

PONENCIA GENERAL
SUB-TEMA III

**EL IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO PERSONAL
DE LOS NO DOMICILIADOS EN EL PERU**

LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL *
Relator General

El Impuesto al Patrimonio Neto Personal, que constituye el tema único de estas Primeras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, ha sido dividido para los efectos de las mismas, en tres sub-temas, dos de los cuales han sido enfocados ya y han tratado sobre los principios de imposición fiscal y el tributo a cargo de los contribuyentes domiciliados.

El tercer sub-tema, objeto de la presente Ponencia General, está referido al mencionado impuesto, en cuanto grava a las personas no domiciliadas en el país.

Con arreglo al Reglamento de las Jornadas, en todos los sub-temas el Relator General debe tomar como punto de partida los trabajos escritos preparados y entregados oportunamente por los participantes, pero, además, debe plasmar en la

Ponencia General su aporte personal. En el presente caso, tales trabajos han consistido en seis ponencias individuales, preparadas separadamente por los doctores Humberto Allemant Salazar, Julio Fernández Cartagena, Mario Ferrari Quiñe, César Luna-Victoria León, Luis Hernán Castañeda Ramírez, y Alfredo Vidal Henderson, y en una comunicación técnica, cuyo autor es el doctor Teodoro Nichtawitz Deutsch. Todos estos trabajos han facilitado, evidentemente, la labor de este Relator General traducido en la presente Ponencia General. En el desarrollo de la Ponencia General haré siempre referencia a los puntos de vista expresados por los autores de las ponencias individuales y de las comunicaciones técnicas, en cuanto estén exclusivamente referidos al impuesto de cargo de los no domiciliados.

* Abogado, ex Presidente la Asociación Fiscal Internacional IFA (Grupo Peruano); Presidente de la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos; Vice-Presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario; Profesor de las Facultades de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Universidad de Lima; Miembro del Consejo General de International Fiscal Association y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Esta Ponencia General está dividida en cuatro grandes partes. En la primera de ellas se trata sobre la constitucionalidad de las normas que crean el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, pero exclusivamente en cuanto dicho tributo se refiere a personas no domiciliadas en el Perú, como corresponde al contenido del sub-tema III que está ahora bajo análisis y que será motivo de los correspondientes debates. En la segunda parte se analizan las distintas normas que regulan el impuesto de los no domiciliados y se opina sobre la bondad de las mismas o, en otros casos, sobre la conveniencia de introducirles modificaciones. La tercera parte incluye los comentarios expuestos por los ponentes individuales y por los autores de comunicaciones técnicas, en cuanto a la conveniencia o inconveniencia de mantener un impuesto al patrimonio de cargo de personas no domiciliadas. La cuarta y última parte de esta Ponencia General contiene las conclusiones y recomendaciones que a mi juicio deberían formularse al término de estas Jornadas e incorporarse en la resolución o resoluciones que se adopten en la sesión plenaria final que se llevará a cabo el 24 de este mes, siempre que ellas sean mayoritaria y previamente aceptadas por los miembros de los Comités de Resolución III y IV.

1. OBSERVANCIA DE LAS NORMAS CONSTITUCIONALES

Como se sabe, el artículo 188° de la Constitución Política del Perú permite delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar mediante Decretos Legislativos, sobre las materias y por el término que especifica la ley autoritativa. No se pone en duda que este artículo contempla entre dichas materias la tributaria. En consecuencia, una delegación de faculta-

des puede contemplar la creación de tributos por el Poder Ejecutivo. Es claro que tal delegación debe resultar la excepción y no la regla, como viene ocurriendo en el Perú en que, en verdad, el Congreso prácticamente ha abdicado en favor del Poder Ejecutivo su potestad fundamental de dar leyes tributarias.

Pues bien, la Ley N° 24750, llamada de Financiamiento del Presupuesto de la República para el año 1988, en su artículo 29° facultó al Poder Ejecutivo, por un plazo inicial de ciento veinte días útiles, a dictar diversas medidas tributarias mediante Decretos Legislativos, previo informe favorable de una Comisión Bicameral. Entre estas facultades, según lo dispuso el inciso e) de dicho artículo, se incluyó la de “crear un impuesto que afecte el patrimonio neto personal, considerando la capacidad contributiva”. El encargo fue muy específico. Entre la diversa gama de tributos patrimoniales, no se le permitía al Poder Ejecutivo escoger entre cualquiera de ellos, sino exclusivamente concretarse a un impuesto que gravara el “patrimonio neto”, debiendo además tener en cuenta la capacidad contributiva, lo que en otras palabras significa que el tributo debía graduarse en función de la magnitud del patrimonio neto de cada contribuyente.

Supuestamente en ejercicio de esta facultad, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto Legislativo N° 451, al que en adelante llamaremos también indistintamente “el Decreto Legislativo” o “la Ley”, en virtud del cual se dice crear un impuesto que grava el patrimonio neto de las personas naturales y sucesiones indivisas, domiciliadas o no en el país, considerando, además, como contribuyentes, a las sociedades conyugales domiciliadas en el país.

En lo que a los contribuyentes no domiciliados se refiere, resulta que el impuesto creado grava, en realidad, por separado, con una tasa del 4%, el valor de determinados bienes, sin considerar las deudas que los afecten. El tributo debe ser pagado a través de determinadas personas que tienen la calidad de responsables, siendo dicho pago de carácter definitivo.

Conviene precisar que el Decreto Legislativo está estructurado en cuatro capítulos denominados: Disposiciones Generales, De los Contribuyentes Domiciliados, De los Contribuyentes No Domiciliados y otras disposiciones, ocupándose fundamentalmente el tercer capítulo de lo que constituye el objeto de esta Ponencia General.

Ahora bien, el patrimonio neto es la diferencia entre el valor de todos los bienes de que es propietaria una persona y las deudas que son de cargo de ella. No es patrimonio neto el valor de los bienes, sin tomar en cuenta las deudas.

Lascano (1) señala que “La imposición sobre el patrimonio neto, siguiendo la connotación jurídico-económica del concepto, implica definir el hecho gravado como la diferencia entre el valor de todos los bienes y de todas las deudas de las personas físicas al momento de la declaración ante la jurisdicción que ejerce la potestad tributaria”. Agrega que “teóricamente la idea de patrimonio como universalidad significa gravar todos los bienes previa deducción de todas las deudas y con prescindencia de la jurisdicción política donde aquéllos están situados y del lugar donde se contraen y pueden exigirse los créditos” (2). Añade que “Si lo que generalmente persigue el impuesto es gravar la fortuna, el poder de mando

de los contribuyentes, o discriminar contra las rentas derivadas de capitales, nada mejor entonces que relacionarlo con toda la fortuna para que la misión financiera del tributo no se frustre. Si a esta pretensión se opone el argumento de las dificultades de localización, tasación, conversión monetaria de los valores, doble imposición, conflictos jurisdiccionales, etc., habrá que reconocer que la solución no es simplemente parcializar el patrimonio, lo cual es un contrasentido jurídico y un despropósito financiero, sino, directamente, apelar a otra forma tributaria, reconociendo las dificultades insalvables que esta lleva consigo misma” (3). El impuesto que grava a los no domiciliados no es, pues, un impuesto al patrimonio neto.

Si nos remitimos a las Disposiciones Generales del primer capítulo del Decreto Legislativo, parecería que el Poder Ejecutivo había ejercido a cabalidad la facultad que se le había delegado. En efecto, la expresión “patrimonio neto” está contenida cinco veces en los cuatro artículos que componen dichas Disposiciones Generales. Empero, cuando en el Capítulo III se establecen las normas que regulan el impuesto de los no domiciliados, nos encontramos con que jamás se habla de “patrimonio neto” y, por el contrario, claramente se dice en el artículo 12° que los responsables deben pagar “el cuatro por ciento (4%) del valor respectivo de los bienes, determinado de acuerdo con las normas de la presente Ley”. Por ello, cuando en dicho artículo se alude a las expresiones “... por los respectivos patrimonios...” en su primer párrafo, y “Cuando el patrimonio gravado esté constituido...” en su segundo párrafo, ello tiene que entenderse en el contexto de que para la Ley “patrimonio” es el valor de los bienes sin considerar las deudas.

El Reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 176-88-EF de 26 de setiembre de 1988, y modificado en algunos artículos por el Decreto Supremo N° 206-88-EF de 2 de noviembre de 1988, no hace sino confirmar esta interpretación que siempre le pareció a este Relator General inobjetable (4). En efecto, en su artículo 41° señala que, tratándose de personas naturales y de sucesiones indivisas no domiciliadas, se gravan tres tipos de bienes que la referida norma específica. En su artículo 45° expresa que el impuesto debe ser determinado aplicando la tasa del 4% sobre el valor que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5° del Decreto Legislativo, corresponda a los bienes computables de contribuyentes no domiciliados. En su artículo 46° establece una hipótesis de condominio entre contribuyentes no domiciliados y empresas, personas jurídicas y personas naturales domiciliadas en el país, sobre bienes computables, caso en el cual este segundo grupo de condóminos asume la responsabilidad del impuesto y la obligación de pagar, con carácter definitivo, el 4% del “valor respectivo de los bienes”.

De lo expuesto se interfiere que el Poder Ejecutivo ha legislado sobre una materia -impuesto al patrimonio sobre el valor bruto de determinados bienes, sin considerar deudas- distinta a aquella contenida en la ley autoritativa -impuesto al patrimonio neto-. En tal virtud, el Poder Ejecutivo ha excedido las facultades que le concedió el Congreso y, en consecuencia, el impuesto creado por el Decreto Legislativo N° 451, en cuanto grava a los no domiciliados, es inconstitucional (5).

En su ponencia individual, el doctor Humberto Allemant S. es de la misma

opinión, pues señala que “el impuesto que grava los bienes territorialmente ubicados en el país de propiedad de no domiciliados está excediendo las facultades delegadas por el Congreso en la Ley N° 24750, y los contribuyentes no domiciliados y sus responsables Podrían hacer uso de las acciones legales que la Constitución y la ley les franquea en contra de este dispositivo”. Agrega que para evitar esta situación se podría dar fuerza de ley al Decreto Legislativo o permitir al contribuyente no domiciliado la deducción de sus deudas, pero en cualquier caso la norma correspondiente tendría que entrar en vigencia con anterioridad a la fecha en que ocurra el hecho imponible para evitar que sea impugnada por los contribuyentes.

Hay tres acciones concretas que pueden plantearse por razón de la inconstitucionalidad del Decreto Legislativo N° 451 o de sus normas reglamentarias, en cuanto al impuesto que venimos comentando. La primera de ellas es la acción de amparo prevista por el artículo 295° de la Constitución Política y reglamentada por la Ley N° 23506, que cautela los derechos reconocidos por la Constitución que sean vulnerados o amenazados por cualquier autoridad, funcionario o persona, y que sean distintos a la libertad individual, pues cuando ésta es vulnerada o amenazada da lugar a la acción de habeas corpus. La segunda es la acción popular,* prevista por el último párrafo del citado artículo 295° de la Constitución, que aún no ha sido reglamentada pero que, en principio, procede ante el Poder Judicial por infracción de la Constitución o la ley, contra los reglamentos y normas administrativas y contra las resoluciones y decretos de carácter general que expiden entre otros, el Poder Ejecutivo.

* La Ley N° 24968 constituye la Ley procesal de la Acción Popular. Se promulgó el 14 de diciembre de 1988 y entró en vigencia el 23 del mismo mes y año, esto es al día siguiente de su publicación en el diario oficial “El Peruano”.

La tercera es la acción de inconstitucionalidad que se promueve ante el Tribunal de Garantías Constitucionales y que, entre otros casos, procede para que dicho Tribunal declare, a petición de parte, la inconstitucionalidad de un decreto legislativo que contraviene la Constitución por la forma o por el fondo, conforme lo señala el numeral 1 del artículo 298° de nuestra Constitución Política.

De estas tres acciones, resalta la primera, por ser de más fácil acceso. La acción popular no se promueve contra Decretos Legislativos.

La acción de inconstitucionalidad sólo puede ser promovida, con arreglo al artículo 299° de la Constitución Política vigente, por el Presidente de la República, por la Corte Suprema de Justicia, por el Fiscal de la Nación, por sesenta diputados, por veinte senadores, o por cincuenta mil ciudadanos con firmas comprobadas por el Jurado Nacional de Elecciones.

En su ponencia individual el doctor Julio A. Fernández C. destaca que son dos las principales funciones que la doctrina asigna al Impuesto al Patrimonio Neto. La primera consiste en gravar manifestaciones concretas y específicas de la capacidad contributiva que no resultan alcanzadas por los impuestos a los ingresos del tipo de nuestro Impuesto a la Renta. La segunda es la necesaria interrelación, complementación o interacción que debe existir en todo sistema tributario entre los tributos a la renta y los tributos al patrimonio neto a fin de lograr un sistema de imposición más equitativo o justo. Posteriormente agrega el doctor Fernández que esta segunda función no se cumple y que el Impuesto al Patrimonio Neto Personal no guarda relación con nuestro Impuesto a la Renta, lo que se

hace más evidente “en el caso de los sujetos no domiciliados en los cuales el Impuesto en rigor carece de las características de gravamen sobre el patrimonio neto de los sujetos pasivos (lo cual implica determinar el valor de los bienes incididos menos la totalidad de las deudas) y, además, pierde su carácter de tributo personalista (al gravar inclusive a las personas jurídicas no domiciliadas)”. Aún cuando sin mencionar expresamente que el Decreto Legislativo es inconstitucional, el doctor Fernández en mi concepto tácitamente admite esta consecuencia al afirmar que el impuesto que nos ocupa no grava el patrimonio neto, caso en el cual el Poder Ejecutivo ha creado un tributo distinto sin tener facultades para ello.

El doctor Mario Ferrari Q. es también de la misma opinión pues considera que “el impuesto a los no domiciliados, pose a las definiciones del mismo, es más un impuesto al valor de la propiedad antes que al patrimonio neto, con lo cual el Decreto Legislativo N° 451 habría desconocido el mandato del Parlamento contenido en la Ley N° 24750 art. 29° inc. e) que encomendó al poder ejecutivo normar un impuesto al “Patrimonio neto” tomando en consideración la “capacidad contributiva” de las personas afectas”. Señala que para este impuesto no interesa “la real situación patrimonial del contribuyente, sino sólo su tenencia de activos afectos, los que estarían gravados por una sola tasa sin importar límite mínimo de tenencia, desconociéndose la inafectación de aquellos patrimonios inferiores a 200 UIT”.

A su vez, el doctor Alfredo Vidal H. conceptúa que el impuesto debería aplicarse sobre el patrimonio neto de los contribuyentes no domiciliados, permi-

tiéndose que estos deduzcan las deudas que pudieran tener, pues aplicar un criterio contrario “implicaría la aplicación de un tributo inconstitucional desde su creación”. Sin embargo, su recomendación es en el sentido que se modifique únicamente el artículo 45° del Reglamento, permitiendo la deducción de los pasivos computables conforme a lo dispuesto en el artículo 6° del Decreto Legislativo, en cuanto hayan sido contraídos con entidades del sistema financiero del país u otras entidades domiciliadas. Opina por la procedencia de la acción de inconstitucionalidad.

En cambio, el doctor César Luna-Victoria L., en opinión que este Ponente General no comparte, rechaza la idea de la inconstitucionalidad. Aduce que “técnicamente, siempre existirán bienes computables y bienes no computables así como deudas computables y deudas que no lo sean”, además de la dificultad técnica para determinar el posible “patrimonio neto” de los no domiciliados pues “no residiendo éstos en el país no se les podría obligar a presentar universalmente sus bienes y sus deudas”, aún cuando reconoce que podría haber existido un tratamiento más técnico y equitativo para los contribuyentes no domiciliados. Al respecto, únicamente cabría agregar que bajo esta óptica, en mi opinión, resultaría entonces que el Congreso le dio al Poder Ejecutivo una facultad imposible de ejercer, pero en mi concepto esta circunstancia de ninguna manera permitiría convalidar el Decreto Legislativo nacido del ejercicio de una facultad que no había sido concedida.

Siempre en torno a la inconstitucionalidad resulta interesante la opinión expuesta por el doctor Luna-Victoria en cuanto a la naturaleza de la Comisión Bi-

cameral que debía informar favorable y previamente el Decreto Legislativo. Para el doctor Luna-Victoria “El debate sobre la naturaleza constitucional de esta Comisión y sobre si los decretos legislativos expedidos por el Poder Ejecutivo sin esta opinión favorable son nulos o inconstitucionales está aún en curso y excede los límites de la ponencia”, pero adelanta su opinión en el sentido “que el informe previo y favorable de la Comisión Bicameral sanciona de algún modo el proyecto enviado por el Poder Ejecutivo” y “subsana cualquier duda de interpretación si el Poder Ejecutivo podía o no crear un impuesto sobre el patrimonio “bruto” y no “neto” para el caso de los contribuyentes no domiciliados”. De lo expuesto anteriormente se infiere que este Ponente General tampoco concuerda sobre la naturaleza de “subsanción” que tendría dicho informe favorable de la Comisión Bicameral.

Conviene aquí hacer una breve reflexión sobre la facilidad con que en materia tributaria se vulnera la Constitución. Podrían citarse muchos casos de inconstitucionalidad en materia tributaria. Basta referirse al abuso de las facultades que al Presidente de la República concede el inciso 20) del artículo 211° de la Constitución. El Instituto Peruano de Derecho Tributario, que organiza estas Jornadas, en cumplimiento del rol que le corresponde, debe asumir a plenitud la defensa del orden constitucional en materia tributaria.

2. ANALISIS DE LAS NORMAS QUE REGULAN EL IMPUESTO A CARGO DE LOS NO DOMICILIADOS

En la medida que este Relator General opina por la inconstitucionalidad del impuesto en cuanto grava a las personas

no domiciliadas, tendría que recomendar, y así aparecerá en la última parte de esta Ponencia General, que se adopte como resolución de estas Primeras Jornadas de Derecho Tributario una declaración en tal sentido y sobre la necesidad de que el tributo sea derogado y que, en tanto esto último no ocurra, se promuevan por los contribuyentes afectados las acciones de amparo correspondientes o, en su caso, la acción popular, o la acción de inconstitucionalidad.

Sin embargo, nada obsta para que derogado el tributo, y cumpliendo con lo que establece la Constitución, se cree legítimamente un tributo con las características del actual impuesto sobre el valor de determinados bienes, de cargo de personas no domiciliadas en el país, aunque ello es inconveniente por la existencia de otros tributos sobre el valor de ciertos bienes. Es para esta hipótesis que conviene revisar las normas que actualmente regulan este impuesto, a fin de que la nueva legislación, en caso que sea dictada, recoja las recomendaciones que puedan ser formuladas en estas Jornadas.

No es competencia de este Relator General, pues ello más bien constituye parte del sub-tema relativo a los principios de imposición fiscal, pronunciarse sobre la conveniencia o inconveniencia de un tributo de esta naturaleza. Sin embargo, como se dijo anteriormente, en la tercera parte de esta Ponencia General se transcribirán las opiniones que sobre el particular han sido expresadas por los ponentes individuales y por el doctor Nichtawitz, autor de una comunicación técnica, así como por diversos tratadistas.

El doctor Allemant señala que “las normas aplicables a los contribuyentes no domiciliados no deben determinarse

en función a la estructuración del Decreto Legislativo N° 451, ni a la denominación de cada capítulo, sino en razón del contenido de los artículos. En este sentido, podemos indicar que en el Capítulo I son de aplicación a los contribuyentes no domiciliados el artículo 3° y segundo párrafo del artículo 4°; en el Capítulo II son de aplicación los artículos 5° y 8°; en el Capítulo IV son de aplicación los artículos 13°, 14° y 15°; siendo totalmente aplicable el Capítulo III”. Concordamos con el doctor Allemant en que la estructura del Decreto Legislativo y la denominación que se da a cada capítulo, no sirven realmente para definir qué normas se aplican a domiciliados y cuáles otras a los no domiciliados; así, por ejemplo, el Capítulo I, denominado “Disposiciones Generales” debería contener disposiciones aplicables a contribuyentes domiciliados y no domiciliados y, sin embargo, algunas de esas disposiciones se aplican a ambos, pero otras sólo a domiciliados o a no domiciliados. Volveremos después sobre asuntos puntuales, como el de la aplicación a los contribuyentes no domiciliados de lo dispuesto en el artículo 14° del Decreto Legislativo sobre variaciones patrimoniales en el curso del ejercicio.

Hechas estas aclaraciones, se analizará a continuación el tributo a cargo de los no domiciliados.

2.1 El hecho imponible

El presupuesto legalmente establecido en la Ley, cuya realización genera el nacimiento de la obligación tributaria, está referido a determinadas personas que resultan ser propietarias, en un momento determinado, de ciertos bienes ubicados territorialmente en el Perú, gravándose el valor de dichos bienes.

LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO

El artículo 3° del Decreto Legislativo, en concordancia con el primer párrafo del artículo 1°, establece que los contribuyentes del impuesto son las personas naturales y sucesiones indivisas, no domiciliadas en el país, lo que está confirmado por el segundo párrafo del artículo 2° del Reglamento. No se grava a las sociedades conyugales no domiciliadas, como sí ocurre en el caso del impuesto que se aplica a personas domiciliadas, en mi concepto porque resulta irrelevante en la medida en que el tributo recae con tasa proporcional sobre el valor bruto de los bienes comprendidos en su campo de aplicación.

El doctor Luis H. Castañeda R. señala en su ponencia que el Decreto Legislativo confirma la tendencia mayoritaria de las legislaciones de los distintos países, en cuanto designan como sujetos pasivos a las personas naturales y a las sucesiones indivisas.

El artículo 11° del Decreto Legislativo confirma la condición de contribuyentes de las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país.

Si bien el citado artículo 3° no menciona la palabra “contribuyentes” sino, más bien, “sujetos del impuesto”, no cabe duda que esta expresión es equívoca, pues los sujetos en la relación jurídico tributaria son activos y pasivos, y estos últimos tienen la calidad de contribuyentes y, de responsables. El artículo 3° sólo ha querido comprender a los sujetos pasivos que realizan el hecho imponible, esto es, los contribuyentes. La imprecisión en el uso de los términos técnicos suele ser una expresión del apresuramiento con

que en nuestro país se legisla en materia tributaria. Este apresuramiento, como se corroborará más adelante, es una característica visible en la redacción de las normas que regulan el impuesto que nos ocupa.

La condición de no domiciliado se determina, según el propio artículo 3°, “de conformidad con la legislación del Impuesto a la Renta”. De las normas que regulan este último impuesto, contenidas en el Texto Unico Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 185-87-EF, se infiere que las personas naturales, de nacionalidad peruana, pierden el domicilio en el país, que es la calidad que normalmente poseen, cuando se ausentan del país por dos o más años en forma continuada o cuando adquieren la residencia en otro país y han salido del Perú. En la misma forma se convierten en no domiciliados los extranjeros que habían adquirido el domicilio en el Perú. En estos casos se considera que la ausencia no se interrumpe por presencias temporales en el país de hasta noventa días calendario en un ejercicio gravable.

Sólo escapan a la regla de pérdida del domicilio, las personas naturales que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales, por designación del Sector Público Nacional.

Es de otro lado, aplicable al Impuesto al Patrimonio Neto Personal la regla del artículo 7° del Texto Unico Ordenado del Impuesto a la Renta, que permite a las personas naturales no domiciliadas optar por someterse al tratamiento que se dispensa a los domiciliados, a cuyo efecto es indispensable que hayan cumplido con seis meses de permanencia en el Perú y estén inscritas en el Registro Nacional de Contribuyentes.

En mi concepto, también es aplicable al impuesto que nos ocupa la regla relativa al Impuesto a la Renta, según la cual las personas naturales se consideran domiciliadas o no en el país según fuere su condición al principio de cada ejercicio gravable, de forma tal que los cambios que se producen en un ejercicio gravable sólo producen efectos a partir del año siguiente. Esta opinión se funda en que la remisión a las normas del Impuesto a la Renta, para establecer la condición de domiciliado o no en el país, ha sido hecha en el artículo 3° del Decreto Legislativo, sin limitaciones ni condicionamientos, es decir, de manera total.

Así deben entenderse las disposiciones contenidas en el artículo 3° del Reglamento. No es pertinente, a mi juicio, interpretar el segundo párrafo del artículo 3° del Reglamento como que descarta la aplicación de la regla en virtud de la cual los cambios de domicilio sólo producen efectos a partir del año siguiente a aquél en que acaecen, pues ello significaría hacer una distinción que no contiene el Decreto Legislativo N° 451. Sin embargo, desde el punto de vista conceptual nada impedirla que una nueva legislación prescindiera de dicha regla y adopte el criterio de admitir los efectos inmediatos del cambio de domicilio sin tener que esperar hasta el año siguiente para que tales efectos se produzcan.

El doctor Allemant plantea diversas cuestiones respecto a cómo debe interpretarse la norma contenida en el Decreto Legislativo que, en cuanto al concepto de domicilio, remite a la legislación del Impuesto a la Renta. Da argumentos que sustentarían la validez de dos interpretaciones distintas. Una primera interpretación, según la cual la remisión es únicamente a las reglas del artículo 7° del Tex-

to Unico Ordenado del Impuesto a la Renta, en cuanto ellas se refieren “a los requisitos de adquisición de la condición de contribuyentes domiciliados”. Una segunda interpretación, que es la que este Ponente General considera inobjetable, en virtud de la cual resulta que la remisión es a la totalidad de las reglas contenidas en los artículos 7° y 8° del referido Texto Unico Ordenado, sobre adquisición y pérdida del domicilio por los contribuyentes del impuesto de cargo de personas no domiciliadas, sobre el ejercicio de la opción para someterse al tratamiento de personas domiciliadas y sobre la oportunidad en que dicho cambio produce efectos. El doctor Allemant señala estar convencido de que la segunda interpretación es la correcta, pero considera pertinente que se formule una aclaración, porque esta cuestión “no sólo tiene importancia para la determinación de la condición de domiciliado sino, también, para determinar el carácter anual o de realización inmediata del impuesto al patrimonio neto personal, y a su vez, la determinación de tal carácter tiene importancia para la determinación de la aplicación de uno o ambos artículos”, refiriéndose en esta última parte a los citados artículos 7° y 8°.

En lo que a las sucesiones indivisas respecta, la condición de domiciliada o no depende de la calidad que al respecto tenía el causante a la fecha de su fallecimiento, conforme a lo que dispone la legislación del Impuesto a la Renta. En consecuencia, si a la fecha en que murió el causante, éste tenía la condición de domiciliado, la sucesión indivisa tendrá la misma condición para efectos del Impuesto al Patrimonio Neto Personal. Viceversa, si a la fecha del fallecimiento el causante tenía la condición de no domiciliado, tal condición se extiende a la suce-

sión indivisa en relación con el impuesto que venimos tratando. Aquí no rigen las reglas sobre cambio de domicilio y efectos de dicho cambio, que se han analizado al tratar sobre las personas naturales.

Recordemos que cualquier entidad que tenga patrimonio, ejerza actividades económicas o haga uso de un derecho que según la ley genere obligación tributaria, tiene la condición de contribuyente. Según lo señala el artículo 4° de nuestro Código Tributario. Este es, justamente, el caso de las sucesiones indivisas, que resultan contribuyentes del impuesto por ser propietarias de bienes, aún cuando no son personas naturales ni jurídicas de acuerdo al Derecho común.

De otro lado, concordantemente con lo que dispone la legislación del Impuesto a la Renta, el artículo 4° del Decreto Legislativo considera que las sucesiones indivisas sólo son contribuyentes por el lapso que media entre la fecha del fallecimiento del causante y la fecha de declaratoria de herederos o de inscripción del testamento en los Registros Públicos. Es legítimo que al respecto se adopte el mismo criterio que rige tratándose del Impuesto a la Renta, aún cuando pueda resultar discutible la solución dada en la legislación de este último tributo. Como criterio alternativo, la legislación del impuesto a la Renta y, consecuentemente, la del Impuesto al Patrimonio Neto Personal, pudo haber considerado a la sucesión indivisa como contribuyente hasta la fecha de división y partición de los bienes y consiguiente desaparición de la sucesión.

El doctor Fernández considera que es conveniente que en la legislación del Impuesto al Patrimonio Neto Personal se introduzca una norma similar a la contenida en el artículo 7° del Texto Único Or-

denado del Impuesto a la Renta, que permita a determinados contribuyentes no domiciliados que opten por el tratamiento tributario establecido para los domiciliados. Es decir, a diferencia de lo expresado por este Ponente General y por el doctor Allemant, el doctor Fernández piensa que la remisión a las normas del Impuesto a la Renta, para la determinación del domicilio, no es total, puesto que no abarcarla la regla sobre el ejercicio de la opción para que a un no domiciliado se le dé el tratamiento de los domiciliados.

Habida cuenta de que las sociedades conyugales no domiciliadas no son contribuyentes del impuesto que nos ocupa, considero pertinente la observación que formula el doctor Ferrari en cuanto a que cada cónyuge no domiciliado, o responsable en su caso, tendría que efectuar una declaración que comprenda los bienes propios y la parte que corresponda al cónyuge en los bienes comunes.

LA MATERIA GRAVADA

Se ha visto ya que el impuesto no se aplica, tratándose de no domiciliados, sobre el patrimonio neto de los contribuyentes. La materia sobre la que dicho tributo recae está constituida únicamente por bienes y no por deudas y no por todos los bienes. En efecto, se grava solamente bienes “territorialmente ubicados en el país” e, inclusive, algunos de estos bienes y no todos.

Los bienes ubicados territorialmente en el país son los únicos comprendidos en el tributo conforme surge de lo dispuesto en el artículo 11° del Decreto Legislativo y de la enumeración contenida en el artículo 41° del Reglamento. Concordando ambos dispositivos resulta que

son tres los tipos de bienes que están dentro del campo de aplicación del impuesto.

- a) Los bienes ubicados territorialmente en el país, de los que resulten titulares directos las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas.
- b) Los bienes que dichas personas posean de manera indirecta. Esto es, a través de participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados en el país. Se incurre aquí en el error de no haber señalado en forma expresa que el concepto de domiciliado es el que rige también para efectos del Impuesto a la Renta, resultando deseable que de persistir en el tributo a través de una nueva legislación del Impuesto a la Renta para calificar si una sociedad, empresa o establecimiento permanente tienen o no la condición de domiciliados en el país. Inclusive habría que llenar un vacío que contiene la legislación del Impuesto a la Renta, en cuanto ella no establece regla alguna para calificar como domiciliado en el país a una sociedad que no es persona jurídica, para efectos de dicho tributo, como ocurre, por ejemplo, por mencionar un sólo caso, tratándose de sociedades comerciales de responsabilidad limitada.

Adicionalmente, el Reglamento incurre en error cuando señala que las sociedades, empresas y establecimientos permanentes, son los domiciliados en el exterior, siendo así que, como lo señala el artículo 11° del Decreto Legislativo, tienen que estar domiciliados en el Perú. Lo que ocurre es que se puede ser contribuyente por tener

directamente participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas y establecimientos permanentes, domiciliados en el país, o por tener dichas participaciones o su equivalente a mérito de la presunción que establece el artículo 11° del Decreto Legislativo, esto es, a través de una sociedad, empresa o establecimiento permanente domiciliados en el exterior.

De otro lado, no cabe duda de que se incluye en el texto legal a todo tipo de sociedades, a las empresas unipersonales y a las llamadas empresas individuales de responsabilidad limitada. Entre los establecimientos permanentes se incluye, sin lugar a dudas, a las sucursales de empresas extranjeras, por ser dichas sucursales establecimientos permanentes por excelencia, acogiendo además el Reglamento, en su artículo 43°, la definición de “establecimientos permanentes” contenida en la reglamentación del Impuesto a la Renta.

La crítica fundamental que se puede formular sobre la inclusión de este tipo de bienes es que no siendo el tributo que venimos comentando un impuesto al patrimonio neto personal, y habida cuenta que recae en forma separada sobre el valor de cada bien gravado no existía razón alguna para crear un nuevo tributo, siendo así que ya existe el Impuesto al Patrimonio Empresarial que grava el patrimonio de toda empresa incluyendo a las sucursales de empresas extranjeras. En consecuencia, fluye en mi concepto lo innecesario del tributo para gravar este tipo de bienes y en todo caso, sujeto esto a los debates correspondientes, hubiera cabido un incremento de

las tasas del Impuesto al Patrimonio Empresarial, aunque las que hoy en día están vigentes son ya muy elevadas. El doctor Fernández resume en su ponencia individual los argumentos en favor y en contra de gravar a las personas jurídicas no residentes, concluyendo en la necesidad de someter al gravamen a las sociedades extranjeras que poseen bienes ubicados en el país para evitar un trato discriminatorio en favor de ellas y en perjuicio de las personas naturales no domiciliadas que estuvieran en la misma situación.

- c) Los créditos directos o indirectos otorgados por una persona natural o sucesión indivisa no domiciliadas en el país, en favor de personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas. La norma reglamentaria especifica que esto incluye a aquellos créditos que están garantizados por derechos reales sobre bienes situados en el país, recogiendo lo que en el mismo sentido señalaba el primer párrafo del artículo 11° del Decreto Legislativo. Cabe señalar que los créditos comprendidos son los directos e indirectos. Una persona natural o sucesión indivisa, no domiciliadas, poseen indirectamente un crédito cuando éste ha sido otorgado por una entidad no domiciliada, sea empresa financiera o no, como lo señala el artículo 5° del Reglamento.

En lo que a créditos se refiere existe una particularidad. No se puede hablar, como en el caso de otros bienes, que ellos estén ubicados territorialmente en el país. Inclusive podría darse el caso de un crédito, consistente en un préstamo en dinero, otorgado, por ejemplo, por una persona natural no domiciliada en favor de una persona natural domiciliada en el país, en que

el dinero no haya ingresado al Perú. Dicho crédito en teoría resultaría comprendido dentro del campo de aplicación del impuesto, si es que está garantizado, por ejemplo, con prenda o hipoteca sobre bienes situados en el país. Si tal garantía no existiera, en mi concepto el crédito quedaría igualmente gravado en razón de la persona que lo otorgó y de la persona que lo ha recibido.

Es pertinente la observación que formula el doctor Castañeda en cuanto a que están comprendidos, en el campo de aplicación del impuesto, los créditos otorgados a una persona natural o a una sucesión indivisa domiciliadas en el país por sociedades, empresas o establecimientos permanentes domiciliados en el exterior, por aplicación de la presunción que contiene el artículo 11° del Decreto Legislativo y a la que más adelante nos vamos a referir. De la misma opinión es el doctor Ferrari, a cuyo efecto señala que están gravados “aquellos préstamos que estos contribuyentes no domiciliados hubieran podido otorgar a contribuyentes domiciliados en el país en forma directa, o indirecta por intermedio de personas jurídicas de las que son accionistas siguiendo las reglas relativas a las personas presuntas y cuyo importe al cierre del ejercicio constituirá la base del impuesto”.

TERRITORIALIDAD DE LOS BIENES

En conclusión, el concepto de “territorialidad”, más que “ubicación territorial”, varía en función de cada uno de los tres tipos de bienes alcanzados por el tributo. Si se trata del primer grupo de bienes, éstos tienen que estar físicamente situa-

dos en el territorio nacional (inmuebles; caballos de polo y de carrera; objetos de colección, obras de arte y joyas de gran valor y que estén asegurados, aún cuando se hayan asegurado en el exterior) o registrados en él (vehículos automotores y aeronaves y embarcaciones de recreo y deportivas); o emitidos por entidades públicas o por entidades privadas domiciliadas en el país, sin que al respecto se haya definido el concepto de domiciliado (títulos públicos y otros títulos valores); y, los colocados en entidades domiciliadas en el territorio nacional (depósitos en moneda nacional y extranjera). Así surge de lo dispuesto en el artículo 5° del Reglamento al que necesariamente hay que remitirse para establecer qué bienes están gravados con el impuesto de los no domiciliados. El doctor Castañeda considera válidamente que existen dudas en cuanto a la inclusión dentro del gravamen de los bienes que ingresan al país en forma temporal, mencionando el caso de bienes en tránsito. De otro lado, el doctor Allemant, que considera aplicable a los no domiciliados el artículo 51° del Reglamento a diferencia de lo que piensa este Ponente General, concluye en que a mérito de dicho artículo se gravaría a los no domiciliados por bienes que físicamente se encuentran en el exterior.

En cuanto al segundo tipo de bienes, esto es los que se poseen de manera indirecta a través de acciones, participaciones y derechos en el capital de sociedades, empresas y establecimientos permanentes, el concepto de “territorialidad” está dado por el hecho de que a través de esa participación se es propietario del primer grupo de bienes y, en consecuencia, no interesa el lugar donde se encuentran físicamente dichas acciones, no siendo pertinente hablar en realidad de “ubicación” de participaciones y derechos, ni

si se han emitido o no. Conviene aquí tener en cuenta que cuando la ley habla de “participaciones” se está refiriendo de manera genérica a diversos conceptos que incluyen acciones emitidas por sociedades anónimas, participaciones o derechos en el capital de otro tipo de sociedades y la propiedad total en empresas de un sólo dueño o de establecimientos permanentes.

En cuanto al tercer tipo de bienes, esto es los créditos, el concepto de “territorialidad” está en función de la persona que recibe el crédito, que necesariamente tiene que ser una persona natural o una sucesión indivisa domiciliada en el país.

Conviene recalcar que una cuestión interesante en torno al segundo tipo de bienes incluidos dentro del campo de aplicación del impuesto, es que el artículo 11° del Decreto Legislativo los grava en la medida en que a través de las participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas o establecimientos permanentes domiciliados, se termina siendo propietario de los bienes ubicados territorialmente en el país, que hemos incluido en el primer grupo de bienes. Puede darse el caso de una persona natural o sucesión indivisa no domiciliada en el país que sea propietaria, por ejemplo, de acciones de una sociedad anónima domiciliada en el Perú, y que esta sociedad sea propietaria de muchos bienes que no responden al concepto de “ubicación territorial en el Perú”. Estando al tenor del artículo 11° del Decreto Legislativo, para valorizar las acciones de propiedad del accionista no domiciliado, no deberían incluirse en el patrimonio de la sociedad emisora a aquellos bienes de propiedad de ésta que están ubicados territorialmente fuera del país. Empero, el Reglamento no ha tomado en

cuenta lo señalado por la Ley y, por el contrario, ha ido más allá de lo que ella señala, pues la fórmula de valorización no permite excluir aquellos bienes ubicados fuera del país, de los cuales es propietaria la sociedad emisora.

BIENES EXCLUIDOS TEMPORALMENTE

Finalmente, en lo que se refiere a los bienes gravados, habría que tomar en cuenta la norma contenida en el artículo 3° del Decreto Supremo N° 175-88-EF de 26 de setiembre de 1988, según la cual no se considera dentro del patrimonio gravable, correspondiente al ejercicio 1988, las acciones y participaciones en el capital de las empresas, cuando estas acciones y participaciones correspondan a empresas que no han iniciado su actividad productiva, rigiendo esta norma únicamente para el ejercicio gravable 1988. Se está exonerando, por razones muy atendibles, a bienes que de acuerdo al Decreto Legislativo N° 451 están dentro del campo de aplicación del tributo. Sin embargo, el citado artículo 3° resulta inconstitucional, porque la exoneración tendría que haber estado en una norma con rango de ley. Si bien el Decreto Supremo N° 175-88-EF dice que se expide con arreglo a las facultades que al Presidente de la República le concede el inciso 20) del artículo 211° de la Constitución Política, estando en pleno funcionamiento el Congreso resulta, a mi juicio, que para casos como el que señala el artículo 3° del citado Decreto Supremo, el Presidente no tiene tales facultades.

El doctor Alfredo Vidal H. considera válidamente que una interpretación literal de dicha norma muestra un primer defecto, que consiste en que la exención sólo opera para un ejercicio (1988) y no

para los ejercicios siguientes hasta que se inicie la producción. Más aún si se toma en cuenta que por la naturaleza de ciertas actividades se requiere de largos períodos pre-operativos mayores de un ejercicio gravable, como en la actividad minera, la actividad extractiva de hidrocarburos, etc. Opina, además, que lo deseable hubiera sido que esta norma guardara concordancia con la dispuesta en el artículo 32° de la Ley N° 24030 respecto del Impuesto al Patrimonio Empresarial. Según dicho artículo, las empresas están obligadas al pago del Impuesto al Patrimonio Empresarial sólo a partir del ejercicio siguiente a aquel en que inicien su actividad de producción. El doctor Ferrari, por su parte, entiende que el concepto “actividad productiva” no está claramente precisado, expresando que por sí mismo que se trataría de empresas dedicadas a alguna actividad vinculada a la producción de bienes físicos, excluyendo el campo de los servicios y la posterior comercialización de ambos”.

De otro lado, el doctor Alfredo Vidal H. propone también que se estudie el otorgamiento de exoneraciones en favor de los sujetos que cedan en uso, en favor de entidades sin fines de lucro destinadas a la asistencia social, bienes afectos al impuesto.

ASPECTO TEMPORAL

No basta que en la realidad existan personas naturales o sucesiones indivisas no domiciliadas en el país que, directa o indirectamente, resulten siendo propietarias de bienes alcanzados por el tributo, para que éste resulte de aplicación y se pueda afirmar que ha nacido la obligación tributaria. Tiene que concurrir otro elemento, que podríamos denominar, as-

pecto temporal del hecho imponible. Esas personas tienen que ser propietarias de los bienes gravados en un determinado momento o en un período de tiempo para que resulten alcanzadas por el impuesto.

El artículo 1° del Decreto Legislativo N° 451, que contiene disposiciones generales, establece que los bienes y deudas que deben ser tomados en cuenta son los existentes al 31 de diciembre de cada ejercicio gravable. En el caso de los no domiciliados, hemos visto ya que el tributo no afecta su patrimonio neto sino a determinados bienes, caso en el cual se calcula aplicando la tasa sobre el valor de los mismos. El primer párrafo del artículo 12° del Decreto Legislativo, al mencionar quienes son los responsables en el pago del impuesto, indica que ellos deben tomar en cuenta “los respectivos patrimonios (valor de cada bien por separado) al 31 de diciembre de cada ejercicio gravable”. Igual norma está contenida en el penúltimo párrafo de dicho artículo 12°, que al referirse a los créditos alcanzados por el tributo señala que son aquellos que los contribuyentes posean directa o indirectamente al “31 de diciembre de cada ejercicio gravable”.

Concordantemente con esta norma hay que citar lo que dispone el artículo 14° del Decreto Legislativo N° 451, cuya redacción ciertamente no es muy afortunada y que realmente pretende no tomar en cuenta las alteraciones que se produzcan en los patrimonios netos, si no resultan justificadas. Esta norma ha sido objeto del artículo 51° del Reglamento, que contempla dos situaciones.

La primera situación está referida a los depósitos efectuados en instituciones financieras del exterior y que tengan un

saldo al 31 de diciembre de cada año. Si ese saldo es mayor que el saldo mínimo que tuvieron dichos depósitos en cada uno de los meses del segundo semestre del año, se entenderá que el saldo está gravado y que proviene de bienes ubicados territorialmente en el país, a condición de que los depósitos se hayan originado en remesas efectivas desde el país. Teóricamente esta situación podría darse en relación a una persona natural o sucesión indivisa no domiciliada en el país y, en principio, no habría argumento alguno para sostener que el saldo al 31 de diciembre sólo está gravado si es a favor de una persona domiciliada y no está gravado cuando corresponde a una persona no domiciliada. Sin embargo, la circunstancia de que el impuesto que estamos tratando sea pagado siempre a través de responsables señalados en la Ley, que no existirían en la hipótesis de saldos de depósitos en el exterior a favor de personas naturales o sucesiones indivisas no domiciliadas, permitiría concluir en el sentido que esta norma no es aplicable a los no domiciliados.

La segunda situación es la que está referida a los caballos de polo y de carrera, y a los objetos de colección, obras de arte y joyas de gran valor y que están asegurados. Dichos bienes, suponiendo que sean de propiedad de no domiciliados, porque es este el aspecto que nos interesa, podrían encontrarse al 31 de diciembre de un año cualquiera, fuera del territorio del país. Si ése es el caso y resulta que esos bienes no han permanecido en forma continuada en el exterior durante los seis meses inmediatamente anteriores al cierre del ejercicio, se considerarán ubicados territorialmente en el Perú y quedarán alcanzados por el impuesto. Resulta aquí aplicable la misma observación que hemos formulado tratándose de

la primera situación (saldos de depósitos en el exterior).

Además, en mi concepto, el Impuesto al Patrimonio Neto Personal de las personas no domiciliadas es un tributo de realización inmediata, que toma en cuenta el valor de cada uno de los bienes gravados, a una fecha determinada, que en el presente caso es el 31 de diciembre de cada año, aplicándose siempre con una tasa del 4% sobre dicho valor, independientemente del lapso de tiempo que en el curso del año el bien haya estado en propiedad del contribuyente. Vale decir que el contribuyente puede haberse convertido en propietario del bien el 30 de diciembre del año al que se refiere el impuesto o, por usar un ejemplo al otro extremo, ser propietario del bien desde el 12 de enero del mismo año, no produciéndose diferencia alguna en cuanto al monto del impuesto en ambas situaciones. Al ser el tributo de realización inmediata, no le pueden alcanzar las normas contenidas en el artículo 14° del Decreto Legislativo y en el artículo 51° del Reglamento.

El doctor Allemant sostiene, sin embargo, que el artículo 14° del Decreto Legislativo, en virtud del cual se pueden desconocer determinados cambios en el patrimonio que se hayan producido en el curso del ejercicio, es de aplicación también a los contribuyentes no domiciliados en el país. En consecuencia, concordantemente resultaría aplicable a los contribuyentes no domiciliados, el artículo 51° del Reglamento. A su vez, refiriéndose a la aplicación de la norma del artículo 8° del Texto Unico Ordenado del Impuesto a la Renta, en cuanto a que el cambio de domicilio surte efectos a partir del 1° de enero del ejercicio siguiente, el doctor Allemant acepta tal aplicación y considera que “si el impuesto fuera de realiza-

ción inmediata, no tendría ningún sentido esperar el inicio del período siguiente para que recién surtan sus efectos los cambios de condición operados en el curso de un ejercicio y, por tanto, sería claro que la aplicación del artículo 8° originaría una contradicción con el carácter del impuesto”.

En su análisis sobre si el impuesto que nos ocupa es de carácter periódico o de realización inmediata, el doctor Allemant da argumentos en favor de una y otra tesis, aceptando que existe un problema de interpretación y que este problema surge debido a que el Decreto Legislativo no ha dicho expresamente que el tributo es de carácter periódico como ocurre en otros dispositivos. En apoyo de la interpretación de que el impuesto es de realización inmediata cita el artículo 1° del Decreto Legislativo, según el cual se grava el patrimonio neto existente al 31 de diciembre de cada ejercicio gravable; cita el artículo 5° del Decreto Legislativo, sobre valuación de bienes, en cuanto en varios de sus incisos establece que el valor computable es el existente al 31 de diciembre; y menciona el hecho de que el Decreto Legislativo no diga expresamente que el tributo es de periodicidad anual, y que el antecedente constituido por la legislación argentina establezca con toda claridad que el tributo es de realización inmediata. En favor de la tesis de que el tributo es de periodicidad anual, cita el artículo 9° del Decreto Legislativo en cuanto a la obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda por el ejercicio gravable; cita la disposición transitoria del Decreto Legislativo relativa a pagos a cuenta por el ejercicio gravable de 1988; cita también el artículo 2° del Decreto Supremo N° 175-88-EF sobre pagos a cuenta del impuesto de 1988; menciona el artículo

3° del mismo Decreto Supremo, los artículos 14° y 15° del Decreto Legislativo y, finalmente argumenta que el Impuesto al Patrimonio Empresarial es un tributo de carácter periódico a pesar de que el patrimonio neto se determina al 31 de diciembre de cada año.

Concluyendo sobre el tema, el doctor Allemant acepta la necesidad de que se formulen las precisiones del caso.

Para el doctor Fernández “Los no domiciliados resultan gravados sobre el valor bruto de sus bienes o derechos ubicados territorialmente en el país, con una tasa proporcional de 4%, lo cual configura al tributo como un impuesto patrimonial periódico anual del tipo de los impuestos al Valor de la Propiedad Predial, a la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones de Recreo, al Impuesto a los terrenos sin construir, etc. ...”.

Otro de los ponentes, el doctor Ferrari, refiriéndose a la norma del Decreto Supremo N° 175-88-EF que modifica la base imponible del impuesto para el año 1988, da por sentado de que el tributo es de periodicidad anual y opina que dicha norma es violatoria del artículo 195° de la Constitución, en virtud del cual tendría que regir a partir del primer día del siguiente año calendario.

Como se puede apreciar, este es uno de los temas que origina posiciones discrepantes.

BASE IMPONIBLE

El segundo párrafo del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451 establece claramente que la base imponible es el valor de los bienes gravados y que este valor

se determina “de acuerdo con las normas de la presente Ley”. Esto es, con arreglo a lo que dispone el artículo 5° del Decreto Legislativo.

El primer párrafo del artículo 45° del Reglamento, en concordancia con lo que establece el Decreto Legislativo, reitera que la base imponible es “el valor que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5° del Decreto corresponda a los bienes computables de contribuyentes no domiciliados”.

No es pertinente que en esta Ponencia General se haga un análisis de las distintas normas de valuación de los bienes, que están contenidas en la parte de la legislación que regula el impuesto de cargo de los domiciliados, pues ello constituye objeto del sub-tema II. Únicamente correspondería formular las observaciones que resulten de aplicación específica al impuesto que nos ocupa. Básicamente tales observaciones son:

- a) Los únicos bienes gravados son los comprendidos en los incisos a) al j) del artículo 5° del Decreto Legislativo N° 451. En consecuencia, se aplican las normas de exclusión de bienes a que se contraen los incisos a), f) y j) de dicho artículo 5°.
- b) El Reglamento, en su artículo 14°, incluye indebidamente entre los bienes gravados a los vehículos automotores no afectos al impuesto específico que grava dichos bienes, adquiridos a título gratuito, violando el principio de legalidad consagrado en el artículo 13° de la Constitución Política.
- c) Los incisos b) y c) del artículo 5° del Decreto Legislativo incurren en una distinción que no tiene fundamento, al

considerar que solamente los vehículos automotores y las aeronaves y embarcaciones no afectos a los impuestos específicos al patrimonio que gravan dichos bienes, tienen derecho a una depreciación calculada sobre una vida útil de cinco años para vehículos y de quince años para aeronaves y embarcaciones.

- d) El Reglamento, en el tercer párrafo de su artículo 15°, incluye indebidamente entre los bienes gravados a las aeronaves y embarcaciones no afectas al impuesto específico que grava dichos bienes y a las aeronaves deportivas, cuando tales bienes han sido adquiridos a título gratuito.
- e) Para valorizar las acciones, participaciones o derechos en el capital de personas jurídicas, empresas o establecimientos permanentes domiciliados en el país, no se deberían incluir en el patrimonio los bienes ubicados en el exterior de que puedan ser propietarios tales personas jurídicas, empresas o establecimientos permanentes, puesto que la naturaleza del tributo apunta a gravar únicamente bienes ubicados territorialmente en el país. Sería deseable que por vía de una modificación reglamentaria se hiciera la precisión correspondiente.
- i) El inciso j) del artículo 5° del Decreto Legislativo contiene una imprecisión, no aclarada por el Reglamento, en cuanto habla de “objetos de colección, obras de arte y joyas, de gran valor”, sin especificar lo que se debe entender por “gran valor”. Como quiera que dicha norma agrega “y que estén asegurados”, no cabe interpretar que los referidos bienes tienen gran valor en cuanto estén asegurados, porque el uso de la conjunción copulativa revela que para la Ley deben concurrir dos requisitos. El primer requisito vinculado al valor de los bienes. El segundo requisito, consistente en que los bienes estén asegurados. El Reglamento se limita a indicar en el inciso j) del artículo 5°, que dichos bienes están gravados tanto si el seguro ha sido contratado en el país como en el exterior -lo que nos parece conforme a ley-, y en su artículo 22° que los objetos de colección y obras de arte “son aquellos comprendidos en la Sección XXI, Capítulo 99 del Arancel de Aduanas”, lo que ayuda a precisar lo que se entiende por “objetos de colección” y “obras de arte” pero no soluciona el problema de lo que es “gran valor” de dichos bienes.
- g) Debe contemplarse, como lo sugiere el doctor Alfredo Vidal H., la deducción de las deudas contraídas por los sujetos no domiciliados, para ser destinados a la adquisición o mejora de los bienes gravados, lo que determinaría, a su juicio, atender al patrimonio real del contribuyente y a su capacidad contributiva y no a ficciones creadas para propósitos tributarios.
- h) Tendría que resultar de aplicación como lo señala también el doctor Alfredo Vidal H., el mínimo exento a que alude el artículo 2° del Decreto Legislativo, pues como él señala, el aplicarlo únicamente a los contribuyentes domiciliados es inequitativo, perjudica a los contribuyentes no domiciliados y los discrimina, además de desalentar la adquisición de bienes en el país por personas no residentes en épocas en que se requiere de una mayor inversión extranjera debido a la escasez de divisas.

- i) La valuación de los créditos con arreglo a lo establecido en el inciso h) del artículo 5° del Decreto y en el artículo 20° del Reglamento, tal como lo señala el doctor Castañeda, reviste gravedad en cuanto a que incluye en el valor de esos créditos a los intereses, gravando en esta forma beneficios o rentas. En opinión del doctor Castañeda indirectamente se estaría creando un impuesto a la renta o, en todo caso, haciendo inaplicable la exoneración a los intereses que otorga el Decreto Legislativo N° 200.

2.2 Presunción de propiedad

El último párrafo del artículo 11° del Decreto Legislativo N° 451 contiene una “presunción de derecho”. Dice que se presume de derecho que los bienes gravados “... cuyos titulares sean sociedades, empresas o establecimientos permanentes, domiciliados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas naturales no domiciliadas en el país”. Se especuló mucho sobre el sentido de la expresión “se presume de derecho”, en el sentido de si quería significar una presunción relativa o una presunción absoluta.

En diversos trabajos preparados por este Ponente General, ha quedado en evidencia que la presunción absoluta, por su extrema gravedad al no permitir la prueba en contrario, debe ser establecida como tal en forma expresa e inequívoca por la ley, de forma tal que si la ley no crea la presunción con ese carácter de absoluta se debe interpretar que la presunción es relativa y, por lo tanto, admite prueba en contrario. Claro está que la legislación de un determinado país podía establecer algo distinto, con carácter general, como ocurre por ejemplo en el ar-

tículo 32° del Código Civil ecuatoriano, según el cual cuando una norma establece una presunción de derecho se deberá entender que la presunción es de pleno derecho o absoluta. No es éste el caso del Perú donde no existe una norma como la ecuatoriana.

En este orden de ideas, el Reglamento debió interpretar que la presunción prevista por el Decreto Legislativo N° 451 es relativa. Por el contrario, en lo que este Ponente General considera un error de interpretación, señala en su artículo 42° que la citada presunción es absoluta, al precisar que no admite prueba en contrario.

Comparto la opinión expresada por el doctor Luna-Victoria, para quien “la presunción se aplica sólo sobre las personas jurídicas o establecimientos permanentes que se encuentran en el supuesto de la norma y, por tanto, admite prueba en contrario si determinada persona jurídica o establecimiento permanente escapa al indicado supuesto”. Agrega “que el supuesto de la norma es que la persona jurídica o establecimiento permanente no domiciliado involucrado tiene tal naturaleza jurídica que es legalmente posible distribuir el patrimonio o el saldo de liquidación patrimonial entre los socios de dichas personas jurídicas o los titulares de los establecimientos permanentes”. Continúa diciendo que “si por la naturaleza jurídica de la persona jurídica o establecimiento permanente no domiciliado es jurídicamente imposible que sus bienes o patrimonios pudiesen ser de propiedad de sus integrantes, entonces la presunción no podría ser procedente. En consecuencia, es posible y necesario que se admita la prueba en contrario...”. Para el doctor Luna-Victoria resultarla entonces que las asociaciones civiles, funda-

ciones y comités, cooperativas y empresas de propiedad social, no originarían al socio no domiciliado que tenga una participación o interés económico en ellas, la obligación de pagar el impuesto que nos ocupa. Igual temperamento habría que adoptar en el caso de entidades de este tipo domiciliadas en el exterior que a su vez fueran socias de una sociedad, empresa o establecimiento permanente domiciliado en el país. De otro lado, estima el doctor Luna-Victoria que los conceptos “sociedad”, “empresas” y “establecimiento permanente” no incluyen de manera alguna a las asociaciones civiles, fundaciones, comités, cooperativas y empresas de propiedad social, debido a que no tienen naturaleza mercantil o finalidad lucrativa y porque nadie puede tener respecto de ellas un derecho expectatio sobre su patrimonio.

Ahora bien, el artículo 4° del Decreto Supremo N° 175-88-EF precisa que dicha presunción no es aplicable cuando los titulares directos de los bienes sean Organismos Gubernamentales Extranjeros u Organismos Internacionales. El citado artículo 4° evidentemente lo que pretende es señalar que, en tal caso, la presunción es relativa y admite prueba en contrario, puesto que el objeto de la norma es que la carga de la prueba se desplace de la Administración Tributaria al afectado con la presunción. El doctor Ferrari afirma que el Decreto Supremo N° 175-88-EF no resulta muy preciso en determinar que debe considerarse por “Organismos Gubernamentales Extranjeros” u “Organismos Internacionales” para los efectos de la inafectación, no cubriendo casos de asociación de estos con terceros o situaciones de suma complejidad accionaria a través de “holdings” o empresas con acciones al portador que podrían dificultar la prueba en contrario requerida.

Líneas arriba hemos comentado sobre la inconstitucionalidad del Decreto Supremo N° 175-88-EF, al analizar los alcances de su artículo 3°. Tal inconstitucionalidad no está presente en la presunción relativa contenida en el artículo 4° del citado Decreto Supremo, pues esta norma recoge, aunque parcialmente, lo que señala la Ley. Esta contiene una presunción relativa, según la cual cabe probar en contrario. Concuero con el doctor Luna-Victoria en que la prueba en contrario “sólo está referida a la naturaleza de la persona jurídica no domiciliada”, no teniendo nada que ver con el hecho de que el patrimonio pertenezca o no a personas naturales, de forma tal que lo que hay que probar es que “es jurídicamente imposible que el patrimonio de la persona jurídica involucrada pueda ser asignado o distribuido a sus integrantes”.

Existen otras opiniones de los autores de trabajos individuales. El doctor Teodoro Nichtawitz D. sostiene que no es propio de un impuesto al patrimonio neto personal gravar los bienes pertenecientes a personas jurídicas no domiciliadas -esto es al capital extranjero-, salvo que sea a través de un impuesto distinto, señalando que son pocos los países que recurren a los impuestos de este tipo y citando los casos de Colombia, España, Dinamarca, Holanda, Suecia y Sri Lanka como ejemplos de países que sólo gravan el patrimonio neto personal, mas no el patrimonio de las sociedades. Por esto el doctor Nichtawitz considera en sus conclusiones que la presunción establecida en el artículo 11° del Decreto Legislativo no tiene fundamento alguno si se toma en cuenta la finalidad del Impuesto al Patrimonio Neto Personal, obedeciendo exclusivamente al propósito de gravar al capital extranjero.

Para el doctor Castañeda la presunción constituye una modalidad de la “transparencia”, por cuanto detrás de una participación o de una acción que pertenezca a una empresa no domiciliada (siempre que esa acción o participación sea representativa del capital social o análogo de una empresa domiciliada), siempre habrá una persona natural con un patrimonio neto personal.

El doctor Fernández opina por la conveniencia de eliminar la presunción de propiedad indirecta a que alude el artículo 11° del Decreto Legislativo, señalando que ello sería adecuado a la naturaleza del impuesto que ha creado dicho Decreto Legislativo y que está basado en la capacidad contributiva, agregando que en todo caso debería crearse un gravamen distinto de cargo de personas jurídicas. Afirma también que resulta innecesario, y debe evitarse, que por medio de la presunción de propiedad indirecta se obligue a los sujetos responsables a asumir el impuesto que tendrán que pagar por cuenta de los contribuyentes no domiciliados.

El doctor Allemant considera que a través de la presunción se incluyen como sujetos del impuesto a las empresas, sociedades y establecimientos permanentes no domiciliados en el país; que la presunción es de pleno derecho y que “resulta perfectamente explicable en el caso de los no domiciliados si se tiene en cuenta lo fácil que resultaría la elusión tributaria (no la evasión), mediante la creación de personas jurídicas no domiciliadas, propietarias de los bienes territorialmente ubicados en el país”.

Finalmente, el doctor Allemant opina que también resulta perfectamente explicable que la presunción admita prueba en

contrario cuando el propietario del bien es un organismo gubernamental o internacional.

2.3 Responsables del impuesto

El artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451 establece un conjunto de normas destinadas a que el impuesto de cargo de los no domiciliados sea pagado siempre por quienes no tienen la calidad de contribuyentes, pero que a mérito de la Ley resultan responsables del tributo.

Existen tres normas en dicho artículo 12°, que señalan a los responsables.

La primera regla está contenida en el primer párrafo del artículo 12° y según ella son responsables “las empresas, personas jurídicas y personas naturales, domiciliadas en el país, que tengan el condominio, posesión o administración de bienes sujetos al impuesto”, siempre que esos bienes pertenezcan a personas no domiciliadas. El artículo 44° del Reglamento no habla solamente de condóminos, poseedores y administradores, sino que además incluye a quienes tienen el uso, goce, usufructo, disposición, custodia, depósito y tenencia de los bienes afectos.

Caben dos interpretaciones, en principio, respecto de los alcances del artículo reglamentario. Según una primera interpretación, el artículo se limita a señalar, con otras palabras, exactamente lo mismo que dice la Ley. De acuerdo a otra interpretación, el artículo reglamentario excede los alcances de la Ley y viola la norma contenida en el artículo 5° del Código Tributario, que exige que los responsables estén establecidos en la ley. Creemos que es válida la segunda interpretación, pues en rigor algunos de los

nuevos términos usados por el Reglamento no revelan la existencia de un condómino, poseedor o administrador.

El doctor Alfredo Vidal H. sostiene que el artículo 44° del Reglamento transgrede lo dispuesto en el artículo 12° del Decreto Legislativo “al señalar como sujetos responsables del tributo a las empresas, personas jurídicas y personas naturales domiciliadas en el país que tengan el uso, goce, usufructo, disposición, custodia, depósito, y tenencia de bienes sujetos al IPNP que pertenezcan a empresas, personas jurídicas, personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el extranjero”, haciendo alusión al hecho de que nuestro sistema jurídico consagra el sistema reglamentario “*secundum lege*”.

En opinión del doctor Ferrari el Reglamento ha ampliado también la definición contenida en el artículo 12° del Decreto Legislativo “incluyendo en forma adicional a las personas naturales o jurídicas domiciliadas que detentan el goce, usufructo, disposición y tenencia de bienes aún cuando no sean poseedores, condóminos o administradores conforme la Ley exige, con lo que abiertamente se está violando el art. 5° del Código Tributario que determina que la responsabilidad frente a los tributos sólo la crea la ley”.

El doctor Luna-Victoria hace un análisis detenido de los conceptos a que alude el artículo 44° del Reglamento, señalando que este último ha incorporado a quien tiene “el uso, goce, usufructo y disposición del bien”. Opina que en este caso estas personas tienen claramente la condición de “poseedores” conforme a la norma del artículo 896° del Código Civil que define la posesión como el ejercicio

de hecho de “... uno o más poderes inherentes a la propiedad”, indicando que la propiedad “... es el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien...” de acuerdo a lo que define el artículo 923° del Código Civil. Concluye, por lo tanto, el doctor Luna-Victoria afirmando que el Reglamento no transgrede ni desnaturaliza la Ley cuando al referirse al concepto “poseedor”, se refiere a quienes tienen el uso, goce, usufructo y disposición del bien. Compartimos plenamente esta conclusión.

En cambio, el doctor Luna-Victoria en posición que también compartimos, señala que el Reglamento ha excedido los límites que señala la Ley cuando incorpora entre los responsables a los custodios, depositarios y tenedores de bienes. Argumenta que el custodio es el caso típico del “servidor de la posesión” previsto en el artículo 897° del Código Civil que lo excluye expresamente de la condición de poseedor, al establecer literalmente que “no es poseedor quien, encontrándose en relación de dependencia respecto de otro, conserva la posesión en nombre de éste y en cumplimiento de órdenes e instrucciones suyas...”, de forma tal que el custodio tiene físicamente el bien, pero no lo posee y sólo lo tiene por otro quien es el verdadero poseedor. En cuanto al depositario, resulta que éste no es poseedor, en opinión siempre del doctor Luna-Victoria, porque no tiene ni puede ejercer de hecho alguno de los atributos de la propiedad sobre el bien dado en custodia, siendo del caso destacar que el artículo 1820° del Código Civil le prohíbe usar el bien en provecho propio o de tercero, salvo autorización expresa del depositante, pero en este último caso posee el bien en virtud de la autorización concedida por el depositante y no por su condición de depositario. Finalmente, en lo que se

refiere al tenedor, el doctor Luna-Victoria opina que el supuesto del artículo 897° del Código Civil antes citado, en cuanto excluye del concepto “poseedor” al “servidor de la posesión” no es el único caso de no-poseedor, habiendo errado el codificador al restringir la no posesión al caso del “simple servidor”, sin tener presente “que existen otras formas en las que las personas pueden tener un bien por cuenta de otro y recibir instrucciones sin mantener una relación de subordinación o dependencia como se precisa en la norma”, configurándose en esta hipótesis el caso de los tenedores. En síntesis, el doctor Luna-Victoria considera apropiado que en el Decreto Legislativo se haya restringido la condición de sujeto responsable al copropietario o condómino, al administrador y al poseedor.

La segunda regla es la del tercer párrafo del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451, que señala como responsables “a las sociedades, por las participaciones en su capital que pertenezcan, de manera directa o indirecta,...” a los contribuyentes no domiciliados. Resulta importante destacar que en este caso no existe un condómino, poseedor o administrador, como en el caso de la primera regla. Empero, no es acertada la redacción de la Ley al referirse a “participaciones”, aun cuando se entiende que ha querido referirse a acciones, participaciones o derechos.

La tercera regla está contenida en el quinto párrafo del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451, según el cual son responsables “las personas naturales y las sucesiones indivisas domiciliadas en el país, con respecto a los créditos que, contra las mismas posean directa o indirectamente al 31 de diciembre de cada ejercicio gravable, las personas naturales y su-

cesiones indivisas domiciliadas fuera del país”. El responsable es el deudor.

Para el doctor Castañeda el Decreto Legislativo ha creado la figura del “sustituto tributario”, considerando que es una nueva forma de sujeción pasiva que, aparentemente, ha sido tomada de la legislación argentina. Indica que el impuesto que nos ocupa “al gravar a personas no domiciliadas, las mismas que por no tener residencia física en el país no podrían ser objeto de una fiscalización y control del impuesto bajo comentario, origina problemas prácticos y soluciones de idéntica índole. El problema se hacía más patético, si se considera que por la misma naturaleza de los patrimonios afectos, siempre estarán en relación con una persona domiciliada en el país y por lo tanto con posibilidad de ser controlada por la Administración Tributaria”. En opinión del doctor Castañeda estas consideraciones llevaron al legislador a crear “una figura de sujeción pasiva que permitiese la recaudación del impuesto que afecte a los contribuyentes no domiciliados, con economía en la recaudación y sobre todo con posibilidades de fiscalización y control efectivos”. Esta nueva figura, para él, en opinión que compartimos, es la del “sustituto”, que en sus palabras “excluye al contribuyente desde el inicio de la generación de la obligación tributaria”, en tanto que el “responsable” es sujeto pasivo de la obligación tributaria al mismo tiempo que el contribuyente. Continuando con su exposición el doctor Castañeda expresa que “sería lícito exigir la obligación tributaria al contribuyente no domiciliado sin residencia física en el país, con lo cual la recaudación de ese impuesto sería ilusoria y aún siendo posible, muy costosa y a la postre incompatible con el principio constitucional de “economía en la recaudación”. Concluye

señalando que la doctrina concibe al sustituto como el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo y por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídico-tributaria, de forma tal que el sustituto es quien paga en “lugar de”.

En definitiva, efectivamente el Decreto Legislativo ha creado la figura del sustituto y en el cuarto párrafo del artículo 12° la establece al indicar que el pago del impuesto por los responsables (sustitutos) excluye de la obligación tributaria prevista para los contribuyentes no domiciliados. Empero, en dicho cuarto párrafo debió haberse referido el Decreto Legislativo no solamente a las sociedades responsables a que alude el tercer párrafo del artículo 12°, y a las comprendidas en el primer párrafo de dicho artículo sino, también, a los demás responsables mencionados en el primer y quinto párrafos del mencionado artículo. Al no haberse hecho referencia a los responsables estos dos párrafos, se plantearía la duda respecto a si ellos son o no sustitutos.

Es pertinente la afirmación del doctor Luna-Victoria en el sentido que los responsables deberían ser designados porque “detentan económicamente el bien sujeto a impuesto y, por tanto, existe capacidad contributiva para pagar el impuesto por cuenta del contribuyente no domiciliado o, en su caso, repetir de ellos el impuesto pagado”. En mi opinión, jamás debería designarse a una persona como responsable cuando no está en condiciones de detraer el impuesto del dinero o bienes de propiedad del contribuyente o de recuperar en forma inmediata el impuesto que hubiera pagado por cuenta de él.

Siempre en relación con el tema de los responsables, el doctor Alfredo Vidal H. considera fundamental que cuando el patrimonio afecto esté poseído por diversos sujetos domiciliados, los contribuyentes no domiciliados designen un único responsable pero en la hipótesis de que se aplique a dichos contribuyentes el mínimo exento a que alude el artículo 2° del Decreto Legislativo. Agrega que a falta de tal nombramiento, “los responsables serían las sociedades y/o poseedores de los bienes afectos al Impuesto, siendo solidaria dicha responsabilidad tributaria”.

El doctor Ferrari considera que se debería precisar si se generarán intereses presuntos, para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, respecto del monto del Impuesto al Patrimonio Neto Personal pagado por el responsable. Considero que en la medida en que este es un sustituto, dicho pago no podría ser reputado como análogo a un préstamo, pero aunque lo fuera, en mi concepto la solución estaría dada por el artículo 50° del Reglamento del Impuesto a la Renta que, partiendo de la premisa de que sólo se generan intereses presuntos en los contratos de mutuo -es decir, en operaciones voluntarias-, establece que no se aplica la presunción cuando alguien paga por cuenta de terceros por mandato de la ley (6).

2.4 La alícuota

Sobre la base imponible se calcula el tributo mediante la aplicación de una tasa proporcional o alícuota del 4%, conforme lo señala el artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451. Como ya se dijo, la base imponible es el valor de cada bien afecto. Se hace referencia a esta tasa en los artículos 45° y 46° del Reglamento.

2.5 Determinación del tributo

En todos los casos el tributo tiene que ser determinado por los responsables. De manera que estamos frente a un tributo auto-liquidable, para usar una expresión contemplada en nuestra legislación. Así surge del primer párrafo del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451, existiendo una mención al respecto en el segundo párrafo del artículo 45° del Reglamento. Esta cuestión no ofrece mayor dificultad.

2.6 Cumplimiento de la obligación principal

El pago del tributo debe ser hecho por los responsables, conforme se señala en el artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451. Según el mismo artículo, el pago debe hacerse en la oportunidad y lugar que señale el Ministerio de Economía y Finanzas. Empero, el artículo 47° del Reglamento, y no dicho Ministerio, señala que la declaración jurada, a la que nos referiremos más adelante, y el pago, deben hacerse “en el lugar, forma y plazo señalados en el artículo 39°” Esta es una remisión al vacío, en lo que al pago respecta.

En efecto, el artículo 39° del Reglamento establece la obligación de presentar una declaración jurada anual en el formulario pertinente, el lugar donde ella debe ser presentada y el plazo para dicha presentación. De manera que la remisión a este artículo no soluciona el problema relativo al lugar, forma y plazo del pago. Por ejemplo, la declaración debe presentarse ante la Administración Tributaria y, sólo en los lugares donde ésta no tenga oficinas, en las agencias del Banco de la Nación, resultando claro que el propósito no puede haber sido que se pague el tri-

buto ante la Administración Tributaria que jamás actúa como órgano recaudador.

Tampoco se puede sostener que la remisión se quiso hacer al artículo 40° y que por error se ha citado el artículo 39°, porque dicho artículo 40° dice que el pago debe hacerse en cuatro cuotas, lo que inevitablemente permite concluir que la norma se refiere exclusivamente al impuesto de los domiciliados, pues el tributo de los no domiciliados se paga de una sola vez y con carácter definitivo.

En relación con el cumplimiento de la obligación principal, existen otras dos normas, contenidas en los artículos 46° y 48° del Reglamento, que conviene citar.

El artículo 46° del Reglamento se refiere a un caso de condominio. Uno de los condóminos es domiciliado y el otro no. El condómino domiciliado -que puede ser una empresa, una persona jurídica o una persona natural-, debe pagar, como responsable, el impuesto que corresponde al no domiciliado, calculándolo mediante la aplicación de la tasa del 4% sobre la parte proporcional del bien que pertenezca al no domiciliado. Esta regla es inobjetable.

El artículo 48° del Reglamento se coloca en una situación en que existe corresponsabilidad. Hay dos o más sujetos responsables. Para que la regla sea aplicable deben concurrir dos condiciones. La primera condición es que el contribuyente no domiciliado posea acciones o participaciones “emitidas” por entidades domiciliadas en el país. Respecto de esta primera condición se incurre en el doble error de considerar que las participaciones se emiten, y de asumir que es pertinente el término “participaciones” para

aludir a los derechos que se tienen en el capital de ciertas entidades y establecimientos permanentes. La segunda condición es que la corresponsabilidad exista entre la sociedad o entidad o establecimiento permanente en que el contribuyente no domiciliado tiene acciones, participaciones o derechos, de un lado, y quien tiene el condominio, posesión, uso, goce, usufructo, disposición, custodia, depósito, tenencia o administración de tales acciones, participaciones o derechos. Le regla fija una prelación en cuanto a la responsabilidad. En primer lugar es responsable la sociedad, empresa o establecimiento permanente. En segundo orden, es responsable el condómino, poseedor o administrador del bien.

¿Cuáles son los verdaderos alcances del artículo 48° En mi concepto, esta norma está dirigida al órgano administrador del tributo y a los responsables. Como el tributo debe ser auto-determinado y pagado por el sujeto pasivo responsable, sólo en el caso que ello no ocurra o que el pago se haga en forma diminuta, el órgano administrador debe formular la correspondiente resolución de acotación y exigir el pago en el orden previsto por el artículo 48°, sin perjuicio de notificar a todos los responsables. En buena cuenta, sólo en el caso que el órgano administrador no pueda cobrar a los responsables del primer orden, podría exigir el pago a los responsables del segundo orden.

Como la norma también está dirigida a los responsables, los del segundo orden no tendrían, en principio, que determinar el monto de la obligación ni satisfacerla, en tanto conozcan de la existencia de responsables del primer orden, sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de actuar como agentes de información. Sólo quedarían obligados al pago si los

responsables del primer orden no lo hacen por vía de auto-determinación ni por exigencia del órgano administrador.

En mi opinión, esta norma no excede la Ley y tiene su justificación en que la fiscalización resulta más fácil si se dirige contra los responsables del primer orden. No existe norma alguna en el Código Tributario ni en disposición legal de rango superior al Reglamento que, con carácter general, establezca que cuando existen dos o más responsables, estos son corresponsables solidarios. Creo, pues, que en casos de corresponsabilidad el Reglamento, si la ley no ha dispuesto otra cosa, puede establecer responsables principales y responsables subsidiarios, que es lo que hace el artículo 48°.

Para el doctor Ferrari los sujetos domiciliados responsables no tendrán necesariamente la información suficiente para determinar la situación de los contribuyentes, en casos por ejemplo de sucesiones indivisas, porque como es sabido la sucesión indivisa sólo es contribuyente en tanto no se haya dictado el auto de declaratoria de herederos o no se haya inscrito en los Registro Públicos el respectivo testamento, y a partir del momento en que ocurra cualquiera de las dos cosas cada uno de los co-herederos se convierte en contribuyente. Creemos que esta dificultad es evidente.

2.7 Carácter definitivo del pago

El pago del impuesto por los responsables tiene carácter definitivo. Esto concuerda con la naturaleza del impuesto como un tributo de realización inmediata. Dicho carácter definitivo está previsto por el primer párrafo del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451 y está recogido en el artículo 47° del Reglamento.

No hay pagos parciales ni adelantos, establecidos en la legislación respectiva, salvo el caso del crédito a que nos referimos a continuación.

2.8 Créditos contra el impuesto

El segundo párrafo del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451 establece que el Impuesto al Patrimonio Empresarial pagado por una sociedad, establecimiento permanente o empresa individual, domiciliados en el país, constituye un crédito contra el Impuesto al Patrimonio Neto Personal de cargo de las personas naturales o sucesiones indivisas no domiciliadas y que se devenga sobre el valor de las acciones, participaciones o capital que las personas naturales o sucesiones indivisas no domiciliadas tengan en dicha sociedad, establecimiento o empresa. La norma en cuestión habla indebidamente de “instalados en el país”, usando un concepto que no es técnico, para referirse a la sociedad, establecimiento permanente o empresa individual. De otro lado, no menciona expresamente el Impuesto al Patrimonio Empresarial, pero resulta obvio que sólo se refiere a él, por ser éste el tributo que paga una sociedad, establecimiento permanente o empresa individual. Así lo ha entendido el primer párrafo del artículo 49° del Reglamento.

Este crédito, según los artículos 45° y 49° del Reglamento, debe ser obtenido de conformidad con las reglas que se aplican para obtener el crédito a favor de los contribuyentes domiciliados, a cuyo efecto hay que recurrir a las disposiciones contenidas en los artículos 30° y 31° del Reglamento, modificado el segundo por el Decreto Supremo N° 206-88-EF de 2 de noviembre de 1988 que además ha agregado el artículo “31° A”. Por efectos de este agregado, también relati-

vo al crédito, resultaría que las normas de remisión contenidas en el artículo 49° del Reglamento, han quedado incompletas.

Como quiera que la forma de determinación del monto del crédito es objeto del sub-tema II, no creo pertinente contemplarlo en esta Ponencia General.

El doctor Ferrari, con razón, objeta que no constituyan créditos contra el Impuesto al Patrimonio Neto Personal los impuestos que afectan a la propiedad de determinados bienes afectos, como el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, el Impuesto al Patrimonio Automotriz y el Impuesto a la Propiedad de Aeronaves y Embarcaciones de Recreo, más aún si todos estos tributos constituyen créditos en favor de los contribuyentes domiciliados. Igualmente, el doctor Luna-Victoria considera más equitativo que en el caso del Impuesto al Patrimonio Neto Personal de cargo de contribuyentes no domiciliados se acepte como crédito “los importes que tales contribuyentes no domiciliados hubiesen abonado por otros impuestos que gravan patrimonios parciales”, en posición coincidente con la del doctor Ferrari.

2.9 Organo administrador del tributo

El órgano administrador del tributo es la Dirección General de Contribuciones, conforme lo establece el artículo 13° del Decreto Legislativo. La Administración Tributaria dispersa, por efectos de esta norma, los esfuerzos que resultan necesarios, por ejemplo, para detectar omisos. Muchos de los bienes afectos al impuesto que nos ocupa (predios, automóviles, aeronaves y embarcaciones de recreo), ya están gravados con otros tributos al patrimonio pero que se encuentran adminis-

trados por los Concejos Municipales. La acumulación de datos y la infraestructura que ya tienen estos Concejos, no será cabalmente aprovechada en cuanto otro órgano -la Dirección General de Contribuciones- administrará el nuevo impuesto.

2.10 Obligaciones formales

La primera obligación formal es la contenida en el cuarto párrafo del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451, según el cual los contribuyentes no domiciliados deben actuar “como agentes de información, de acuerdo con las normas que al respecto dicte el Reglamento”. En vez de dictar tales normas, el Reglamento en su artículo 47° establece, a cargo de los responsables, la obligación de presentar una declaración jurada anual. Esta declaración debe ser presentada ante la Administración Tributaria y, si esta no tiene oficinas, en las agencias del Banco de la Nación, en el formulario pertinente, a más tardar el 30 de abril del año calendario siguiente al ejercicio gravable correspondiente.

Con relación a esa primera obligación, el doctor Fernández apunta con razón al hecho que “Nada dice la Ley con respecto al orden de prelación en que los responsables se encuentran obligados a estos deberes formales y sustanciales”, aludiendo también a la obligación de pago del impuesto. Agrega que “En verdad resulta muy difícil que en una situación concreta un responsable determine que es él y no otro el primeramente obligado”.

La segunda obligación formal es la prevista en el artículo 13° del Decreto Legislativo N° 451. Consiste en la inscripción en un Registro Especial de los sujetos del impuesto, que debe llevar la Dirección General de Contribuciones. El

Ministerio de Economía y Finanzas debe precisar, sin embargo, conforme a la Ley, qué sujetos están obligados a inscribirse y el plazo y demás requisitos para la inscripción. En consecuencia, podría ocurrir que esta obligación formal finalmente no sea aplicable a los contribuyentes y responsables del impuesto que nos ocupa.

3. *CONVENIENCIA O INCONVENIENCIA DE UN IMPUESTO COMO EL QUE NOS OCUPA*

Tanabe (7) resume su posición sobre el impuesto al patrimonio neto señalando que formulado adecuadamente y administrado con eficacia, puede complementar el impuesto personal sobre la renta y lograr una mayor justicia en la tributación personal. Sin embargo, reconoce que requiere de una administración sumamente eficiente y costosa, pues de lo contrario el impuesto no cumpliría sus objetivos y su adopción introduciría nuevas formas de injusticia.

Existen razones a favor y en contra de la imposición de un impuesto al patrimonio neto. Lagares Calvo (8) las resume indicando que las razones a favor son la equidad (el patrimonio proporciona una capacidad tributaria adicional y existe un diferente grado de disponibilidad para el consumo que poseen las rentas procedentes de fuentes distintas), la mayor eficacia de este tributo para lograr una asignación más adecuada de los recursos que un posible impuesto personal (un impuesto al patrimonio neto restringe en menor proporción la oferta de factores que un impuesto personal sobre la renta e induce a emplear el factor capital de modo más productivo), su valor redistributivo y su eficiencia administrativa (ayuda en la comprobación de la renta, ayuda en la valorización de herencias y

donaciones y grava ciertas rentas no monetarias de difícil imputación al contribuyente); en tanto que las razones en contra tienen que ver con la asignación de recursos (efectos adversos sobre el ahorro interno y la inversión extranjera), problemas administrativos (dificultadas en establecer la base imponible, manifestadas en el inventario de bienes, derechos y obligaciones que integran el patrimonio neto, en la valorización de dichos elementos del patrimonio y en la valoración a la fecha del devengo del tributo).

Al tratar sobre la naturaleza del impuesto al patrimonio neto, Due (9) señala que debe incidir sobre los individuos o familias “sobre la base de su patrimonio personal neto, es decir, neto de todas sus obligaciones pendientes”, agregando que excluir ciertos bienes destruye la generalidad del impuesto.

Comentando sobre la debilidad de los argumentos en contra de un impuesto anual al patrimonio, Kaldor (10) justifica el gravamen sobre patrimonios que no producen renta monetaria, indicando que en cambio producen renta síquica equivalente para el propietario o se tendrán expectativas de un cierto aumento de valor que la harán tan atractiva para el dueño como cualquier otra propiedad de la que se obtiene un rendimiento monetario; añade que si bien este impuesto tiene un efecto desalentador sobre la empresa, ello es exacto bajo la hipótesis de que no exista tributación alguna, pero que tal efecto es menor que el de un tributo cuantitativamente equivalente recaudado del contribuyente en forma de impuesto sobre la renta; dice también que es erróneo considerar que un impuesto al patrimonio se pueda trasladar de forma análoga a los impuestos sobre los artículos de consumo y que si una propiedad es ocul-

table la renta también lo es; finalmente considera que el mejor método o procedimiento de valoración consiste en basarse en las reglas ordinarias de contabilidad y valorar cada clase particular de propiedad según su valor en libros o valor contable hasta que se venda.

Wheatcroft (11) considera que son tres las ventajas teóricas fundamentales de un impuesto al patrimonio neto personal: a) el patrimonio, aún el estéril, constituye un adecuado objeto de imposición; b) un impuesto patrimonial, en lugar de un elevado impuesto sobre la renta, estimularía a invertir en empresas mercantiles que ofrecen la posibilidad de un elevado rendimiento al precio de ciertos riesgos; c) desde un ángulo social resulta deseable reducir las grandes concentraciones de riqueza personal en manos de unos cuantos individuos, particularmente en sociedades como las nuestras en que la riqueza personal ofrece a sus poseedores ventajas económicas y sociales considerables y un poder sustancial de influir y dirigir las actividades de quienes no poseen tanta fortuna. Paralelamente menciona las desventajas que para él resultan significativas en el orden administrativo y que pueden ser consideradas bajo tres grandes ángulos: a) la modificación de la incidencia del impuesto; b) la complejidad legislativa; c) los costos administrativos para el Tesoro y para el contribuyente.

Hay un dato interesante ofrecido por Lagares (12). Dice él que existen catorce países que tienen establecido un impuesto sobre el patrimonio neto, ocho de los cuales son países europeos (Alemania Occidental, Dinamarca, Finlandia, Holanda, Luxemburgo, Noruega, Suecia y Suiza). Manifiesta, también, que el Comité Fiscal y Financiero de la Comuni-

dad Económica Europea ha establecido que las características generales de un impuesto sobre el patrimonio neto son: a) relación de complementariedad entre el impuesto sobre el patrimonio y el impuesto sobre la renta; b) exclusión de las personas jurídicas del ámbito del tributo; c) exigencia del impuesto sobre el patrimonio de la unidad familiar; d) establecimiento de elevados límites de exención; e) imposición mediante tipos reducidos de gravamen; f) reconocimiento de deducciones importantes en función de la situación familiar y de la edad de los contribuyentes. El impuesto peruano está muy lejos de reunir tales características, además de no ser realmente un impuesto al patrimonio neto, gravando más bien, en lo que los contribuyentes no domiciliados se refiere, distintas formas de propiedad, por separado, con plena ausencia del elemento esencial de globalidad a que aluden los tratadistas.

Como se puede apreciar, existen argumentos a favor y en contra de un Impuesto al Patrimonio Neto Personal. La cuestión está planteada y promoverá profundos debates en el curso de estas Jornadas. En todo caso, está claro también, que el impuesto que afecta a los no domiciliados, creado por el Decreto Legislativo N° 451, no es un impuesto al patrimonio neto personal.

Algunos de los autores de trabajos individuales han ofrecido diversos comentarios sobre la naturaleza, características y efectos del impuesto que nos ocupa.

Así, el doctor Allemant señala que el régimen de los no domiciliados parece sumamente gravoso, en especial si se lo compara con la ley argentina; que no es acertada la creación del tributo; que el legislador se ha visto enfrentando a la

necesidad de obtener mayores recursos, gravando con mayores tributos a los contribuyentes formales conocidos, en vez de ampliar el universo de los contribuyentes; que el Supremo Gobierno no ha respetado los convenios de estabilidad tributaria celebrados por varias sucursales o empresas con accionistas no domiciliados; que se grava el capital extranjero, lo que resulta ilegal debido a que no es posible remesar los dividendos y regalías en virtud de las normas vigentes sobre suspensión de remesas, con lo cual no solamente se priva a los inversionistas extranjeros de su derecho a la repatriación sino que, además, se grava el patrimonio que tiene que ser mantenido en el país por mandato de las normas vigentes.

El doctor Castañeda recoge la opinión de los tratadistas, en cuanto a los efectos negativos del impuesto, respecto a los esfuerzos de los contribuyentes en evadirlo por la vía de reducir el valor de sus bienes o de abusar de formas societarias para situarse fuera del campo de aplicación subjetiva del impuesto, además de desalentar éste el ahorro y la inversión; señala que desalienta la inversión extranjera a través de un impuesto al capital o a dicha inversión, en virtud del cual se grava el flujo de capitales de personas que no siendo domiciliadas invierten en el país en empresas domiciliadas. Concluye que lo adecuado sería adoptar un sistema que consista en que el Impuesto al Patrimonio Neto Personal sea complementario del Impuesto a la Renta.

Para el doctor Fernández es posible instrumentar el gravamen sobre el patrimonio de forma conexa con el gravamen sobre la renta, siempre que esa relación se considere convencional, a efectos de que el primero de dichos tributos cumpla ciertas funciones -globalidad, integrali-

dad y progresividad-, que no están siendo satisfechas a cabalidad por el segundo de los referidos gravámenes. Agrega que, de otro lado, el fundamento del Impuesto al Patrimonio Neto Personal, desde la perspectiva de la capacidad contributiva específica y autónoma que otorga a sus detentadores, es adoptado casi unánimemente por la doctrina. Se pronuncia sobre la conveniencia de dotar al sistema tributario de un instrumento adecuado, de forma que al aplicar conjuntamente el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, se logre un sistema más equitativo y equilibrado. En opinión del doctor Fernández el impuesto peruano que nos ocupa no resulta relacionable con el Impuesto a la Renta, y ha obviado el carácter del patrimonio como magnitud indirecta de renta, basándose más bien en la consideración principal del patrimonio como signo de capacidad contributiva autónoma y diferenciable del Impuesto a la Renta. De otro lado, señala, el impuesto sobre los no domiciliados no tiene la característica de globalidad y personalidad y finalmente no respeta el principio de la capacidad contributiva al gravar el valor bruto de los bienes de propiedad de los no domiciliados sin permitir la deducción previa de las deudas inherentes a esos bienes.

El doctor Ferrari conviene en que el impuesto de los no domiciliados se dirige “aparentemente” al valor de los bienes y no admite “aparentemente” la deducción de las deudas que podrían pesar sobre ellos ni acepta un mínimo inafecto.

Para el doctor Nichtawitz un sistema tributario justo tendría que proponer que se utilice el Impuesto al Patrimonio Neto como complemento del impuesto personal, de forma tal que el primero de ellos perfecciona la tributación a cargo de las

personas señalando que los tratadistas juzgan adversamente otras formas de imposición al patrimonio, como son el patrimonio neto de las empresas y el impuesto a la propiedad predial.

El doctor Alfredo Vidal H. recoge lo expuesto por el economista Noboru Tanabe respecto a que es indispensable la eficacia administrativa para que el tributo cumpla con sus objetivos. Expresa también que, en su opinión, el Impuesto al Patrimonio Neto Personal ha sido concebido independientemente del Impuesto a la Renta, tanto desde el punto de vista sustantivo como administrativo. Concluye en que le parece poco oportuna la creación del impuesto que nos ocupa, pues acarrea costos administrativos muy elevados y ha generado en otros países recaudaciones mínimas, y porque además es manifiesta y notoria la ineficiencia técnica y la falta de infraestructura de que adolece desde hace décadas nuestra Administración Tributaria.

Se ha visto aquí, pues, algunas de las posiciones adoptadas en favor y en contra de un tributo al Patrimonio Neto Personal y, específicamente, de un tributo como el que nos ocupa. Importantes comentarios, que deberían ser tomados en cuenta en los debates que se produzcan en estas Jornadas, han sido formulados por el doctor Humberto Medrano C. (13).

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

PRIMERA.- El Poder Ejecutivo ha excedido las facultades que le concedió el Congreso mediante Ley N° 24750 y, en consecuencia, el impuesto creado por el Decreto Legislativo N° 451, en cuanto grava a los no domiciliados, es inconstitucional, pudiendo promoverse las accio-

nes previstas por la Constitución Política vigente.

De estas acciones, la de más fácil acceso es la acción de amparo.

SEGUNDA.- El impuesto que grava a los contribuyentes no domiciliados se aplica en realidad, por separado, con la tasa del 4% sobre el valor de determinados bienes sin considerar las deudas que los afecten, y debe ser pagado a través de determinadas personas que tienen la calidad de responsables, siendo dicho pago de carácter definitivo.

TERCERA.- Si de acuerdo a la primera conclusión, el tributo fuera derogado, pero a pesar de ello y cumpliendo con lo que establece la Constitución se creara un tributo con las características del actual impuesto de cargo de los no domiciliados, la nueva legislación debería recoger las conclusiones y recomendaciones que a continuación se transcriben.

CUARTA.- El presupuesto legalmente establecido en la ley, cuya realización genera el nacimiento de la obligación tributaria, está referido a determinadas personas que resultan ser propietarias, en un momento determinado, de ciertos bienes ubicados territorialmente en el Perú, gravándose el valor de dichos bienes.

QUINTA.- Son contribuyentes las personas naturales y las sucesiones indivisas no domiciliadas en el país. No son contribuyentes las sociedades conyugales no domiciliadas en el Perú.

SEXTA.- De acuerdo a las normas vigentes, son de aplicación las disposiciones del Impuesto a la Renta sobre la

adquisición y pérdida del domicilio por los contribuyentes, sobre el ejercicio de la opción para someterse al tratamiento de personas domiciliadas y sobre la oportunidad en que el cambio de domicilio produce efectos. Si un nuevo impuesto fuera creado y tuviera el carácter de tributo de realización inmediata, el cambio de domicilio debería surtir efectos de inmediato.

SETIMA.- No se debería gravar los bienes que los contribuyentes posean de manera indirecta, a través de participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados en el país.

OCTAVA.- De mantenerse la legislación actual, que grava la posesión indirecta de los bienes a que se contrae el punto anterior, la norma debe precisar que son de aplicación también las disposiciones del Impuesto a la Renta sobre el domicilio de las sociedades, empresas y establecimientos permanentes. Previamente, la legislación del Impuesto a la Renta tendría que ser completada, a los efectos de establecer cuando son domiciliadas las sociedades o empresas que, respecto de dicho tributo, no tienen la calidad de personas jurídicas.

NOVENA.- Según la legislación actual, se es contribuyente por ser propietario directo de participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas y establecimientos permanentes, domiciliados en el país, o por ser propietario de dichas participaciones o su equivalente, a través de una sociedad, empresa o establecimiento permanente, domiciliados en el exterior, a mérito de la presunción contenida en el artículo 11° del Decreto Legislativo. De mantenerse dicha legislación, debería ser completada

en ese sentido la norma que contiene el inciso b) del artículo 41° del Reglamento.

DECIMA.- Según la legislación actual, para valorizar las acciones, participaciones o derechos que un contribuyente no domiciliado tenga en una sociedad, empresa o establecimiento permanente, hay que tener en cuenta el patrimonio de esta sociedad, empresa o establecimiento. A los efectos de dicha valorización debería precisarse que deben excluirse los bienes de propiedad de la sociedad, empresa o establecimiento, que se encuentren ubicados en el exterior, dado que el impuesto sólo se aplica sobre bienes ubicados territorialmente en el país.

UNDECIMA.- Es inconstitucional el artículo 3° del Decreto Supremo N° 175-88-EP, en cuanto no considera dentro del patrimonio gravable correspondiente al ejercicio 1988, las acciones y participaciones en el capital de las empresas que no han iniciado su actividad productiva, por cuanto dicha exoneración viola el principio de legalidad. Sin embargo, es deseable que se establezca la referida exoneración, respetando lo que la Constitución establece, y que la norma correspondiente la extienda hasta el momento en que se inicie la actividad productiva y, además, precise el concepto de “actividad productiva”.

DUODECIMA.- La Ley debería precisar lo que el Decreto Legislativo entiende como “gran valor” cuando incluye entre los bienes afectos a los objetos de colección, obras de arte y joyas.

DECIMO TERCERA.- El Impuesto al Patrimonio Neto Personal de cargo de personas no domiciliadas, es un tributo de realización inmediata, no siéndole aplicable las normas sobre variaciones

injustificadas del patrimonio contenidas en el artículo 14° del Decreto Legislativo y en el artículo 51° del Reglamento.

DECIMO CUARTA.- Los únicos bienes gravados son los comprendidos en los incisos a) al j) del artículo 5° del Decreto Legislativo, aplicándose consecuentemente las normas de exclusión de bienes a que se contraen los incisos a), i) y j) de dicho artículo 5°.

DECIMO QUINTA.- En los artículos 14° y 15° del Reglamento se incluye indebidamente entre los bienes gravados, a los vehículos automotores y a las aeronaves y embarcaciones, no afectos a los impuestos específicos que gravan dichos bienes, cuando han sido adquiridos a título gratuito.

DECIMO SEXTA.- Los incisos b) y e) del artículo 5° del Decreto Legislativo, sin fundamento alguno, consideran pertinente una depreciación de cinco (5) años para vehículos automotores y de quince (15) años para aeronaves y embarcaciones, cuando dichos bienes no están afectos a los impuestos específicos que los gravan, no otorgando esa depreciación a tales bienes cuando están afectos a dichos impuestos específicos.

DECIMO SETIMA.- De mantenerse el impuesto, como un gravamen sobre el valor de determinados bienes, debería admitirse la deducción de las deudas que afecten a dichos bienes y aceptarse, como en el caso de contribuyentes domiciliados, la aplicación de un mínimo exento.

DECIMO OCTAVA.- La valuación de los créditos, en cuanto incluye los intereses devengados, implica un tributo adicional sobre estos últimos o, si los in-

tereses están exonerados del Impuesto a la Renta, el desconocimiento de esta exoneración.

DECIMO NOVENA.- La presunción de propiedad establecida en el artículo 11° del Decreto Legislativo ha sido creada como relativa y no como absoluta y, por lo tanto, en contra de lo que señala el Reglamento, admite prueba en contrario. Lo que hay que probar es que la persona jurídica o establecimiento permanente, domiciliados en el exterior, propietarios de participaciones o su equivalente en el capital de una sociedad, empresa o establecimiento permanente, domiciliados en el país, tienen tal naturaleza que es jurídicamente imposible que sus bienes o patrimonios pudiesen ser de propiedad de sus integrantes.

VIGESIMA.- Al referirse el artículo 11° del Decreto Legislativo, a las sociedades, empresas o establecimientos permanentes, domiciliados en el país, en cuyo capital las personas naturales o sucesiones indivisas no domiciliadas tienen acciones, participaciones o derechos, está incluyendo únicamente a aquellas entidades que tienen naturaleza mercantil o finalidad lucrativa y en las que sus socios o dueños tienen un derecho expectatio sobre su patrimonio, no incluyendo por lo tanto a las asociaciones civiles, fundaciones, comités, cooperativas y empresas de propiedad social.

VIGESIMO PRIMERA.- Las sociedades que tienen la condición de responsables actúan como sustitutos del contribuyente. Por ley se debe precisar si los demás responsables son también sustitutos.

VIGESIMO SEGUNDA.- La persona designada como responsable debe es-

tar siempre en condiciones de detraer el impuesto del dinero o bienes de propiedad del contribuyente, o de recuperar en forma inmediata el impuesto que hubiera pagado por cuenta de él.

VIGESIMO TERCERA.- El artículo 44° del Reglamento es concordante con el artículo 12° del Decreto Legislativo, en cuanto considera como responsables a quienes tienen el uso, goce, usufructo y disposición de los bienes afectos, en la medida en que ellos son “poseedores”. En cambio, dicho artículo 44° transgrede la Ley cuando incorpora como responsables a los custodios, depositarios y tenedores de bienes.

VIGESIMO CUARTA.- Los responsables del segundo orden, a que se refiere el artículo 48° del Reglamento, únicamente tendrían que pagar el impuesto si no lo hubieran hecho, por la vía de la autodeterminación ni por exigencia del órgano administrador del tributo, los responsables del primer orden.

VIGESIMO QUINTA.- Es necesario precisar el orden de prelación entre los responsables, cuando existe corresponsabilidad, para efectos del cumplimiento de la obligación principal y de las obligaciones formales.

VIGESIMO SEXTA.- Los importes pagados por concepto del Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, del Impuesto a la Propiedad Automotriz, del Impuesto a la Propiedad de Aeronaves y Embarcaciones de Recreo y del Impuesto a los Terrenos sin Construir, deberían ser considerados como pagos a cuenta del Impuesto al Patrimonio Neto Personal.

VIGESIMO SETIMA.- El impuesto que nos ocupa no reúne las característi-

cas fundamentales de que debe ser rodeado un tributo de esta naturaleza. El Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea considera que tales características son: a) relación de complementariedad entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta; b) exclusión de las personas jurídicas del ámbito del tributo; c) exigencia del impuesto sobre el patrimonio de la unidad familiar; d) establecimiento de elevados límites de exención; e) imposi-

ción mediante tipos reducidos de gravamen; f) reconocimiento de deducciones importantes en función de la situación familiar y de la edad de los contribuyentes.

VIGESIMO OCTAVA.- Debe ser objeto de debate la conveniencia o inconveniencia de mantener en el Perú un tributo como el que ha sido objeto de esta Ponencia General.

Lima, 5 de noviembre de 1988.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) Lascano, Marcelo R., "Impuesto al Patrimonio", Editorial Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, 1973, pág. 61.
- (2) Lascano, Marcelo R., Ob. cit., pág. 61.
- (3) Lascano, Marcelo R., Ob. cit. págs. 61-62.
- (4) Hernández Berenguel, Luis, "Algunos comentarios sobre el Impuesto al Patrimonio Neto Personal y la Renta Mínima Presunta", en Análisis Tributario, Vol. 1, N° 3, Lima, marzo 1988, págs. 2-4.
- (5) Hernández Berenguel, Luis, Ob. cit., págs. 2-4.
- (6) Hernández Berenguel, Luis, "Las presunciones de intereses en el impuesto a la renta", en Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. N° 14, Lima, junio 1988, pág. 10.
- (7) Tanabe, Noboru, "La tributación sobre el patrimonio neto", págs. 18-19.
- (8) Lagares Calvo, Manuel Jesús, "El impuesto sobre el patrimonio neto: características y funciones en un sistema tributario moderno" en "El impuesto sobre el patrimonio neto", Instituto de Estudios Fiscales, 1972, págs. 17 y sgtes.
- (9) Due, John F., "La imposición sobre el patrimonio neto" en "El impuesto sobre el patrimonio neto", Instituto de Estudios Fiscales, 1972, pág. 174.
- (10) Kaldor, Nicholas, "Un impuesto anual sobre el patrimonio" en "El impuesto sobre el patrimonio neto", Instituto de Estudios Fiscales, 1972, págs. 307 y sgtes.
- (11) Wheatcroft, G.S.A., "Problemas administrativos de un impuesto patrimonial" en "El impuesto sobre el patrimonio neto", Instituto de Estudios Fiscales, 1972, págs. 395 y sgtes.
- (12) Lagares Calvo, Manuel Jesús, Ob. cit, págs. 55 y sgtes.
- (13) Medrano Cornejo, Humberto, "Impuesto al patrimonio neto personal: consideraciones" en Análisis Tributario, Vol. 1, N° 2, Lima, febrero 1988, págs. 2-3.