

PONENCIA GENERAL
SUB TEMA I

**EL IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO PERSONAL
Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
DE IMPOSICION FISCAL**

JAVIER LUQUE BUSTAMANTE*
Relator General

1. INTRODUCCION

El presente trabajo constituye la Ponencia General del Sub Tema I de estas Primeras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, y tiene por objeto analizar si el legislador ha cumplido con respetar los principios constitucionales de imposición fiscal al implantar en nuestro país el Impuesto al Patrimonio Neto Personal (IPNP).

Dando cumplimiento al Reglamento de las Jornadas, el trabajo ha sido realizado tomando como base las ponencias individuales y comunicaciones técnicas presentadas por los doctores Julio de Almeida, Juan del Busto, Miguel Mur, Guillermo Ruiz Secada, Alfredo Vidal y Enrique Vidal Henderson. Contiene,

además, el aporte personal de este relator.

El carácter específico del tema a tratar ha permitido que los autores de las diversas ponencias individuales y comunicaciones técnicas hayan podido referirse a todos aquellos aspectos que requieren ser analizados en este evento.

La calidad jurídica y estricta rigurosidad científica de las mismas obligan a intentar presentar las diversas opiniones de tan ilustres profesionales en la forma más objetiva, sistemática y resumida que sea posible, a fin de dar a ustedes una visión coordinada de todas ellas, con el objeto de facilitar el análisis conjunto del tema.

* Profesor de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Lima; Miembro del Consejo Directivo del Instituto Peruano de Derecho Tributario

2. ASPECTOS GENERALES

2.1. El Estado Peruano, su poder fiscal y sus limitaciones

Señalan los representantes a la Asamblea Constituyente, en el Preámbulo de la actual Constitución Política del Perú, su decisión de fundar un Estado democrático basado, entre otros aspectos, en el sometimiento de gobernantes y gobernados a la Constitución y la ley.

El Perú es una república democrática y social, independiente y soberana (1). El Estado así constituido, tiene deberes primordiales que cumplir, entre los cuales está el de promover el bienestar general basado en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado del país, y eliminar toda forma de explotación del hombre por el hombre y del hombre por el Estado (2).

De acuerdo a nuestra Constitución, el poder emana del pueblo. Quienes lo ejercen lo hacen en su representación con las limitaciones y responsabilidades señaladas por la Constitución y la ley (3). La Constitución prevalece sobre toda norma legal. La ley, sobre toda norma de inferior categoría y así sucesivamente, de acuerdo a su jerarquía (4). Por ello todos tienen el deber de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación (5).

Nadie duda que la existencia misma de un Estado de Derecho como el nuestro, que no es el propietario exclusivo de los bienes de producción y que garantiza la inviolabilidad de la propiedad privada (6), depende básicamente de los ingresos tributarios. Por ello, la Constitución le faculta a crear tributos y establece expresamente que todos tenemos el deber de

pagarlos y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos (7). Estamos pues frente al poder o potestad tributaria o, lo que es lo mismo, ante la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se hallen en su jurisdicción (8). Según Bielsa, este poder fiscal es un poder inherente al de gobernar, porque no hay gobierno sin tributos y su contrapartida es el deber ético-político-social-jurídico del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado (9).

Pero siendo el nuestro, como hemos visto, un Estado de Derecho sujeto a un ordenamiento jurídico, cuyos gobernantes y gobernados están obligados a respetar, cumplir y defender, dicho poder de imposición no es una relación de fuerza ni tampoco una relación de poder discrecional o arbitrario, sino una relación de derecho. El poder se ejerce con las limitaciones y responsabilidades señaladas por la Constitución y la ley (10).

No hace mucho, Geraldo Ataliba, recordando al maestro argentino Agustín Gordillo, nos decía que: “La Constitución es una ley que el pueblo hace para contener y detener el poder del Estado, para establecer límites al poder del Estado, y no lo contrario, como mucha gente piensa, que es una ley que el Estado hace para contener al pueblo” (11).

El Estado ha sido creado por el hombre para servir al hombre. La Constitución reconoce la necesidad que tiene de recaudar los fondos que requiere para el sostenimiento de los servicios públicos; y es en virtud de ello que le otorga el poder de crear tributos. Pero el establecimiento

de dichos tributos no puede atentar contra derechos fundamentales de la persona humana, como son, entre otros, el derecho a la libertad, a la propiedad privada y a ser tratado por igual sin discriminación alguna por razón de sexo, raza, religión, opinión o idioma. Estos derechos son reconocidos por la Constitución y por ello el Estado debe no sólo respetarlos sino, también, garantizarlos. Es en cumplimiento de este deber que el Estado, al crear los tributos, debe hacerlo cuidando de no atentar contra dichos derechos.

2.2. Los principios de imposición fiscal

No pretende ser este un tratado de derecho constitucional relativo a la materia tributaria. No vamos pues a discutir sobre la naturaleza jurídica de los llamados valores, principios o garantías constitucionales. Como el nombre del subtema I señala, sólo pretendemos analizar en la forma más concreta y precisa posible, si el establecimiento en el Perú del IPNP cumple o no con los preceptos contenidos en forma expresa en la Constitución Política del país. Sostenemos que los mismos han sido incorporados a dicha Ley Principal de la Nación, en lo que se ha llamado la “Constitucionalización del Derecho Tributario”, con la evidente intención de dar certeza y fuerza jurídica a aquellos principios que constituyen el cimiento de la potestad tributaria, esto es, que lo limitan o reglan, como corresponde al ejercicio del poder en un Estado de Derecho.

En este sentido, si bien aceptamos la tesis de la existencia de principios cuya naturaleza jurídica es meramente programática, es decir que sólo demuestran un buen propósito o una recomendación para el legislador, sin obligarlo imperativamente, dicho criterio, de acuerdo a la

opinión casi unánime de los ponentes y mía propia, no puede regir cuando tales principios son expresamente incorporados en el texto de la Constitución. En este caso, ellos son de observancia obligatoria para el que detenta la potestad tributaria. Su cumplimiento debe estar sujeto a control jurisdiccional posterior, por constituir garantías que amparan a los contribuyentes frente al uso desmedido del poder fiscal (12).

Luego de este preámbulo repasemos brevemente cuáles son los principios que recoge expresamente nuestra carta política. El artículo 139, en su segundo párrafo, señala que la tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. Señala, asimismo, que no hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria. Paralelamente a esta enumeración de principios, la Constitución recoge otros preceptos íntimamente vinculados a los anteriores por lo que, si se quiere realizar un análisis detallado sobre la vigencia de los mismos, no pueden ser dejados de lado.

En los capítulos siguientes analizaremos estos principios constitucionales e intentaremos verificar si el legislador del IPNP cumplió o no con observarlos fielmente.

Antes de ello resulta oportuno advertir que el lenguaje jurídico no es transparente como el matemático. Por esta razón podrá apreciarse, en una lectura general de la doctrina, que se refleja en las ponencias y comunicaciones técnicas recibidas, que no existe total y absoluta coincidencia en cuanto a la denominación de cada uno de estos principios. Sin embargo, esta aparente imprecisión no debe

desanimarnos en absoluto, porque avanzando en el análisis apreciaremos que es sólo de carácter terminológico y no conceptual.

2.3. Principales características del Impuesto al Patrimonio Neto Personal en el Perú

Antes de empezar el análisis detallado del tema y sólo para terminar de precisar su contenido, conviene hacer una somera descripción de las principales características del IPNP en el Perú.

El tributo ha sido establecido por el Decreto Legislativo 451, en uso de las facultades conferidas por el inciso e) del artículo 29 de la Ley 24750. El mencionado Decreto fue publicado el 31 de diciembre de 1987 y rige a partir del ejercicio anual que se inició el primero de enero de 1988. Posteriormente, en setiembre de 1988, ha sido objeto de importantes precisiones por el Decreto Supremo 175-88-EF, dictado de conformidad con la facultad concedida en el inciso 20) del artículo 211 de la Constitución.

Debido a que el análisis pormenorizado de este tributo es materia de los Sub-Temas II y III de estas Jornadas, podemos decir, sólo a manera de resumen, que se trata en realidad de dos impuestos distintos: uno a cargo de las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales domiciliadas en el Perú; y otro a cargo de las personas no domiciliadas, presumiéndose, en este último caso y sin que valga prueba en contrario, que los bienes afectos situados territorialmente en el Perú son, directa o indirectamente, propiedad de personas naturales y, por consiguiente, siempre estarán gravados con el tributo. La única excepción es la de los bienes de propiedad de otros

Estados y de Organismos Internacionales.

En ambos casos se trata de tributos de periodicidad anual, que se determinan conforme a la situación configurada al 31 de diciembre de cada año.

En el caso de los contribuyentes domiciliados en el país, el tributo debe determinarse aplicando una escala acumulativa progresiva sobre el patrimonio neto radicado en el país, que supere las 200 unidades impositivas tributarias (UIT).

Si bien el patrimonio neto supone la diferencia entre la totalidad de los bienes y deudas del contribuyente, las normas no consideran para efectos del impuesto algunos bienes importantes del activo ni casi la totalidad de las deudas, conforme veremos en detalle más adelante. Las tasas aplicables van del 1% al 4%.

El impuesto debe ser pagado mediante cuotas trimestrales que, con carácter de pagos a cuenta, deben ser abonadas hasta el decimoquinto día útil de los meses de junio, setiembre y diciembre del periodo anual al que corresponde el tributo, en función de una porción del impuesto Pagado en el ejercicio anterior. La cuota de regularización debe abonarse en el mes de abril del año siguiente.

Para evitar una doble imposición, se permite al contribuyente aplicar como créditos contra el impuesto a pagar, los importes abonados por concepto de los impuestos al Valor del Patrimonio Predial y Patrimonio Automotriz, Aeronaves y Embarcaciones de Recreo, así como la porción del Impuesto al Patrimonio Empresarial pagado por la sociedad por el valor patrimonial de las acciones o participaciones de propiedad del contribuyente.

Tratándose de los contribuyentes no domiciliados, el impuesto se determina aplicando la tasa de 4% sobre el valor de los bienes radicados en el país, sin que puedan deducirse previamente el importe de las deudas ni el correspondiente a las 200 UIT. Debe ser pagado al final del ejercicio por las empresas, personas jurídicas y personas naturales domiciliadas en el país que tengan el condominio, posesión o administración de los bienes sujetos al impuesto y que pertenezcan a los contribuyentes no domiciliados.

Cuando los bienes afectos son acciones o participaciones, también constituyen crédito contra este tributo el Impuesto al Patrimonio Empresarial pagado por la sociedad por el valor patrimonial de tales acciones o participaciones.

Con esta breve descripción técnica del IPNP estamos en disposición de empezar el análisis de los principios constitucionales y de la verificación del cumplimiento de los mismos en el establecimiento del tributo.

3. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

3.1. Concepto y alcances

El principio de legalidad, cuyo enunciado elemental es “no hay tributo sin ley que lo establezca”, es reconocido unánimemente como pilar básico de los sistemas tributarios en los modernos Estados de Derecho (13).

Es por todos conocido el origen histórico de este principio, tan ligado al origen mismo de las Constituciones (14). También lo son los fundamentos en los que se basa su formulación tradicional, es decir, como garantía de la propiedad privada contra arbitrarias intromisiones

del Poder Público en el patrimonio de los particulares, y como reconocimiento del principio de autoimposición, basado en el aforismo “no tributación sin representación”, según el cual son los ciudadanos quienes, a través de sus representantes elegidos para conformar el Parlamento, legitiman la potestad del Estado de exigir los tributos y velan por el respeto de sus derechos y la consecución de la justicia en la imposición.

Nuestra Constitución señala, en su artículo 139, que la tributación se rige por el principio de legalidad, definiéndolo, según la formulación tradicional, en los siguientes términos: “Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios”. Por su parte, la Norma IV del Título Preliminar de nuestro Código Tributario indica específicamente qué aspectos de la relación jurídica tributaria están reservados a la ley, dándole contenido a la enunciación del principio de legalidad recogida en el segundo párrafo del mencionado artículo 139 (15).

En virtud de las normas citadas, nuestro ordenamiento jurídico positivo establece, en términos generales, los alcances del principio de legalidad y de su correlato, el principio de reserva de la ley (16).

No obstante lo expuesto, nuestra Constitución contiene otras normas que flexibilizan la aparente rigidez del concepto general del principio de legalidad. La inclusión de tales normas se ha debido a la evolución de las concepciones que sirvieron de marco teórico para la elaboración original de este principio y al creciente grado de tecnicismo y generalmente perentoriedad con que deben elaborarse las normas tributarias (17).

Elas pueden ser entendidas bien como excepciones o desviaciones, constitucionalmente consagradas, del principio de legalidad, o bien como elementos indispensables para tener una idea cabal de los verdaderos alcances de la definición de este principio por nuestra Constitución.

En las aludidas normas, nuestra Constitución establece que el Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar mediante decretos legislativos (18); que el Presidente de la República tiene la atribución de dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera (19); y que es el encargado de regular las tarifas arancelarias (20). Asimismo, delimita la potestad tributaria de los Gobiernos Locales y Regionales (21). Todas ellas han sido concebidas para ciertos supuestos y deben observar determinados requisitos a fin de no incurrir en violaciones al principio de legalidad.

No vamos a ahondar respecto a cada una de estas normas, pero consideramos imprescindible referirnos a la delegación de facultades legislativas al poder Ejecutivo, ya que es precisamente en virtud de estas facultades delegadas que se ha dictado el Decreto Legislativo 451, estableciendo en nuestro país el IPNP que nos ocupa.

3.2. Delegación de facultades

El artículo 188 de nuestra Constitución establece que “el Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre las materias y por el término que especifica la ley autoritativa” y añade que “los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las

mismas normas que rigen para la ley”. En el mismo sentido, el artículo 211, inciso 10, señala como atribuciones del Presidente de la República el “dictar decretos legislativos con fuerza de ley, previa delegación de facultades por parte del Congreso, y con cargo a dar cuenta a éste”.

Algunos autores sostienen que dentro de las materias que, en virtud del artículo 188, pueden ser delegadas al Ejecutivo, no se encuentra la tributaria (22), justamente debido a lo establecido en el artículo 139 de la Constitución y norma IV del Código Tributario. Sin embargo, la gran mayoría coincide en reconocer que este artículo 188 introducido en nuestra Constitución precisamente para posibilitar la aprobación de normas de carácter técnico y especializado, entre las cuales obviamente están incluidas las tributarias, y que habiendo establecido este mismo artículo que los decretos legislativos tienen la misma validez que las leyes emanadas del Congreso, ellos tienen, según nuestro ordenamiento jurídico, la misma fuerza que las leyes en sentido formal para constituirse en fuente mediata de obligaciones tributarias (23). Además, la norma XVII del Título Preliminar de nuestro Código Tributario reconoce la posibilidad de delegación de la materia tributaria.

Debe tenerse en cuenta que para los partidarios de esta segunda posición, ella es válida sólo partiendo del supuesto de que los decretos legislativos se ajusten a los límites formales y sustanciales o de fondo establecidos en la Constitución y la ley autoritativa para esta clase de normas (24).

Aceptando entonces, que los decretos legislativos no atentan por sí mismos

contra el principio de legalidad, siempre que se observen los límites a los que nos hemos referido, pasamos a analizar si en la creación del IPNP mediante Decreto Legislativo 451, se han respetado o no tales requisitos, y, por esta vía, determinar, si no se ha acatado o vulnerado el principio de legalidad.

3.3. Requisitos formales de la delegación

Los requisitos formales no tienen la importancia que se les reconoce a los requisitos sustanciales o de fondo; sin embargo, su estudio es ineludible, ya que su omisión puede acarrear, en algunos casos, la invalidez del decreto legislativo.

Uno de los requisitos que no ofrece mayores dificultades para su análisis es el referido al plazo. La Constitución establece en términos generales que las facultades delegadas deben ejercerse dentro del plazo establecido en la ley autoritativa. La ley 24750, que entró en vigencia el 5 de diciembre de 1987, estableció en su artículo 29 que las facultades concedidas debían ejercerse dentro del término de 120 días útiles. Con la publicación del Decreto Legislativo 451 el 31 de diciembre de 1987, se ha respetado este primer requisito referido al plazo.

Un segundo requisito formal, establecido en el artículo 29 de la ley 24750, es la exigencia de un informe favorable previo de una Comisión integrada por las Comisiones de Economía y Finanzas de las Cámaras de Senadores y Diputados y presidida por el Presidente de la Comisión de Economía y Finanzas de la Cámara de Diputados. Este requisito formal ha sido observado por el Decreto Legislativo 451, según lo expuesto en sus Considerandos. Sobre este punto desea-

mos dejar claramente establecido, coincidiendo con lo expuesto por Enrique Vidal H. en su ponencia, que el informe favorable de la Comisión es sólo un requisito formal que no puede ser esgrimido para afirmar que, en virtud del mismo, se convalida cualquier transgresión que el decreto legislativo pudiera haber perpetrado en contra de las exigencias de fondo establecidas en la ley autoritativa y que analizaremos más adelante. La aludida Comisión no representa al Congreso ni le han sido concedidos poderes para modificar los mandatos del mismo. Es sólo una comisión técnica que emite opiniones que no son vinculantes ni comprometen al Congreso en sí.

En tercer lugar, debemos señalar que la Constitución, en el inciso 10 de su artículo 211, establece que cuando el Poder Ejecutivo dicta decretos legislativos, debe “dar cuenta al Congreso”. La dificultad estriba aquí en determinar el significado y alcances de esta exigencia. Si tenemos en cuenta que, según nuestra tradición legislativa, este requisito se considera cumplido consignando en los Considerandos del decreto la frase “con cargo a dar cuenta al Congreso”, podemos afirmar que en el caso del Decreto Legislativo 451, éste no se ha cumplido.

Sin embargo, según el artículo 3 del Decreto Legislativo 217 este requisito se cumple con la publicación del Decreto en el Diario Oficial y la remisión al Congreso del mismo, condiciones que sí se han cumplido.

Pero el asunto no es así de sencillo. Creemos que la exigencia de “dar cuenta al Congreso” contemplada en nuestra Constitución, ha sido desvirtuada por nuestra práctica legislativa y el Decreto Legislativo 217; que la intención del

Constituyente al establecerla era crear un mecanismo de control por parte del Congreso respecto a las facultades que delegó, a fin de verificar el cumplimiento de las condiciones a las que supeditó dicha delegación y, en última instancia, convalidar los excesos, defectos o desviaciones en que se hubiese incurrido, o dejar sin efecto el decreto legislativo (25). Por ello, creemos que es necesario que se precise en tal sentido el significado de este requisito. Se evitaría así la discusión que es tema central de este capítulo: si se han cumplido o no las condiciones sustanciales de la delegación.

Por último, otro requisito formal que debe observarse al dictar decretos legislativos es el contemplado en los artículos 213 y 218, inciso 2, de la Constitución. El primero de ellos establece que “son nulos los actos del Presidente de la República que no tienen refrendación ministerial”. El segundo señala como atribución del Consejo de Ministros la de “aprobar los decretos legislativos que dicte el Presidente de la República”.

Según autorizados constitucionalistas de nuestro medio (26), “en nuestra Constitución rige como principio el de la irresponsabilidad política, civil y penal del Presidente”, y por ello “el refrendo ministerial es indispensable para que los actos del Presidente adquieran efectos jurídicos”.

En lo que al Decreto Legislativo 451 se refiere, observamos que sí se cumplió con el requisito, según consta en la Fe de Erratas publicada en “El Peruano” el miércoles 6 de enero de 1988.

3.4. Requisitos de fondo de la delegación

La ley 24750, artículo 29 inciso e),

facultó al Poder Ejecutivo para que, de conformidad con el artículo 188 de la Constitución, dicte mediante decreto legislativo las normas destinadas a crear un impuesto que afecte el “patrimonio neto personal”, considerando la “capacidad contributiva”. Son pues, dos los requisitos de fondo que debe cumplir el Impuesto creado mediante Decreto Legislativo 451, a fin de no ser tachado de inconstitucional. Veamos si los ha cumplido.

Según el maestro arequipeño Eleodoro Romero Romaña (27), el patrimonio se define “como el conjunto de derechos y obligaciones valuables en dinero de una persona. Está integrado por el activo, constituido por los bienes y derechos de la persona, y por el pasivo, que está formado por las obligaciones y deudas”.

Como puede apreciarse, no obstante hubiera sido suficiente decir que el impuesto debía gravar el patrimonio para que se entendiera que lo que se debía afectar era la diferencia entre los derechos y obligaciones del contribuyente, el legislador tomó la precaución de establecer que el patrimonio debía ser “neto”.

Es evidente que se deseaba que no existiese duda alguna al respecto. Se buscaba evitar que se interpretara el término patrimonio en el sentido que ya había sido utilizado otras veces por nuestra legislación: abarcando sólo el concepto de activos, como sucede con los impuestos al Valor del Patrimonio Automotriz y al Valor del Patrimonio Predial, que a pesar de ser denominados “tal valor del patrimonio”, gravan en realidad el valor de algún bien, sin que se tome en cuenta el concepto de pasivos o deudas.

Por lo expuesto, resulta evidente y fuera de toda discusión que, según la ley

autoritativa, el impuesto que se crease debía ser global: considerar “todos los activos” y “todos los pasivos” del contribuyente. De lo contrario, no sería un impuesto al patrimonio neto.

La globalidad no es una de las características del IPNP, creado por el Decreto Legislativo 451, de donde resulta que el mismo es inconstitucional. Demostremos esta afirmación analizando sus artículos 5 y 6.

El artículo 5 se refiere a los bienes que deben ser considerados para efectos del impuesto. El inciso a) se refiere a los “inmuebles”. Sin embargo, por la referencia a la forma como deben ser valuados, es decir en función del autoavalúo, se interpreta, y el reglamento así lo confirma, que se refiere sólo a predios. No incluye, en consecuencia, todos los que, según nuestro Código Civil (28), son inmuebles.

Siguiendo el análisis del artículo 5 apreciamos que tampoco están incluidos, entre los bienes gravados, el dinero en efectivo, ni los caballos de paso (29), ni los caballos de salto, ni los objetos de colección, obras de arte y joyas que no estén asegurados ni los bienes intangibles, como los derechos de propiedad industrial, derechos de autor, usufructo, entre otros.

El artículo 6 se refiere a las deudas, y sólo permite deducir aquellas “garantizadas por derechos reales sobre bienes situados en el país, vinculados a la adquisición o construcción de bienes inmuebles y de vehículos automotores”.

En resumen, no se incluyen todos los bienes del contribuyente ni todas las deudas del mismo, con lo cual éste no sería un Impuesto al Patrimonio “Neto” por carecer de la necesaria globalidad.

De otro lado, hemos apreciado cómo la ley delegatoria ha exigido también que el impuesto a establecer por el Poder Ejecutivo debía tomar en cuenta la capacidad contributiva.

El concepto de capacidad contributiva es muy importante en el Derecho Tributario. Como expresa el maestro Héctor Villegas, así como el principio de legalidad constituye el límite formal respecto al sistema de producción de la norma, la capacidad contributiva constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad.

Dada su importancia, la capacidad contributiva suele ser recogida por las Constituciones como principio de imposición fiscal. Si bien la nuestra no la menciona en forma expresa, resulta clara la intención del Constituyente de acogerla cuando, en el artículo 77, expresa que todos tenemos el deber de soportar “equitativamente” las cargas establecidas por la ley. Asimismo, cuando se refiere a los principios de uniformidad y de justicia, también está reconociendo implícitamente que el derecho del Estado a establecer tributos está limitado a la capacidad que cada persona tiene de soportarlos.

Detrás de la capacidad contributiva está la riqueza, porque son las distintas expresiones de riqueza las que demuestran capacidad contributiva. Según la doctrina, el patrimonio neto personal es un excelente recurso para medir la capacidad contributiva, desde que permite gravar el valor neto de todos los bienes atesorados por una persona a lo largo de su vida. No obstante ello, el legislador que otorgó facultades al Poder Ejecutivo, tampoco deseaba que hubiese margen de duda al respecto. Por ello, al dictar la ley

delegatoria estableció expresamente que el impuesto debía tomar en cuenta la capacidad contributiva.

El impuesto establecido por el Decreto Legislativo 451, al no considerar como gravados todos los activos del contribuyente y permitir deducir sólo algunas de sus deudas, es decir, por no ser global, como hemos demostrado anteriormente, tampoco cumple con la exigencia de tomar en cuenta la capacidad contributiva. (30).

No cabe duda que el patrimonio de algunas personas puede estar constituido por bienes no gravados y por ello no tributarán o lo harán por debajo de su verdadera capacidad contributiva. En cambio, muchos otros que han obtenido importantes deudas para adquirir o mantener activos distintos a los inmuebles y automóviles se verán obligados a pagar un tributo que no guarda relación razonable con su capacidad contributiva.

En el caso de los no domiciliados, no pueden ser más evidentes la falta de globalidad del impuesto creado por el Decreto Legislativo 451 y el hecho de no tomar en cuenta la verdadera capacidad contributiva. Para ellos no cabe computar deudas ni mínimo no imponible. El impuesto recae sólo sobre el valor de los activos y con una tasa proporcional que es precisamente la tasa más alta de la escala aplicable a los contribuyentes domiciliados.

Nos imaginamos que este injusto tratamiento ha tenido su origen en supuestas dificultades para determinar el impuesto a pagar en base a un patrimonio neto, en la medida que para un no domiciliado sería difícil agrupar o consolidar sus activos y pasivos. Sin embargo, cree-

mos que la urgente necesidad que tiene el país de contar con inversiones extranjeras y la obligación que tenía el Poder Ejecutivo de cumplir con las indicaciones de la norma delegatoria para no atentar contra el principio de legalidad, debieron motivar un esfuerzo especial del legislador para establecer un mecanismo apropiado a las circunstancias.

Así, por ejemplo, pudo haberse obligado a los no domiciliados a señalar un representante en el país para que sea éste quien se encargue de determinar su patrimonio neto conforme al régimen dispuesto para los domiciliados. Podrían así haberse deducido deudas y computado mínimo no imponible. Sólo a falta de tal designación se aplicaría el sistema de retención por los responsables con la tasa proporcional sobre el valor de cada activo, operando el sistema a manera de castigo y en función de la opción del propio contribuyente (31).

Julio de Almeida ha señalado como evidencia de falta de globalidad el hecho de que no se puedan computar ni los bienes ni las deudas en el exterior. En nuestra opinión, ello puede explicarse por el hecho que el legislador ha elegido el principio de territorialidad, conforme al cual sólo deben tomarse en cuenta para efectos del impuesto los bienes ubicados y deudas contraídas en el país, siguiendo de este modo las conclusiones o sugerencias adoptadas en la Primera Reunión de Expertos en Doble Tributación Internacional, que se realizó en Montevideo en abril de 1973.

Sin embargo, coincidimos en que, siendo éste un impuesto básicamente complementario al Impuesto a la Renta, debiera haber coherencia entre ambos en este aspecto. Como se sabe, en el Im-

puesto a la Renta se aplica el criterio del domicilio además del de la fuente. Por esta razón, lo lógico habría sido aplicar para efectos del IPNP, además del principio de territorialidad, el principio del domicilio; o, en su defecto, eliminar del Impuesto a la Renta el criterio del domicilio.

De haberse adoptado el principio del domicilio, podría haberse establecido un sistema de crédito contra el impuesto por los tributos que hubiesen gravado el patrimonio en el extranjero, a fin de evitar la doble imposición internacional.

3.5. Alcances del Principio de Reserva de la Ley

El análisis de los requisitos a que está sujeta la delegación de facultades no es suficiente para establecer si en la normatividad que rige el IPNP se ha respetado o no el principio de legalidad. Debemos tener presente, retomando lo que dijéramos al iniciar este capítulo, la definición y alcances del mismo.

Según la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, es la ley la que debe determinar el hecho imponible, fijar la cuantía del tributo y la base para su cálculo, señalar al sujeto pasivo, conceder exoneraciones y otros beneficios, normar los procedimientos jurisdiccionales y administrativos en cuanto éstos afecten derechos o garantías individuales, definir las infracciones y establecer las respectivas sanciones, establecer preferencias y garantías para la deuda tributaria y, por último, regular las formas de extinción de la obligación tributaria por medios distintos al pago (32). Por ello, estos aspectos no pueden ser establecidos ni modificados por normas de menor jerarquía, ni quedar librados al arbitrio del

órgano administrador. Lamentablemente, esto no ha sido respetado por las normas del IPNP.

Respecto a la cuantía del tributo, constituye, para la mayoría de los ponentes, una violación al principio de legalidad lo señalado en los artículos 2 y 7 del Decreto Legislativo 451. En el primero se fijan los patrimonios mínimos gravados, en función de la UIT; en el segundo, se establece la forma de determinar la cuantía del tributo en base a una escala progresiva acumulativa fijada en UIT y se señala que “la UIT a que se refiere este artículo es la que de manera específica fijará el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), tomando en cuenta la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística”. Con la utilización de estos índices de referencia, la cuantía del tributo y la base para su cálculo no están determinadas en la ley, quedan libradas al arbitrio del Poder Ejecutivo.

No negamos la importancia práctica que tienen estos índices, pero debe establecerse claramente en la ley la forma exacta de determinarlos (33). El requisito impuesto al Poder Ejecutivo para ello, “tomando en cuenta...”, resulta extremadamente vago y peligroso. Se da pie a que fijando una UIT muy baja se amplie el universo de contribuyentes, afectándose a quienes no fue la intención gravar al crear este impuesto (34) y se pierda la progresividad del sistema.

También respecto a la cuantía del tributo, en el Decreto Legislativo se hace referencia a “índices de corrección monetaria que señale el MEF” para valorizar algunos bienes del activo (artículo 5, incisos b, c, i). Como en el caso anterior,

por una vía que no es la ley, se terminará influyendo en la cuantía del tributo.

Terminando con el aspecto cuantitativo, debemos señalar que el Decreto Legislativo no establece los montos de los pagos a cuenta que regirán para este impuesto, limitándose a señalar, en el artículo 9, que son trimestrales y que a tal efecto los contribuyentes considerarán una “porción” del impuesto determinado en el ejercicio anterior, de acuerdo a las normas que para cada ejercicio gravable fije el MEF. Siendo los pagos a cuenta obligaciones tributarias sustantivas, su monto debe ser fijado por ley, no puede ser establecido por el Poder Ejecutivo mediante Resolución Ministerial.

El único límite impuesto al Poder Ejecutivo es que el monto de cada pago a cuenta sea una porción del impuesto pagado en el ejercicio anterior. A pesar del amplio margen otorgado, el cual es en nuestra opinión inconstitucional, el primer pago a cuenta del impuesto ha sido fijado en 200% del impuesto que hubiera correspondido en el ejercicio anterior. Aún aceptando que dicho pago, que vence el 15 de noviembre, corresponde en realidad a dos cuotas (la de junio y setiembre), el Poder Ejecutivo se ha excedido en su fijación, porque el 100% no es una “porción” de un todo, sino el todo mismo.

Respecto a los sujetos pasivos, tanto contribuyentes como responsables, éstos deben estar señalados en la ley. Los responsables del IPNP de cargo de los no domiciliados han sido señalados en el artículo 12 del Decreto Legislativo. El Reglamento señala, además, a otros responsables en su artículo 44, lo cual constituye también una violación al principio de legalidad. En efecto, el Decreto Legisla-

tivo se refiere a los que tengan el condominio, posesión o administración de los bienes gravados. El Reglamento, en cambio, se refiere a los que tengan el uso, goce, usufructo y disposición, lo que resulta correcto por constituir actos posesivos, pero añade a los que tengan la custodia, depósito o tenencia de los bienes gravados, que no constituyen actos posesorios porque a través de ellos no se ejerce ninguno de los atributos de la propiedad. La ampliación de los responsables trae como agravante que puede darse el caso de distintas personas que tengan el carácter de responsables al mismo tiempo. ¿Cuál será la relación entre ellos? La ponencia del Sub-Tema III seguramente nos lo dirá.

Las exoneraciones e inafectaciones también deben ser concedidas por ley. En el Decreto Legislativo sólo se han establecido expresamente dos inafectaciones objetivas: no son computables los bienes muebles e inmuebles que forman parte del patrimonio cultural de la nación a que se refiere la ley 24047, ni los predios rurales adjudicados por el proceso de Reforma Agraria a cooperativas y otras entidades asociativas.

Sin embargo, mediante Decreto Supremo 175-88-EF se ha establecido una exoneración objetiva (y sólo para 1988) respecto a las acciones y participaciones que corresponden a empresas que no han iniciado su actividad productiva, y una inafectación subjetiva respecto a los Organismos Gubernamentales Extranjeros u Organismos Internacionales. Estos beneficios nos parecen convenientes y justos. Creemos que el primero debiera ser permanente y no sólo para 1988 (35). Sin embargo, lo discutible aquí es el medio que se ha utilizado para establecerlos. ¿Se ajustan al principio de legalidad las

normas sobre materia tributaria dictadas al amparo del artículo 211, inciso 20? Creemos que no, que tales normas sólo son válidas en situaciones “extraordinarias” como lo señala la propia Constitución (36). En este caso, nos parece una violación del principio de legalidad.

Por otro lado, para Guillermo Ruiz Secada el artículo 14 del Decreto Legislativo “resulta siendo el peor de todos los artículos violatorios del principio de legalidad”, porque “es exageradamente inconstitucional la facultad que se pretende dar a la Dirección General de Contribuciones de recomponer bases impositivas basadas en simples presunciones”. Si tal cosa es lo que pretende el artículo, concordamos con él; pero realmente no vemos clara la interpretación de este artículo, y el artículo 51 del reglamento tampoco aclara nuestras dudas; Estamos seguros que nuestra duda será despejada por los ponentes de los Temas II y III de estas Jornadas.

4. PRINCIPIO DE IGUALDAD

4.1. Aspectos generales

Al igual que el principio de legalidad, éste es uno de los pilares de la tributación. Sin embargo, como hemos expresado al inicio de este trabajo, es tal vez el que más dificultades ofrece para denominarlo (37). Esta situación nos obliga a exponer previamente qué entendemos por este principio a fin de facilitar su análisis con relación al IPNP.

El principio reconocido por la doctrina mayoritaria como “igualdad” tiene diversas derivaciones, de ahí que sea frecuente referirse al mismo utilizando distintas denominaciones, según el aspecto de dicho principio al cual se esté uno re-

mitiendo.

Así por ejemplo, el principio de “uniformidad” que recoge el artículo 139 de la Constitución, y el enunciado “no hay privilegio en materia tributaria”, son distintas formas de enunciar un mismo principio tributario: el de igualdad.

La igualdad puede ser entendida en forma horizontal, cuando apreciamos que no pueden haber tratos diferentes en razón a circunstancias subjetivas como religión, edad; sexo, nacionalidad, condición social, etc. La doctrina la reconoce en este caso como principio de generalidad o universalidad. También puede ser entendida en forma vertical, cuando nos percatamos que no todos tenemos la misma capacidad de contribuir; que una misma imposición puede generar mayores sacrificios a unos que a otros y por ello concluimos que “debe haber trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”. Estamos así frente al principio de uniformidad.

La generalidad significa que el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, deba quedar sujeta a él. “De lo que se trata es que nadie debe ser eximido debido a privilegios personales de clase, linaje o casta” (38).

La uniformidad significa que la carga tributaria debe guardar una relación directa con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; en otras palabras, que debe establecerse una proporcionalidad, igualdad y homogeneidad de sacrificio.

No obstante lo expuesto, y a manera de confirmación de las evidentes dificultades existentes para denominar este

principio, producto de los diversos enfoques que se le dé, pero sin que por ello se cambie su esencia misma, apreciamos que para Juan del Busto el principio de uniformidad es sinónimo de “generalidad” tal como la hemos expuesto al iniciar este capítulo. Sin embargo, vemos también como se refiere a la igualdad en la acepción que para nosotros tiene la “uniformidad” en su brillante análisis sobre el principio de “justicia”. En efecto, para dicho ponente la igualdad es una de las más importantes manifestaciones del principio de justicia, aunque no la única, y se expresa en la necesidad de hacer recaer la obligación tributaria de manera pareja en todos los contribuyentes.

4.2. El principio de igualdad en el Impuesto al Patrimonio Neto Personal

Al examinar el IPNP, observamos que este principio se ve afectado por diversas situaciones.

La primera violación a este principio la constituye la falta de globalidad del impuesto, a la cual nos hemos referido en el análisis del principio de legalidad. La exclusión de bienes que integran el haber o activo patrimonial, da como resultado índices inexactos de la capacidad contributiva.

Julio de Almeida, Juan del Busto y Enrique Vidal H. sostienen, con razón, que se excluye inexplicablemente un conjunto de bienes que son sinónimo de capacidad contributiva; como son el caso de la tenencia de dinero en efectivo, del derecho de propiedad intelectual, de los derechos del usufructuario, del usuario, los de la servidumbre activa, de objetos de colección, de obras de arte y joyas no aseguradas, aparatos electrodomésticos,

mobiliario de lujo y bienes intangibles. Por ello, Juan del Busto considera que una fórmula más adecuada para definir los bienes que integran el patrimonio, podría haber sido la adoptada por la legislación colombiana, según la cual, constituyen el patrimonio todos los derechos reales y personales apreciables en dinero.

Julio de Almeida, resumiendo la violación del principio analizado, concluye que si dos patrimonios netos son iguales en su quantum, ambos deberían resultar gravados con el impuesto en la misma medida, habida cuenta que ponen de manifiesto una riqueza similar y una capacidad económica análoga, sin importar las diferentes clases de bienes que puedan integrar dichos patrimonios.

Por su falta de globalidad, nuestro IPNP establece un trato injustamente desigual a contribuyentes de similar capacidad contributiva. Por el simple hecho de tener uno de ellos bienes no computables para el IPNP, no tributa con el mismo sacrificio que aquel cuyos bienes se encuentran afectos.

También constituye violación al principio de Igualdad el tratamiento que dispensa el Decreto Legislativo a las deudas computables para la determinación del IPNP, toda vez que como hemos analizado anteriormente, sólo son deducibles las deudas contraídas en el país que estén garantizadas con derechos reales constituidos sobre bienes situados en el Perú y siempre que las referidas deudas estén vinculadas a la adquisición o construcción de bienes inmuebles y de vehículo automotores (39).

La situación antes descrita se ve agravada en el caso de los contribuyentes no

domiciliados a quienes se les niega todo derecho a deducir sus deudas en el país, configurándose para ellos, en consecuencia, un impuesto al patrimonio bruto. En nuestra opinión, como hemos expresado al analizar el requisito de la capacidad contributiva exigido por la ley autoritativa, nada hubiese impedido al legislador permitir al no domiciliado designar un representante en el país a fin de hacer posible la aplicación del impuesto sobre el patrimonio neto.

Otra injusta desigualdad está constituida por la inaplicabilidad del mínimo no imponible de 200 UIT y de la escala progresiva para contribuyentes no domiciliados, en contraposición a lo establecido respecto a los domiciliados. Los primeros reciben un tratamiento fiscal menos favorable que los segundos, al establecer el presupuesto legal que, a partir de las 200 UIT, los contribuyentes domiciliados tributarán lo que les corresponda de acuerdo a su patrimonio y a las tasas previstas en el Decreto Legislativo 451; mientras que los contribuyentes no domiciliados no gozarán de estos beneficios, recibiendo por ende un tratamiento discriminatorio según el cual tributarán por el IPNP el 4% del valor respectivo de sus bienes ubicados en el país (40).

Finalmente, se viola también el principio de igualdad, cuando, a diferencia de los domiciliados, no se les permite a los no domiciliados aplicar como crédito contra el IPNP el importe de los impuestos al patrimonio predial y automotriz, pagados respecto a sus bienes gravados con el anterior.

A la luz del principio de uniformidad contemplado en nuestra Carta Política, concluimos que el IPNP deviene en inconstitucional.

5. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

La no confiscatoriedad de los tributos es una garantía recogida expresamente en la parte final del párrafo segundo del artículo 139 de nuestra Constitución.

Cuando iniciábamos esta exposición, afirmábamos que la Constitución le otorga al Estado la potestad de crear tributos, porque reconoce la necesidad que tiene éste de recaudar los fondos necesarios para financiar los servicios públicos que la misma Constitución y las leyes le obligan. Por ello, nadie niega la legitimidad del derecho que tiene a establecer cargas tributarias a sus miembros. Sin embargo, decíamos también que dicha facultad no era ni podía ser absoluta o arbitraria, porque las personas tienen a su vez derechos fundamentales que el Estado está obligado a respetar y garantizar. Uno de estos derechos es el de la inviolabilidad de su propiedad privada, previsto en el artículo 125 de la Constitución. Este derecho deriva a su vez de la garantía constitucional contenida en el numeral 14 del artículo 2 de la misma carta política.

Surge, entonces, una especie de contradicción. Por una parte el derecho legítimo del fisco a detraer de los contribuyentes parte de sus bienes o renta; y, por otra, el derecho del contribuyente a que se respete su propiedad privada. ¿Cómo puede entonces hacerse coincidir ambos derechos, sin que el ejercicio de uno vulnere el del otro? La respuesta es muy sencilla: haciendo que el Estado al establecer los tributos, lo haga respetando fielmente los principios de imposición fiscal. Así el ejercicio de su potestad tributaria será legítimo y se estará cumpliendo con el enunciado de “no hay confiscación en tributación”. Si no lo hace,

estará vulnerando el derecho a la propiedad privada y no habrá propiamente tributación, sino mera confiscación.

Coincidiendo, en parte, con este criterio, los ponentes reconocen en este principio una garantía de inviolabilidad del derecho individual a la propiedad privada, impidiendo el despojo irrazonable de bienes de los ciudadanos por parte del fisco, mediante la vía disfrazada de tributos (41).

Sin embargo, existen algunas diferencias de opinión respecto a los alcances del principio. Así para el Ponente General existe confiscación cuando el Poder Ejecutivo establece un tributo mediante un decreto legislativo, sin respetar fielmente el mandato de la ley autoritativa de gravar el patrimonio neto, como ha quedado demostrado en el análisis hecho sobre el principio de legalidad. Estamos en este caso ante un acto de imposición del Poder Ejecutivo que deviene en ilegítimo por no corresponder a las facultades delegadas.

Del mismo modo, habrá también confiscación cuando el tributo exceda los límites que los contribuyentes pueden soportar equitativamente, esto es, de acuerdo a su capacidad contributiva, como lo exige la misma ley delegatoria y el artículo 77 de la Constitución.

Sin embargo, los señores ponentes, siguiendo la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia de otros países (42), parecen apreciar las diferencias entre tributación y confiscación en el orden cuantitativo más que cualitativo, encontrando en la práctica, dificultades para precisar cuándo termina el impuesto y cuándo empieza la confiscación (43).

Según esta tesis, que en mi opinión no

es errada sino parcial, porque aprecia el problema sólo desde el ángulo cuantitativo, dicho principio limitaría la facultad estatal en cuanto a la fijación del monto del tributo, estableciendo un tope que si se excede resulta confiscatorio. Así se manifiesta, acertadamente, que los impuestos deben ser razonables, acordes con las exigencias de tiempo y lugar y con las finalidades económico-sociales de cada tributo (44).

El maestro Horacio García Belsunce (45), citando a Linares Quintana, sostiene que “el eje en torno al cual gira todo el sistema jurisprudencial de la Corte Suprema argentina, con respecto a la confiscatoriedad de las contribuciones, es la regla de que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable y este quantum es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta...”.

El problema radica precisamente en determinar qué se entiende por absorber una parte sustancial de la renta o del capital gravado. Como anota el mismo García Belsunce, citando esta vez a Bielsa y a Felipe Pérez, debido al carácter casuístico del tema, no se pueden fijar criterios precisos o rígidos para determinar la confiscatoriedad en términos generales y con aplicación para todos los gravámenes.

Estando así las cosas, la jurisprudencia argentina sólo se ha limitado a declarar confiscatorios determinados tributos, adoptando porcentajes, al decir de García Belsunce, “apriorísticos y cabalísticos”, para considerar que pasados los mismos se configura la confiscatoriedad inconstitucional.

Tratándose del impuesto inmobiliario o contribución territorial se ha señalado que

“en tanto la relación entre el valor de la propiedad y el quantum de la contribución sea razonable, la tacha de confiscatoriedad sólo es admisible si el tributo absorbe más del 33% del producto normal de la eficiente explotación del inmueble gravado”.

De esta jurisprudencia podría deducirse, entonces, la necesidad de establecer en cada caso, para efectos de declarar el carácter confiscatorio del gravamen, la proporción existente entre el IPNP y el índice global de la productividad, real o potencial, del patrimonio neto del contribuyente. Pero aún así, como anota en su ponencia Enrique Vidal H., resulta discutible por lo arbitrario, la fijación de dicho tope.

En el mismo sentido, Juan del Busto reconoce en su ponencia que resulta difícil establecer los límites cuantitativos para determinar a partir de qué momento un impuesto es confiscatorio; ello dependerá, anota a continuación, de una valoración vinculada a las circunstancias económicas y generales del país, así como al conjunto de ideologías que predominan en un momento y en un lugar determinado.

De otro lado, señala también en su ponencia Juan del Busto, citando a Pérez de Ayala, que “es confiscatorio un impuesto cuando para pagarlo, el ciudadano ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio y con su producto hacer frente al abono del tributo”. Concluye así que este tributo debe ser satisfecho con cargo a la renta real o potencial de los bienes productivos o improductivos del contribuyente, precisando, que el impuesto se mide sobre el patrimonio y se paga con la renta del mismo.

Refiriéndonos específicamente al IPNP establecido en el Perú, a diferencia de uno de los ponentes que considera que el mismo no es confiscatorio (46), dos de las ponencias se pronuncian categóricamente en sentido contrario. Una de ellas es la de Enrique Vidal H., quien analiza el problema desde un punto de vista general, no casuístico. En su ponencia nos muestra un cuadro comparativo del nivel de las tasas máximas del impuesto en los catorce países que lo aplican o lo han aplicado en algún momento. En dicho análisis puede apreciarse muy claramente que el nivel de las tasas máximas del impuesto establecido en el Perú es el doble o más del doble de las establecidas en los otros países (47).

Esta situación se ve agravada cuando se observa que varios de los países que cuentan con este tributo, no tienen otros gravámenes al patrimonio neto que se superpongan con el IPNP, porque no existen o porque los bienes computables para uno de ellos no lo son para el otro. Incluso en algún país, como el Uruguay, no existe el Impuesto a la Renta, por lo que el IPNP resulta sustitutorio del anterior. En otros casos, como en Alemania, el IPNP es deducible para efectos de la determinación de la renta imponible sujeta al Impuesto a la Renta.

La comparación de las tasas máximas efectuada y la observación que hace de la función que cumple el IPNP como complemento del Impuesto a la Renta, para darle mayor progresividad (48), lleva a concluir enfáticamente a Enrique Vidal H. que la estructura de las tasas del nuevo tributo tiene niveles confiscatorios.

Para dicho ponente esta situación se ve agravada cuando se aprecia que existen en el país una serie de tributos que

afectan total o parcialmente la misma expresión de riqueza.

La doble o múltiple imposición, aunque no recomendable administrativamente, no constituye en sí misma una violación de la Constitución. Nada impediría al Estado establecer varios tributos sobre un mismo hecho, los cuales actuarían entre ellos como sobretasas (49). Sin embargo, esta afirmación está condicionada a que el conjunto de tales tributos no supere el límite que fija el concepto de confiscatoriedad.

No cabe duda entonces que para medir el nivel de la cuantía del IPNP y determinar así su confiscatoriedad, debe tenerse presente, también, la relación que existe entre este tributo y los demás que integran nuestro sistema tributario, y que afectan la misma expresión de riqueza.

Como es sabido, en aplicación de la Ley 24750, a partir del ejercicio 1988, las empresas, salvo el caso de las inmobiliarias, ya no podrán considerar como pagos a cuenta de su Impuesto al Patrimonio Empresarial el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial que grava la tenencia de bienes inmuebles y el Impuesto al Patrimonio Automotriz. Por lo tanto, si bien el Impuesto al Patrimonio Empresarial, pagado por la empresa de la cual es accionista el contribuyente del IPNP, constituye un crédito contra este tributo, al nivel de la carga impositiva patrimonial que soporta dicha empresa, habrá una doble imposición que de alguna manera afectará también en su conjunto al contribuyente del IPNP.

No obstante lo expuesto, reconocemos que resulta dificultoso sumar al IPNP las cargas tributarias que suponen los impuestos que gravan la tenencia de activos

fijos, como son los Impuestos al Valor del Patrimonio Predial y al Patrimonio Automotriz, Aeronaves y Embarcaciones de Recreo, cuando éstos afectan a nivel de la empresa. Donde no cabe dificultad alguna para efectuar dicha suma es en el caso del Impuesto a la Renta Mínima Presunta, incorporado recientemente al régimen del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo 399.

En aplicación de este régimen, la renta neta global de las personas naturales contribuyentes del Impuesto a la Renta, con patrimonio neto mayor a 1,200 UIT, no podrá ser inferior al 3% del valor de su patrimonio. De esta forma, además de afectar rentas que otras normas han exonerado, lo que el legislador ha pretendido, sin duda alguna, es gravar con el Impuesto a la Renta el rendimiento que el patrimonio está en capacidad de producir, buscando de ese modo afectar el capital improductivo (50).

Ahora bien, si aceptarnos la afirmación que cuando se grava el patrimonio se pretende que el tributo sea pagado con la renta que produce o que sea capaz de producir, concluiremos que tanto el mecanismo de la renta mínima presunta como el IPNP, constituyen dos formas distintas de afectar una misma expresión de riqueza y, en consecuencia, deben ser tomados en cuenta en forma conjunta para el análisis del grado de confiscatoriedad de este último.

Finalmente, confirmando un poco la tesis expuesta en la parte inicial del análisis de este principio fiscal, Juan del Busto encuentra también como causas para considerar al IPNP como confiscatorio, una serie de circunstancias que tienen directa relación con el respeto a la capacidad contributiva.

Así, por ejemplo, para dicho ponente el tributo es confiscatorio cuando, a pesar que se supone que grava el patrimonio neto, ignora las deudas en las que pueda haber incurrido el contribuyente para la formación del patrimonio afecto y sólo permite deducir, para determinar la base imponible, las deudas garantizadas por derechos reales sobre bienes situados en el país, vinculadas a la adquisición o construcción de bienes inmuebles y de vehículos automotores, como si éstos fuesen los únicos activos gravados con el tributo.

Sucede así que para un contribuyente que base su patrimonio en acciones de sociedades, para cuya obtención incurrió en importantes deudas, el impuesto terminaría aplicándose sobre un patrimonio inexistente.

Para Juan del Busto, constituye también confiscación cuando el nudo propietario se ve en la obligación de pagar el impuesto sobre un patrimonio en el que se encuentran incluidos bienes cedidos a terceros y que, en consecuencia, no le producen renta real o potencial que le permita hacer frente al mismo. Sin embargo, creo que a esta afirmación podría oponerse el artículo 1010 del Código Civil, que permite al nudo propietario resarcirse repitiendo contra dichos terceros el impuesto pagado respecto al bien cedido, claro está con las dificultades que implicaría establecer su monto exacto.

Como estos ejemplos, creo que pueden obtenerse muchos más, como es el caso del propietario cuyos inmuebles están arrendados, sometidos a la ley de inquilinato o que por las normas referidas al régimen de administración de precios actualmente vigente en el Perú, perciben rentas muy por debajo de lo que el

inmueble estaría en capacidad de producir en una situación de mercado libre.

Del mismo modo tenemos el caso de los depósitos bancarios. Tal vez una de las pocas excepciones razonables a la globalidad del impuesto debió ser la exclusión de la totalidad de los depósitos bancarios de la base imponible. ¿Cómo justificar éticamente la permanencia en el patrimonio neto del contribuyente, para los efectos del impuesto, de los importes depositados en las entidades del sistema financiero nacional, cuando la renta que éstos generan no alcanza a cubrir, ni siquiera remotamente, los altos índices inflacionarios que soporta actualmente el país? Cuando el índice de inflación anual excede del mil por ciento y las tasas efectivas máximas de interés anual que están autorizadas a pagar las instituciones financieras apenas alcanzan a 268.98%; sólo el hecho de tener tales depósitos supone perder cada día una parte importante del capital. Por esta razón, lo lógico era exonerarlos, sin límite alguno, de la misma manera que se exoneran los intereses del Impuesto a la Renta.

Juan del Busto hace también una interesante referencia a los casos de acreedores del exterior que, por aplicación del inciso h) del Art. 5 del Decreto Legislativo 451, deben considerar su crédito para los efectos del impuesto a su valor nominal, sin poder reajustarlo de acuerdo a la cotización internacional de la deuda que, en las actuales circunstancias, está muy por debajo de los valores nominales, dadas las evidentes dificultades para obtener o remesar divisas. Este será otro caso de confiscación porque se obliga a pagar impuesto sobre un patrimonio total o parcialmente inexistente.

En resumen, desde el punto de vista

cuantitativo habrá que analizar cada caso en particular, a fin de determinar si el tributo grava a niveles adecuados una expresión de riqueza que efectivamente demuestre capacidad contributiva. De lo contrario, habrá confiscación y no tributación.

6. PRINCIPIO DE ECONOMIA EN LA RECAUDACION

Decía Adam Smith, entre sus máximas sobre imposición, que la gestión de la recaudación de los tributos debe ocasionar al fisco el menor gasto posible. Esta máxima es recogida por nuestra Constitución en el texto del artículo 139, como principio de imposición fiscal.

Contrario a lo sostenido por algunos profesionales en la materia (51), según los cuales este principio sería una simple recomendación al legislador, creemos que al igual que los demás principios recogidos expresamente en la Constitución, éste constituye una verdadera garantía para el contribuyente.

En efecto, hemos expresado repetidas veces que el objetivo principal de los tributos es el de procurar ingresos al Estado para que pueda prestar los servicios públicos. Reconocemos que también se persigue con ellos objetivos extrafiscales, atendiendo a su carácter instrumental de la política económica. Pero, en ningún caso, podría sostenerse válidamente una imposición per se, porque al carecer de causa o razón la convertiría en ilegítima. Ello ocurriría, sin duda alguna, si el Estado establece un impuesto al patrimonio neto personal cuyo costo administrativo de recaudación y control fiscal es de tal magnitud que toda o gran parte de la recaudación debería destinarse a dicho fin (52), lo cual impediría que se cumplan las

finalidades naturales del impuesto.

Precisamente para evitar, por absurdo e injusto, este inútil sacrificio de los contribuyentes, es que los constituyentes han recogido expresamente este principio en la Constitución. Por ello el Estado tiene el deber de respetarlo (53) y los contribuyentes el derecho a exigir su cumplimiento a través de las vías que le dispensa la propia Constitución y la ley.

En nuestro país existen antecedentes sobre el reconocimiento de este principio, ocurrido incluso antes de ser incorporado en el texto constitucional. Recordemos, por ejemplo, cómo los impuestos sucesorios fueron derogados por el Decreto Ley 22719, argumentándose en su parte considerativa, como causal de tal derogación, “el permitir a la administración reorientar sus recursos hacia el control y fiscalización de otros tributos de mayor significación”. Del mismo modo, con ocasión de la creación del Impuesto a los Bienes y Servicios por el Decreto ley 19620, se derogaron cerca de cuarenta tributos nacionales y regionales que se aplicaban específicamente a determinados bienes y servicios, los cuales constituían un verdadero conglomerado de dispositivos legales y administrativos, con las respectivas complicaciones, toda vez que cada uno de ellos tenía su propio sistema de pago y administraciones diferentes. Por la misma razón de economía en la recaudación, el antiguo Impuesto de Rodaje fue sustituido y convertido en un gravamen más a los combustibles, facilitándose de ese modo su administración.

Ahora bien, lo expuesto no significa que no reconozcamos las evidentes dificultades existentes para verificar el respeto de este principio, hasta el punto que pueda ser de muy difícil probanza para el

contribuyente que desee ampararse en el mismo para alegar la inconstitucionalidad del tributo.

La falta de un presupuesto de gastos detallado por tributos por parte de la administración tributaria, obligaría a recurrir a pruebas indiciarias.

Tratándose del IPNP, la situación es especialmente grave por dos razones. La primera es que se trata de un tributo que requiere de una costosa estructura administrativa para evitar que su aplicación se convierta en causa de mayores inequidades. Debe tenerse en cuenta que su pago responderá más a la voluntad de los contribuyentes que quieren cumplir y nuestro país no se caracteriza precisamente por un alto índice de cumplimiento voluntario, sino, por el contrario, existe un ámbito de informalidad creciente, incentivado en forma continua y permanente por la propia burocracia.

Además, como anota Alfredo Vidal, es notoria la ineficiencia técnica y falta de infraestructura de que adolece nuestra administración, que se ve traducida en escasa eficiencia recaudatoria en lo que a impuestos directos se refiere.

La segunda razón es que la experiencia habida en los diversos países que han adoptado dicho tributo demuestra que estamos ante un medio de escasa recaudación fiscal.

Alfredo Vidal, recogiendo un trabajo efectuado por el economista japonés Noboru Tanabe en 1967, nos muestra en su ponencia un cuadro sobre la eficiencia recaudatoria de este tributo en relación con los ingresos tributarios totales de los diversos países donde se ha aplicado. En él demuestra su escasísima significación

desde este punto de vista.

En nuestro país aún no hay una idea sobre lo que se recaudará por dicho concepto. Es más, su recaudación ni siquiera ha sido considerada entre los ingresos tributarios para el Presupuesto Público del presente año. Se trataría de un ingreso adicional, calculado extraoficialmente en 0.5% del P.B.I., cantidad que me niego a aceptar por consideraciones que no resulta adecuado tratar en este trabajo.

Nos cuenta el mismo autor japonés que, precisamente, la constatación de estas dos realidades, esto es el enorme gasto administrativo requerido para su control y su escasa significación recaudatoria, determinó que el Japón optase por derogar el tributo al poco tiempo de su implantación.

Creemos que esta constatación es más válida en un país subdesarrollado como el nuestro, donde no existen, ni siquiera de lejos, los niveles de riqueza ni la estructura administrativa de un país como el Japón.

7. PRINCIPIOS DE PUBLICIDAD, OBLIGATORIEDAD Y CERTEZA

El principio de publicidad establecido en forma general en el artículo 87 de la Constitución, ha vuelto a ser recogido en relación a la tributación en el artículo 139. En nuestra opinión esto se debe a que sus alcances en esta materia son mucho más amplios, siendo aplicable no sólo a las normas jurídicas formales, sino a todos los dispositivos que pudieran actuar como tales.

Coincidimos en que resulta reiterativo respecto a las materias que, según el principio de legalidad, están reservadas a

la ley, pero consideramos que es una garantía necesaria respecto a las que no están sujetas a dicho principio. Así lo entiende el último párrafo de la norma XI del Título Preliminar del Código Tributario, que señala: “las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que, por su naturaleza, sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial”.

El principio de obligatoriedad, aplicable también a toda norma o dispositivo que se refiera a la tributación, tiende a poner en relieve que el ejercicio del poder fiscal termina en el momento legislativo. Luego de este hecho, tanto el ente administrador, recaudador o sujeto activo, como el sujeto pasivo o los denominados terceros, quedan obligados a su cumplimiento. Así, por ejemplo, el sujeto activo de la relación jurídica tributaria sustantiva no podrá disponer de su acreencia; el ente administrador no podrá exigir a los contribuyentes o terceros el cumplimiento de obligaciones o deberes que no hayan sido establecidos en dicha normatividad.

Por último, el principio de certeza también tiene como objetivo dar seguridad al sistema jurídico tributario. Establece que las normas que regulan la tributación deben ser claras y no dejar margen a dudas o a más de una interpretación. Así, los sujetos de las relaciones jurídicas que se establezcan con referencia a materias tributarias, sabrán exactamente cuáles son sus derechos y obligaciones o deberes.

Como hemos visto, estos tres principios buscan contrarrestar las posibilidades de arbitrariedad por parte de la administración tributaria, cuya actividad debe ser reglada y no discrecional, y dar al contribuyente la seguridad que requiere

para el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Respecto a su aplicación en relación al IPNP, hasta el momento no hemos notado, y esperamos que las cosas sigan así, transgresiones a los dos primeros. Sin embargo, respecto al tercero, debemos concordar con Juan Del Busto cuando sostiene que “hay varios supuestos de oscuridad, ambigüedad y duda”. Algunos están contenidos en el Decreto Legislativo 451, como por ejemplo, ¿Cuáles son los patrimonios netos afectos para el ejercicio 1988 (art. 2)? ¿Cuáles son las deudas computables (art. 6)?, ¿Se aplican los artículos 1 y 2 a los no domiciliados?, ¿Los pagos a cuenta de las personas naturales que fallecen antes que termine el ejercicio se imputan como realizados por la sucesión o los herederos según quien sea el contribuyente el último día del ejercicio?, ¿Qué alcances tiene la facultad dada a la Dirección General de Contribuciones en el art. 14?, ¿Cómo determinan el patrimonio neto las sociedades imbricadas?

Estas interrogantes han sido despejadas por el Reglamento y por otras disposiciones del poder Ejecutivo.

8. CONCLUSIONES

1. Es lícito y necesario el derecho que tiene el Estado de establecer tributos para financiar la obra y los servicios públicos, así como para mejorar la distribución de la riqueza; por ello, todos tenemos el deber de pagarlos.

2. Pero dicha facultad no puede ser absoluta, porque las personas tienen a su vez derechos fundamentales que el Estado está obligado a respetar y garantizar y que, por ello, se encuentran expresamen-

te recogidos en la Constitución Política del Perú como “principios de imposición fiscal”.

3. Los principios constitucionales de imposición fiscal no constituyen simples recomendaciones al legislador, sino preceptos de observancia obligatoria para el que detenta la potestad tributaria y su cumplimiento puede ser objeto de control jurisdiccional posterior.

4. En consecuencia, es lícito, aunque no necesariamente conveniente, que el Estado Peruano establezca un impuesto al patrimonio neto personal, por constituir éste una evidente expresión de riqueza que manifiesta capacidad contributiva; pero, al hacerlo, debe respetar fielmente los principios de imposición fiscal porque, de lo contrario, deviene en ilegítimo.

5. Para determinar si se ha respetado o no el principio de legalidad deben examinarse los requisitos formales y sustanciales a que está sujeta la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo.

En cuanto a los primeros apreciamos que se ha cumplido con los requisitos referidos al plazo, al informe favorable de la Comisión Bicameral Especial del Congreso, a la exigencia de dar cuenta al Congreso y a la refrendación ministerial.

En cambio, en relación a los requisitos de fondo se observa que se viola el principio de legalidad porque el Decreto Legislativo 451 ha excedido las facultades delegadas al Poder Ejecutivo mediante la Ley 24750, al no haber establecido un impuesto al patrimonio neto personal ni respetar la capacidad contributiva.

Tampoco se ha respetado el principio

de reserva de la ley al haberse fijado, por una vía distinta a la ley, aspectos reservados a la misma, como son: el haberse delegado a sí mismo el Poder Ejecutivo la fijación de elementos importantes para la determinación de la cuantía del tributo, como la UIT, los índices de corrección monetaria y el monto de los pagos a cuenta; haberse señalado responsables y, finalmente al haberse otorgado exenciones

6. Se transgrede el principio de igualdad porque al desconocerse la globalidad que supone un impuesto al patrimonio neto, se discrimina, sin razón, en favor de aquellos patrimonios conformados principalmente por bienes no afectos; y en contra de aquéllos cuyas deudas han sido obtenidas para financiar bienes gravados distintos a los inmuebles y automóviles.

También se atenta contra este principio porque se discrimina, sin razón, contra el contribuyente no domiciliado, a quien se le aplica la tasa de 4% sobre su patrimonio bruto, sin permitírsele computar mínimo no imponible ni como crédito el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial y el Impuesto al Patrimonio Empresarial pagados en el país por sus bienes.

7. Se incumple con el principio de no confiscatoriedad porque, al no respetar los principios de imposición fiscal, el ejercicio del poder de imposición deviene en ilegítimo, convirtiéndose de ese modo en una violación a la propiedad privada.

Desde el punto de vista cuantitativo, también existen indicios generales del carácter confiscatorio del tributo si se tiene en cuenta que las tasas del mismo superan en más del doble al que rige en los

demás países donde se aplica. Sin embargo, es en el análisis de cada caso que se podrá determinar dicho carácter confiscatorio, lo que dependerá, básicamente de la estructura patrimonial de cada contribuyente, y de la posibilidad real o potencial de generar renta de los bienes gravados.

8. Es probable que tampoco se respete el principio de economía en la recaudación, lo cual se deduce principalmente de la experiencia de otros países que aplican este tributo, donde ha quedado demostrada su baja recaudación y su elevado costo administrativo, situación que se ve agrava

notoriamente en nuestro país ante la ineficiencia técnica y falta de infraestructura de que adolece nuestra administración.

Sin embargo reconocemos que la falta de información oficial sobre esta materia impide contar con los medios necesarios para demostrar esta violación de la Constitución.

9. Finalmente, respecto a los principios de publicidad y obligatoriedad no hemos notado transgresiones; habiéndose dado varios supuestos de oscuridad, los cuales han sido aclarados por disposiciones complementarias y reglamentarias.

CITAS Y NOTAS

- (1) Constitución Política del Perú, artículo 79.
- (2) Constitución Política del Perú, artículo 80.
- (3) Constitución Política del Perú, artículo 81.
- (4) Constitución Política del Perú, artículo 87.
- (5) Constitución Política del Perú, artículo 74.
- (6) Constitución Política del Perú, artículo 125.
- (7) Constitución Política del Perú, artículo 77.
- (8) Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, 2da. edición, Vol. 1, pág. 279.
- (9) Citado por Horacio García Belsunce, "Temas de Derecho Tributario", Editorial Abeledo-Perrot, Bs. AS., pág. 77
- (10) Constitución Política del Perú, artículo 81.
- (11) Geraldo Ataliba, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. No. 11, diciembre 1986, pág. 29.
- (12) Para Juan del Busto, los principios, cuando son recogidos por la Constitución, se convierten en preceptos y garantías constitucionales de observancia obligatoria. Su falta de cumplimiento o contradicción por una ley originan la anticonstitucionalidad de la misma. No son meras recomendaciones, son siempre obligatorias para el legislador y constituyen garantía para los administrados, aunque reconoce que los principios, como todo cuadro axiológico, siguen una escala de valor.

Guillermo Ruiz es de la misma opinión al señalar que todas las disposiciones contenidas en la Constitución tienen la misma jerarquía. Sostiene, asimismo, que la enumeración contenida en el Art. 139 de la Constitución es enunciativa y no taxativa, porque existen otros principios obligatorios que no están en la Constitución, pero sí en las ciencias financieras.

Para Enrique Vidal H., los principios constitucionales determinan los límites al poder de imposición del Estado, son frenos indispensables a la común voracidad fiscal de los Estados modernos, especialmente los latinoamericanos. Para el individuo constituyen el fundamento que le permite exigir se respete su libertad individual.

Julio de Almeida también coincide con los demás en el carácter de límite o parámetro que tienen los principios, que no pueden ser traspasados por el Estado al ejercer su poder tributario y que constituyen por ello garantías que amparan a los contribuyentes frente al uso desmedido del poder fiscal. Sin embargo, para él no todos los preceptos tienen el carácter de principios. Para dicho ponente sólo son principios los de legalidad, uniformidad y no confiscatoriedad. La justicia constituye un valor; la publicidad un requisito para la validez de las normas jurídicas; la obligatoriedad una característica de los tributos; y la certeza un

- ideal de toda norma legal.
- (13) Así lo reconoce la doctrina y en ello concuerdan todos los ponentes al Tema I de estas jornadas.
- (14) Montero Traibel, José Pedro. "Sistema Tributario - Principios Generales del Derecho Tributario", en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. No. 9, diciembre 1985, pág. 23.
- (15) La Norma IV de nuestro Código Tributario reproduce casi textualmente el artículo 4 del Código Modelo para América Latina, con algunos agregados respecto a los alcances de la potestad tributaria de los Gobiernos Locales y Regionales y respecto a la facultad del Poder Ejecutivo de modificar la cuantía de los tributos "tasa" (aspecto que ha sido seriamente cuestionado por parte de los autores nacionales, por considerársele inconstitucional). Como sabemos, el Código Modelo contiene una de las concepciones más amplias y rígidas de los principios de legalidad y de reserva de la ley.
- (16) Para nosotros, ambos principios no son sinónimos sino, más bien, dos aspectos de un mismo tema: mientras que el primero señala que los tributos deben crearse por ley, el segundo especifica qué aspectos deben estar necesariamente contemplados en dicha ley, a fin de que se cumpla con el principio de legalidad.
- Existen entre los ponentes, sin embargo, opiniones distintas. Para Juan Del Busto la expresión reserva de la ley es otro nombre con el que se conoce el principio de legalidad. Para Enrique Vidal H., el principio de legalidad tiene un alcance amplio aplicable a todo el Derecho y un alcance específico aplicable al Derecho Tributario, el cual se conoce como reserva de la ley.
- (17) La evolución de las concepciones que sirvieron de marco teórico para la elaboración original de este principio (derecho de propiedad casi absoluto, estricta separación de los Poderes del Estado, consideración del Poder Legislativo como primer poder del Estado y único legitimado y capacitado para dictar normas jurídicas, y la concepción del tributo neutro), ha sido brillantemente expuesta por Roque García Mullin en su ensayo "Hacia una Redefinición del Principio de Legalidad", expuesto en las Primeras Jornadas Regionales de Derecho Tributario, realizadas en Punta del Este en noviembre de 1972, reproducidas por el Centro Interamericano de Estudios Tributarios como documento número 3 del Curso Interamericano.
- (18) Constitución Política, artículos 188 y 211, inciso 10.
- (19) Constitución Política, artículo 211, inciso 20.
- (20) Constitución Política, artículo 211, inciso 22.
- (21) Constitución Política, artículo 139, tercer y cuarto párrafos.
- (22) Según el Dr. Eguiguren Praeli ("Normas Contrarias a la Constitución y la Ley", en *Revista del Foro*, CAL, Año LXII, No. 1, 1984), el Poder Legislativo no puede delegar la facultad de señalar al sujeto pasivo, hecho imponible, base de cálculo y quantum del tributo, por ser aspectos reservados a la ley en sentido formal.
- (23) Según la doctrina dominante en América Latina (y según lo establecido en el artículo 23 de nuestro Código Tributario), es la realización del presupuesto legalmente estable-

- cido, la fuente inmediata de dichas obligaciones.
- (24) Para Julio de Almeida resulta recomendable que el Congreso, al autorizar al Poder Ejecutivo para crear tributos, fije -como parámetro- los aspectos sustantivos más importantes del mismo, es decir, no sólo el hecho gravado sino, también, los topes para la cuantía del impuesto y de la base para su cálculo, a fin de dejar diseñado el marco dentro del cual debe desenvolverse el Poder Ejecutivo al crear el Tributo.
 - (25) Miguel Mur hace interesantes apreciaciones respecto a esta exigencia en la primera parte de su ponencia.
 - (26) Rubio y Bernalles, "Constitución y Sociedad Política", págs. 365 y 377.
 - (27) Romero Romana, Eleodoro. "Los Derechos Reales". Ed. P.T.C.M. Lima, 1947, pág. 11.
 - (28) Código Civil, artículo 885.
 - (29) Enrique Vidal H. justifica la exclusión sosteniendo que es una medida de fomento a sus criadores, por tratarse de animales oriundos del Perú.
 - (30) La teoría de que el legislador podría haber deseado que se creara un IPNP parcial no cabe, desde que con ello no podría medirse la capacidad contributiva.
 - (31) Para un análisis más profundo sobre las características del Impuesto respecto a los no domiciliados, consúltese la ponencia de Alfredo Vidal H.
 - (32) Como ya hemos dicho, esta norma es la que da contenido a la enunciación del principio de legalidad por el artículo 139 de nuestra Constitución. En tal sentido, debe considerarse interpretación auténtica del enunciado constitucional. Hemos puesto "sujeto pasivo" en vez de "contribuyente", como dice la Norma IV, en concordancia con el artículo 5 del Código Tributario.
 - (33) Para Alfredo Vidal H. deberá ser el INE, a través de publicaciones periódicas, el que apruebe los Índices necesarios para fijar la UIT. Para Julio de Almeida, debiera establecerse por Ley del Congreso, detallando minuciosamente el procedimiento para actualizarla. Para Guillermo Ruiz Secada, debe fijarse por Ley o Decreto Legislativo.
 - (34) En los Considerandos del Decreto Legislativo 451 se establece que el impuesto se ha creado para que "los estratos sociales de mayor capacidad económica contribuyan al financiamiento del gasto público".
 - (35) Así lo sostiene Alfredo Vidal en su ponencia. A lo cual habría que agregar que, al haberse establecido la exoneración sólo para 1988, a partir de 1989 en realidad se estará "neutralizando" la inafectación concedida en la ley del IPE a las empresas que no han iniciado sus actividades.
 - (36) Respecto a los llamados "Decretos de Emergencia", lamentamos no poder explayarnos por razones de espacio. Recomendamos consultar los interesantes artículos de Luis Hernández y Armando Zolezzi, publicados respectivamente, en la Revista "Cuadernos Tributarios" N° 1, de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, y en la Revista N° 10 del Instituto Peruano de Derecho Tributario.
 - (37) Julio de Almeida hace referencia a este principio con el nombre de uniformidad tal como lo expresa nuestra Constitución, pero especifica que éste viene a ser una derivación del principio de igualdad no mencionado expresamente en nuestra Constitución Política. Enrique Vidal H. denomina este principio como

- igualdad, de la misma manera que lo llama la doctrina. Para Juan del Busto la igualdad es una manifestación de la justicia en general y entiendo la uniformidad como sinónimo de generalidad.
- (38) Villegas, Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Tomo I, pág. 187.
- (39) Julio de Almeida sostiene que llama la atención la imposibilidad de deducir obligaciones asumidas para adquirir bienes que, son computables, para establecer el patrimonio afecto. Advierte, que al no admitirse la deducción de todas las deudas, este impuesto puede terminar gravando a contribuyentes con patrimonio neto negativo.
- (40) Alfredo Vidal sostiene que el artículo 2 del Decreto Legislativo 451 es disposición general y por ende sería aplicable, por interpretación sistemática, tanto a los sujetos domiciliados como a los no domiciliados.
- (41) Ver las ponencias de Julio de Almeida y Enrique Vidal H.
- (42) La Jurisprudencia de la Corte Suprema argentina es numerosa en ese sentido.
- (43) Para Enrique Vidal H. resulta tan grande la importancia del principio de no confiscación, como garantía sustancial de defensa de la propiedad privada en relación con el campo fiscal, como difícil señalar el monto del límite exacto que determinaría cuál es el tope del tributo y, consecuentemente, cuándo, por exceder de dicho tope, se convierte en confiscatorio.
- (44) Julio de Almeida sostiene, además, que para evaluar si un tributo es confiscatorio, debe apreciarse si el impuesto absorbe una parte sustancial del bien gravado, examinándose su quantum en cada caso concreto.
- (45) García Belsunce, Horacio. “Temas de Derecho Tributario”, Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As., págs. 107 a 114.
- (46) En opinión de Julio de Almeida, el IPNP no podría ser tildado de confiscatorio, toda vez que es razonable, discreto, no absorbe una parte sustancial del patrimonio neto gravado y no alcanza a violar el derecho de propiedad del contribuyente.
- (47) Lamentablemente, al hacer la comparación de las tasas no se ha mostrado la estructura de los tramos de las referidas escalas, aspecto que hubiera sido conveniente exponer para dar sustento a las conclusiones a las que ha llegado el ponente.
- (48) Tal progresividad se obtiene al gravar esa mayor capacidad contributiva que otorga la tenencia de un patrimonio, sobre todo en los tramos más elevados de la escala del Impuesto a la Renta.
- (49) Contrario a este criterio, Enrique Vidal H. considera en su ponencia que cuando coexisten varios impuestos a la tenencia patrimonial en un sistema tributario, como es el caso del Perú, resulta necesario evitar que un mismo hecho económico, es decir, una sola capacidad contributiva, resulte afectada varias veces o, en su defecto, establecer mecanismos que permitan lograr una suerte de transparencia fiscal, como es el caso por ejemplo, del Impuesto al Patrimonio Empresarial, en el que se permite excluir del patrimonio neto el valor de las acciones de otras sociedades que tenga la empresa.
- (50) Así lo señala Enrique Vidal H. en su ponencia.
- (51) Zolezzi Moller, Armando. “Constitución y Tributación” en “La Nueva

Constitución y su Aplicación Legal”, pág. 190.

- (52) En el mismo sentido se pronuncian Juan del Busto y Alfredo Vidal en sus ponencias.
- (53) Como afirma acertadamente Alfredo Vidal en su ponencia, es por esta razón que los legisladores deben ob-

servar, como regia directriz para la creación de nuevos tributos en el país, un análisis previo a fin de verificar si el costo recaudatorio del tributo que se proyecta crear, resulta importante en relación al costo administrativo fiscal que va a representar la fiscalización y control de su evasión.