

PONENCIA INDIVIDUAL
SUB-TEMA I

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

JUAN DEL BUSTO QUIÑONEZ *

**1. NATURALEZA DEL IMPUESTO AL
PATRIMONIO**

Señala la doctrina que el Impuesto al Patrimonio Neto de las personas físicas es un impuesto personal cuya presencia en un sistema tributario contribuye a la progresividad del sistema. Jarach sostiene que es de la esencia del impuesto que se aplique sobre el patrimonio neto total de las personas físicas que se relacionen con el Estado en base a un criterio personal como sería la residencia, sin admitir, por consiguiente, excepciones basadas en la ubicación de los bienes en el exterior.

En cuanto a la progresividad del sistema tributario, debe apreciarse que el patrimonio como índice de capacidad contributiva pone en evidencia una potencialidad económica de la que el contribuyente es titular, que comprende bienes productivos e improductivos y que tiene íntima relación con el Impuesto a la Renta Neta Global del contribu-

yente que grava sus rentas reales.

A través de esta relación Patrimonio-Renta se persigue una complementariedad del sistema tributario que, atendiendo a los principios constitucionales que posteriormente se analizarán, determine una justa tributación, que refleje la progresividad del sistema tributario integral del país.

Un impuesto sobre el patrimonio global de las personas físicas, que sea de carácter ordinario y periódico, acompañando al Impuesto a la Renta equivale a un sistema de impuestos sobre las rentas reales y virtuales o potenciales. Mientras el Impuesto a la Renta permite una visión móvil de la riqueza dentro del ejercicio gravable, el patrimonio aporta una visión estática a una fecha cierta.

Dado que el Impuesto al Patrimonio Neto Personal de las personas físicas grava su renta neta potencial, el monto de dicho impuesto debe ser satisfecho

* Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario y de la asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano.

con cargo a la misma renta hasta su límite, pues, de lo contrario, la exacción periódica en base a un impuesto ordinario estaría conduciendo a la desaparición del patrimonio del contribuyente y a convertir al Estado en último término en único titular.

Analizando el principio de la capacidad contributiva en el sistema de los impuestos directos, Benvenuto Grizioti afirma que “las manifestaciones de la capacidad contributiva, en relación a las ventajas producidas a los contribuyentes por la actividad del Estado y de la sociedad, consisten en la riqueza que se gana, en la riqueza que se gasta, y las ventajas que derivan al contribuyente por una obra de interés público. La riqueza, que se gana y que aumenta el patrimonio del contribuyente y su potencialidad económica, tanto de producir como de gastar, es la fuente directa de los impuestos y las contribuciones que afectan la riqueza ganada, que son, por lo tanto, llamados impuestos directos”.

Cuando Grizioti afirma que la riqueza ganada determina la capacidad contributiva en los impuestos directos, se refiere tanto a la ganancia de renta como a la ganancia de capital. Bajo esta conceptualización y siguiendo la interpretación económica de que el capital es el descuento, en el momento actual y según el tipo de interés corriente de todas las utilidades que un bien puede ofrecer desde ahora en adelante, es que debe llegarse a la conclusión que, tanto la renta como el capital así concebido, tienen que ser afectados o recaudados en forma neta; es decir, deducidos los costos incurridos para su obtención. Dentro de este concepto agrega Grizioti, “en realidad es índice de capacidad contributiva sólo la parte de la riqueza ganada, que un buen padre de familia puede gastar sin disminuir el patrimonio. La riqueza, que se puede gastar y entonces imponer, debe ser depurada de los costos de producción”.

En relación con las rentas potenciales y comentando la legislación colombiana sobre el impuesto complementario de patrimonio, Isaac López Freyle expresa que “el impuesto complementario sobre el patrimonio no es un impuesto independiente, sino el mismo sobre la renta. Sin embargo, para evitar posibles confusiones, debe aclararse que para efectos de la liquidación de este gravamen deben tenerse en cuenta dos situaciones distintas: la renta gravable obtenida por el contribuyente, y en este caso no hay problema, y la renta presunta y la de goce”.

Agrega que “en Colombia, la propiedad tiene una función social y, por tanto, debe cumplir su finalidad. Cuando el propietario voluntariamente la hace improductiva, ya sea por omisión, con ánimo de lujo, ya con marcadas intenciones especulativas, o por incapacidad para ponerla a producir, el Estado no tiene por qué sufrir las consecuencias de aquellos actos y, por consiguiente, tiene derecho a considerar como renta presunta la no obtenida voluntariamente por el contribuyente y, en consecuencia, liquidar el impuesto complementario sobre el patrimonio, porque parte del principio que si hubo renta”. Es por tal motivo que al definirse en dicha ley los patrimonios afectos, se incluyen todos los derechos reales y personales apreciables en dinero, en cuanto sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para obtención de una renta, excluyéndose por tanto los casos en que existe imposibilidad física o jurídica de producir renta, ya sea ésta real o presunta. Los bienes que no son susceptibles de poderse aprovechar económicamente no constituyen patrimonio gravable. De otro lado, tratándose de un impuesto medido sobre el patrimonio y pagadero con la renta, el tope máximo del impuesto está constituido por la renta neta del contribuyente.

Establecido que en el plano conceptual el impuesto al patrimonio neto per-

sonal se articula con el impuesto a la renta neta global de las personas físicas, las legislaciones usualmente reconocen expresamente tal vinculación. En unos casos, como es el de Suecia, se integran completamente los dos impuestos, de forma tal que, aun cuando mantienen su individualidad los topes máximos de las cuotas tributarias respectivas, se ponen en relación conjunta, así, por ejemplo, el total de impuestos nacionales y locales por impuestos a la renta y patrimonio no pueden exceder del 80% de la renta; y, de otro lado, la riqueza imponible no puede exceder de 30 veces la renta imponible. En la República Federal Alemana el Impuesto al Patrimonio se deduce como gasto de la Renta. El segundo sistema, seguido por la mayoría de los países, tal como el caso de Colombia antes descrito, es considerar expresamente el impuesto al patrimonio neto personal como un gravamen separado, pero complementario del de la renta. Si no hay mención expresa alguna, como veremos que es el caso del Perú, se establece como un impuesto independiente. Ahora bien, cualquiera que fuere el sistema, por las razones conceptuales antes expresadas, cuya base o fundamento es la capacidad contributiva en un impuesto de carácter ordinario, el concepto dominante es que el impuesto se ha de satisfacer con la renta, aclarándose que cuando nos referimos a renta no estamos aludiendo únicamente a la renta imponible del Impuesto a la Renta, sino, también, a la renta estimada o potencial del patrimonio.

Jarach manifiesta que “la base patrimonio no se busca ni se utiliza como equivalente de la base renta, por cuanto la sustancia patrimonial queda sujeta al impuesto aun cuando no produzca, accidentalmente o en forma duradera, ninguna renta. La base patrimonio no es equivalente de la base renta, porque no se mide el impuesto correspondiente según la renta efectiva, sino la renta potencial, cuya

capitalización determina el valor de los bienes patrimoniales que podrían producirla con el concurso de los demás factores de la producción”. Agrega, “lo cierto es que el patrimonio no es un instrumento adecuado para lograr la imposición de la renta, ni la renta es un medio para alcanzar la imposición de los patrimonios. Esta debe considerarse como un instrumento fiscal separado. Con él se logra una complementación del Impuesto a la Renta y se pueden alcanzar mejor ciertas finalidades que con el Impuesto a la Renta sólo se logran imperfectamente”.

La articulación del Impuesto al Patrimonio Neto con el Impuesto a la Renta da origen, también, a las presunciones de correlación entre los tipos de ambos tributos. Así, por ejemplo, si el patrimonio vale I/. 1,000.00 y produce una renta de I/. 100.00, un impuesto del 1% sobre el patrimonio es equivalente a un impuesto del 10% sobre la renta.

2. ¿COMO SE HA CREADO EL IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO PERSONAL EN EL PERU?

El primer antecedente está constituido por el Art. 26° de la Ley de Presupuesto N° 23724 para el año 1984, por el cual se encargó al Poder Ejecutivo la elaboración de un proyecto de ley de creación de un impuesto al patrimonio personal. Hasta donde tenemos conocimiento el Ejecutivo no cumplió con este encargo del Legislativo.

El inc. e) del Art. 29° de la Ley de Financiamiento para el Presupuesto de 1988 N° 24750 facultó al Poder Ejecutivo para que, de conformidad con el Art. 188° de la Constitución y por el término de 120 días útiles, previo informe favorable de una Comisión integrada por las Comisiones de Economía y Finanzas de las Cámaras de Senadores y Diputados,

dicte mediante Decreto Legislativo las normas destinadas a crear un impuesto que afecte el Patrimonio Neto Personal, considerando la capacidad contributiva.

En uso de dichas facultades el Ejecutivo promulgó el Decreto Legislativo N° 451, creando un impuesto que grava el patrimonio neto de las personas naturales y sucesiones indivisas.

Antes de realizar un análisis sobre las características del impuesto tal como ha sido creado en el país, conviene detenerse en los dos aspectos fundamentales que contiene la ley que da origen a la creación del impuesto, esto es, el uso de las facultades legislativas delegadas en base al Art. 188° de la Constitución Política del Estado y la capacidad contributiva como eje central de dicho impuesto, según el mandato expreso de la ley de creación.

2.1 La delegación

Sin entrar en un análisis de tipo constitucional sobre los alcances de la institución de la delegación, baste decir que cuando el Ejecutivo actúa con facultades legislativas delegadas, tiene que ceñirse necesariamente a los alcances precisos de la ley que le confiere dichas facultades. A nuestro entendimiento el Ejecutivo ha incumplido las facultades legislativas delegadas por doble partida, pues en primer lugar no ha creado un Impuesto al Patrimonio Neto de las personas físicas como expresa el rótulo de la ley, sino un impuesto que en el caso de los domiciliados afecta ciertos bienes y obligaciones de carácter patrimonial, y en el caso de las personas no domiciliadas, ha creado un segundo impuesto, que afecta a ciertos bienes ubicados territorialmente en el Perú, apartándose completamente del concepto de patrimonio neto y, como veremos después, del presupuesto de la capacidad contributiva exigido en la ley que sirve de

sustento a la legislación por delegación.

Según Castán, patrimonio es “el conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas que pertenecen a una persona y son susceptibles de estimación pecuniaria, y que en cuanto a su contenido ofrece las siguientes notas:

- a) El patrimonio se halla integrado por derechos, no por cosas.
- b) Son parte también del patrimonio las obligaciones.
- c) Sólo las relaciones jurídicas de carácter económico forman el contenido del patrimonio”.

Es claro que el concepto de patrimonio que interesa a una legislación sobre el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, es lo que llama Castán unidad o universalidad jurídica, derivada de la unidad de la persona a modo de emanación o prolongación de ésta. Fernández Alvarez Castellano grafica en expresión que califica como poco técnica pero significativa, que se trata de una bolsa ideal que cada persona recibe al adquirir capacidad jurídica, que incluso puede estar vacía sin dejar de ser patrimonio y cuyo contenido, más o menos rico e importante, está unificado en esa persona hasta que, por falta de capacidad del sujeto (muerte o inexistencia), se produce la desconexión de sus elementos, simultáneamente a la destrucción de la bolsa.

Una primera grave conclusión sobre la materia es que la creación del impuesto en el Perú está viciada de inconstitucionalidad al haberse apartado el Ejecutivo del mandato de la ley delegante. Si algún margen de duda pudiera caber para el caso de las personas domiciliadas, a quienes se les ha definido un cierto patrimonio en vez de “el patrimonio neto personal” a que se refiere la ley,

no cabe ninguna duda respecto de los no domiciliados a quienes no se les grava en el patrimonio, sino en los bienes, totalmente al margen de la facultad legislativa delegada.

2.2 La capacidad contributiva

Universalmente se entiende por capacidad contributiva la capacidad de concurrir a los gastos públicos solventados a través de los impuestos. El reparto de dichos gastos, en base al principio de la capacidad contributiva, debe hacerse en la medida de las ventajas generales producidas a los contribuyentes por el Estado, tales como la seguridad y defensa interna y externa, la atención de la salud y las facilidades para el goce y utilización de los patrimonios. Grizioti señala que “hay un límite para el ejercicio de la soberanía fiscal del Estado, para que el impuesto no sea igual al acto arbitrario y violento del ladrón, que tiene en su poder al viandante” y ello es lógico, puesto que si la capacidad contributiva no es otra cosa que la posibilidad de soportar las cargas públicas, un soporte inequitativo en virtud del cual el Estado extraiga de los contribuyentes más allá de lo que requiere para la satisfacción de las necesidades conduce al abuso y a la confiscación. El análisis de la capacidad contributiva en tanto qué capacidad de soportar una determinada carga tributaria es lo que se denomina la ubicación de las manifestaciones de capacidad contributiva que tienen que ser recibidas por la ley. Tales manifestaciones o índices de potencialidad económica de los contribuyentes deben ser contemplados a la definición de los hechos y bases imponibles.

Luis Carlos Rodrigo manifiesta que se suele enunciar en las Constituciones que los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica y

mediante un sistema tributario justo que, a su vez, esté inspirado en los principios de igualdad y progresividad, sin que este último pueda tener alcance confiscatorio. Citando a Pérez de Ayala señala que la noción de capacidad económica “no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico conceptual para elaborar, desde las diversas modalidades de la justicia, los principios de justicia fiscal propiamente dicha: el de progresividad, el de igualdad y el de confiscatoriedad impositivas”.

Nuestra Constitución no ha recogido a la capacidad contributiva como un principio propio de la tributación, a los cuales se refiere específicamente en el Art. 139°. Sin embargo, en la línea expresada por estos autores señala en su Art. 77°, que “todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

Esta definición, unida a los principios de la Constitución que derivan de la capacidad contributiva, permite señalar que nuestra Carta Política recoge los fundamentos esenciales de la capacidad contributiva, a los que ha hecho mención la ley que delegó en el Ejecutivo la facultad para crear el impuesto bajo comentario.

Si bien al analizar posteriormente los distintos principios específicos de la tributación, veremos que bajo la óptica singular de ellos se ha afectado en muchos casos derechos y garantías constitucionales, creemos que surge evidente un primer comentario sobre la desatención a la regla fundamental de la capacidad contributiva en el decreto legislativo, cuando regula la imposición de los no domiciliados sin considerar el concepto de patrimonios netos.

2.3 Principales características del impuesto creado

2.3.1 Su articulación con el Impuesto a la Renta y el Sistema Tributario.

En el punto 1) se ha establecido que al crearse como un impuesto ordinario, éste se integra necesariamente con el Impuesto a la Renta desde un plano conceptual. En el Perú no se ha declarado expresamente tal articulación, no se ha señalado su carácter complementario al de renta, ni se le han señalado topes máximos en función de la misma como lo apunta la legislación comparada.

2.3.2 Se trata de un impuesto directo, lo que no requiere mayor sustentación.

2.3.3 Se trata en realidad de dos impuestos diferentes, uno a los domiciliados y otro a los no domiciliados, con las características antes señaladas.

2.3.4 Se trata de un impuesto ordinario.

Esto quiere decir que el impuesto puede ser satisfecho sin destruir el capital o el patrimonio, de acuerdo a los conceptos expresados en el punto 1), y en contraposición a los denominados impuestos extraordinarios de leva de capital que no son periódicos, y que por su alta tasa hacen casi inevitable que se paguen con el mismo patrimonio.

2.3.5 Es un impuesto restringido a las personas físicas y sucesiones individuales. Desde este punto de vista no es general, pues no grava a todas las personas o entidades.

2.3.6 Impuesto periódico o de realización inmediata.

Comúnmente se denomina impuesto periódico aquél cuyo devengo tiene una

frecuencia previamente delimitada. Y si la periodicidad de dicho devengo es anual como en el caso del impuesto que nos ocupa, que expresamente considera el concepto de ejercicio gravable anual, puede afirmarse que nos encontramos ante un impuesto de periodicidad anual, caso en el cual es aplicable la norma contenida en el Art. 195° de la Constitución según el cual “las leyes que se refieren a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario”.

No obstante lo expuesto, cabe señalar que, doctrinariamente, los impuestos se diferencian, según sus respectivos hechos imponible, en impuestos de realización inmediata e impuestos de ejercicio, según se trate de hechos imponibles instantáneos o de hechos imponibles de ejercicio. Los primeros se tipifican cuando el hecho imponible previsto en la ley se produce, origina o perfecciona en un solo momento, como ocurre en los impuestos a las transferencias o en los impuestos a las importaciones. Los segundos son aquellos en que los hechos imponibles constituyen el resultante de un conjunto de actos que se van produciendo durante un período de tiempo y cuyo perfeccionamiento se produce al cierre de dicho período. Este típicamente es el Impuesto a la Renta, que no grava cada ganancia individual, sino el conjunto de las rentas gravables producto de deducir de las rentas brutas los gastos necesarios para obtenerlas y para conservar la fuente productora.

Dentro de este esquema doctrinario, el Impuesto al Patrimonio Neto Personal es calificable como un impuesto de realización inmediata. No estimo que el Art. 14° de la Ley altere este carácter de tributo de realización inmediata por la circunstancia de incorporar una presunción, cuya naturaleza será materia de posterior análisis.

Lazcano, citado por García Belsunce, sustenta el criterio que comparto en los siguientes términos: “en lo concerniente a la característica temporal del hecho generador, parece que la definición lo aproxima a un hecho imponible instantáneo, desde que la relación jurídica tributaria se perfecciona y la obligación se devenga cuando el patrimonio neto es atribuible a un sujeto determinado el 31 de diciembre de cada año. Vale decir, que el hecho imponible es un concepto stock que entraña consecuencias financieras contra un sujeto determinado con prescindencia de su formación durante un período de tiempo (concepto flujo...) La circunstancia de gravarse el patrimonio neto en función de su importancia en un instante de tiempo y sin perjuicio de la debida cuenta que merece un conjunto de hechos, éstos últimos no cambian la instantaneidad, pues en todo caso se relacionan más bien con el procedimiento de la determinación que con el hecho generador del mismo, que supone una noción concreta y ligada a un momento temporal también dados”.

Al margen de la calificación doctrinaria precedente, estimo que en nuestro ordenamiento jurídico, el Impuesto al Patrimonio Neto tiene el carácter de tributo de periodicidad anual, por decisión expresa de la ley de su creación, y que por consiguiente no serían admisibles las modificaciones en el régimen de este impuesto si no se ciñen estrictamente a las pautas sobre vigencia de la ley contempladas en el Art. 195° de la Constitución.

2.3.7 Ambito espacial del impuesto.

El impuesto creado es típicamente de carácter territorial. En el caso de los contribuyentes no domiciliados, el concepto territorial se hace extensivo a través de participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados,

solución que reposa a su vez en la autonomía del derecho tributario para desconocer los efectos de la personalidad jurídica.

Como veremos más adelante, en estos supuestos se presenta una doble ficción, pues además del desconocimiento de la personalidad jurídica para gravar a los titulares que están detrás de los entes a través de la posesión indirecta, la ficción se extiende a la consideración de que tales titulares tienen necesariamente la condición de personas naturales no domiciliadas.

2.3.8 Doble imposición.

Dado que el Impuesto al Patrimonio Neto Personal incluye en su materia imponible bienes por los cuales el contribuyente ha pagado previamente el Impuesto al Patrimonio Empresarial, el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial y el Impuesto al Patrimonio Automotriz, de Aeronaves y Embarcaciones Recreo, la ley contiene las normas pertinentes para considerar pago a cuenta del primero los pagos efectivamente realizados por el contribuyente dentro del ejercicio por los otros tributos, dentro de ciertas limitaciones específicas. Inexplicablemente, este criterio que rige para los contribuyentes domiciliados, no se hace extensivo en idéntica medida para los contribuyentes no domiciliados, reafirmando la tesis de que se trata de dos impuestos distintos. En el caso de los no domiciliados únicamente se considera como pago a cuenta el Impuesto al Patrimonio Empresarial, no así los otros dos tributos, pese a que la situación es idéntica bajo este punto de vista.

Otro caso de doble imposición interna que se presenta con la aplicación de este nuevo impuesto, es la falta de consideración del supuesto de las sociedades imbricadas, en que una es accionis-

ta de la otra y viceversa. Al no existir una regulación específica que permita determinar el patrimonio neto de las dos empresas como conjunto, los titulares resultan considerando una base imponible nominal y artificial.

Tampoco contiene el nuevo impuesto disposiciones en relación con la doble imposición internacional, que ciertamente será frecuente en el caso de los contribuyentes no domiciliados. Para ello sería recomendable adoptar el sistema anglosajón, de imputación o crédito, en cuya virtud se gravan todos los bienes y luego se hace devolución de lo pagado en el extranjero por el mismo impuesto, con ciertos límites.

3. PRINCIPIOS E INSTITUCIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO VINCULADOS A ESTE IMPUESTO

Es cuestión admitida que la actividad estatal sobre las economías privadas se materializa, aparte de la creación de los tributos y su exigibilidad en diferentes cargas públicas, tales como la deuda pública, la devaluación monetaria y la inflación, cuestiones que a diferencia de los impuestos se presentan sin el condicionamiento de la capacidad contributiva como presupuesto básico para su aceptabilidad, así como al margen de los principios clásicos de la tributación tales como el de legalidad, el de igualdad y el de no confiscación.

El presupuesto de la capacidad contributiva, a cuya concepción adherimos según lo expresado en el punto 2.2, así como los principios de la tributación son oponibles a la legitimidad de los impuestos que se hayan establecido ignorándolos, en particular si tales principios tienen rango constitucional.

Creemos que la utilización de tales principios resulta más compleja, pero no inviable en su confrontación con las

otras cargas fiscales que soportan los particulares, diferentes a los impuestos, a que antes nos hemos referido. Tal viabilidad o pertinencia debe buscarse en el análisis jurídico de los impuestos, cuando dichas cargas fiscales son reconocidas como presupuesto de los mismos; por ejemplo, si la inflación determina la existencia de rentas o en el caso del impuesto que nos ocupa, de patrimonios nominalmente elevados, por encima de aquellos que se consideraron al fijar la base imponible del tributo en atención a la capacidad contributiva.

Como cuestión previa consideramos pertinente expresar los alcances que en el derecho constitucional tributario tienen dichos principios, en el sentido de si constituyen verdaderamente normas positivas de observancia obligatoria tanto para el legislador como para el contribuyente, o si pueden ser concebidos como normas programáticas o meras recomendaciones al legislador, sobre el sentido que deben tener las normas tributarias.

Aclaremos, en primer lugar, que los denominados principios generales de la tributación, han sido concebidos por las distintas ramas de la ciencia vinculadas a la economía en sentido lato y no constituyen un todo armónico que participe de la misma naturaleza, eficacia y función. Siguiendo a Jarach, en algunos casos son reglas o pautas de acción fiscal, otros se constituyen en la referencia o modelo obligado, otros más actúan como patrón de control de razonabilidad, utilidad, objetivos, etc. Algunos son postulados equivalentes al Postulado de Euclides en la geometría, o sea afirmaciones de premisas, de requisitos o condiciones fijados a priori sin demostración ya que la pretensión de hacerla desnaturalizaría dicho carácter. Otros principios no tienen ese carácter de a priori, sino que constituyen la expresión de

objetivos políticos inspirados en la ideología dominante, como evitar -en lo posible- la modificación del equilibrio existente antes del impuesto por la posición económica relativa de los contribuyentes.

En la medida en que estos principios de la doctrina son recogidos por la Constitución, se convierten en preceptos y garantías constitucionales de observancia obligatoria, donde resulta que su falta de cumplimiento o contradicción por una ley originan la anticonstitucionalidad de la misma.

Un punto de reflexión a nuestra afirmación precedente sobre la imperatividad de los principios recogidos en la Constitución y la recusación a su entendimiento como normas programáticas que indican las finalidades a las que deben tender las leyes, se da en el caso del principio de justicia recogido como tal en el Art. 139° de la Constitución. Esta reflexión obedece a que la misma Constitución señala en su preámbulo que “la justicia es el valor primario de la vida en comunidad”, mientras que en el Art. 139° (así como para otro campo en el Art. 110°) califica a la justicia como principio. En la filosofía del derecho se distingue el concepto de los valores respecto de los principios.

A unos y otros se los incluye entre las grandes decisiones políticas que subyacen en la Constitución, para ver en ellos encarnados lo que podía ser la aspiración del pueblo. Antonio Hernández Gil expresa que son perfectamente diferenciables. El valor expresa un criterio, el fin esencial y el fundamento de la ordenación dentro de un sistema de creencias. Agrega que “el valor no es en sí mismo una norma susceptible de aplicación directa como tal. Con base en él se elaboran las normas y se interpretan. Las que engendran y determinan su sentido; pero es preciso incorporar otros elementos a través de los cuales se manifiesta. A

diferencia de los valores, los principios desempeñan por sí mismos una función normativa; sus normas por más que en un grado de enunciación dotado de generalidad son aplicables”. Por ello, agrega, “es mayor la fuerza expansiva o de irradiación de los principios. Los valores están por encima de todas las normas e incluso de los principios, que presuponen la realización de un valor”.

Siguiendo esta doctrina el valor justicia no sería en sí mismo una norma susceptible de aplicación y, en tal sentido, participaría de las características preceptivas o de recomendación al legislador antes referidas.

Sin embargo, discrepamos de esta conclusión, pues debe admitirse que si el ordenamiento constitucional le ha asignado al concepto de justicia la doble ponderación de valor y principio, quiere decir que lo ha recibido también en su aspecto positivo. No creo, en consecuencia, que la invocación del valor de la justicia en su condición de principio de la tributación, pueda quedar reducido a una declaración programática o de intenciones.

Cuando se propugna la justicia con el carácter de principio de la tributación, se le otorga la condición de derecho o garantía constitucional y su violación es pasible de sanción. Aún cuando evidentemente no existe una definición constitucional ni legal de lo que debe entenderse por justicia, cuestión que deberá apreciar en cada caso el juez, la importancia de su incorporación como principio de la tributación es trascendental, por cuanto dicho principio tiene la preeminencia sobre los restantes de significar un valor supremo definido por la propia Constitución en su preámbulo. García de Enterría apunta la posibilidad de que existan “normas constitucionales inconstitucionales”, en cuanto no sean trasunto de los valores básicos constitucionales propugnados.

Antes de referirnos a los principios de la tributación en su aplicación específica al impuesto que nos ocupa, estimo pertinente transcribir parte de la sentencia redactada por el Juez Marshall en el célebre caso de la jurisprudencia norteamericana de *Marbury vs. Madison*, como síntesis de la tesis que se viene sosteniendo sobre los principios constitucionales:

“La base sobre la cual se ha erigido todo el sistema americano es que el pueblo posee un derecho inicial de establecer, para su futuro gobierno, aquellos principios que, en su opinión, sean los más conducentes a su propia felicidad. El ejercicio de este derecho entraña un esfuerzo muy grande; no puede ni debe ser repetido con frecuencia”.

“Los principios, por tanto, así establecidos, son considerados fundamentales. Y como la autoridad de la que ellos proceden es suprema, y puede actuar muy raras veces, estos principios han sido diseñados para ser permanentes. Esta voluntad original y suprema organiza el gobierno y asigna a los departamentos sus respectivas facultades”.

“Las facultades de la legislatura son definidas y limitadas; y para que esos límites no puedan ser equivocados u olvidados, se ha escrito la Constitución. ¿Con qué propósito se han puesto esos límites por escrito, si éstos pueden, en cualquier momento ser violados por aquéllos a quienes se intentaba limitar?. La distinción entre un gobierno con facultades limitadas y otro con facultades ilimitadas desaparece, si esos límites no confinan a las personas a las cuales les son impuestos, y si los actos prohibidos y los actos permitidos son de igual obligación”.

“Es una proposición muy simple para ser disputada, que la Constitución controla cualquier acto legislativo que le es

adverso; o, que la legislatura no puede alterar la Constitución mediante una ley ordinaria”.

“Entre estas alternativas no hay terreno intermedio. La Constitución es, o una ley superior a las demás, inalterable por medios ordinarios, o está en el mismo nivel que las leyes ordinarias, y, como éstas es alterable cuando la legislatura tenga a bien hacerlo. Si la primera parte de la alternativa es cierta, entonces un acto contrario a la Constitución no es ley; si la segunda parte de la alternativa fuera verdadera, entonces las Constituciones escritas son tentativas absurdas que realizan los pueblos, para limitar un poder que por su propia naturaleza es ilimitable”.

Para nosotros, en resumen, no existen principios constitucionales de la tributación que puedan entenderse como meras recomendaciones. Siempre son obligatorias por el legislador y constituyen garantías para los administrados. No se trata de una visión positivista que rinda culto a las formas con abstracción de su contenido, sino el reconocimiento de la voluntad del pueblo expresada por el constituyente con el sentido de norma jurídica; es decir, acogiendo el ideal ordenador del entorno social que existe en toda norma legal, que se traduce en su obligatoriedad y exigibilidad.

3.1 El principio de Legalidad

Este principio conocido también como de reserva de la ley en materia tributaria, es considerado usualmente como la piedra angular del derecho tributario en el estado de derecho. Significa que la ley es la única fuente de la obligación jurídico-tributaria. En un sentido formal, los impuestos tienen que ser establecidos por ley proveniente del Poder Legislativo, como expresión del sistema republicano del gobierno, por el cual los parlamentarios traducen la manifestación de la vo-

luntad de la ciudadanía y su aceptación a la creación de los impuestos. Históricamente tiene su origen en la Carta Magna de Juan sin Tierra al pueblo inglés, que condicionó el establecimiento de los tributos a la aceptación de quienes tenían que pagarlos. Este principio, a su vez, estuvo entre las bases ideológicas de la lucha emancipadora de las colonias de los Estados Unidos respecto de la metrópoli, en su expresión “no hay imposición sin representación”, aludiendo a la necesaria aprobación parlamentaria como base legitimadora de la creación de los tributos.

Nuestra Constitución recoge por partida doble este importante principio en el artículo 139° pues en su primer párrafo ordena que “sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios”; y al inicio de su segundo párrafo agrega que la tributación se rige (entre otros) por el principio de legalidad.

En nuestro sistema legal, el Código Tributario desarrolla los alcances del principio de legalidad en términos coincidentes con la doctrina, al señalar los corolarios del mismo en el Art. IV de su Título Preliminar: “sólo por ley se puede determinar el hecho imponible, fijar la cuantía del tributo y la base para su cálculo y señalar al contribuyente”.

Estimamos que en el impuesto que nos ocupa existen dos claras violaciones del principio de legalidad, que acarrearán la inconstitucionalidad del mismo. Ya hemos hecho referencia a la primera al tratar sobre los alcances de la delegación, pues como hemos comprobado, el Ejecutivo se ha apartado de la ley delegante y ha creado, en realidad, dos impuestos cuya fuente no radica en la ley formal en sentido estricto, violándose el principio de legalidad aquí comentado.

El segundo caso de violación del principio de legalidad ocurre cuando se fija la base imponible del impuesto en función a 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”. La inconstitucionalidad en que incurre el Decreto Legislativo es reiterativa de otras incurridas previamente para otros tributos, al haberse utilizado la Unidad Impositiva Tributaria como base imponible que no surge del mandato directo de una ley. En el caso que nos ocupa, con el agravante que el propio Ejecutivo se autodelega la facultad de crear la Unidad Impositiva Tributaria singular para este impuesto, y que, en tal sentido, podría ser, además, distinta de la Unidad Impositiva Tributaria que exista en el país para otros propósitos. Pero al margen de esta cuestión que es más bien anecdótica, la violación del principio de legalidad es clara cuando el Ejecutivo se delega a sí mismo las facultades de precisar la base imponible, con las consecuencias que ello implica en relación al mínimo imponible y a la progresividad del sistema.

3.2 El Principio de Justicia

Hemos sustentado previamente la importancia trascendental que a nuestro juicio tiene la incorporación de este principio en el campo de la tributación, al señalar su doble condición de valor y de principio, por decisión específica del constituyente, de donde debemos concluir que no solamente constituye un mandato específico al legislador de aplicarlo en la redacción de las leyes fiscales, sino que además se trata de una garantía para los administrados, quienes pueden oponer dicho principio como causa de anticonstitucionalidad en los casos concretos de alegaciones de ina-

plicación de la ley por anticonstitucional, o en los casos generales en que se solicite de acuerdo con la Constitución la declaración de anticonstitucionalidad erga homes. Como también se señaló precedentemente, el concepto de justicia no puede ser esquematizado y definido, y tendrá que ser aplicado por los jueces en cada caso concreto.

Estimamos que aplicado al caso específico de la tributación, surge una primera identificación más o menos generalizada al relacionar la justicia con la capacidad contributiva, que nos conduce a la enunciación del principio de igualdad tributaria como contenido del principio de justicia. Antes de referirnos a la igualdad como expresión de la justicia, consideramos conveniente expresar que el principio de justicia aplicado a la tributación no tiene por qué reducirse únicamente al concepto de la igualdad fiscal.

Así, por ejemplo, si en el país se llegara a implantar como modificación al Código Tributario la presunción del delito tributario, es claro que el principio constitucional de justicia en el ámbito implicado a la tributación podría ser el primer argumento a oponer. No creemos -dado el texto de nuestra Constitución- que la autonomía dogmático conceptual del Derecho Tributario impida utilizar el principio de justicia como una garantía efectiva de defensa de los contribuyentes, más allá de situaciones en las que exista o no capacidad contributiva, como sería el caso del ejemplo en que ésta última deviene irrelevante. Entiendo, como nos enseñó Juan Lino Castillo parafraseando a D'Amelio, que "la autonomía de una rama del Derecho nunca puede romper, y ni siquiera agrietar el concepto unitario del Derecho. La máxima de uno-universi-jure constituye verdad fundamental y puede considerarse una de las conquistas definitivas del espíritu humano. Indica que la autonomía es a la unidad como los

radios a la esfera. De tal suerte que aquella no supone desintegración, sino parte del todo, de donde deriva que la autonomía de una rama del Derecho no puede excluir ni ignorar a las demás, también autónomas, de las cuales necesita para vivir". A la luz de esta doctrina el principio de justicia que a su vez es un valor, fin supremo del derecho proveniente del derecho natural y del derecho común, al ser formulado como norma positiva es de aplicación obligatoria no pudiendo recusarse su utilización en el Derecho Tributario. La autonomía de esta rama del derecho podría haber asignado al concepto de justicia un alcance propio, distinto, en la propia Constitución del Estado que lo utiliza, lo que no ha ocurrido.

Retornando al principio de justicia en su acepción de igualdad tributaria y su aplicación al impuesto que nos ocupa, debe señalarse que éste supone hacer recaer la obligación tributaria de manera pareja en todos los contribuyentes. Acogiendo el concepto de capacidad contributiva a que antes nos hemos referido y que para nosotros se encuentra contenido en el Art. 77° de la Constitución, la igualdad no consiste en cobrar el mismo monto a todos los contribuyentes pues ello implicaría el desconocimiento de la distinta capacidad económica de los mismos y conduciría a una gran injusticia. En este sentido expresa Luis Carlos Rodrigo, que "la igualdad es el contenido de la justicia, entendiendo por esta igualdad un sinónimo de equilibrio, no matemático, sino más bien de semejanza de situaciones y tratamiento. La justicia en tributación consiste en la semejanza de tratamiento tributario para sujetos en situaciones semejantes".

La aplicación de este principio al impuesto que nos ocupa, nos lleva a la convicción de que existen severas violaciones al mismo en el decreto legislativo.

La primera y más obvia diferencia se produce en la determinación de la materia imponible. Al definirse los bienes que integran el activo patrimonial se excluye inexplicablemente un conjunto de bienes que son sinónimo de capacidad contributiva y que tendrían que haberse considerado en un impuesto al patrimonio neto, tal como es el caso de la tenencia de dinero en efectivo, de los derechos de propiedad intelectual, de los derechos del usufructuario, del usuario, los de la servidumbre activa, etc. Una fórmula adecuada para definir los bienes que integran el patrimonio podría haber sido la colombiana, según la cual, constituyen patrimonio todos los derechos reales y personales apreciables en dinero, sobre bienes corporales o incorporables, muebles o inmuebles, en cuanto sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta, inclusive el valor de los intangibles oficialmente estimado. Es obvio que, bajo la formulación adoptada por nuestra ley, se propicia la injusticia de gravar a una determinada persona con el impuesto, mientras que a su igual no se le considera afecto en virtud de la simple diferencia de tener distinta clase de bienes, aun cuando apreciándolos en dinero, éstos sean de monto equivalente.

Una variante de desigualdad, pero originada dentro de los propios bienes que se computan para el patrimonio afecto, es la proveniente del trato anacrónico dado a los vehículos automotores, en que se establece como relevante la oportunidad de su adquisición. Si el mismo contribuyente tiene dos vehículos idénticos del año 1975 por ejemplo, uno adquirido en el año de su fabricación y otro en el corriente ejercicio, sólo el segundo resultará integrando el patrimonio afecto. Esta desigualdad, puede apreciarse con mayores efectos si se trata de dos contribuyentes distintos.

Otro caso de desigualdad con efectos

sumamente graves en la ley, es no haber considerado la situación de quienes jurídicamente no pueden aprovechar económicamente sus bienes, tal como es el caso del nudo propietario o como en la práctica le ocurre en el país a los propietarios de inmuebles arrendados sometidos a las leyes de inquilinato, que producen renta ínfima.

Si bien es cierto que desde el punto de vista de los propietarios, el principio constitucional que más se les agravia en este caso es el de no confiscación, para efectos de la igualdad aquí tratada, debemos señalar que el impuesto debió gravar independientemente de los propietarios al nudo propietario y en general a los detentadores de la posesión en cuanto la explotan económicamente y son titulares de una capacidad contributiva que es la que ha servido de base para el establecimiento del impuesto.

Otro grave atentado contra el principio de la igualdad, que ya habíamos previamente señalado, se da en el caso de los no domiciliados, cuya capacidad contributiva es totalmente ignorada al fijarse un impuesto ciego del 4% sobre el valor de sus bienes ubicados territorialmente en el país. Por las razones antes anotadas, tratándose de un impuesto al patrimonio neto ordenado por la ley de la delegación, es anticonstitucional la forma de exacción prevista por el Decreto Legislativo. Considérese a título de ejemplo, el caso de un jubilado propietario de casa única en el Perú que viaja a residir con sus hijos en el exterior y adquiere la condición de no domiciliado.

3.3 Principio de no confiscación

El monto del impuesto debe establecerse en atención a la capacidad contributiva. En el punto 1), al estudiar la naturaleza del impuesto al patrimonio neto personal, se ha afirmado la tesis que este tributo debe ser satisfecho con

cargo a la renta real o potencial de los bienes productivos o improductivos del contribuyente, precisándose que el impuesto se mide sobre el patrimonio y se paga con la renta del mismo.

Partiendo de esta premisa, según la cual la fuente del impuesto está constituida por los recursos con cargo a los cuales el Estado los hace efectivos, Pérez de Ayala señala que “es confiscatorio un impuesto cuando para pagarlo, el ciudadano ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio y, con su producto hacer frente al abono del tributo”. Agrega que en este caso el patrimonio es la fuente de donde se han sustraído esos recursos. Luis Carlos Rodrigo, comentando a Pérez de Ayala, afirma que para calificar si un impuesto es confiscatorio, se llega a la conclusión que el criterio cuantitativo no es satisfactorio. “En términos generales, la tributación merece la calificación de confiscatoria desde el momento que absorbe recursos que son necesarios al contribuyente para mantener su nivel de vida y su capacidad productiva. En relación con este principio se exige establecer y analizar si la tributación produce efectos de sustitución negativos, sobre la actividad productiva del sujeto gravado. La tributación tiene un tipo óptimo, que no es el tipo máximo, pasado el cual el gravamen sería confiscatorio. Por tipo óptimo debe entenderse el que asegura el mayor rendimiento fiscal sin anular a la persona y a su libertad”.

La jurisprudencia de la Corte Suprema argentina ha establecido en el caso de impuestos patrimoniales similares al nuestro, que el tributo es confiscatorio cuando consume más del 33% de las rentas del patrimonio.

En realidad, es muy difícil establecer los límites cuantitativos para determinar a partir de qué momento un impuesto es confiscatorio.

Ello depende fundamentalmente de una valoración vinculada a las circunstancias económicas y generales del país, así como al conjunto de ideologías que predominan en un momento y en un lugar determinado.

El atentado contra el principio de no confiscación más significativo que a nuestro juicio se produce en el impuesto que nos ocupa, es cuando el impuesto considera activo gravable los principales bienes patrimoniales que usualmente pertenecen a las personas naturales, pero ignora el conjunto de deudas y obligaciones que realmente tales personas soportan. La abstracción creada por la norma, consistente en un patrimonio teórico que computa ciertos bienes y deduce ciertos pasivos, no deja de ser una abstracción completamente al margen de la realidad de los sujetos a quienes se dirige, fuera del ámbito de la ley delegante, tal como se analizó en el punto 2). Así, por ejemplo, no se deducen las pensiones alimenticias que pueden correr a cargo de los contribuyentes, ni tampoco se deducen las deudas que puedan haber contraído con el sistema bancario para adquirir bienes gravados, con la sola excepción de los inmuebles y vehículos automotores. Se llega al absurdo de que un contribuyente podría haber tomado un crédito con un Banco para adquirir acciones, las cuales computa como activo, no pudiendo deducir como pasivo el crédito bancario, con lo cual paga impuesto sobre un patrimonio inexistente y se produce una clamorosa confiscación de los recursos.

Como ya se ha señalado precedentemente al tratar del principio de igualdad, se produce confiscación para el caso del nudo propietario, que se ve obligado a pagar impuesto no obstante que carece absolutamente de renta real y potencial en virtud del contrato de usufructo.

Se atenta igualmente contra el principio de no confiscación a través del siste-

ma de valorización de ciertos bienes. Así, por ejemplo, cuando se valoriza con criterio nominal el crédito que pueda tener un acreedor externo contra una persona natural en el país. Es sabido que la cotización internacional de la deuda pública y privada del Perú es muy por debajo de los valores nominales, debido, precisamente a la acción estatal que impide la obtención de divisas, y que en algunos casos suspende el pago de las obligaciones al exterior. Es evidente que la valorización exagerada de los bienes conduce en casos como éste a la confiscación del patrimonio del contribuyente.

Otro caso de confiscación en perjuicio de los no domiciliados es la imposibilidad de deducción de los restantes impuestos patrimoniales, con la sola excepción del Impuesto al Patrimonio Empresarial, tal como previamente se ha señalado. La ausencia de causa jurídica (capacidad contributiva) conduce en estos casos a una doble imposición que sólo puede interpretarse como confiscación por su arbitrariedad.

3.4 Los principios de uniformidad, publicidad y obligatoriedad

La uniformidad, que entendemos como generalidad, significa que todos los sujetos incluidos en el supuesto que la ley ha previsto están obligados a tributar. Las exclusiones no violan este principio, en tanto se concedan a todos los que satisfagan los requisitos previstos por el legislador para el efecto. Este principio de la tributación que se complementa con lo dispuesto en el Art. 187° de la Constitución, según el cual “pueden expedirse leyes especiales porque lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por la diferencia de las personas”, y con lo previsto en el segundo párrafo del Art. 139°, que indica que “no hay privilegio personal en materia tributaria” está, a nuestro juicio, razonablemente acogido en el régimen del

Impuesto al Patrimonio Personal, en el sentido que las diferencias odiosas previamente sustentadas encuadran bajo nuestro concepto en las otras garantías constitucionales analizadas.

Los principios de publicidad y obligatoriedad no constituyen, en nuestra opinión, principios propios de la tributación, sino en general de las normas legales. En nuestro criterio no hay violación específica a tales principios en la creación del impuesto que nos ocupa.

3.5 El principio de certeza

En nuestra opinión, este es un principio derivado del principio de legalidad, que el constituyente ha insertado con el objetivo de asegurar que la ley es la fuente de la obligación tributaria. Como condición esencial para su aplicación, la ley no puede ser ambigua. Esta exigencia constitucional se hace extensiva a las normas reglamentarias, basada en el principio que estas últimas no pueden desnaturalizar ni contradecir la ley.

Lamentablemente, el impuesto que nos ocupa presenta varios supuestos de oscuridad, ambigüedad y duda. Si bien es cierto que básicamente éstos están referidos a las normas reglamentarias y que podrían ser por consiguiente materia de pronta aclaración por el Ejecutivo, existe imprecisión en algunos términos de la ley, como es el caso de los vehículos a que hemos hecho mención al comentar el principio de igualdad. Otros casos que en realidad podrían ser analizados bajo el principio de legalidad, han obedecido a definiciones imperfectas contenidas en la ley, que en la práctica han sido modificadas por el Reglamento, como es el supuesto de los patrimonios netos de los componentes de las sociedades de gananciales. Asimismo, falta certeza en la definición del patrimonio neto en el caso de sociedades anónimas imbricadas.

3.6 El principio de economía en la recaudación

Este principio constitucional apunta a no crear impuestos cuyo costo de recaudación sea de tal magnitud, que el Estado no pueda cumplir con los propósitos de la recaudación fiscal. En nuestra opinión, este principio podría dar origen, también, a la alegación de inconstitucionalidad de un régimen fiscal por cuya virtud el costo burocrático de recaudación anule totalmente los recursos que el Estado desea obtener a través del tributo, e imposibilite el cumplimiento de las metas de las finanzas públicas y de la redistribución de la riqueza perseguidas con el impuesto. En este supuesto, claramente no se trata de una recomendación al legislador, sino de una garantía para los contribuyentes y para el propio Estado, de que se cumplan las finalidades del impuesto. Claro está, siempre se tratará de una cuestión sometida a la apreciación discrecional del juez.

En el caso que nos ocupa, es evidente que el Poder Ejecutivo al actuar con facultades legislativas delegadas, ha tenido en mente este principio, pues de otra forma no comprendemos la razón por la que habría excluido de la definición del patrimonio neto los bienes que por definición conceptual tendrían que haber integrado la materia imponible. Estimamos que basándose en consideraciones de costo de fiscalización es que se han excluido tales bienes, lo que ha originado la violación de otros principios constitucionales como se ha venido refiriendo previamente.

Esto nos lleva a un comentario final en relación con el choque de principios. Reconocido que difieren la jerarquía valorativa y las aplicaciones en función del impulso ideológico predominante, es claro que los principios, como todo cuadro axiológico, reconocen una escala de valores. En la ponderación de una eventual

confrontación entre los principios de legalidad y justicia antes comentados con el principio de economía en la recaudación, este último debe resentir, reconociéndose la primacía y mayor jerarquía de los anteriores.

3.7 Principios no constitucionales

De la multiplicidad de principios recogidos del entorno de la economía, estimamos pertinente referirnos a dos de ellos, en vinculación con el impuesto materia de examen.

En primer término, nos referimos al denominado principio de Pedro Verri. Este economista italiano afirma que el impuesto no debe seguir inmediatamente a la iniciación del desarrollo de las industrias. El principio tiene importante aplicación en vista de las necesidades económicas de la producción, sea en el caso de las industrias nuevas, como en consideración de lo que es el verdadero ciclo productivo de una empresa. Las nuevas actividades económicas tienen necesidades particulares en la etapa de su iniciación, las cuales deben ser consideradas al establecerse el impuesto. Este principio ha sido respetado en el caso del impuesto que nos ocupa a mérito del Decreto Supremo N° 175-88-EF, aun cuando ha sido restringido únicamente para el año 1988. Sería deseable que se establezca una norma de esta naturaleza de carácter permanente para todas las empresas que inician sus actividades. Se aclara que si bien el impuesto al patrimonio neto personal no afecta a las personas jurídicas, es indudable que los beneficios de este principio son indirectos hacia los inversionistas, y es en este sentido que lo comentamos.

El otro principio no constitucional a que nos referimos es el denominado de neutralidad. Esto significa que el impuesto debe dejar inalteradas las condiciones del mercado o no provocar distor-

siones de la oferta, de la demanda y de los precios, no sólo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios.

Al haberse establecido el Impuesto al Patrimonio Neto Personal sin considerar como gravables las tenencias de dinero en efectivo, ni las monedas valiosas no aseguradas, ni la moneda extranjera en billetes, es indudable que se producirá una corrida de los depositarios bancarios, que no creemos pueda ser contrarrestada por la presunción legal establecida en el Art. 14° de la ley.

En este sentido, estimamos que el impuesto afecta al principio de la tributación aquí comentado.

3.8 Ficciones y presunciones

La equivalencia o diferencia entre la presunción *iuris* et de *iure* y la ficción en el derecho tributario es cuestión que se debate ampliamente en la doctrina. Quienes niegan la diferencia, recuerdan que los glosadores que crearon la presunción *iuris* et de *iure* dijeron “*magis dicitur fictio*”, renunciando a una distinción conceptual entre ambas, y que en el derecho común posterior la identidad de ambas figuras fue también la opinión dominante.

Pérez de Ayala, que afirma la diferencia, define a la ficción como “la proposición jurídica incompleta (que no encierra un mandato o prohibición completo y que por lo tanto por sí solo no sirve para ordenar la convivencia en la comunidad) contenida en un precepto legal, en virtud de la que se establece que otra proposición jurídica u otro complejo de proposiciones jurídicas es aplicable a un determinado hecho, a base de conformar tal hecho contra su verdadera naturaleza real, adaptándolo a aquella proposición jurídica” (afirmando conscientemen-

te una identidad que no existe entre el caso o hecho que se contempla y otro distinto). Ejemplificando, la ficción trata como blanco lo que es naturalmente negro y viceversa. Trata como casos distintos a aquellos que son iguales y viceversa; trata como existente lo que no ha sucedido, etc. En cambio, en la presunción no se parte de la certeza de un divorcio entre la realidad y la regulación legal, sino, por el contrario, de que existe una correlación entre una y otra en base a las probabilidades. La presunción parte siempre de una probabilidad normal del hecho presumido, aunque pueda eventualmente resultar lo contrario; por ejemplo, que el hijo nacido de una mujer casada es legítimo o que el dinero mutuado genera intereses. D’Ors, citado por Pérez de Ayala, expresa, “llamamos presunción al acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado; la presunción es, por lo tanto, una dispensa de prueba por la existencia de una probabilidad. Según la intensidad de esa presunción, distinguiremos hoy entre presunciones *iuris tantum* (tan sólo de derecho) que son aquéllas que se pueden invalidar por una prueba de la inexistencia del hecho presumido y otras *iuris et de iure* (de derecho y por derecho) en las que toda prueba en contra es excluida”.

Sea que se adhiera la tesis de la efectiva diferencia entre presunción *iuris* et de *iure* y ficción, o si se piensa que la primera es sólo una modalidad de la segunda, interesa precisar en el impuesto que nos ocupa su alcance y significado. Ello, por cuanto las ficciones en derecho son admitidas como un medio válido para evitar el fraude a la ley tributaria, pero al mismo tiempo puede y debe criticarse su empleo en la definición de los sujetos pasivos tributarios, en tanto contradigan el presupuesto fundamental de la capacidad contributiva a que nos hemos venido refiriendo. Es

usual que por razones de eficacia y facilidad recaudatoria se introduzcan ficciones en la determinación del sujeto pasivo, que contradigan este principio y que conduzcan a la anticonstitucionalidad. En efecto, estaría fuera de toda lógica fundamentar la creación legal de un determinado hecho imponible, basándose en una cierta capacidad contributiva, para posteriormente considerar -en base a una ficción- a otro sujeto como gravado. Al respecto Pérez de Ayala expresa “los graves defectos de tales ficciones se aprecian con toda claridad desde el momento en que recordamos que, normalmente, el elemento subjetivo del hecho imponible es, también, el sujeto pasivo tributario. Con lo cual, si la ficción de derecho se produjo -en el sentido que queda indicado- se viene a definir como sujeto pasivo del tributo a quien, según la naturaleza de las cosas, no es beneficiario de la capacidad económica que se pretendió legalmente gravar”.

Como ya se ha anotado precedentemente al analizar la capacidad contributiva, la ficción contenida en el Art. 11° del Decreto Legislativo puede atentar gravemente contra este presupuesto fundamental de la tributación recogido por nuestra Constitución.

Por su lado, estimamos que la ficción contenida en el Art. 14° de la misma si es admisible, en cuanto pretende evitar el fraude a la ley.

CONCLUSION

El Impuesto al Patrimonio Neto Personal, creado por el Decreto Legislativo 451, adolece de inconstitucionalidad por violar fundamentalmente el mandato de la ley delegante, atentando contra el principio de legalidad y desconociendo el presupuesto constitucional de la capacidad contributiva exigido expresamente por dicha ley. Su régimen viola sucesivamente los principios de justicia, no confiscación, y en menor grado el de certeza; pondera indirectamente el de economía en la recaudación sobre los principios anteriores, que son de mayor jerarquía; respeta los de uniformidad, publicidad y obligatoriedad; emplea adecuadamente las ficciones en la prevención del fraude a la ley, e inadecuadamente cuando las usa en sentido material desconociendo el presupuesto de la capacidad contributiva. Finalmente, en cuanto a principios tributarios no constitucionales, aplica parcialmente el Principio de Pedro Veiri y desconoce el Principio de Neutralidad.