021	ASIGNACIÓN ESPECIAL POR LABOR PEDAGÓGICA EFECTIVA	SI
2022	ASIGNACIÓN EXTRAORDINARIA POR TRABAJO ASISTENCIAL	SI
2023	SERVICIOS EXTRAORDINARIOS PNP	SI
2024	ASIGNACIONES FFAA Y PNP	NO
2025	COMBUSTIBLE FFAA Y PNP	NO
2026	OTROS INGRESOS REMUNERATIVOS PERSONAL ADMINISTRATIVO	SI
2027	OTROS INGRESOS NO REMUNERATIVOS PERSONAL ADMINISTRATIVO	SI
2028	OTROS INGRESOS REMUNERATIVOS MAGISTRADOS	SI
2029	OTROS INGRESOS NO REMUNERATIVOS MAGISTRADOS	SI
2030	OTROS INGRESOS REMUNERATIVOS DOCENTES UNIVERSITARIOS	SI
2031	OTROS INGRESOS NO REMUNERATIVOS DOCENTES UNIVERSITARIOS	SI
2032	OTROS INGRESOS REMUNERATIVOS PROFESORADO	SI
2033	OTROS INGRESOS NO REMUNERATIVOS PROFESORADO	SI
2034	OTROS INGRESOS REMUNERATIVOS PROFESIONALES DE LA SALUD	SI
2035	OTROS INGRESOS NO REMUNERATIVOS PROFESIONALES DE LA SALUD	SI
2036	OTROS INGRESOS REMUNERATIVOS FFAA Y PNP	SI
2037	OTROS INGRESOS NO REMUNERATIVOS FFAA Y PNP	SI
2038	ASIGNACIÓN ESPECIAL - D.U. 126-2001	SI
2039	INGRESOS D.LEG. 1057 - CAS	NO
2040	REMUNERACIÓN POR DÍAS CON RELACIÓN LABORAL EN EL PERÍODO DE UN CAS	SI
2041	AGUINALDOS DE JULIO Y DICIEMBRE – LEY 29351	SI
2042	BONIFICACIÓN ESPECIAL A SERV PUB - DU 037-94 (5)	SI
2043	REMUNERACIÓN VACACIONAL-D.LEG. 1057-CAS	NO

2044	AGUNALDOS DE JULIO Y DICIEMBRE - D.LEG. 1057 - CAS(6 y 7)	NO
2045	LICENCIA CON GOCE DE HABER - D.LEG. 1057 - CAS (6)	NO

Figura 41: Cuadro explicativo que determina que conceptos están afectos a Renta de Quinta y Cuáles no.

### **3.1.3.4. Sujetos no domiciliados afectos a renta de quinta categoría**

El artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que: *“Están sujetas al impuesto de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, se consideran domiciliadas en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. (...) En el caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.”*

Si un no domiciliado presta servicios dentro del territorio del Estado del Perú, dicha retribución en función del criterio de vinculación, que apunta al lugar de ejecución del servicio, estará sometida al Impuesto a la Renta.

El inciso f) artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta menciona que: *“en general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se consideran rentas de fuente peruana, las originadas en el trabajo personal que se lleven a cabo en territorio nacional”.*

El artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta menciona en los incisos:

- b) *Las dietas, sueldos y cualquier tipo de remuneración que empresas domiciliadas en el país paguen o abonen a sus directores o miembros de sus consejos u órganos administrativos que actúen en el exterior.*
- c) *Los honorarios o remuneraciones otorgadas por el Sector Público Nacional a personas que desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales.*

Para determinar la tasa aplicable al impuesto que corresponde por los servicios prestado en territorio nacional es necesario identificar si el sujeto *no domiciliado* adquiere en determinado momento la condición de *sujeto domiciliado*.

El artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que se consideran domiciliadas en el país:

- b) *Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de 183 días calendario durante un periodo cualquiera de 12 meses.*
- c) *Las personas que se desempeñen en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.*

Los sujetos generadores de renta de trabajo que realicen actividades dentro del país y se encuentren dentro los alcances de los incisos b) y c) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta tributarán de conformidad a lo estipulado en los artículos 45°, 46° y 53° de la Ley del Impuesto a la Renta:

- *Artículo 45°: Para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el 20% de la misma, hasta el límite de 24 UIT (...) No aplicable a las rentas percibidas por desempeño de funciones contempladas en el inciso b) del artículo 33° de esta Ley.*
- *Artículo 46°: De las rentas de cuarta y quinta categoría podrán deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a 7 UIT.*

- *Artículo 53°: El impuesto a cargo de personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país, se determina aplicando a la suma de su renta neta de trabajo y la renta de fuente extranjera a que se refiere el artículo 51° de esta Ley, la escala progresiva acumulativa de acuerdo a lo siguiente:*

*A partir del ejercicio gravable 2015:*

TASAS DEL IMPUESTO

BASE DEL IMPUESTO		TASAS
Suma de la Renta Neta de Trabajo y de la Renta de		
Hasta	5 UIT	8%
Más de 5 UIT hasta	20 UIT	14%
Más de 20 UIT hasta	35 UIT	17%
Más de 35 UIT hasta	45 UIT	20%
Más de 45 UIT	> 45 UIT	30%

*Figura 42:*

*Escalas en la tasa del Impuesto a la Renta para Renta de Trabajo en base a los ingresos anuales,*

Lo señalado en el artículo 45°, 46° y 53° también se aplica en la prestación de servicios internacionales dentro del ámbito de la decisión 578, que está dirigido hacia todas las personas residentes o domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina (CAN) que realicen actividades dentro del territorio peruano en concordancia con los artículos 3° y 13° referidos a generados de rentas de trabajo.

En su artículo 3° de la Decisión 578 – Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal menciona: *Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión...* Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su

*legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.*

*Artículo 13 de la Decisión 578- Rentas provenientes de prestación de servicios personales. Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:*

*a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro*

Actualmente los países miembros de la CAN lo conforman: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Lo señalado en el inciso b) artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica con o sin Convenio de Doble Imposición. Si el sujeto supera los 183 días en territorio nacional sus ingresos serán determinados conforme a la determinación de la renta de un ciudadano peruano.

En el caso de un sujeto que no supera los 183 días en territorio nacional, será considerado *no domiciliado* para fines del Impuesto a la Renta y le será aplicable el inciso g) del artículo 54° de la Ley del Impuesto a la Renta: *Las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país estarán sujetas al Impuesto por sus rentas de fuente peruana con la siguiente tasa*

*g). Rentas de trabajo 30%*

Es necesario mencionar que las personas naturales, con excepción de funcionarios oficiales, perderán su condición de domiciliados cuando adquieran la residencia en otro país y hayan salido del Perú o estén ausentes del país más de 183 días calendario dentro de un periodo cualquiera de 12 meses; y la recobran cuando retornen en el país con ánimo de quedarse o transitoriamente permaneciendo 183 días dentro de un periodo de 12 meses, de acuerdo a lo señalado en el artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta.

El artículo 8° de la Ley del Impuesto a la Renta especifica que: *los cambios que se produzcan en el curso de un ejercicio gravable solo producirán efectos a partir del ejercicio siguiente, salvo en el caso en que, incumpliendo con los requisitos del segundo párrafo del artículo anterior, la condición de domiciliado se perderá al salir del país.* En el caso de que un ciudadano peruano adquiera la residencia en otro país, la acredite y salga del Perú pasara automáticamente a ser *sujeto no domiciliado*, sin necesidad de esperar el siguiente ejercicio para que se le aplique los efectos. En el supuesto de un peruano que perdió la condición de *no domiciliado*, cuando retorne al Perú con ánimo de quedarse recién al ejercicio siguiente se le aplicara el tratamiento tributario de *sujeto domiciliado*, caso contrario al ejercicio siguiente de haber cumplido los 183 días dentro de un periodo calendario de 12 meses.

### **3.1.3.5. Formalidades en la tributación de generadores de Renta de Trabajo**

- La Ley del Impuesto a la Renta obligaba a entregar al perceptor de rentas de trabajo, por parte del agente de retención, el Certificado de Retenciones de Cuarta y Quinta Categoría, antes del 01 de marzo de cada año. En este documento se dejaba constancia del monto abonado y del impuesto retenido en el ejercicio anterior. En caso, la relación laboral por rentas de quinta categoría culminara antes de finalizado el ejercicio, el empleador

estaba obligado a presentar por duplicado el Certificado mencionado.

De acuerdo a los cambios que trajo la publicación del Decreto Legislativo N° 1258, el 28 de febrero del 2017 se publicó en el Diario Oficina El Peruano el texto del Decreto Supremo N° 033-2017- EFE que dejaba sin efectos la obligatoriedad de extender el Certificado de Retenciones y si la obligatoriedad impuesta en el artículo 44° del mencionado Decreto: *“Copia de dichas declaraciones juradas debidamente recibidas deberá ser entregada por el trabajador a sus otros empleadores, a efecto de que no se practique las retenciones a que estuviesen obligados”*.

- La norma también señala la necesidad de llevar un libro contable para registrar el ingreso de rentas de quinta categoría. El Decreto Supremo N° 134-2004-EF, publicada el 05/10/2004 menciona en su artículo 13°, inciso j) *Las retribuciones pagadas con motivo del trabajo prestado en forma independiente a que se refiere el inciso e) y f) del Artículo 34 de la Ley, y sus correspondientes retenciones, se consignarán en un libro denominado " Libro de Retenciones inciso e) del Artículo 34 - Decreto Legislativo 774 ", el que servirá para sustentar tales gastos. En tal sentido, los perceptores de las mencionadas retribuciones no deberán otorgar comprobantes de pago por dichas rentas.*
  
- De acuerdo al numeral 2 del artículo 4° e inciso 1.5 del numeral 1 del artículo 7° del Reglamento de Comprobantes de Pago - R.S. 007-99/SUNAT no se encuentran obligados a emitir Recibos por Honorarios quienes únicamente obtengan ingresos por las funciones de directores de empresas, albaceas, síndicos, gestores de negocios, mandatarios y regidores de municipalidades y actividades similares.

- Mediante el Decreto Legislativo N° 1246, que aprobó diversas medidas de simplificación administrativa, en el ámbito laboral eliminó la obligación de registrar los contratos de trabajo sujetos a modalidad y los convenios de modalidades formativas laborales ante el Ministerio de Trabajo. El empleador está obligado a inscribir a sus subordinados en el T-Registro a través de clave sol y declararlos en la declaración jurada mensual llamada PLAME. A su vez, extender las boletas de sueldo a sus trabajadores, donde se detallan los conceptos remunerados y no remunerativos devengados y/o percibidos en el mes, así como los descuentos y contribuciones de acuerdo a ley.
  
- En concordancia con el penúltimo párrafo del artículo 7° de la Ley de Impuesto a la Renta los sujetos considerados residentes dentro de alguno de los Convenios de Doble Imposición deben acreditar tal condición, a fin de que se apliquen la reglas de los CDIs a la determinación de su renta imponible en el Estado de su residencia y no se aplica conforme a reglas del Estado de la Fuente. De acuerdo al D.S. N° 090.2008-EF dicha acreditación se realiza con el Certificado de Residencia y para tramitarla hay que presentar la solicitud de emisión del Certificado de Residencia en el Perú en los Centros de Servicios SUNAT, el cual tendrá vigencia cuatro meses contados a partir de la fecha de su entrega al contribuyente.
  
- En relación al artículo 3° de la R.S. N° 210-2004/SUNAT No deben inscribirse en el RUC, siempre que no tuvieran la obligación de inscribirse en dicho registro por alguno de los motivos indicados en el artículo anterior: *Los no domiciliados cuyas rentas están sujetas a retención en la fuente. También los no domiciliados a los cuales no se les ha efectuado la retención por cuanto el pagador de la renta es una entidad no domiciliada.*

### 3.1.3.6. Sobre la Declaración Jurada y/o retención

- Mediante R.S. N°015-2019/SUNAT la Administración Tributaria ha dispuesto que los perceptores de renta de cuarta y quinta categoría que determinen un saldo por pagar del Impuesto a la Renta, luego de haber deducido los pagos a cuenta y créditos que permite la ley deben presentar Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta Persona Natural; asimismo los que arrastren saldos a favor de ejercicios anteriores y o determinen un saldo a favor.
- No están obligados a presentar Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta Persona Natural, los contribuyentes No domiciliados en el país que obtengan rentas de fuente peruana.
- Los del CAS (Contrato Administrativo de Servicios) solo están obligados a declarar cuando tenga un saldo a favor del Impuesto a la Renta por regularizar y a partir del 01/01/2013 ya no están obligados a emitir Recibos por Honorarios.
- De acuerdo al artículo 74° de la Ley del Impuesto a la Renta: *Tratándose de rentas de cuarta categoría, las personas, empresa y entidades a que se refiere el inciso b) del artículo 71° de esta Ley, deberán retener con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta el 8% de las rentas brutas que abonen o acrediten.*
- De acuerdo al artículo 75° de la Ley del Impuesto a la Renta: *Las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas de esta ley, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año (...) Esta*

*retención debe abonarse al Fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.*

- *De acuerdo al artículo 76° de la Ley del Impuesto a la Renta: Las personas naturales que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener o abonar al Fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual (...)*

## CAPÍTULO IV

### 4.1. EQUIDAD

Según el criterio de la equidad la carga tributaria debe estar distribuida entre los integrantes de la sociedad de manera justa, que permita que cada contribuyente o perceptor de renta pague una “proporción justa” de impuestos sobre sus ingresos. Para definir este criterio hay dos enfoques muy usados:

- a) El principio del beneficio. Señala que la determinación y obligación de pagar el impuesto debe estar en función de la demanda de bienes y servicios públicos del perceptor de renta. Similar trato que se le da a las tasas.
- b) El principio de la capacidad de pago. Basado en la situación financiera – económica de los contribuyentes y utilizado en nuestra legislación actual. Existe una equidad horizontal, cuando las personas en condiciones similares aportan la misma cantidad de impuestos. Al respecto el artículo 61°, b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que *“Tratándose de sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría, se considerarán como personas naturales que se encuentran en condiciones similares, a aquellas que ejerzan la misma profesión, ciencia, arte, oficio o que realicen las mismas funciones. Adicionalmente, para seleccionar a las personas en condiciones similares, la SUNAT tomará en cuenta aquellas que se equiparen en tres o más condiciones, tales como: 1. Número de trabajadores. 2. Monto de los depósitos bancarios. 3. Valor estimado de los instrumentos, equipos que utiliza para el desempeño de sus funciones. 4. La fecha de inicio de actividades declarada para la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes - RUC, salvo que se detecte que no le corresponde tal fecha, en cuyo caso será la que se determine en el proceso de fiscalización. 5. Otra información que, a criterio de la SUNAT, sirva para seleccionar personas que se encuentren en condiciones similares a las del deudor tributario al que aplicará la presunción.”*

Existirá equidad vertical, cuando los que tienen mayor capacidad financiera se les atribuye mayor carga del impuesto. Esto se ve reflejado en el límite de las deducciones establecida en el artículo 45° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que permite una deducción del 20% sobre la renta bruta de cuarta categoría y el artículo 26° fija la deducción de las rentas de cuarta y quinta categoría percibidas hasta un límite anual de 7 UIT.

Para corregir los efectos distorsionadores de una desigualdad horizontal, porque no posible realizar una valoración individual del valor y gastos de los servicios de los contribuyentes, a través del Decreto Supremo N° 399-2016-EF (31.12.2016) se pretende corregir estos efectos, estableciéndose las profesiones, artes, ciencias, oficios y/o actividades que darán derecho a la deducción a que se refiere el inciso d) del artículo 46 de la Ley del Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo N° 1258. El Decreto Supremo N° 033-2017-EF reglamento dichas deducciones. Ambas normas establecen que hasta el límite de 03 UITs adicionales sobre gastos de arrendamiento; Essalud del Trabador del Hogar; prestaciones recibidas por sujetos generadores de renta de cuarta categoría; consumo en hoteles, bares y discotecas.

#### **4.2. DEBER DE CONTRIBUIR**

Álvaro Rodríguez Bereijo en su artículo “El Deber de Contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico.” define al deber constitucional como *los deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar interés que no son particularmente suyos sino en beneficio del interés general de la comunidad.*

Luis Duran Rojo en su artículo “La noción del deber constitucional de contribuir” menciona que son *sólo aquellos que la Constitución impone como deberes frente al Estado como elemento del status general de sujeción al poder.* Es decir que el ciudadano tiene obligaciones impuestas por el Estado, en aplicación del ius imperium, en beneficios de él o de otros sujetos, que podrían ser sancionadas de no ser cumplidas; respetando los límites de los

Principios de la Tributación del artículo 74° de la Constitución: Reserva de la Ley, la Igualdad ante la Ley y la No Confiscatoriedad de los Tributos, así como el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y manifestación de la capacidad económica del sujeto obligado.

En el artículo 36° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre señala que *Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos.*

Adam Smith en su libro “La riqueza de las naciones” hace énfasis en la necesidad de que los impuestos no sean desproporcionados a las riquezas de los sujetos y a los beneficios que reciben: *Los súbditos de cualquier estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutaban bajo la protección del estado.* Smith se refería a la necesidad de que el deber de contribuir a los gastos públicos no deber afectar a la capacidad económica de los contribuyentes.

El artículo 58° de nuestra Constitución establece que la economía social de mercado es el régimen económico de nuestro país. En el expediente N° 2089-2007-PA/TC de la Sala Primera del Tribunal Constitucional hace referencia al deber de contribuir: *En este sentido, surge el tributo como presupuesto funcional del Estado Social, considerando las características del mismo: (..) Por un lado, su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permite adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado Social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de rentas compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir extraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas, y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas.*

En el caso de la tesis planteada, no solo se propone que el sujeto generador de Renta de Trabajo contribuya en mejorar el nivel educativo peruano, sino

también en disminuir la informalidad tributaria. Existe un alto número de generadores que no tributan para evitar o disminuir el pago de impuesto. A través del incentivo del crédito fiscal, se está promoviendo que el sujeto formalice todas sus rentas.

#### **4.3. CAPACIDAD ECONÓMICA VERSUS CONTRIBUTIVA**

Es necesario diferenciar el término capacidad económica de capacidad contributiva. El primero, es la aptitud de poder asumir obligaciones económicas en general, por la manifestación de posesión de riquezas. público. José Luis Gonzáles Morales en su artículo “Los Principios Tributarios, la Capacidad Contributiva y el Deber de Contribuir” define a la capacidad contributiva como *la medida económica en que un ciudadano puede y debe contribuir a las arcas del Estado a fin de que este realice su función social y de redistribución de la riqueza, en tal sentido, los tributos creados bajo potestad constitucional deben considerar dicha capacidad.*

Obviamente debe existir primero capacidad económica para que la capacidad contributiva se materialice de manera justa y equitativa. Jorge Bravo Cucci afirma que *la capacidad contributiva es la posibilidad económica que un sujeto de pagar tributos.* Mismo criterio se aprecia en la STC N° 2727-2002-AA/TC.

Ya definido el deber de contribuir, el siguiente paso corresponde a determinar cuánto puede aportar a la recaudación el sujeto obligado. Cristina Pauner Chulvi en su tesis doctoral “El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” hace un llamado a las *teorías sobre el reparto justo de la carga tributaria (o teoría del beneficio) y teoría del sacrificio.* La primera teoría establece una relación entre la cuantía del tributo y el beneficio recibido por los servicios públicos que presta el Estado. La segunda teoría, contrario a la primera, desvincula el beneficio y determina el grado de sacrificio individual que supone la carga del cumplimiento tributario para cada sujeto obligado.

Si bien es necesario que *quien manifiesta mayor capacidad contributiva, aporte más a la recaudación*, debe existir una motivación económica, la razón por la que unos aportan más que otros, es decir sobre la base de la equidad tributaria; además, la imposición de la obligación tributaria no debe ser constante, sino incrementarse o disminuir en función de la proporción de la renta o riqueza, patrimonio o ahorro manifestada.

No necesariamente tener capacidad económica implica tener capacidad contributiva. El sujeto puede manifestar la posesión de patrimonio y a la vez grandes sumas de deudas, lo que le imposibilitaría el cumplimiento de obligaciones tributarias y se evidenciaría la afectación del principio de No Confiscatoriedad, porque la revelación de riquezas debe ir de la mano de la idoneidad para contribuir al erario público.

En el caso de la tesis planteada, los Generadores de Renta de Trabajo son sujetos que deben manifestar rentas gravadas y no siempre manifiestan capacidad contributiva, porque la norma no grava el beneficio final (utilidad generada después de los gastos y/o costos incurridos para producir renta), sino la renta bruta. Es por ello la importancia de otorgar un crédito fiscal a estos contribuyentes para que su capacidad económica se incremente y puedan generar más rentas gravadas.

#### **4.4. DEBER DE SOLIDARIDAD**

El deber de solidaridad es un principio que tiende a equilibrar el deber de contribuir con la capacidad contributiva. Diríamos que es una forma de financiación ciudadana, porque el Estado al no disponer de fondos suficientes, debe establecer un mecanismo que permita cubrir las necesidades sociales, aunque asumidas con sacrificios por ciertos sujetos en beneficios de otras menos favorecidas.

En el expediente N° 00004-2010-PI/TC *“La solidaridad implica la creación de un nexo ético y común que vincula a quienes integran una sociedad política. Expresa una orientación normativa dirigida a la exaltación de los*

*sentimientos que impulsan a los hombres a prestarse ayuda mutua, haciéndoles sentir que la sociedad no es algo externo sino consustancial. El principio de solidaridad promueve el cumplimiento de un conjunto de deberes, a saber:*

- a) El deber de todos los integrantes de una colectividad de aportar con su actividad a la consecución del fin común. En esa orientación se alude a la necesidad de verificar una pluralidad de conductas (cargos públicos, deberes ciudadanos, etc.) a favor del grupo social.*
- b) El deber del núcleo dirigenal de la colectividad política de redistribuir adecuadamente los beneficios aportados por sus integrantes; ello sin mengua de la responsabilidad de adoptar las medidas necesarias para alcanzar los fines sociales”.*

Marianna Bernal Fandiño en su artículo “El Principio de solidaridad como límite a la autonomía privada” expresa que *el deber de solidaridad genera la responsabilidad en cabeza de cualquier ciudadano de asistir a quienes se encuentran en situación de debilidad manifiesta” (Corte Constitucional, sentencia T-698 de 2012. Magistrado Ponente: Mauricio González). Se invoca entonces el principio de solidaridad como una protección especial de las personas de la tercera edad y que los particulares, no solo el Estado, deben cumplir sus funciones dentro de la sociedad para lograr ciertos objetivos constitucionales.*

En el artículo 35° de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre menciona el deber de solidaridad: *Toda persona tiene el deber de cooperar con el Estado y con la comunidad en la asistencia y seguridad sociales de acuerdo con sus posibilidades y con las circunstancias.*

En la Ley N° 28044 – Ley General de Educación artículo 22° hace referencia a las funciones de la sociedad: *La sociedad tiene el derecho y el deber de contribuir a la calidad y equidad de la educación. Ejerce plenamente este derecho y se convierte en sociedad educadora al desarrollar la cultura y los valores democráticos. A la sociedad, le corresponde: b) Colaborar en la*

*prestación del servicio educativo y en el desarrollo de programas y proyectos que contribuyan al logro de los fines de la educación peruana. c) Promover la creación de un entorno social favorable al aprendizaje y cuidado de sus miembros, desarrollando una cultura de responsabilidad y vigilancia ciudadana que garantice la calidad educativa y la ética pública.*

Con respecto a la tesis materia de estudio, el deber de contribuir alcanzaría a los sujetos generadores de Renta de Trabajo en la forma en que éstos aportarían a mejorar el nivel educativo peruano a través de la cesión de sus horas académicas, cuyo beneficio sería para ellos obtener un crédito fiscal y para los otros sujetos involucrados, los estudiantes, conocimientos actualizados sin generales un costo que en muchos casos no pueden asumir. El deber de contribuir no solo se materializa en el pago de tributos, intercambio de información, sino también en contribuir a una sociedad más desarrollada y con más oportunidades para todos sus habitantes.

#### **4.5. PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA**

Definiríamos el Principio de Igualdad Tributaria usando las palabras de Dino Jarach: *Tratar al igual a los iguales y desigual a los desiguales*. El Estado debe evitar actos discriminatorios al imponer la carga tributaria; actuando con equidad, objetividad y razonabilidad.

En el expediente N° 0029-2004-AI/TC precisa la conceptualización del Principio de Igualdad Tributaria: *“se encuentra directamente conectada con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”*

Jorge Bravo Cucci en su libro: Fundamentos de Derecho Tributario, manifiesta que: *“El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.”*

La presente tesis se plantea, con la finalidad de mejorar la calidad educativa, disminuir la informalidad tributaria y contribuir a generar cierta igualdad que desaparece en la determinación de la renta anual, debido a que no se considera el hecho que se grava sobre renta y no sobre utilidad. No todos los sujetos se encuentran en la misma situación económica, unos tienen más carga social que otros, otros más costos para producir rentas y otro grupo ambas condiciones. Al final no todos tributan equitativamente.

## CAPÍTULO V

### 5.1. LEY UNIVERSITARIA N° 30220

La propuesta de servicios educativos por impuestos (RESEDIM) no contravienen las disposiciones de la Ley Universitaria N° 30220, comparte y coadyuva al cumplimiento del objetivo que es mejorar la calidad del servicio educativo, hace partícipes a los docentes señalados en el artículo 80° respeta la autonomía de las universidades y de la SUNEDU y colabora con la realización de los principios y fines de la universidad.

Entre los artículos más resaltantes de esta ley, tomado como referencias para la implementación de “servicios educativos por impuestos” (RESEDIM) se encuentran:

#### **Artículo 5. Principios**

*Las universidades se rigen por los siguientes principios:*

*5.2. Calidad académica.*

*5.9. Pertinencia y compromiso con el desarrollo del país.*

*5.11. Mejoramiento continuo de la calidad académica.*

*5.14. El interés superior del estudiante.*

#### **Artículo 6. Fines de la universidad**

*La universidad tiene los siguientes fines:*

*6.2. Formar profesionales de alta calidad de manera integral y con pleno sentido de responsabilidad social de acuerdo a las necesidades del país.*

*6.8. Promover el desarrollo humano y sostenible en el ámbito local, regional, nacional y mundial.*

#### **Artículo 7. Funciones de la universidad**

*Son funciones de la universidad:*

*7.5. Contribuir al desarrollo humano.*

### **Artículo 8. Autonomía universitaria**

*El Estado reconoce la autonomía universitaria. La autonomía inherente a las universidades se ejerce de conformidad con lo establecido en la Constitución, la presente Ley y demás normativa aplicable. Esta autonomía se manifiesta en los siguientes regímenes:*

*8.3. Académico, implica la potestad autodeterminativa para fijar el marco del proceso de enseñanza-aprendizaje dentro de la institución universitaria. Supone el señalamiento de los planes de estudios, programas de investigación, formas de ingreso y egreso de la institución, etc. Es formalmente dependiente del régimen normativo y es la expresión más acabada de la razón de ser de la actividad universitaria.*

### **Artículo 10. Garantías para el ejercicio de la autonomía universitaria**

*El ejercicio de la autonomía en la educación universitaria se rige por las siguientes reglas:*

*10.2 Los locales universitarios son utilizados exclusivamente para el cumplimiento de sus fines y dependen de la respectiva autoridad universitaria. Son inviolables.*

### **Artículo 15. Funciones generales de la SUNEDU**

*La SUNEDU tiene las siguientes funciones:*

*15.4. Supervisar en el ámbito de su competencia la calidad de la prestación del servicio educativo, considerando la normativa establecida respecto a la materia.*

*15.7. Fiscalizar si los recursos públicos, la reinversión de excedentes y los beneficios otorgados por el marco legal a las universidades han sido destinados a fines educativos, en el marco de las normas vigentes sobre la materia y en coordinación con los organismos competentes, con el objetivo de mejorar la calidad.*

*15.10 Supervisar que ninguna universidad tenga en su plana docente o administrativa a personas impedidas conforme al marco legal vigente.*

### **Artículo 30. Evaluación e incentivo a la calidad educativa**

*El proceso de acreditación de la calidad educativa en el ámbito universitario,*

es voluntario, se establece en la ley respectiva y se desarrolla a través de normas y procedimientos estructurados e integrados funcionalmente. Los criterios y estándares que se determinen para su cumplimiento, tienen como objetivo mejorar la calidad en el servicio educativo.

### **Artículo 33. Función y dirección de los Departamentos Académicos**

Los Departamentos Académicos, o los que hagan sus veces, son unidades de servicio académico que reúnen a los docentes de disciplinas afines con la finalidad de estudiar, investigar y actualizar contenidos, mejorar estrategias pedagógicas y preparar los sílabos por cursos o materias, a requerimiento de las Escuelas Profesionales. Cada Departamento se integra a una Facultad sin perjuicio de su función de brindar servicios a otras Facultades. Las capacitaciones serán brindadas considerando lo sílabos.

### **Artículo 36. Función y dirección de la Escuela Profesional**

La Escuela Profesional, o la que haga sus veces, es la organización encargada del diseño y actualización curricular de una carrera profesional, así como de dirigir su aplicación, para la formación y capacitación pertinente, hasta la obtención del grado académico y título profesional correspondiente.

### **Artículo 40. Diseño curricular**

Cada universidad determina el diseño curricular de cada especialidad, en los niveles de enseñanza respectivos, de acuerdo a las necesidades nacionales y regionales que contribuyan al desarrollo del país.

### **Artículo 80. Docentes**

Los docentes son:

- 80.1. Ordinarios: principales, asociados y auxiliares.
- 80.2 Extraordinarios: eméritos, honorarios y similares dignidades que señale cada universidad, que no podrán superar el 10% del número total de docentes que dictan en el respectivo semestre.
- 80.3. Contratados: que prestan servicios a plazo determinado en los niveles y condiciones que fija el respectivo contrato.

### **Artículo 87. Deberes del docente**

Los docentes deben cumplir con lo siguiente:

87.6. *Participar de la mejora de los programas educativos en los que se desempeña.*

**Artículo 100. Derechos de los estudiantes**

100.1 *Recibir una formación académica de calidad que les otorgue conocimientos generales para el desempeño profesional y herramientas de investigación.*

100.2 *La gratuidad de la enseñanza en la universidad pública.*

**GRADUADOS**

**Artículo 109. Calidad del ejercicio profesional**

*La universidad y los colegios profesionales deben mantener una actitud vigilante en cuanto a la calidad del ejercicio profesional de sus afiliados, y deben establecer mecanismos orientados a supervisar y promover el ejercicio eficiente de su profesión.*

**Artículo 110. Recursos económicos**

*Son recursos económicos de la universidad pública los provenientes de:*

110.1 *Los recursos ordinarios o asignaciones provenientes del tesoro público.*

110.2 *Los propios directamente obtenidos por las universidades, en razón de sus bienes y servicios.*

**Artículo 113. Asignación presupuestal**

*Las universidades públicas reciben los recursos presupuestales del tesoro público, para satisfacer las siguientes necesidades:*

113.1 *Básicos, para atender los gastos corrientes y operativos del presupuesto de la universidad, con un nivel exigible de calidad.*

**Artículo 116. Bienes y beneficios**

*Los bienes y beneficios de la universidad privada se rigen por los parámetros siguientes:*

116.1 Los bienes de la institución universitaria se usan exclusivamente para los fines universitarios, y constan en las partidas correspondientes en caso de ser bienes registrables.

Los excedentes generados por las universidades privadas asociativas no son susceptibles de distribución o uso fuera de lo previsto por la presente Ley; no pueden ser distribuidos entre sus miembros ni utilizados por ellos, directa ni indirectamente.

**Artículo 119. Reinversión de excedentes y utilidades**

119.1 Las universidades privadas asociativas que generan excedentes tienen la obligación de reinvertirlos en la mejora de la calidad de la educación que brindan.

**Artículo 122. Régimen de gobierno y de docentes en las universidades privadas** Las instancias de gobierno de las universidades privadas asociativas o societarias se sujetan a lo dispuesto por su Estatuto.

El Estatuto de cada universidad privada define el proceso de selección, contratación, permanencia y promoción de sus docentes, con sujeción a lo dispuesto en los artículos 80 y 82 de la presente Ley.

**DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES**

***PRIMERA. Mecanismos de fomento para mejorar la calidad del servicio educativo a cargo de las universidades públicas***

Dispónese el diseño e implementación de mecanismos y herramientas técnicas que incentiven y/o fomenten la mejora de la calidad y el logro de resultados del servicio educativo que brindan las universidades públicas. El Ministerio de Educación, en coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas, en el marco de la Ley 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto Público, establece los montos y criterios técnicos, entre otras disposiciones que se estimen necesarias, para la aplicación de los citados mecanismos.

## **CAPÍTULO VI**

### **6.1. PROYECTO DE LEY**

Ley N° (la señalada por el Congreso)

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

POR CUANTO:

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA;

Ha dado la Ley siguiente:

### **LEY DE PROMOCION DEL RÉGIMEN DE SERVICIOS EDUCATIVOS POR IMPUESTOS**

#### **Artículo 1.- Objeto y alcance**

La presente Ley tiene por objeto dictar disposiciones a fin de promover el Régimen de Servicios Educativos por Impuestos (RESEDIM) y mejorar la calidad educativa superior en las Instituciones de Educación Superior Públicas y/o Asociativas en el Perú. La presente Ley tiene alcance en todo el territorio nacional, siendo su implementación de responsabilidad del Estado Peruano a través del Ministerio de Educación (MINEDU), Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria (SUNEDU), Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), la Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT) y la Autoridad Nacional de Servicio (SERVIR).

#### **Artículo 2.- Declaratoria de Interés Público**

Declárese de interés público la promoción e implementación del RESEDIM. En consecuencia, sin perjuicio de lo dispuesto por la primera disposición transitoria de la presente ley, asígnense los recursos necesarios para su inmediata implementación a partir la entrada en vigencia de la presente Ley.

### **Artículo 3.- Principios del REDESIM**

El REDESIM se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios-

3.1 **Calidad Educativa:** Todos los planes y programas del RESEDIM deben estar orientados a mejorar la calidad educativa al permitir a estudiantes de Instituciones de Educación Superior Públicas y Privadas Asociativas a acceder a capacitación constante y actualizada financiadas por el Estado.

3.2 **Inversión Tributaria:** La Administración Pública fomenta que los generadores de renta de trabajo puedan invertir el monto dejado de pagar en impuestos, que son financiados por el Estado, en su formación académica.

3.3 **Solidaridad Educativa:** Los contribuyentes se acogen a lo dispuesto en la presente ley, realizando sus actividades con el propósito de contribuir a una política de solidaridad con el desarrollo educativo en el país.

3.4 **Formalidad Tributaria:** Las Instituciones de Educación Superior Públicas y/o Instituciones de Educación Superior Privadas Asociativas fomentan la formalidad tributaria promoviendo que los generadores de Renta de Trabajo declaren todas sus rentas.

### **Artículo 4.- Glosario de definiciones:**

Para efectos de la implementación de RESEDIM, se aplican las siguientes definiciones, siendo aplicables de manera supletoria las que correspondan a la Legislación Tributaria y en la Ley Universitaria N° 30220.

1. Evento académico: Entiéndanse todas las actividades de carácter académicos o profesional que contribuyan a impartir conocimientos y compartir experiencias de aprendizaje.
2. Hora lectiva: Corresponde a 45 minutos de sesión académica..

### **Artículo 5.- Docentes Participantes:**

Los contribuyentes que accedan al programa de RESEDIM son personas naturales perceptoras de rentas de quinta y cuarta categoría en situación de domiciliados que cumplan con los criterios de selección indicados en el artículo 6° de la presente ley, para beneficiarse con un crédito tributario a cambio de prestar servicios educativos indicados en el artículo 1° de la presente ley. La participación es obligatoria en el caso de Instituciones de Educación Superior Públicas que señala el artículo 80° de la Ley N° 30220 - Ley Universitaria y de trabajadores bajo el régimen de SERVIR que cumplen los criterios de selección señalados en el artículo 6° de la presente ley y en el caso de docentes de Instituciones de Educación Superior Privadas Asociativas es voluntaria.

Para el cumplimiento de los fines del RESEDIM la renta de trabajo derivadas de las capacitaciones del RESEDIM se considerará renta inafecta del Impuesto a la Renta, tampoco será considerado base para aportaciones y de beneficios sociales. El pago de esta renta inafecta será compensado con el beneficio del crédito tributario financiado por el Estado.

### **Artículo 6.- Criterio de Selección de los docentes:**

Los docentes que participen deberán reunir necesariamente todos los requisitos señalados en este artículo.

1. Estar inscrito en el Registro Único de Contribuyentes (R.U.C.)
2. Poseer estudios a nivel de Magister y/o Doctorados.
3. Experiencia laboral no menor de 05 años relacionado a sus estudios de Magister y/o Doctorados cursados.
4. Tener experiencia mínima de tres años impartiendo clases.
5. Las clases a impartir tienen que estar relacionados a su experiencia laboral y estudios de Magister y/o Doctorados.
6. No tener impedimento legal para trabajar y/o dictar clases.
7. Ser honesto y tener buena conducta.

8. No recibir doble pago, por honorarios por horas de capacitación y por crédito tributario financiado por el Estado.

#### **Artículo 7.- Beneficiarios:**

Estudiantes de Instituciones de Educación Superior Públicas y/o Privadas Asociativas a nivel nacional, tanto para el nivel de pregrado como postgrado. El Reglamento de la presente ley fijará las condiciones de asistencia presencial, semipresencial y/o virtual. En el caso de alumnos de Instituciones de Educación Superior Públicas, la asistencia es obligatoria y para alumnos de Instituciones de Educación Superior Privadas Asociativas es voluntaria. Los alumnos podrán asistir a capacitaciones de otras universidades que promueven este programa.

#### **Artículo 8.- El Beneficio:**

Los docentes participantes brindarán su tiempo académico para participar en eventos académicos sin limitación de horas lectivas.

Los temas a dictar en las capacitaciones están relacionados con la profesión del docente participante y en base a las necesidades académicas de los estudiantes.

#### **Artículo 9.- Sobre el crédito fiscal:**

Estará supeditada a las siguientes condiciones para su otorgamiento:

1. Se establecerán criterios económicos para la asignación del crédito tributario en base a horas impartidas, los cuales serán reglamentados por el Ministerio de Economía y Finanzas.
2. Se expedirán certificados del crédito tributario emitidos por las Instituciones de Educación Superior en donde se imparten las actividades de capacitación.
3. En el caso de generadores de renta de trabajo domiciliados se declarará los datos del certificado del crédito tributario en las casillas de la declaración anual del impuesto a la renta de persona natural aperturadas para tal fin.
4. El crédito tributario es transferible a terceros.

5. El crédito tributario será acumulable y podrá ser usado en los ejercicios siguientes de no haber sido declarado en el ejercicio que dio origen al crédito tributario.
6. El monto correspondiente al crédito tributario no podrá ser objeto de devolución.

#### **Artículo 10.- Funciones de la SUNAT:**

La Sunat en coordinación con las Instituciones de Educación Superior Públicas y/o Privadas Asociativas tendrá las siguientes funciones:

1. Verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos para acceder al crédito tributario.
2. Fiscalización posterior de la emisión de los certificados de crédito tributario.
3. Regular el uso del crédito tributario en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta Persona Natural.

#### **Artículo 11.- Funciones del Ministerio de Educación y SUNEDU:**

El Ministerio de Educación y SUNEDU conjuntamente con las Instituciones de Educación Superior Públicas y/o Privadas Asociativas asumirán el rol de:

1. Promover que cada Institución de Educación Superior Pública cubra una cuota mínima anual de horas lectivas de capacitación al servicio del programa RESEDIM, el cual será establecido por el Reglamento de esta ley.
2. Supervisar que los temas a dictar estén en concordancia con el currículo estudiantil.
3. Contribuir con la difusión de este mecanismo de fomento al desarrollo educativo del país.
4. Fomentar en los estudiantes la participación continua al programa RESEDIM.

#### **Artículo 12.- Funciones de las Instituciones de Educación Superior:**

Las Instituciones de Educación Superior Públicas y Privadas Asociativas a fin de contribuir a la mejora de la enseñanza de su alumnado tendrán las siguientes funciones:

1. Promoción del programa RESEDIM en todas sus facultades, redes sociales y otros medios de comunicación.
2. Organizarán por lo menos cuatro veces al año los eventos académicos del programa RESEDIM.
3. Coordinarán con los docentes participantes, según lo establecido en el artículo 5° de la presente ley.
4. Colgarán en sus redes sociales los eventos del programa, a fin de corroborar la realización de este evento y participación de los docentes.
5. Evaluación de los docentes postulantes en cuanto a los requisitos requeridos para su participación.
6. Emisión de los certificados de crédito tributario.

#### **Artículo 13.- Funciones de SERVIR:**

SERVIR a fin de contribuir con la participación de docentes en las Instituciones de Educación Superior Públicas al servicio del programa RESEDIM, tendrán las siguientes funciones:

1. Promoción del programa RESEDIM en todas las entidades del Estado.
2. Evaluación de los empleados que cumplen los requisitos señalados en el artículo 6° de la presente ley.
3. Informar a las Instituciones de Educación Superior Públicas de lo señalado en el punto 2. de este artículo.

### **DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES**

#### **PRIMERO.** Reglamento de la ley

Mediante decreto supremo refrendado por el Ministerio de Educación (MINEDU) y Ministerio de Economía y Finanzas (MED), se aprueba el reglamento de la presente ley, dentro del plazo de sesenta (60) días calendario contados desde su vigencia. El reglamento debe establecer los mecanismos para la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta Persona Natural, los procedimientos de aplicación de los beneficios y el

cumplimiento de los demás artículos señalados. Asimismo, corresponde determinar el valor del crédito tributario por hora lectiva.

**SEGUNDO.** Evaluación Continua

El Ministerio de Educación (MINEDU), Superintendencia Nacional de Educación Superior (SUNEDU), las Instituciones de Educación Superior Públicas, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y la Autoridad Nacional de Servicio Civil (SERVIR), informan anualmente al Ministerio de Economía y Finanzas, las dificultades que encuentran en su aplicación respecto al Presupuesto Público dentro del mes de agosto de cada año, entre otros, debiendo acompañarse con los datos estadísticos correspondientes.

**TERCERO.** Incorporación a la Ley del Impuesto a la Renta

Agréguese el literal 8) al artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por D.S. N° 179-2004-EF, de la siguiente manera:

Artículo 18°. - Constituyen ingresos inafectos al impuesto:

i) Las rentas que los generadores de Renta de Trabajo perciban por su participación en el programa RESEDIM.

Comuníquese al señor Presidente Constitucional de la República para su promulgación.

En Lima, a los 03 días del mes de enero de dos mil veinte y uno (la fecha puede variar).

(nombres completos)

Presidente del Congreso de la República

(nombres completos)

Primer Vicepresidente del Congreso de la República

AL SEÑOR PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA

POR TANTO:

Mando se publique y cumpla.

Dado en la Casa de Gobierno, en Lima, a los 03 días del mes de enero del año dos mil veinte y uno (la fecha puede variar).

(nombres completos)

Presidente Constitucional de la República

(nombres completos)

Presidente del Consejo de Ministros

## **CAPÍTULO 7**

### **METODOLOGÍA**

El presente trabajo de investigación es de enfoque *cualitativo* porque busca el análisis y comprensión de cómo implementando un régimen de crédito tributario del Impuesto a las Rentas de Trabajo favorecerá a la mejora educativa y propiciará a cambiar la perspectiva negativa del contribuyente a tributar. Al estudiar las variables Impuesto a las Rentas de Trabajo y el Deber de Contribuir se llega a conocer porque la recaudación tributaria genera asperezas y desazones. Se llega a interpretar que en la realidad los contribuyentes si quieren cumplir con tributar siempre que los destinos de sus tributos generen bienestar social. Para dicho estudio se estudian los hechos en el mundo real, a través de indagaciones y recolección de datos.

#### **7.1. Diseño Metodológico**

##### **7.1.1. Tipo y Nivel**

La investigación es de tipo Básica porque pretende crear nuevo conocimiento que permite diagnosticar, entender y afrontar los problemas de la recaudación tributaria y la deficiente política educativa a través de las categorías Impuesto a la Renta de Trabajo y el Deber de Contribuir.

Es de nivel descriptivo porque pretende describir una la realidad empresarial, su influencia en la recaudación tributaria y la causa; es correlacional porque involucra el efecto del cumplimiento del Deber de Contribuir sobre el Impuesto a la Renta de Trabajo; es transversal porque utiliza guía de entrevista y data secundaria (Sunat, INEI, UNICEF, etc.) para medir dichas categorías en varios años.

##### **7.1.2. Método y Diseño**

El método a utilizar es Inductivo Deductivo porque se parte de la observación de la realidad de la recaudación tributaria peruana y de otras legislaciones nacionales e internacionales para formular un nuevo

planteamiento (implementación de un nuevo Régimen Tributario) a través de las categorías Impuesto a la Renta de Trabajo y el Deber de Contribuir.

El diseño de la investigación es no experimental transversal porque no se busca manipular variables o supuestos, sino simplemente estudiarlos para proporcionar nuevos conocimientos acerca de los hechos estudiados, que sirva de apoyo a futuras investigaciones, a través de las categorías del Impuesto a la Renta de Trabajo y el Deber de Contribuir.

## **7.2. Procedimientos de muestreo**

Las técnicas utilizadas son la entrevista semiestructurada abierta que permitirá combinar enfoques prácticos analíticos e interpretativos de cada uno de los entrevistados, dejando la libertad de introducir preguntas adicionales para precisar conceptos u obtener mayor información sobre el tema a investigar; y la revisión documental que permitirá recolectar datos de fuentes secundarias sobre los supuestos de interés referentes a las categorías Impuesto a la Renta de Trabajo y el Deber de Contribuir.

Los instrumentos a utilizar son *la guía de entrevista no estructurada* para recoger la posición legal tributaria y social de cada participante y *la Matriz de Categoría* para analizar información registrada en los documentos y datas revisadas respecto al Impuesto a la Renta de Trabajo y el Deber de Contribuir.

### 7.3. Cronograma de actividades

Mes	Nov-16	Dic-16 a Mar-16	Abr-16 a Jul-19	Ago-19	Set-19	Set-19	Dic-19
Actividades							
Presentación del Plan de Tesis							
Inicio de recolección de datos							
Desarrollo del Capítulo 01: Marco Teórico Capítulo 02: Metodología							
Presentación del Plan de Tesis (ampliación de plazo)							
Desarrollo, Resultados y discusión del tema propuesto							
Formulación de Conclusiones y Recomendaciones							
Fuentes de la información							
Presentación del proyecto de Tesis							

### 7.4. Aspectos éticos

El investigador declara que respetará los derechos de autor y todos los aspectos éticos necesarios al desarrollar la investigación.

## **CAPÍTULO VIII: RESULTADOS**

Con el fin de conocer la viabilidad de los objetivos planteados en la tesis, se vació la información obtenida en las guías de entrevistas dirigidas a profesionales del Derecho Tributario de la USMP, Esan, Católica y profesionales docentes de otras carreras. Además, se utilizaron gráficas en el programa Excel para una mejor comprensión de los resultados.

Se presentaron los resultados en orden de las preguntas establecidas en la guía de entrevista, partiendo de la experiencia del apoyo a la educación en otros países por el Estado; y posteriormente conocer la percepción del docente respecto a la legislación nacional y la implementación de un régimen de “servicios educativos por impuestos” (RESEDIM); y, además, en base a la experiencia de los docentes conocer el valor de hora académica por nivel educativo promedio del mercado para establecer el valor del crédito tributario.

Finalmente se agregan los aportes en el capítulo V – Proyecto de Ley para que la implementación de un régimen de “servicios educativos por impuestos” (RESEDIM) sea viable.

El estudio está basado sobre una muestra de 10 docentes, y a continuación se presenta el análisis de los resultados, siguiendo el orden establecido en la guía de entrevista.

### **8.1. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS POR PREGUNTAS**

- 1. La evaluación internacional de estudiantes PISA 2015 se realizó con la participación de estudiante de secundaria de 73 países donde el Perú quedó en el puesto 64 en ciencias, puesto 63 en habilidad lectora y puesto 62 en matemáticas. Considera que fomentar una política de solidaridad a través de la participación de profesionales generadores de Renta de Trabajo en el desarrollo de mejoras en la política pública educativa y otorgando créditos***

***tributarios (que les permite pagar menos impuestos) a estos profesionales por su colaboración (horas de su tiempo cedidos a alumnos en post de su crecimiento profesional), contribuiría a mejorar la calidad de la enseñanza y en consecuencia a combatir la percepción negativa hacía el pago de los impuestos.***

De los encuestados el 70% está de acuerdo que a través de la cooperación con los profesionales generadores de Renta de Trabajo contribuiría a mejorar la calidad de la enseñanza y a disminuir la percepción negativa de tributar, pero siempre que el objetivo de los programas de capacitación impartidas por los docentes participes del programa ayuden a fomentar la innovación, investigación, asesoría. Resaltan la importancia de que el profesional docente deba capacitarse en metodologías de docencia e investigación para que sus conocimientos y experiencias lleguen al estudiante. Asimismo, que el Estado les permita también deducir los gastos de materiales propios de su trabajo.

El 20% de los encuestados respondió que la mejora de la calidad educativa y los resultados de la misma son responsabilidad del sector educación. Que, si se impulsa la investigación y empodera a la vez a los profesores, los resultados repercutirán en una mejora de la educación.

El 10% de los encuestados no está seguro de la efectividad de la propuesta educativa mencionada en esta tesis, pero si coincide que quien gane más debería aplicársele otros topes menores para la retención de impuestos bajo el enfoque de beneficios tributarios.

- 2. En Chile se aplica el régimen “Franquicia Tributaria” que permite obtener a las empresas crédito fiscal por capacitación a los trabajadores contratados y en Argentina el “Régimen de Crédito Fiscal” que permite reintegrar hasta el 100% de los costos invertidos en capacitación de Recursos Humanos, capacitación***

***asistida y así como adquisición de equipamiento. De aplicarse un régimen tributario similar en Perú donde los protagonistas son los profesionales generadores de Rentas de Trabajo, deberían permitírseles deducir todos los gastos vinculados con la labor educativa.***

El 70% de los encuestados están de acuerdo en que los generadores de Rentas de Trabajo deberían deducir todos los gastos que la labor educativa requiere para producir ingresos; pero debería implementarse de manera gradual comenzando con un porcentaje y verificando que dichos gastos sean para capacitación del profesional.

El 20% de los encuestados considera que la deducción plana del 20% en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta Anual Persona Natural corresponde al principio de causalidad que permite deducir los gastos vinculados a la labor educativa. Que reconocer gastos adicionales equivaldría a cambiar la estructura del impuesto al crear deducciones personalizadas; debido a que reconocer este beneficio solo a la actividad educativa, sería considerado contrario al principio de equidad y en consecuencia contrario a la Constitución.

El 10% de los encuestados se abstuvo de opinar sobre este asunto.

- 3. En Argentina se aplica el Régimen de Crédito Fiscal por apoyo a la educación, donde las empresas interesadas en acceder a éste Régimen deberán sustentar la formación académica del Responsable Académico de la Unidad Capacitadora que deberá ser de nivel terciaria o universitaria, antecedes de capacitación y participación en proyectos, organizaciones, sistemas o redes de capacitación pública, privada o mixta. Considera indispensable determinar criterios y cuáles para medir el profesionalismo del generador de Rentas de Trabajo que desea acceder al crédito tributario por sus horas lectivas a alumnos de Instituciones de Educación Superior Públicas o Privadas Asociativas.***

El 70% de los encuestados están de acuerdo en establecer criterios para medir el nivel de profesionalismo de los docentes participantes como la experiencia, la habilidad para transmitir conocimientos, la metodología usada para lograr el aprendizaje de jóvenes y/o adultos y la adquisición de competencias blandas.

El 30% de los encuestados no considera necesaria medir el profesionalismo de los participantes, porque es responsabilidad del Estado la calidad educativa. El estado debería direccionar los recursos fiscales hacia el otorgamiento de becas, mejores salarios de los docentes y capacitación de estos profesionales.

***4. En la Franquicia Tributaria Chilena la cuantía del crédito tributario se determina con un máximo de 1% de las remuneraciones anuales pagadas a todos los trabajadores y en el Régimen de Crédito Fiscal Argentina no podrá superar el 8% de la masa salarial anual. Debería establecerse un crédito fijo o proporcional al tiempo, experiencia y conocimiento brindado por el profesional generador de Renta de Trabajo.***

El 80% de los encuestados están de acuerdo en establecer un crédito proporcional al tiempo, experiencia y conocimiento del docente postulante, coincidiendo en que los incentivos serían más atractivos a quienes tienen un perfil con mayor experiencia. A fin de que los beneficios otorgados al docente no sean mayores a los esperados con la implementación de esta propuesta, consideran que los créditos deberían ser temporales para que se analice y evalúe si los resultados son los esperados o no.

El 10% de los encuestados no están de acuerdo en esta propuesta, porque considera que se debe fomentar la investigación e innovación sin beneficios tributarios.

El otro 10% de los encuestados no está seguro, porque sostiene que el crédito va a depender mucho de la adaptación por el esfuerzo de cada ciudadano.

*Preguntas complementarias al problema principal y secundario.*

- 5. Actualmente nuestras normas legales no permiten la aplicación de un régimen de servicios educativos cuyo crédito sea endosable, es decir que otorgue la posibilidad de vender dichos créditos. Es posible en el Perú sin entrar en conflicto con las normas tributarias vigentes.**

El 40% de los encuestados considera que, si sería posible crear la figura legal del endoso de los créditos tributarios a fin de ser cedidos a terceros, pero va a depender mucho del Ejecutivo al momento de reglamentar y de una propuesta técnica que asegure la transparencia del proceso y un adecuado soporte por parte de todas las instituciones involucradas en este proceso como el Ministerio de Educación, MEF, Sunat y otros relacionados.

El 40% de los encuestados considera que no es recomendable el endoso del crédito fiscal porque ello generará mecanismos abusivos y perniciosos. Además, así como las obligaciones tributarias en el derecho público no son transmisibles, los beneficios tampoco.

El 20% de los encuestados se abstiene de afirmar o negar porque no están seguros si la cesión de créditos tributarios entraría en conflicto con las normas tributarias vigentes.

- 6. A qué se debe que en los países desarrollados existe menor índice de evasión tributaria y una política educativa con buenos resultados. Casos como Finlandia y Japón es posible replicar en Perú.**

El 30% de los encuestados considera que si es posible replicar el modelo de Finlandia y Japón en Perú, pero depende del nivel cultural de los ciudadanos promovido por el gobierno, los valores que deben reflejarse en las personas e instituciones, recuperar la confianza en las instituciones que ejercen el poder del Estado y la convicción de que es fundamental pagar impuestos para contribuir con el crecimiento del país y por ende acceder a mejores servicios (sanidad, educación, servicios sociales, etc.).

El 10% de los encuestados no considera que sea posible establecer un modelo de política educativa y tributaria con buenos resultados.

El otro 60% de los encuestados no están seguros en que sea posible replicar el modelo de Finlandia y Japón, porque estos países han priorizado la educación y el fortalecimiento de valores culturales, la educación temprana, el fortalecimiento del respeto a las leyes, la concientización tributaria iniciados desde el colegio y las familias, la reducción de la corrupción en el uso de los recursos fiscales y el acceso a excelente servicios públicos debido a las buenas políticas públicas y el cobro de impuestos.

***7. Al igual que el Mecenazgo Deportivo que permite a los patrocinadores deducir hasta el 10% de su Renta de Tercera Categoría o Renta Neta de Trabajo y Renta de Fuente Extranjera por contribuir a la formación de deportistas, debería permitirse a los Generadores de Renta de Trabajo que colaboran en la formación de profesionales deducir un porcentaje de su renta neta.***

El 60% de los encuestados considera que es una buena medida permitírsele a los Generadores de Renta de Trabajo deducir un porcentaje de su renta neta, pero con reglas claras y transparentes, algo similar al esquema de “Impuestos por Obras” y para que funcione debería dársele énfasis en su difusión.

El 40% de los encuestados considera que no es recomendable la deducción de un porcentaje de la renta neta debido a que la actividad educativa no tiene la misma responsabilidad que el patrocinio al deporte; además, es el Estado quien debe contratar los mejores profesionales en materia educativa e invertir en investigación e innovación.

#### **8. Conocimiento de cuánto paga el mercado por hora académica a los docentes.**

El 30% de los encuestados señala que las instituciones de educación superior pagan por hora académica entre S/ 200.00 a S/ 400.00 en postgrado.

El 10% de los encuestados señala que las instituciones de educación superior pagan por hora académica entre S/ 100.00 a S/ 200.00 en postgrado.

El 40% de los encuestados señala que las instituciones de educación superior pagan por hora académica entre S/ 100.00 a S/ 200.00 en pregrado.

El 20% de los encuestados señala que las instituciones de educación superior pagan por hora académica entre S/ 50.00 a S/ 100.00 en pregrado.

## RECOMENDACIONES

En el presente capítulo se extraen recomendaciones de los resultados de la investigación realizadas a través de la guía de entrevista, de cómo es percibida la viabilidad de la implementación de un régimen de “servicios educativos por impuestos” (RESEDIM), que se requiere para que convierta en un proyecto con resultados efectivos y qué se puede mejorar.

***1. Considera que fomentar una política de solidaridad a través de la participación de profesionales generadores de Renta de Trabajo en el desarrollo de mejoras en la política pública educativa y otorgando créditos tributarios, contribuiría a mejorar la calidad de la enseñanza y en consecuencia a combatir la percepción negativa hacia el pago de los impuestos.***

Es importante el aporte recibido de los entrevistados que están a favor de esta propuesta educativa en lo que respecta a la imperiosa necesidad de que los docentes participantes no solo deben tener experiencia y conocimientos, sino también una metodología de estudio que le permita transmitir de manera eficiente sus conocimientos. Por ejemplo, en la universidad Esan los docentes pasan por evaluación técnica, psicológica y metodológica para comprobar si están aptos para impartir educación a los estudiantes.

Con respecto a la deducción de materiales de trabajo y otros gastos inherentes, que no es materia de esta propuesta porque considero que la deducción plana del 20% establecida en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta Anual Persona Natural tiene como finalidad cubrir estos gastos; y de querer implementarse la deducción de estos gastos debería eliminarse la deducción del 20%.

Algunos encuestados considera que la calidad educativa es responsabilidad únicamente del Estado; sin embargo, como se ha analizado en capítulos anteriores, a pesar del incremento del presupuesto

público el porcentaje del PBI destinado a la educación es mínima, no llega al 6% establecido en el Acuerdo Nacional y los resultados de las pruebas PISA no nos ubican en el mejor lugar.

***2. De aplicarse un régimen tributario por crédito fiscal en Perú donde los protagonistas son los profesionales generadores de Rentas de Trabajo, deberían permitírseles deducir todos los gastos vinculados con la labor educativa.***

El tema de la deducción de todos los gastos vinculados con la labor o formación educativa no es el objetivo de la propuesta, pero si estoy de acuerdo que basado en el principio de causalidad se permita dicha deducción, eliminando la deducción plana del 20% determinada en la Declaración Jurada del Impuesto Renta Anual Persona Natural; y para no contravenir los principios constitucionales, de aplicarse lo señalado debería ser de manera generalizada y no personalizada.

***3. Considera indispensable determinar criterios y cuáles para medir el profesionalismo del generador de Rentas de Trabajo que desea acceder al Crédito fiscal por sus horas lectivas a alumnos de Instituciones de Educación Superior Públicas o Privadas Asociativas.***

Definitivamente se deben establecer criterios para seleccionar a los docentes participantes y asegurar que se cumple el objetivo principal del programa, que es mejorar la calidad educativa. Entre estos criterios me parece el más primordial junto con el conocimiento (más que la experiencia) poseer una metodología de enseñanza efectiva y habilidades blandas.

Alguno de los entrevistados objetó la propuesta argumentado que, en vez de financiar el programa, el Estado debería destinar este presupuesto a becas, mejores salarios y capacitación de los profesionales; sin entender que el objetivo no es iniciar y completar la formación de profesionales, sino complementar su educación con capacitaciones actualizadas a través de talleres, seminarios, cursos y/o conferencias.

A través del programa se busca reunir a los mejores docentes con amplios conocimientos y experiencias para que traspasen estas aptitudes a los estudiantes. Esto se logrará con la evaluación constante y previa de los participantes al programa, realizados por las instituciones educativas públicas y privadas.

***4. Debería establecerse un crédito fijo o proporcional al tiempo, experiencia y conocimiento brindado por el profesional generador de Renta de Trabajo.***

Definitivamente el otorgamiento del crédito tributario dependerá del nivel de enseñanza que ejerza el docente (pregrado o postgrado), nivel de formación educativo (maestría o doctorado), años de experiencia u otras habilidades, pero siempre bajo ciertos parámetros o límites que permitan que el valor del crédito fiscal se sitúe alrededor del valor del mercado en cuanto a horas lectivas,

Estoy de acuerdo en que debería implementar el régimen de “servicios educativos por impuestos” (RESEDIM) de manera gradual y temporal. Que al cabo de tres años se evalúe y analice los resultados a fin de determinar si el programa ha tenido impacto en la calidad educativa.

***5. Es posible en el Perú el endoso del crédito tributario, sin entrar en conflicto con las normas tributarias vigentes.***

Considero que se debería implementar este programa sin considerar la figura del endoso, toda vez que es un mecanismo novedoso y hay que esperar los resultados de su implementación para realizar modificaciones o ajustes que beneficien al Estado, a los docentes participantes y a los alumnos; porque lo que se pretende es acercar a los mejores docentes para que hagan sinergia con los alumnos. Además, se tendría que modificar el Código Tributario porque no existe la figura de la transmisibilidad de derechos.

**6. Casos como Finlandia y Japón es posible replicar en Perú.**

Aunque solo un 30% tiene confianza en el Estado y la población para llegar a niveles de desarrollo educativo como Finlandia y Japón, considero que, si es posible, pero tardará décadas en ver resultados similares. Se debe trabajar desde las escuelas concientizando sobre la importancia de pagar impuestos, el fortalecimiento y transparencia de las instituciones de poder y estableciendo la educación como política pública de carácter primordial haciendo participe a todas la sociedad y empresas.

**7. Debería permitirse a los Generadores de Renta de Trabajo que colaboran en la formación de profesionales deducir un porcentaje de su renta neta, igual que el mecenazgo deportivo.**

Estoy de acuerdo en que, los mismos beneficios que se aplican para los que patrocinan el deporte deberían aplicarse a los que aportan a mejorar la calidad de educativa; pero siempre estableciendo límites. Las instituciones de educación superior públicas y privadas asociativas deben velar porque se cumplan los requisitos estipulados en la propuesta y el cumplimiento efectivo de las horas lectivas impartidas.

Algunos entrevistados señalaron que el Estado es el encargo de contratar a los profesionales docentes idóneos; sin embargo, la experiencia nos demuestra que incluso estos docentes rindiendo pésimos exámenes de evaluación son contratados.

**8. Conocimiento de cuánto paga el mercado por hora académica a los docentes.**

Cada institución dependiendo sus criterios de selección de los docentes, materias a dictar, reconocimiento de la institución y público objetivo establece una cuantificación del valor de la hora lectiva. A manera de transparencia y uniformidad para esta propuesta educativa planteada en la

tesis presente, el Estado establecería un valor promedio de la hora con ciertos límites.

## CONCLUSIONES

1. El Estado es responsable de la política educativa, pero en la actualidad los escasos presupuestos a la educación han originado que la mayoría de sus habitantes no puedan contar con los aprendizajes necesarios que les permite acceder a mejores oportunidades laborales y por ende llevar una vida más digna.
2. Aún subsiste informalidad por parte de los generadores de Rentas de Trabajo, porque el ciudadano considera que el pago de impuestos no le retribuye en mejores servicios públicos y porque las tasas progresivas de retención son muy altas, mermando la liquidez del contribuyente y disminuyéndolo su capacidad de invertir.
3. Los estudiantes de pregrado o postgrado, en la mayoría de casos les resulta un gran esfuerzo económico acceder a excelentes capacitaciones en temas actualizados respecto a su carrera porque tienen que cubrir la pensión mensual y esperan a culminar sus carreras para acceder a ellas.
4. La implementación de un régimen de servicios educativos por impuestos respecto de los generadores de rentas de trabajo y el deber de contribuir, no busca formar a los profesionales sino complementar su carrera con capacitaciones constantes y de temas actualizados a través de charlas, seminarios, talleres, o conferencias u otros tipos de eventos académicos.
5. La implementación del programa “servicios educativos por impuestos” no contraviene los artículos de la Ley Universitaria N° 30220 pues esta alineados con los objetivos de la educación.
6. El respeto a los criterios de selección para los docentes participantes es un requisito indispensable para atraer excelentes profesionales y que los estudiantes se vean beneficiados de esta sinergia.
7. El profesional docente o del régimen SERVIR no percibirá honorarios de la Institución de Educación Superior, pero accederá a un crédito tributario financiado por el Estado, por su participación en los eventos académicos del programa (RESEDIM), que serán dictadas respetando el tiempo disponible del docente, debido a que serán programadas al inicio de cada año.

8. El programa “servicios educativos por impuestos” (RESEDIM) se debería implementar como un plan piloto, sujeto a evaluación cada tres años para realizar las modificaciones necesarias.
9. Contar con una política educativa similar a los países desarrollados no es una utopía, pero para que sea una realidad requiere un trabajo conjunto del Estado y sus ciudadanos, empezando por concientizar sobre la importancia de pagar impuestos y la necesidad imperiosa de que sus gobernantes hagan buen uso de los recursos públicos.

## FUENTES DE INFORMACIÓN

### REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acta de la Conferencia General. 33° reunión. Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura. París 3-21 de octubre de 2005. Volumen I.
- Ashoff, D., Barthel, B., Eucker, D., Knable de Revollo, A., Moron, S. y Scheiber, M. (2012). Análisis del impacto del Fondo Contravalor Perú – Alemania. German Development Institute. pp1-209
- Bernal Fandiño, M. (2016). El principio de solidaridad como límite a la autonomía privada. pp1-69
- Carretano Leston, J. (2015) La Fiscalidad del Patrocinio Deportivo. España: Editorial Reus S.A.
- Crédito por gastos de capacitación y crédito por fondos mutuos con derecho a devolución. Capítulo IV. Sence. Línea 49. pp1-18
- Duran Rojo, Luis. La Noción del Deber de Contribuir. pp1-18
- 11 De julio Día Mundial de la Población. Instituto Nacional de Estadísticas e Informática.
- Escribano, F. La configuración jurídica del Deber de Contribuir. Perfiles constitucionales. 2da Edición corregida y aumentada. Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R. pp329-362
- Escribano, Francisco. (2009). La configuración Jurídica del Deber de Contribuir. 2ª Edición. pp 267 -282
- Hernández Gil, A. (2014). Estudio de la calidad educativa y de las corrientes pedagógicas con mejores resultados. Universidad de Valladolid.
- Herrera, C., Torrejón, L., San Alberto, D. y Blanco, A. (2010). Estudio comparado de los sistemas tributarios en América Latina. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Marthans León, Juan. (2018). ¿El empresario tiene razones para confiar en la economía peruana? pp31
- Mc Kinsey & Company. (2007). Cómo hicieron los sistemas educativos con mejor desempeño del mundo para alcanzar sus objetivos. pp84

- Moreno Gonzáles, S. Incentivos Fiscales a las actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica en el Impuesto sobre Sociedad Española. Pp1-21
- Mukherji, J. (febrero, 2017). Deuda soberana en América Latina y el Caribe 2017: Es probable que el endeudamiento comercial se establezca en términos absolutos en torno a US\$ 342,000 millones. S&P Global. pp1-10
- Novak Talavera, F. (2005). Las relaciones entre el Perú y Francia, 1827-2004. Lima: PUCP, Fondo Editorial: Embajada de Francia.
- Olmos, A. (1995). Canje de Deuda Externa por Educación. 3ra Edición, Buenos Aires, Editorial de los Argentinos, 1995.
- Ortiz CEAS, H. (2004). Fondos Contravalor en el Perú. pp1-27
- Patón García, G. (2012). La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional Español. (27-54) pp
- Pauner Chulvi, C. El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (tesis doctoral). Universitat Jaume I, Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas.
- ¿Qué es el Canje de Deuda por Educación? (noviembre, 2006). Unesco. pp1-28
- Quintanilla de la Cruz, E. (2014). La evasión tributaria y su incidencia en la recaudación fiscal en el Perú y Latinoamérica (Tesis para optar por el grado de doctor).
- Ruiz de Castilla, F. y Castillo, A. (2010). Régimen cédular de las rentas del trabajo: rentas de cuarta y quinta categoría. Recuperado de la base de datos de UESAN (031027)
- Salinas, J. & Delgado, F. (2012). Impuestos, crecimiento económico y bienestar: una visión panorámica. XXIV Seminario Regional de Política Fiscal.
- Sevillano, S. (2004). El concepto de renta en la legislación peruana. Recuperado de la base de datos de UESAN. pp 1-30

## REFERENCIAS HEMEROGRÁFICAS

- Aumentar los ingresos procedentes de los impuestos para colmar el déficit financiero en la educación. (marzo, 2014). Informe de Seguimiento de la Educación para Todos en el Mundo. Documentos de políticas N° 12. pp1-9
- Castillo, A., Meléndez, P. y Castillo, M. (enero2010). Régimen Cédular versus Régimen Global: dilema entre Eficiencia y Equidad (parte II). Apuntes iniciales, a propósito de las modificaciones introducidas por la Ley N° 29492. Actualidad Empresarial (199) pp 11-113
- Durán Rojo, L. (2009). Uso del certificado de residencia en el marco de CDI celebrados por el Perú. Vectigalia (5) pp. 105-112.
- Duran Rojo, L. & Mejía, M. (2017). El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial peruano. Suplemento Enfoque Contable de la Revista Análisis Tributario N°9. pp 11-22
- El PBI y Gasto Publico en la Educación Pública. Una mirada a la región. Edudatos N°18.
- Gonzáles Moreno, J. (agosto – diciembre 2014). Los Principios Tributarios, la Capacidad Contributiva y el Deber de Contribuir. IUS, Año IV N° 08. pp 301-315
- Montestruque, K. ([2009]). Las rentas de trabajo en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú. Vectigalia (5) pp. 113-121.
- Neves, C. (2008). Las organizaciones internacionales y la evaluación de los sistemas de educación y formación: análisis crítico y comparativo. Revista Europea de Formación Profesional ° 45-2008/3 – ISSN 1997-0235
- Odría, J. ([2009]). Regulación fiscal en la prestación: servicios internacionales dentro del ámbito de la decisión 578. Vectigalia (5) pp. 38-48.
- Reducción del IGV: Argumentos a favor y en contra y algunas experiencias alrededor del mundo. (setiembre, 2016). Departamento de Estudios Económicos ASBANC Semanal N° 211. pp1-5

- Ruiz de Castilla, F. & Robles Moreno, C. (primera quincena noviembre, 2009). Algunos temas relacionados con el Criterio del Percibido. Actualidad Empresarial (186) pp. I-1-I-3
- Ruiz de Castilla, F. (julio, 2009). Impuesto a la renta: sujetos no domiciliados en el Perú (parte final). Actualidad Empresarial (186) pp. I-1-I-4
- Ruiz de Castilla, F. (junio, 2009). Impuesto a la renta: sujetos no domiciliados en el Perú (parte I). Actualidad Empresarial (185) pp. I-1-I-4.
- Schwab Klaus. (2017). The Global Competitiveness Report 2017-2018. World Economic Forum. pp1- 393
- Turbay Restrepo, C. (2,000). El derecho a la educación. Desde el marco de la protección integral de los derechos de la niñez y de la política educativa. Unicef Colombia. pp1-74

## REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

- Agencia Tributaria. ¿Para qué son los impuestos? 2018, Instituto de Estudios Fiscales, sitio web: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores\\_VT1\\_es\\_ES.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT1_es_ES.html)
- Bravo Cucci, J. (2009) IUS. Breves reflexiones sobre el desarrollo jurisprudencial del principio de capacidad contributiva, sitio web: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12202>. pp6
- Bravo Cucci, J. (Julio 2002). La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad, sitio web: [http://www.ifaperu.org/publicaciones/8\\_03\\_CT28\\_JABC.pdf](http://www.ifaperu.org/publicaciones/8_03_CT28_JABC.pdf)
- Chiroque Sigfredo. (2016). Presupuesto en la educación peruana 2017. 03/10/2016, Educación Esperanza, sitio web: <http://schiroque.blogspot.com/2016/10/presupuesto-en-la-educacion-peruana-2017.html>

- Educación básica e igualdad entre los géneros. Estadísticas Informe Anual de UNICEF, sitio web: [https://www.unicef.org/spanish/education/index\\_intro.html](https://www.unicef.org/spanish/education/index_intro.html)
- El derecho a la educación y las escuelas en el Perú. Políticas Educativas, sitio web: [https://tarea.org.pe/wp-content/uploads/2014/10/Tarea86\\_02\\_M-Zuniga\\_M-Iguiniz\\_P-Sanz.pdf](https://tarea.org.pe/wp-content/uploads/2014/10/Tarea86_02_M-Zuniga_M-Iguiniz_P-Sanz.pdf)
- Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2010. OECD, sitio web: <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/RevenueStatsCountryNotes2012.htm>
- Gonzáles Morales, J. (2014). Los principios Tributarios, la capacidad Contributiva y el Deber de Contribuir, sitio web: <http://repositorio.usat.edu.pe/handle/usat/1328>
- Impuestos en Gana, Panos London Illuminating Voices, sitio web: <http://panoslondon.panosnetwork.org/features/ghana-taxation-whats-in-it-for-me/http://inversionenlainfancia.net/blog/entrada/noticia/2832/0>
- JRA (2016). Perú y Japón inician proceso para eliminar doble tributación en inversiones. 18/11/2016, Andina, sitio web: <http://www.andina.com.pe/agencia/noticia-peru-y-japon-inician-proceso-para-eliminar-doble-tributacion-inversiones-640943.aspx>
- Mardones, C.& Sepúlveda, L. (2016). Evaluación ex post de franquicia tributaria SENCE para capacitación laboral y su efecto sobre empresas chilenas. 04/05/2017, Estudios Gerenciales, sitio web: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0123592317300104?token=5DA004D8F375F65DC04C7EA94C70A399D2AAB7ED8AD05C93B0EDC51E3BB4D8D072D4F293292EF66C184837A1480EE1A1>
- Orbyt. (2017). Japón – Gasto Público Educación. Expansión, sitio web: <http://www.datosmacro.com/estado/gasto/educacion/japon>
- Pauner Chulvi, C. (2,000) Tesis: Deber Constitucional de Contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Universitat Jaume, sitio web: <https://www.tdx.cat/handle/10803/10429;jsessionid=96A70840671501D1DB66BA96650AD759>
- PBI real en el mundo. Instituto Nacional de Estadísticas, sitio web: <https://www.inei.gov.pe/estadisticas/indice-tematico/economia/>

- PBI total País 2007- 2017. Instituto Nacional de Estadísticas, sitio web: <https://www.inei.gov.pe/estadisticas/indice-tematico/economia/>
- Población total, censada y omitida, según año censal. Instituto Nacional de Estadísticas, sitio web: <https://www.inei.gov.pe/estadisticas/indice-tematico/poblacion-y-vivienda/>
- Programme for International Student Assessment. (2018), sitio web: <http://www.oecd.org/pisa/pisaenespaol.htm>
- Rojo Duran, L. (2007). La Noción del Deber Constitucional de Contribuir, sitio web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/luisduran/2007/07/11/sobre-la-nocion-del-deber-constitucional-de-contribuir/>
- SICE. Decisión 578 – Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, sitio web: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC578s.asp>
- SUNAT. A2 – Ingresos recaudados por SUNAT, sitio web: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/registro-baseTributaria.html>
- SUNAT. A3 – Ingresos recaudados por SUNAT – Tributos Internos, sitio web: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/registro-baseTributaria.html>
- SUNAT. C2 – Contribuyentes inscritos según Régimen Tributario, sitio web: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/registro-baseTributaria.html>
- SUNAT. C3 – Contribuyentes inscritos según Tipo, sitio web: <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/registro-baseTributaria.html>

## REFERENCIAS LEGALES

- Código Tributario. Perú, sitio web: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/>
- Constitución del Perú, artículos 14° al 17°

- Decreto 819/98. (1998). Régimen de Crédito Fiscal. Empresas Beneficiarias. Derivados del Régimen. Registros. Documentación requerida en los Registros. Solicitudes de Acceso. Certificación. Plazos. Disposiciones Generales.
- Decreto Supremo N° 070-2017-EF. Fijan Remuneración Íntegra Mensual – RIM de Profesor de la Primera Escala Magisterial de la Carrera Pública Magisterial a la que se refiere la Ley N° 29944, Ley de Reforma Magisterial. Diario El Peruano (28/03/2017).
- Disposición 308/2018. (2018). Ministerio de Educación. Argentina, Buenos Aires.
- Exp. N.º 00004-2010-PI/TC Lima. Deber de Solidaridad. Tribunal Constitucional.
- Exp. N° 0029-2004-AI/TC Lima. Principio de Igualdad. Tribunal Constitucional.
- Exp. N° 2089-2007-PA/TC Lima. Deber de Contribuir. Tribunal Constitucional.
- Franquicia Tributaria, Manual de Procedimientos. pp 14-26
- Ley del Impuesto a la Renta. Perú, sitio web: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>
- Ley del Presupuesto del Sector Público para el año fiscal 2017. (02 diciembre, 2016). Diario El Peruano. pp605594-4605635
- Ley del Presupuesto del Sector Público para el año fiscal 2018. (07 diciembre, 2017). Diario El Peruano. pp2-48
- Ley General de Educación N° 28044, artículo 22°, 46°
- Ley N° 19.518. (2014). Fija nuevo estatuto de Capacitación y Empleo. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. pp1-33
- Ley sobre Impuesto a la Renta – Contendida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824. (1974). Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974.

- Ordenanza Municipal N° 005-2015-CM-MDB. (febrero, 2015). Municipalidad Distrital de Belen.
- Reglamento de aplicación de la Ordenanza N° 161 que autoriza el canje de deudas tributarias por bienes y servicios. Municipalidad Distrital de Chaclacayo.
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Perú, sitio web: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/>
- Reglamento del Crédito Fiscal para Instituciones. (2013). Presidencia de la Nación. Industria. Argentina.
- Reglamento del Crédito Fiscal. (2018) Ley N° 22.317. Reglamento para la Presentación, Evaluación y Ejecución de Proyectos de Educación – Trabajo – Tecnología. Argentina.
- Resolución 197-E/2017. (2017). Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. Boletín Oficial de la República Argentina.
- Resolución Exenta N° 5724. (2017). Fijan para el año 2018 los siguientes valores máximo hora por participante, imputables a la franquicia tributaria de capacitación contemplada en el artículo 36 de la Ley N° 19.518. Servicio Nacional de Capacitación y Empleo – SENCE

## **ANEXOS**

1. Matriz de Consistencias
2. Guía de Entrevista Semiestructurada
3. Propuesta del Crédito Fiscal 1 (a nivel de pregrado)
4. Propuesta del Crédito Fiscal 2 (a nivel de pregrado)
5. Propuesta del Crédito Fiscal 3 (a nivel de postgrado)
6. Propuesta del Crédito Fiscal 4 (a nivel de postgrado)
7. Resultado de Guía de Entrevista semiestructurada, pregunta 1
8. Resultado de Guía de Entrevista semiestructurada, pregunta 2
9. Resultado de Guía de Entrevista semiestructurada, pregunta 3
10. Resultado de Guía de Entrevista semiestructurada, pregunta 4
11. Resultado de Guía de Entrevista semiestructurada, pregunta 5
12. Resultado de Guía de Entrevista semiestructurada, pregunta 6
13. Resultado de Guía de Entrevista semiestructurada, pregunta 7
14. Resultado de Guía de Entrevista semiestructurada, pregunta 8