

PONENCIA INDIVIDUAL
SUB -TEMA I

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

JULIO DE ALMEIDA FAGGRI *

Al tratar este tema nos proponemos examinar si se han respetado los principios de imposición fiscal al implantarse el Impuesto al Patrimonio Neto Personal en nuestro país, mediante la expedición del Decreto Legislativo N° 451.

Es sabido que los principios de imposición son aquellos límites o parámetros que no pueden ser traspasados por el Estado al ejercitar su poder tributario, vale decir cuando utiliza su derecho de exigir tributos a sus ciudadanos.

Nadie discute que ese poder financiero del Estado no es incontrolado o absoluto sino que, por el contrario, está limitado por los principios jurídicos de imposición, los cuales constituyen las garantías que amparan a los contribuyentes frente al uso desmedido del poder fiscal; tales principios representan las armas de defensa de los ciudadanos contra el abuso de ese poder que, por lo demás, no

debe dar origen a relaciones de fuerza sino de derecho, sujetas a un ordenamiento jurídico con normas apropiadas para impedir excesos fiscales.

En el Perú, la legislación positiva recoge como principios de imposición fiscal a los contemplados fundamentalmente en el artículo 139° de nuestra Constitución Política, cuyos dos primeros párrafos sancionan que:

“Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios.

La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria”.

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

Advertimos pues que, en el texto glosado, nuestros constituyentes han plasmado ocho principios -aunque no todos son propiamente tales según veremos más adelante- como garantías de los contribuyentes frente al poder fiscal, cuyo respeto en el Decreto Legislativo N° 451 precisamente pretendemos verificar.

1. LA LEGALIDAD

Este principio jurídico es de observancia compulsivamente ineludible para crear tributos; su prescindencia importaría no sólo la violación de una garantía de orden impositivo sino que representaría sustantivamente el desconocimiento del derecho constitucional de propiedad consagrado por nuestra Carta Magna en sus artículos 2°, inciso 14, y 124°.

Un tributo sin ley que lo autorice conllevaría un despojo, equivaldría a la apropiación por el Estado de bienes de los ciudadanos sin justificación alguna, avasallando así la inviolabilidad de la propiedad.

Pero, además, la ley no puede limitar-se a crear el tributo. Es imprescindible que también fije los elementos sustantivos de la relación jurídico-tributaria. Por esta razón es que la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario preceptúa que sólo por ley se puede -entre otros aspectos- determinar el hecho imponible, fijar la cuantía del tributo, la base para su cálculo y señalar al contribuyente.

Una vez sintetizado en los términos anotados el principio de legalidad, examinemos en qué medida ha sido acatado por el legislador en el Decreto Legislativo N° 451.

Desde el punto de vista del origen y categoría de la norma que creó el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, es indudable que se ha observado el aspecto formal del principio de legalidad, toda vez que el decreto legislativo correspondiente fue expedido por el Poder Ejecuti-

vo en uso de la facultad que le delegó el Congreso al amparo del artículo 188° de la Constitución, plasmada en el numeral 29, inciso c), de la Ley N° 24750, donde consta la autorización para “crear un impuesto que afecte al patrimonio neto personal, considerando la capacidad contributiva”. Así las cosas, el Poder Ejecutivo cumplió el encargo que al respecto recibió del Parlamento dictando el Decreto Legislativo N° 451, el mismo que fue publicado el 31 de diciembre de 1987, es decir, antes que venciera el término de 120 días que para ese propósito le había conferido la Ley N° 24750.

Ahora bien, en cuanto a los aspectos de fondo del impuesto, conceptuamos que se trasgrede el principio de legalidad en el artículo 7° de la Ley del Impuesto al Patrimonio Neto Personal, en la parte que establece que el tributo se determinará aplicando -como índice de referencia para cuantificar la base imponible- la Unidad Impositiva Tributaria “que de manera específica fijará el Ministerio de Economía y Finanzas, tomando en cuenta la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor de Lima Metropolitana elaborado por el Instituto Nacional de Estadística”.

Tal disposición pone de manifiesto, concretamente, que se ha omitido fijar en la ley (propiamente en el Decreto Legislativo N° 451) la base para el cálculo del tributo, quebrantándose así la Norma IV, inciso a), del Título Preliminar del Código Tributario, escrupulosa en el sentido que sólo la ley puede fijar la cuantía del tributo y la base para su cálculo, con lo cual se ha vulnerado el principio de legalidad fundamentalmente por dos razones:

a) A pesar que ya concluyó el término concedido por el Congreso al Ejecutivo en la Ley N° 24750, para legislar sobre el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, es evidente que dicho Poder continuará legislando permanentemente sobre el citado tributo, habida

cuenta que -a través del Ministerio de Economía y Finanzas- fijará de manera específica -aparentemente en forma periódica- el monto de la Unidad Impositiva Tributaria en función de la cual se cuantificará la materia imponible del impuesto en cuestión. Bajo nuestra óptica, esta facultad que se ha autoirrogado el Poder Ejecutivo resulta inconstitucional en la medida que, en los hechos, encierra la posibilidad de legislar sobre la base para cuantificar el tributo después de vencido el plazo legal durante el cual el Parlamento le permitió hacerlo.

- b) Como ha quedado dicho, sólo por ley se puede fijar la cuantía del tributo y la base para su cálculo; sin embargo, al haberse consignado en el artículo 7° del Decreto Legislativo N° 451 que la base imponible del Impuesto al Patrimonio Neto Personal se cuantificará en función de la Unidad Impositiva Tributaria que específicamente determine el Ministerio de Economía y Finanzas, lo que verdaderamente ha ocurrido es que no se ha señalado en la ley la base para el cálculo de la cuantía del tributo y esto contraviene el principio de legalidad, ya que con esa omisión ex profesa se ha pretendido permitir indirectamente al Ministerio de Economía y Finanzas algo que no puede hacer directamente: modificar el quantum del tributo sin ley de por medio. Es cierto que a los principios y argumentos legales esgrimidos se pueden oponer -y con razón- consideraciones de orden económico que no es factible desconocer, como sucede con la depreciación monetaria; pero, no obstante ello, creemos que el principio de legalidad debe ser respetado a toda costa, sin perjuicio de que por ley el Congreso pueda establecer los índices referenciales a emplearse para propósitos impositivos, pero detallando minuciosamente en la misma ley el procedimiento como de-

berán actualizarse, a fin de que su cuantificación no quede al arbitrio de la administración ni se utilicen indicadores económicos irreales para actualizar los índices referenciales.

En esencia, lo expresado en a) y b) sería también aplicable a lo previsto en el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 451, norma que considera como patrimonios netos afectos aquellos cuyo valor computable excede de 200 Unidades Impositivas Tributarias. Aquí es igualmente fácil advertir que como es el Poder Ejecutivo el que fija el monto de los expresados índices de referencia, se incurre de hecho en el ilícito de no determinar por ley el hecho imponible sino administrativamente, puesto que se deja en manos del Ministerio de Economía y Finanzas decidir cuáles serán los patrimonios netos afectos al gravamen, lo que es jurídicamente inadmisibles: una responsabilidad tan trascendental no puede reposar en una decisión administrativa sino en la ley, pues de lo contrario los contribuyentes resultan peligrosamente desprovistos de la garantía de la legalidad y quedan a merced del poder administrador.

En efecto, ante la ausencia de una norma legal expresa que fije el monto de los patrimonios netos afectos o bien un procedimiento objetivo para cuantificarlos, los contribuyentes pueden verse sujetos a las urgencias económicas que frecuentemente presiden las decisiones de la Administración Pública en épocas de escasez de recursos y que podrían inducir a fijar el monto de la Unidad Impositiva Tributaria en un nivel diminuto y afectar así patrimonios reducidos que, en realidad, el Congreso no tuvo intención de gravar cuando encargó al Ejecutivo la creación de este impuesto, cuyos destinatarios son claramente los patrimonios que por la magnitud de su cuantía revelan una acentuada riqueza y, consecuentemente, una poderosa capacidad económica.

No creemos, por tanto, que el Poder Ejecutivo deba estar en aptitud legal de establecer directamente ni en forma indirecta -vía cuantificación de la Unidad Impositiva Tributaria- el patrimonio afecto ni la materia imponible del Impuesto al Patrimonio Neto Personal, en virtud de que esa potestad hace añicos el principio de legalidad.

2. UNIFORMIDAD

Viene a ser una derivación del principio de igualdad no mencionado expresamente en nuestra Carta Política. La uniformidad exige que los tributos se apliquen comprendiendo integralmente a las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, sin rasgos de carácter persecutorio o discriminatorio y asegurando el mismo trato a quienes se encuentran en análogas situaciones.

Según la Doctrina, el vínculo del principio de la uniformidad con el de igualdad es saltante si se observa que ambos demandan a la ley tributaria dar un tratamiento igual frente a igual capacidad contributiva con respecto a un mismo tipo de riqueza, pero sin que ello impida al legislador hacer determinados distinguos razonables siempre que no conlleven discriminaciones arbitrarias, injustas u hostiles contra determinadas personas o categorías de personas.

Al final de cuentas, lo que este principio pretende asegurar es la igualdad de sacrificio frente a igual capacidad contributiva y, de alguna manera, parece que esto no se cumple rigurosamente en la Ley del Impuesto al Patrimonio Neto Personal, por lo menos en tres aspectos.

2.1 En primer término, el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 451 prescribe que, para efectos del impuesto, se incluyen dentro del patrimonio neto afecto sólo los bienes ubicados territorialmente en el país. Contrarió sensu, no resultan

computables para la determinación de este tributo los bienes poseídos en el extranjero.

La referida disposición, a nuestro juicio, atenta contra el principio de igualdad, porque con ella se afecta de modo diferente a quien tiene bienes en el Perú frente a aquél que los posee en el exterior, aún cuando ambos sean domiciliados en el país y revelen idéntica riqueza material. Esto determinará, por ejemplo, que sea sujeto pasivo del Impuesto al Patrimonio Neto Personal el ciudadano “A”, domiciliado en el Perú, que es propietario de bienes inmuebles ubicados en Lima y avaluados en 500 Unidades Impositivas Tributarias; en cambio, no estará afecto al impuesto el ciudadano “B”, también domiciliado en el Perú, que es propietario de inmuebles igualmente avaluados en 500 Unidades Impositivas Tributarias, pero ubicados todos ellos en Venezuela. Observamos pues que, aun cuando ambas personas poseerían la misma capacidad contributiva en las circunstancias anotadas, el Decreto Legislativo N° 451 les da un trato desigual.

2.2 En segundo término, del artículo 5° del Decreto Legislativo N° 451 se concluye que, para la determinación del patrimonio neto imponible, sólo se incluyen los bienes expresamente enumerados en esa norma; vale decir que no se computan los bienes distintos de los allí mencionados.

En consecuencia, legalmente no conforman el patrimonio afecto diversos bienes tales como el dinero en efectivo, en moneda nacional o extranjera, ni otros objetos cuya tenencia puede revelar la capacidad económica de su propietario: vajillas de plata, joyas no aseguradas, aparatos electrodomésticos, mobiliario de lujo, etc.

El computar únicamente los bienes que se indican en el acotado artículo 5°,

pone de manifiesto una falta de globalidad en la imposición que, a nuestro entender, infringe también el principio de uniformidad porque, al no considerarse la totalidad de los bienes que poseen los contribuyentes, se puede producir un trato tributario diferente entre personas que tienen patrimonios de un monto idéntico pero conformados por bienes diferentes, resultando más gravados quienes más bienes computables poseen, aún cuando su patrimonio -como manifestación de riqueza- sea igual al de otros que no tienen bienes computables.

Nosotros conceptuamos que si dos contribuyentes tienen un patrimonio neto avaluado en 100 cada uno, ambos deberían resultar gravados de idéntica manera por poseer la misma capacidad contributiva, observándose así el principio de uniformidad.

Podría aducirse -contra la globalidad propuesta- que es inútil disponer que se computen bienes cuya existencia o cuantificación son prácticamente imposibles de fiscalizar. Esta dificultad de comprobación es cierta, pero no encontramos justificación jurídica alguna para gravar de modo diferente a los contribuyentes si tal distinción obedece sólo a las posibilidades de fiscalización con que cuenta la Administración Tributaria para detectar la posesión de bienes en el exterior o para verificar la tenencia de dinero en efectivo o de otros bienes cuya propiedad no sea fácilmente demostrable.

Si dos patrimonios netos son iguales en su quantum, ambos deberían resultar gravados con el impuesto en la misma medida, habida cuenta que ponen de manifiesto una riqueza similar y una capacidad económica análoga, sin importar las diferentes clases de bienes que puedan integrar dichos patrimonios. Lo contrario parecería profanar el principio de uniformidad.

2.3 En tercer lugar, entendemos que también se quebranta la uniformidad cuando en los artículos 1° y 6° del Decreto Legislativo N° 451 se consigna que para la determinación del patrimonio neto personal, sólo se deducen las deudas en el país que estén garantizadas con derechos reales constituidos sobre los bienes situados en el Perú y siempre que tales deudas estén vinculadas a la adquisición o construcción de bienes inmuebles y de vehículos automotores.

En otras palabras, no se permite la deducción de todas las deudas que pesan sobre el patrimonio del contribuyente sino, únicamente, las denominadas deudas computables, que son las que cumplen los requisitos precedentemente enunciados.

En nuestra opinión, la prohibición de deducir todas las deudas fehacientemente acreditadas que posean los contribuyentes, encierra una infracción al principio de igualdad porque determina un trato tributario distinto frente a dos patrimonios netos económicamente idénticos, pero con una conformación de deudas diferente, afectándose más gravosamente a quien posee deudas probadas pero no garantizadas con derechos reales o contraídos para comprar bienes computables que no sean inmuebles o vehículos.

En particular, llama la atención la imposibilidad de deducir obligaciones asumidas para adquirir bienes que, a su turno, sí son computables para establecer el patrimonio afecto.

En este orden de ideas y apuntando al acatamiento del principio de uniformidad, pensamos que así como planteamos la globalidad para determinar el activo del patrimonio personal, igualmente debe operar la globalidad en la cuantificación del pasivo, permitiéndose la deducción de todas las deudas fehacientes que soporta el patrimonio gravado. En

caso contrario, el impuesto no estaría recayendo sobre el “patrimonio neto” del contribuyente, sino que más bien sería una especie de tributo real, que, gravaría el valor acumulado de diversos bienes previa deducción de aquellas deudas -si las hubiera- contraídas para adquirir inmuebles o vehículos y respaldadas con derechos reales de garantía.

Adviértase además que, al no admitir la deducción de todas las deudas, este impuesto puede terminar gravando a contribuyentes sin patrimonio neto o, si se prefiere, con patrimonio neto negativo, como podría ocurrir si una persona es propietaria de bienes computables según el artículo 5° de la Ley avaluados en 800, posee deudas computables según el artículo 6° por 700 y, adicionalmente, adeuda 150 frente a una clínica local por una intervención quirúrgica a raíz de la cual aceptó letras de cambio por ese importe.

En el caso propuesto, el contribuyente poseería legalmente un patrimonio neto gravado de 100 (800 - 700) a pesar que económicamente tendría un “patrimonio neto” negativo de - 50.

Las ideas precedentemente desarrolladas mostrarían que la falta de globalidad en la deducción de las deudas podría producir también una infracción al principio de uniformidad, desde que la posibilidad de deducir algunas obligaciones pero no otras puede ocasionar un trato tributario diferente a dos contribuyentes cuyo patrimonio neto sea económicamente idéntico, pero con deudas de distinta naturaleza.

3. LA JUSTICIA

Más que un principio, la justicia es el valor al que apunta todo el derecho. En materia impositiva, la justicia tributaria es precisamente aquello que, al fin de cuen-

tas, se busca conseguir al crear cualquier tributo, de una manera o de otra.

Desde este ángulo, sería válido afirmar que, a priori, consideramos justo el establecimiento del Impuesto al Patrimonio Neto Personal en nuestro país, por cuanto efectivamente el patrimonio es un elemento que denota riqueza, y por tanto, pone de manifiesto una determinada capacidad económica de su titular para soportar la carga tributaria del impuesto bajo estudio.

En cambio, tenemos reservas en cuanto a la observancia del principio de justicia por parte del legislador al estructurar el tributo en el Decreto Legislativo N° 451, fundamentalmente porque conceptuamos que las tres infracciones al principio de la uniformidad que hemos comentado anteriormente en los sub-párrafos 2.1, 2.2 y 2.3, constituyen también inobservancias al principio de justicia tributaria si reparamos en los siguientes hechos:

- a) Que no parece justo que el Impuesto al Patrimonio Neto Personal no afecte al ciudadano -domiciliado en el Perú- que posee todos sus bienes en el exterior.

Además, tampoco parece justo que se grave de modo más acentuado a quien tiene todos sus bienes ubicados territorialmente en el país, frente a aquél que posee parte de sus bienes en el exterior, aún cuando ambos contribuyentes domiciliados en el Perú posean un patrimonio neto de idéntico monto y tengan, por tanto, la misma capacidad contributiva.

- b) Tampoco parece justo que para establecer el patrimonio neto afecto se computen sólo algunos de los bienes del contribuyente y no todos; de esta manera se pierde de vista que precisamente la justicia de este tributo reside en gravar más a quienes po-

seen mayores fortunas o riquezas, entendidas de modo global. En nuestro criterio, la justicia tributaria demandarla que este impuesto grave todas las riquezas que posea un contribuyente y no sólo una parte de ellas.

- c) Por último, creemos que no se respeta la justicia tributaria al impedirse la deducción de todas las deudas que pesan sobre los patrimonios afectos.

El patrimonio -como manifestación de riqueza- no está constituido sólo por todos los bienes que se poseen sino, también, por todas las deudas; conceptualmente el patrimonio es la diferencia entre lo que se tiene y lo que se debe, sin exclusiones.

Por tal razón, estimamos que en el Decreto Legislativo N° 451 se da un apartamiento del principio de justicia tributaria cuando se afecta con el impuesto a un patrimonio “neto” que no es tal, puesto que para determinarlo no se permite la deducción de todas las deudas -fehacientes y debidamente comprobadas- que soporta dicho patrimonio, sino únicamente aquellas obligaciones que, según el legislador, se reputan “computables” para dicho fin. A riesgo de ser reiterativo, debo remarcar la necesidad de que todas las deudas verdaderamente existentes sean deducibles, o la justicia tributaria estará ausente.

4. PUBLICIDAD

Este no es propiamente un principio de imposición fiscal sino, más bien, un requisito exigido para la validez y existencia de todas las normas jurídicas.

No obstante, está fuera de duda que la publicidad ha sido respetada al crearse el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, ya que su partida de nacimiento, el Decreto

Legislativo N° 451, fue publicado en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha 31 de diciembre de 1987, en armonía con el artículo 8°, segundo párrafo, de nuestra Carta Política, que puntualiza que la publicidad es esencial para la existencia de toda norma del Estado y añade que la ley señala su forma de publicación y los medios de su difusión oficial.

5. OBLIGATORIEDAD

Tampoco creemos que éste sea técnicamente un principio de imposición fiscal, aún cuando así figura en el artículo 139° de la Constitución. En realidad, la obligatoriedad no es un principio jurídico sino, más bien, una de las características esenciales más diferenciadas de los tributos, pues no existe ninguno que sea voluntario.

El Impuesto al Patrimonio Neto Personal no es una excepción y, como es natural, sus normas son obligatorias para todas las personas bajo su ámbito de aplicación.

6. CERTEZA

El ideal de toda norma legal y no sólo de las de orden tributario, es que sea clara; así lo exige la seguridad jurídica en virtud de que, específicamente en materia tributaria, todos deben estar en aptitud de conocer con certeza si les alcanza o no un determinado impuesto y en qué medida.

Somos, sin embargo, conscientes que ese ideal no es frecuentemente fácil de lograr, al menos en forma plena, particularmente en el campo tributario, donde algunos términos técnicos no siempre pueden ser sustituidos por otros más simples; no obstante, con esta argumentación de ninguna manera pretendemos justificar el dictado de normas legales oscuras. Todo lo contrario. La claridad

debe prevalecer a toda costa en las normas tributarias.

En el caso que nos ocupa creemos que, en términos generales, se ha acatado el principio de certeza en el Decreto Legislativo N° 451, pero debemos dejar constancia que tal aseveración es posible hacerla recién a partir de la expedición del Decreto Supremo N° 175-88-EF, publicado el 27 de setiembre de 1988, el cual precisó el artículo 2° del mencionado Decreto Legislativo N° 451, en el que manifiestamente no se había tenido en cuenta el principio de certeza.

En efecto, el referido artículo 2° textualmente establecía que:

“Los patrimonios netos afectos a este impuesto son aquellos cuyo valor computable por la aplicación de las normas de este impuesto, excede de doscientas (200) Unidades Impositivas Tributarias o, que en valor comercial y para el año 1988, supere los veinte millones de Intis (I/. 20'000,000.00)”.

De la norma transcrita no se podía conocer con certeza cuáles serían los patrimonios netos afectos para 1988, dada la oscura redacción empleada por el legislador, lo cual justamente determinó la necesidad de que se dictara la aclaración contenida en el artículo 10 del Decreto Supremo N° 175-88-EF, que en realidad derogó la segunda parte del artículo 2° del Decreto Legislativo N° 451, confiriéndole recién certeza a los contribuyentes en el sentido que los patrimonios netos afectos al impuesto son aquellos cuyo valor computable excede de 200 Unidades Impositivas Tributarias, sin importar su valor comercial u otra connotación adicional.

Aparte de lo expresado, juzgamos que en la Ley del Impuesto al Patrimonio Neto Personal no existe otra violación manifiesta del principio de certeza.

7. ECONOMIA EN LA RECAUDACION

De conformidad con este principio, la gestión y la recaudación de los tributos deben ocasionar al fisco el menor gasto posible. Por tanto, el régimen impositivo debe ser simple y económico.

Desde nuestra posición, no es factible pronunciarnos sobre si el Impuesto al Patrimonio Neto Personal cumple este principio, porque ignorarnos cuánto rendirá por 1988 -primer ejercicio de su vigencia- y desconocemos qué recursos demandará al fisco su recaudación y administración.

8. NO CONFISCATORIEDAD

Este principio, al igual que el de legalidad, también garantiza el derecho de propiedad de los ciudadanos, impidiendo que bajo el pretexto de cargas tributarias, indirectamente el Estado expolie una parte sustancial de los bienes de los contribuyentes. El principio de no confiscatoriedad tiende a evitar el despojo irrazonable de bienes de los ciudadanos por parte del Fisco, mediante la vía disfrazada de tributos.

Para garantizar la vigencia de este principio, uniformemente la Doctrina defiende la tesis consistente en que los impuestos deben ser razonables, es decir, acordes con las exigencias de tiempo y lugar y con las finalidades económico-sociales de cada tributo. De otro lado, se sostiene que para poder evaluar si un tributo es confiscatorio debe verse si el impuesto absorbe una parte sustancial del bien gravado, examinándose su quantum en cada caso concreto.

Finalmente, cabe anotar que para evitar discusiones sobre la observancia de este principio, la Doctrina recomienda que los impuestos sean “discretos”, con lo cual se pretende rechazar a aquellos que pudieran ser -o parecer- escandalosos.

En el caso que nos ocupa, opinamos que el Impuesto al Patrimonio Neto Personal no podría ser tildado de confiscatorio, toda vez que según nuestra impresión es razonable, discreto, no absorbe una parte sustancial del patrimonio neto gravado y no alcanza a violar el derecho de propiedad del contribuyente. Con esto no queremos decir que el tributo represente una suma de virtudes, sino que simplemente creemos que no puede ser calificado de confiscatorio.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- I. De conformidad con el artículo 188° de nuestra Constitución Política, el Congreso facultó al Poder Ejecutivo mediante el artículo 29°, inciso c) de la Ley N° 24750 para “crear un impuesto que afecte el patrimonio neto personal, considerando la capacidad contributiva”.

Al examinar el principio de legalidad hemos afirmado que, como el Decreto Legislativo N° 451 fue dictado por el Ejecutivo en ejercicio de las facultades delegadas enunciadas en el párrafo anterior, podemos concluir que en la expedición de dicho dispositivo legal se ha respetado formalmente la legalidad.

Sin embargo, con lo que no estamos de acuerdo es con la amplitud -o más bien con la imprecisión- del encargo que dio el Congreso al Poder Ejecutivo en el artículo 29° de la Ley N° 24750 para crear el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, toda vez que allí, prácticamente, se extendió un cheque en blanco para que el Poder Ejecutivo creara este impuesto como mejor le pareciera, aunque “considerando la capacidad contributiva”.

Apreciamos pues que, la única indicación que el Parlamento dio al Ejecutivo cuando le delegó la facultad de crear este impuesto, fue que lo dicte “considerando la capacidad contributiva”, con lo cual en realidad no se impuso al Poder Ejecutivo ninguna limitación verdadera y objetiva para crear el tributo en mención.

Sobre este particular, estimamos que lo recomendable habría sido que el Congreso, al autorizar al Poder Ejecutivo para crear el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, le hubiera fijado -como parámetros- los aspectos sustantivos más importantes del referido tributo, es decir, no sólo el hecho gravado, sino también los topes de la cuantía del impuesto y de la base para su cálculo, a fin de dejar diseñado el marco dentro del cual debía desenvolverse el Ejecutivo al crear el tributo.

En efecto, la facultad de legislar recibida del Congreso no puede constituir patente de curso para que el Poder Ejecutivo decida afectar patrimonios medianos y pequeños -como al parecer ocurrirá ahora bajo la ley y circunstancias actuales- en lugar de destinar el tributo sólo a la afectación de las grandes fortunas que, por lo demás, son en estos tiempos las únicas que pueden tener la “capacidad contributiva” que el Congreso mandó tener en cuenta al crear el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, según consta en el inciso c) del artículo 29° de la Ley N° 24750.

Nuestra recomendación sobre este particular estaría orientada a sugerir firmemente que, cuando el Congreso delegue en el Poder Ejecutivo su facultad de legislar en materia tributaria, lo haga enumerándole minu-

ciosamente los parámetros dentro de los cuales operará esa autorización. Además, cuando la delegación de facultades tienda a la creación de nuevos tributos por el Poder Ejecutivo, creemos que en la Ley autoritativa correspondiente convendría que el Congreso consigne los elementos esenciales del nuevo tributo, conforme ya hemos indicado, precisando al menos genéricamente el hecho gravado, la cuantía máxima del impuesto y la base para su cálculo.

Para terminar, es cierto que el Congreso está en aptitud legal de abrogar o modificar cualquier decreto legislativo vinculado o no a cuestiones tributarias, aún cuando no hubiese mediado exceso alguno por parte del Poder Ejecutivo al dictarlo. Pero, no obstante, parece que, en los hechos, esto casi nunca ocurre por razones que desconocemos. Además, podría suceder que cuando el Congreso enmendara la plana al Ejecutivo, el daño ya se hubiera producido.

- II. El Decreto Legislativo N° 451 no acata el principio de legalidad porque no ha cumplido con fijar -en la misma ley- la materia imponible que sirve de base para el cálculo del impuesto al Patrimonio Neto Personal, limitándose en el artículo 7° a establecer -concretamente- que la cuantía del impuesto se determinará usando un índice de referencia que de manera específica fijará el propio Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Economía y Finanzas, cuando a él le parezca y en el importe que él estime conveniente. Todo esto es arbitrario e ilegal.

Es incuestionable que modernamente son necesarios los índices de referencia (Unidades Impositivas Tributarias, índices de revaluación de activos fijos, etc.), como factores para

actualizar en épocas de fuerte depreciación monetaria el valor de las cifras requeridas, entre otros propósitos, para cuantificar los tributos en moneda constante.

Pero, para alcanzar tal objetivo sin apartarse del principio de legalidad, pensamos que lo correcto sería que el Congreso expida una ley normativa que regule tales índices de referencia de modo minucioso, en la cual se contemplen los casos en que legalmente proceda utilizarlos y se establezca un procedimiento detallado y riguroso tanto para la fijación de los diferentes índices como para su ajuste o actualización, de tal modo que nada de ello quede al arbitrio del poder administrador.

- III. Las consideraciones vertidas en el párrafo 2. al ocuparnos del principio de uniformidad, nos inducen a recomendar una modificación en la estructura del Impuesto al Patrimonio Neto Personal, contenida en el Decreto Legislativo N° 451.

En primer lugar, nos permitimos proponer que se considere la globalidad en los activos integrantes del patrimonio afecto, sin importar su lugar de ubicación, con lo cual deberían computarse dentro del patrimonio gravado tanto los bienes situados en el Perú como aquellos ubicados territorialmente en el exterior.

Asimismo, la globalidad propuesta tendería a que se computen todos los bienes que posean los contribuyentes en su patrimonio personal, sin excepciones, y no sólo los bienes enumerados en el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 451.

A este respecto, no está demás remarcar que la evidente dificultad -imposibilidad- de fiscalización

por la Administración Tributaria de la existencia de determinados bienes o de su valorización, en nuestra opinión no justifica de modo alguno la falta de globalidad en el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, ya que la esencia de este tributo requiere que se consideren como computables todos los bienes de los contribuyentes para así poder establecer su verdadero patrimonio total, pues ésta sería la única forma de gravar igual a quienes tienen igual capacidad contributiva.

Por último, cabría plantear se recoja igualmente la globalidad en la de-

ducción de deudas. El fundamento de esta recomendación creemos que ha quedado claro en el párrafo 2.3; a pesar de ello, nuevamente llamamos la atención en el hecho que bajo la actual concepción de este impuesto, en el Decreto Legislativo N° 451 no es posible deducir las deudas que probadamente se hubieran contraído para adquirir determinados bienes que, sin embargo, sí serían computables para la determinación del activo patrimonial gravado. A nuestro juicio, esto no tiene justificación de ninguna clase y su rectificación no debe hacerse esperar.