

COMUNICACION TECNICA
SUB -TEMA I

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

GUILLERMO GUSTAVO RUIZ SECADA *

El tema está vinculado directamente a las relaciones entre el Estado y el Contribuyente.

El marco legal de las mismas lo constituye la Constitución Política del Estado lo que significa, debido a este rango constitucional, que todas estas relaciones se encuentran en un mismo nivel jerárquico, ninguna es más importante que otra.

En este sentido discrepamos del Dr. Armando Zolezzi (1) quien sostiene: “Los Principios (referidos al art. 139° de la Constitución Política del Estado) no tienen los mismos alcances. Unos son un verdadero límite al Poder Fiscal; una norma imperativa que obliga a los legisladores a un comportamiento determinado. Otras constituyen simples normas de recomendación o “máximas” que pueden no ser seguidas”.

Opinamos que, en general, todas las disposiciones contenidas en la Constitución tienen la misma jerarquía. Desconocemos la existencia de algún precepto constitucional que haya establecido algún rango o clasificación de sus normas.

Por otro lado, la manera como está redactado el art. 139° no encierra dudas que se trata de una norma imperativa y, por lo tanto, de cumplimiento obligatorio. No compartimos la idea que la Constitución contenga recomendaciones opcionales; por el contrario, opinamos que todas sus disposiciones son al menos teórica y jurídicamente de cumplimiento obligatorio.

El presente trabajo pretende hacer un breve análisis del Principio de Legalidad como uno de los principios de Imposición fiscal referidos al nuevo Impuesto al Patrimonio Neto Personal. Pretende descu-

* Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

(1) Revista del IPDT, Vol. 10, Pág. 18

brir si el Estado al momento de legislar este Tributo, ha respetado lo señalado por la Constitución.

Adelantando opinión diremos que la dación del Decreto Legislativo N° 451 vulnera algunos de estos principios constitucionales, los mismos que se encuentran consignados en el art. 139° de la Constitución, entre los cuales se encuentran los siguientes:

- 1) El de Legalidad.
- 2) El de Uniformidad
- 3) El de Justicia.
- 4) El de Publicidad.
- 5) El de Obligatoriedad.
- 6) El de Certeza.
- 7) El de Economía en la Recaudación.
- 8) El de no Confiscatoriedad.
- 9) El de neutralidad fiscal.

La primera cuestión a deslindar es la de establecer si esta enumeración de principios es una enumeración taxativa o simplemente enunciativa.

Nosotros somos de la opinión que se trata de una enumeración enunciativa. Es decir que existen otros principios que no obstante no estar señalados en el texto constitucional, resultan de carácter obligatorio. ¿En dónde se encuentran estos principios?; se encuentran en las ciencias financieras que precisamente son las orientadoras de la política tributaria y de la política presupuestaria. Si se pretende rigurosidad científica en estas políticas, no se pueden pasar por alto estos principios.

Antes de entrar al tema central quere-

mos llamar la atención de que lo fundamental no se encuentra en el análisis de un Impuesto de manera aislada, sino como lo señala Neumark (2) “la razonable combinación de varias categorías de impuestos, con las específicas ventajas e inconvenientes de cada una de ellas, puede dar satisfacción a la totalidad de los postulados al menos tendencialmente gracias a la recíproca compensación de los efectos de sus diferentes y características propiedades.

Lo importante, pues, y lo decisivo es el Sistema Fiscal; ...”

A esto simplemente agregaremos que notables juristas de nuestro medio opinan que en el Perú existe una quiebra de este Sistema Fiscal, asunto de extrema gravedad. Por lo que tal vez lo esencial de la tarea de hoy esté encaminada a la reestructuración de este Sistema, frente al cual el Impuesto al Patrimonio Neto no es más que una pequeña y modesta parte de la problemática.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este es uno de los principios que con más claridad y nitidez se ha regulado. Difícilmente nos podemos encontrar con alguien que dude sobre el alcance de este principio. Esto resulta importante porque muchas veces la ambigüedad con que se consignan los principios hace que los mismos devengan en inútiles. Frente a la falta de claridad le resulta fácil al Estado utilizarlos de manera arbitraria o desnaturalizada.

Resulta interesante tomar en cuenta lo que al respecto señala Neumark: “Más importante me parece el hecho de que numerosos principios de la imposición, al ser aplicados a concretas figuras impositi-

(2) Neumark, Fritz. Principios de Imposición. Pág. 30.

vas o a determinados problemas tributarios revelan ser todo menos claros y unívocos, fenómeno éste que naturalmente ha dado pábulo a que se abuse de ellos por parte de los intereses políticos. Esto es aplicable no sólo al llamado principio de justicia, sino, también, entre otros, al principio de neutralidad fiscal; existe igualmente el peligro evidente de que se establezcan postulados impositivos con grandes posibilidades de ser admitidos casi por todo el mundo, precisamente por ser lo suficientemente imprecisos como para poder servir de justificación a todas las medidas impositivas concebibles, aunque sean completamente antagónicas entre sí”.

Podemos afirmar que la definición del principio de legalidad se encuentra en el aforismo “nullum tributum sine lege”.

El marco normativo lo encontramos en el art. 139° de la Constitución y en los numerales IV y V del Título Preliminar y el art. 5° del Código Tributario.

Sin embargo, existe el art. 188° de la Constitución que establece:

“El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar mediante Decretos Legislativos sobre las materias y por el término que especifica la ley autoritativa. Los Decretos Legislativos están sometidos en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia a las mismas normas que rigen para la ley”.

La ley 24750 en su art. 29° inc. e) facultó al Poder Ejecutivo, al amparo del art. 188° de la Constitución, para que mediante Decreto Legislativo dicte las normas destinadas a crear un impuesto que afecte al Patrimonio Neto Personal, “con-

siderando la capacidad contributiva”. Se le señaló un plazo de 120 días útiles, para que cumpla con esta delegación.

Resaltamos el hecho que el Poder Ejecutivo tiene que respetar a cabalidad el marco de la autorización otorgada, pues, de lo contrario, se estaría violando la Constitución.

“La ley autoritativa no podrá contener la facultad de delegar permanentemente atribuciones legislativas al Poder Ejecutivo pues, en tal caso, la Ley Autoritativa sería contraria a la Constitución” (3).

El Decreto Legislativo 451 fue el dispositivo que creó el Impuesto al Patrimonio Neto Personal. Este dispositivo no ha respetado el Principio de Legalidad, pues ha desbordado el marco de la ley autoritativa 24750. Nos explicamos:

La ley 24750 autorizó al Ejecutivo para que en el plazo de 120 días dicte las normas relativas a este Impuesto. No lo autorizó a que delegue a su vez esta facultad, lamentablemente así ha ocurrido.

“La ley autoritativa no podrá contener las facultades de delegar permanentemente atribuciones legislativas al Poder Ejecutivo, pues, en tal caso, la ley autoritativa sería contraria a la Constitución. La Carta autoriza la delegación de facultades por el término que debe especificar, lo cual evidencia que la intención del constituyente ha sido permitir la delegación por un lapso determinado” (4).

A continuación señalamos los artículos contenidos en este dispositivo que han violado el Principio de Legalidad, convirtiendo de esta manera en inconstitucional la norma y, por tanto, susceptible de ejer-

(3) Medrano, Humberto - Revista del IPDT, Vol. 12, Pág. 5.

(4) Medrano, Humberto. Op. Cit.

citarse frente a ella acciones tendientes a declarar su inconstitucionalidad:

Los artículos violatorios son los siguientes:

El art. 2°; incs. b), e), g), i) del art. 5°; art. 6°; art. 7°; art. 9°, y el art. 14°.

Fuera del Decreto Legislativo 451, pero referido a la normatividad de este Impuesto, encontramos con que también han violado el Principio de Legalidad, el Decreto Legislativo 479, el Decreto Supremo 175-88-EF y algunos artículos contenidos en su Reglamento (D.S. 176-88-EF).

El art. 2° del Decreto Legislativo 451 establece: “Los patrimonios netos afectos a este Impuesto son aquellos cuyo valor computable por la aplicación de las normas de este Impuesto, excede de 200 Unidades Impositivas Tributarias...”

El análisis de este artículo está directamente vinculado con el art. 7° que establece:

“El Impuesto se determina aplicando la escala de tasa progresiva y acumulativa siguiente:

Patrimonio Neto:		Tasa
Hasta	200 U.I.T.	0%
Por el exceso de	200 U.I.T. hasta 500 U.I.T.	1%
” ” ” ”	500 U.I.T. ” 1500 U.I.T.	2%
” ” ” ”	1500 U.I.T. ” 3000 U.I.T.	3%
” ” ” ”	3500 U.I.T.	4%

De estos dos artículos podemos apreciar, con toda nitidez, que la determinación de la base imponible está referida a las famosas Unidades Impositivas Tributarias. Es precisamente esta referencia la que hace que estos artículos devengan en inconstitucionales por haber violado el principio de legalidad. Este tema resulta vital, porque lo que viene sucediendo en nuestro medio con la dación del Decreto Legislativo N° 7 que creó a partir de 1981

la Unidad Impositiva Tributaria y su posterior modificación mediante el art. 27° del Decreto Legislativo 362 que estableció que a partir de 1986 la U.I.T. se reajustaría cada semestre, es que toda norma tributaria que se refiera a la U.I.T. deviene automáticamente en inconstitucional.

Como lo explicamos líneas arriba, si bien es cierto que conforme a la Constitución el Congreso puede delegar facultades legislativas al Poder Ejecutivo para que dicte Decretos Legislativos, tal autorización no puede abarcar una facultad o atribución de manera permanente que, en última instancia, desplace hacia el poder administrador una de las atribuciones inherentes al Parlamento. Y esto precisamente viene sucediendo en nuestro medio, no sólo en este caso con el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, sino, en general, con todos los tributos que aluden a esta unidad de referencia para determinar entre otras cosas su base imponible.

Esta situación resulta insostenible y absurda. Comprendemos perfectamente que debido a la inflación resulta sumamente útil y cómodo el usar medidas de referencia. La pérdida constante del valor del dinero hace que toda referencia a cifras estables, devengan en obsoletas en cortísimo plazo. La solución de las unidades de referencia resulta conveniente, lo que no resulta conveniente ni constitucional es la manera como se determina la U.I.T. Si fuera el mismo Poder Legislativo quien lo determinase mediante una ley, no habría inconveniente, o si en caso de delegación fuese el mismo Poder Ejecutivo quien lo determine mediante Decreto Legislativo. Constituye una flagrante violación al Principio de Legalidad y por ende a la Constitución que el Poder Ejecutivo pueda modificar libremente el monto de las U.I.T.

Lo grave de esta situación es que se ha hecho tabla rasa del Principio de Legali-

dad, pues la U.I.T. viene siendo determinada por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Esta autorización genérica y permanente es evidentemente inconstitucional porque, en los hechos, permite al Poder Ejecutivo modificar la U.I.T. (y en consecuencia la cuantía del Tributo) sin otro parámetro que la imprecisa frase “tomando en cuenta las variaciones en el nivel de precios”. Nos encontramos frente a una delegación permanente e imprecisa al Poder Ejecutivo, a todas luces inconstitucional.

“De ello resulta que si el Parlamento abdica de su derecho a fijar la cuantía de la U.I.T., resultaría que no sólo el importe dinerario de las alícuotas sino incluso la materia imponible de los tributos serían establecidos por el Ejecutivo, lo que resulta claramente violatorio del principio de legalidad” (5).

Estrechamente vinculado al principio de legalidad se encuentra al principio de seguridad jurídica. Si el primero es afectado, lo será inmediatamente el segundo, pero en este caso con las negativas consecuencias de incentivar de un modo mucho más efectivo el hecho de que cada vez más contribuyentes dejen de serlo, y esto debido a la cada vez más atractiva idea de pasar a la informalidad.

Creemos que lo argumentado demuestra claramente el porqué los artículos 2° y 7° del Decreto Legislativo N° 451 violan el Principio de Legalidad.

En el art. 5° de la ley materia de análisis se encuentra consignada la relación de bienes intervinientes en la determinación del Impuesto, así como las respectivas reglas de valorización.

En nuestro concepto, en este artículo,

al igual que en el caso de los artículos 2° y 7° comentados, se viola el Principio de Legalidad.

Este artículo establece:

Para la determinación del impuesto, los bienes ubicados territorialmente en el país, se valorarán aplicando las siguientes normas: inc. b) Vehículos automotores: por el valor computable a efectos del Impuesto al Patrimonio Automotriz a que se refiere el art. 19° de la Ley 23724; los vehículos automotores no afectos por el Impuesto antes mencionado, por su costo de adquisición reajustado por los índices de corrección monetaria que señala el Ministerio de Economía y Finanzas y disminuido en las depreciaciones correspondientes a los años de vida útil transcurridos desde su adquisición, calculados en función de una vida útil de 5 años.

Antes de abordar el tema del principio de Legalidad en este inciso, queremos llamar la atención sobre la siguiente situación: El Impuesto al Patrimonio Automotriz creado por la Ley 23724 es una norma técnica dada por el Poder Legislativo de manera directa, que obviamente supone el análisis y debates correspondientes en las dos Cámaras. Como producto de este debate, análisis y crítica se promulga dicho dispositivo que, como repetimos, presupone la discusión “in extenso” de diversos factores. Siguiéndose un criterio de política tributaria, la norma no gravó todos los vehículos, sino determinadas categorías.

Dicho esto, frente al Impuesto al Patrimonio Neto, se hace caso omiso al criterio de inafectación adoptado por la Ley 23724. Al decidirse por la inafectación de determinadas categorías no se hizo por simple capricho, sino que se buscó bene-

(5) Medrano, Humberto, Op. Cit.

ficiar a determinado sector social no gravándolo.

Lo que esta norma ha hecho es tirar por la borda un criterio adoptado legítimamente por el Poder Legislativo.

Resulta que quienes fueron declarados no afectos al Impuesto al Patrimonio Automotriz, lo serán ahora por el Impuesto al Patrimonio Neto. Pues debemos tomar en cuenta que aquellos contribuyentes que resultaron afectos al Impuesto al Patrimonio Automotriz tendrán el derecho, de conformidad con el art. 8° del Impuesto al Patrimonio Neto, a considerar como pago a cuenta del impuesto, los pagos efectivamente realizados por concepto de patrimonio automotriz. Lo que significa, que quienes no tributaron este Impuesto (el automotriz), no podrán considerar obviamente pago alguno a cuenta, originando esto un pago que una anterior norma había excluido. La delegación no pudo haber abarcado la posibilidad de variar un anterior criterio consignado en una ley.

Esto grafica una vez más el resquebrajamiento del actual sistema fiscal, o en todo caso demuestra la inexistencia de sistema alguno.

Respecto a la violación del principio de legalidad diremos, brevemente, que el inc. b), al referirse a la valorización de los vehículos no afectos al Impuesto al Patrimonio Automotriz, menciona que el mismo se hará por su costo de adquisición, reajustado “por los índices de corrección monetaria que señale el M.E.F...”

Al igual que en el caso del empleo de las Unidades Impositivas Tributarias referido en el análisis de los artículos 2° y 7°, nos encontramos nuevamente con una intervención del Poder Ejecutivo de manera permanente, pues será el M.E.F. quien establecerá los índices de corrección monetaria. Esto resulta claramente

inconstitucional. Si se desea utilizar estos índices resulta imprescindible que quien los fije sea el Parlamento o el Poder Ejecutivo, previa delegación temporal para estos efectos. Como se puede ver, el mismo análisis aplicado en las Unidades Impositivas Tributarias resulta para el caso de los índices de corrección monetaria.

En el inc. c) se dan las pautas para la valorización de las aeronaves y embarcaciones de recreo y deportivas y también se alude de manera inconstitucional a índices de corrección monetaria que señale el M.E.F. Lo mismo ocurre en la valorización de los caballos de polo y carrera establecidos en el inc. i).

El art. 6° del dispositivo establece el método a seguir para la valuación de las deudas. Resulta interesante señalar que la ley autoritativa de este impuesto faculta al Poder Ejecutivo para “crear un impuesto que afecte el Patrimonio Neto Personal, considerando la capacidad contributiva”.

Resulta que el art. 6°, en nuestra opinión, desborde la delegación otorgada, pues ha limitado arbitrariamente el universo de la deuda a deducirse para efectos de la determinación del Impuesto.

La Ley autorizó crear un impuesto al patrimonio neto, y para establecer el “Neto” resulta fundamental deducir el íntegro de las deudas del contribuyente. Limitar las deudas del modo que lo hace el art. 6° es simplemente buscar la determinación de un patrimonio más no de un auténtico patrimonio neto.

Este artículo considera únicamente como deudas las garantizadas por derechos reales sobre bienes situados en el país, vinculadas a la adquisición o construcción de bienes inmuebles y de vehículos automotores.

“La redacción permite especular la posibilidad de una mala copia, porque en la

ley argentina existe la misma restricción, pero únicamente respecto de deudores no domiciliados, ya que tratándose de domiciliados se permite rebajar las deudas aunque no estén garantizadas con derechos reales”. (6).

El art. 9º establece:

“Los contribuyentes domiciliados abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponde por el ejercicio gravable, cuotas trimestrales.

Para tal efecto, considerarán una porción del impuesto determinado por el ejercicio anterior, de acuerdo con las normas que para cada ejercicio gravable fije el Ministerio de Economía y Finanzas”.

En este artículo podemos apreciar otro caso inconstitucional de delegación permanente que, evidentemente, desborda la ley autoritativa. Resulta claro, por los argumentos ya vertidos, que la intervención del M.E.F. viola frontalmente el principio de legalidad.

El artículo 14º, si cabe la expresión, resulta siendo el peor de todos los artículos violatorios del principio de legalidad.

Demuestra la poca seriedad con que se ha elaborado el dispositivo y nos da una clara idea del nivel de preparación académica de los asesores y del legislador.

El artículo establece:

“Cuando en el curso del ejercicio gravable se produzcan variaciones en los patrimonios netos, que hagan presumir alteraciones no justificadas en la base imponible del impuesto, la Dirección General de Contribuciones podrá disponer que las mismas se computen en proporción al

tiempo transcurrido desde que operaron hasta el 31 de diciembre del ejercicio gravable respectivo, sumándose o restándose ese resultado, según proceda, a los patrimonios netos establecidos siguiendo las normas de esta ley”.

Después de todo lo dicho sobre el principio de legalidad, hacer un exhaustivo análisis de este artículo resultaría redundante. Solamente señalaremos que resulta exageradamente inconstitucional la facultad que se pretende dar a la Dirección General de Contribuciones de recomponer bases imponibles basándose en simples presunciones. Se evidencia que el principio de legalidad no estuvo en la mente del legislador al redactar este singular artículo.

Las violaciones al principio de legalidad vinculadas al Impuesto al Patrimonio Neto no se han limitado al D. Leg. 451, sino que también la encontramos a lo largo de sus normas complementarias y reglamentarias. (D. Leg. 479, D.S. 175-88-EF, D.S. 176-88-EF).

Por motivos de espacio no los desarrollamos en el presente trabajo.

Finalmente, deseamos concluir este trabajo retomando la reflexión esbozada al principio. La situación para el derecho en nuestro país se ha tomado dramática.

La teoría inculcada en las universidades pareciera que nada tiene que ver con la realidad de nuestro medio.

Para los que de alguna manera nos vinculamos al Derecho Tributario, la reconstrucción del Sistema Tributario debe ser tarea del día. Sólo así se evitará que en el futuro se sigan promulgando dispositivos como el que ha servido para el presente trabajo.

(6) Medrano. Humberto. Inf. Legal Rodrigo, N° 20, Pag. 20.