

PONENCIA INDIVIDUAL
SUB -TEMA III

**IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO
PERSONAL DE LOS NO DOMICILIADOS**

HUMBERTO ALLEMANT SALAZAR *

INTRODUCCION

La configuración del sistema de cualquier tributo, partiendo de un esquema jurídico básico suficiente, que ponga de manifiesto las líneas directrices del tributo, de tal forma que sea un sistema preciso, integral y coherente, cumple el principio de la certeza contenido en el artículo 139° de la Constitución Política y, por tanto, da al contribuyente seguridad no sólo respecto a la existencia de su obligación, sino, también, sobre los elementos esenciales para su determinación, oportunidad y forma de cumplirla.

Contrariamente, la configuración de un tributo con vacíos o lagunas normativas, con ambigüedad u oscuridad en al-

gunos términos empleados en los textos de sus normas, defectos de técnica legislativa, confusión de tratamiento, entre otros aspectos, que no permita conocer claramente la obligación o sus elementos esenciales, rompe la coherencia e integridad, incumpliendo este principio básico de la tributación.

Por otra parte, la utilización por el Gobierno de su facultad de crear tributos, no sólo como medio de provisión de los recursos económicos que necesita, sino, también, como instrumento de política económica, vale decir, el ejercicio de esta facultad, sin que en ningún momento se pierda de vista los positivos o negativos efectos económicos que integralmente podría producir al país la creación mis-

* Miembro del Consejo Directivo del Instituto Peruano de Derecho Tributario; ex Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

ma del tributo o el modo de configurar sus elementos esenciales, reviste una gran importancia, al igual que el punto anterior.

Dada esta importancia, se ha analizado desde estos dos puntos de vista, las normas sobre contribuyentes no domiciliados que contiene el Decreto Legislativo N° 451 y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 176-88-EF y, como consecuencia de tal análisis, considero que existen algunas normas que requieren en algunos casos ser aclaradas, en otros reubicadas, en un tercer caso corregidas, para darle al impuesto al patrimonio neto personal de los contribuyentes no domiciliados, la coherencia e integralidad que debería tener jurídicamente; y que también existen algunos aspectos en la configuración de este impuesto que podrían producir efectos económicos negativos para el país y, por tanto, requieren ser corregidos.

NORMAS APLICABLES

El Decreto Legislativo N° 451 esta organizado en cuatro capítulos: El primero, relativo a las Disposiciones Generales; el segundo; referido a los contribuyentes domiciliados; el tercero, aplicable a los contribuyentes no domiciliados; y el cuarto, relativo a otras disposiciones de carácter general, que versan sobre problemas prácticos.

De esta estructuración debería inferirse que las normas aplicables a los contribuyentes no domiciliados serían las contenidas en los Capítulos I, III y IV. Contrariamente, debería inferirse que las normas no aplicables a dichos contribuyentes no domiciliados serían las contenidas en el capítulo II. Sin embargo, si se analizan los artículos de la Ley y de su nor-

ma reglamentaria, puede comprobarse que ello no es así.

En efecto, en el Capítulo I, el mismo que por su carácter general debería contener sólo normas generales o básicas y, por tanto, deberían ser de aplicación común tanto para los contribuyentes domiciliados como para los contribuyentes no domiciliados, puede apreciarse que existen normas específicas o de aplicación exclusiva para cada uno de estos dos tipos de contribuyentes. En este sentido, a diferencia de lo que a simple vista parecería, no todo el Capítulo I es de aplicación a los contribuyentes o domiciliados, sino tan sólo el artículo 3° y el segundo párrafo del artículo 4° de dicho Capítulo.

Por el contrario, en el Capítulo II, el mismo que por estar específicamente referido a los contribuyentes domiciliados debería contener normas específicas o exclusivas para dicho tipo de contribuyentes, puede apreciarse que existen normas de carácter general, como la de los artículos 5° y 8° que son de aplicación común tanto a los contribuyentes domiciliados como a los contribuyentes no domiciliados. En este sentido, a diferencia de lo que a simple vista parecería, estos, que el Capítulo II sea aplicable única y exclusivamente a los contribuyentes domiciliados, resulta también de aplicación a los contribuyentes no domiciliados, ya que dos de los seis artículos que contiene el referido capítulo son de aplicación a tales contribuyentes.

En consecuencia, por razones de técnica legislativa considero que las normas específicas debieran considerarse, según correspondan, en los Capítulos II y III, que son relativos a normas específicas y las normas generales debieran contemplarse en el Capítulo I, que es un capítulo

de normas generales.

En razón a que lo antes mencionado no se ha efectuado, las normas aplicables a los contribuyentes no domiciliados no deben determinarse en función a la estructuración del Decreto Legislativo N° 451, ni a la denominación de cada capítulo, sino en razón del contenido de los artículos. En este sentido, podemos indicar que en el Capítulo I son de aplicación a los contribuyentes no domiciliados el artículo 3° y segundo párrafo del artículo 4°; en el Capítulo II son de aplicación los artículos 5° y 8°; en el Capítulo IV son de aplicación los artículos 13°, 14° y 15°; siendo totalmente aplicable el Capítulo III.

CONDICION DE NO DOMICILIADO

Dado que el Decreto Legislativo N° 451 que crea el impuesto al patrimonio neto personal, establece para los contribuyentes no domiciliados normas diferentes de las que establece para los contribuyentes domiciliados, he considerado conveniente analizar el criterio adoptado por el referido Decreto Legislativo para determinar y diferenciar la condición de domiciliado o no domiciliado que tiene uno y otro tipo de contribuyente.

Al respecto, debo manifestar que como el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 451 textualmente establece: “Son sujetos del impuesto las personas naturales y sucesiones indivisas, domiciliadas o no domiciliadas en el país, de conformidad con la legislación del Impuesto a la renta”, considero que por el hecho de haberse consignado la expresión “domiciliadas o no domiciliadas en el país”, entre comas intercalares, bien podría plantear-

se la duda acerca de lo que realmente dispone el artículo 3°, esto es, si lo que se establece de conformidad con la legislación del impuesto a la renta es que las personas naturales o sucesiones indivisas, son sujetos del impuesto al patrimonio neto personal; o si lo que se determina de conformidad con la legislación del impuesto a la renta es la condición de domiciliadas o no domiciliadas que tienen las personas naturales y sucesiones indivisas.

Considero que la posibilidad de que pudiera presentarse esta duda ha sido advertida por el legislador y, por tanto, ha sido aclarada por las Normas Reglamentarias del Decreto Legislativo N° 451, aprobada por el Decreto Supremo N° 176-88-EF, las mismas que también en su artículo 3° precisan que las normas del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 451 se aplicarán exclusivamente para determinar la condición de domiciliado o no del contribuyente, reiterando que esta condición de domiciliado se determinará de acuerdo con las normas que sobre domicilio rigen para el impuesto a la renta.

Sin embargo, como las normas del impuesto a la renta que rigen para la determinación de la condición de domiciliadas o no domiciliadas, no son únicamente las relativas a los requisitos de adquisición de la condición de domiciliadas contenidas en una parte del artículo 7° del Texto Unico Ordenado del Impuesto a la Renta, sino, también, otras normas del mismo artículo 7° como las referidas a la forma en que las personas no domiciliadas pueden optar por el tratamiento de las domiciliadas, a la pérdida de la condición de domiciliadas y, sobre todo, otras normas como la del artículo 8° que

establecen la oportunidad en que estas personas que adquirieron la condición de domiciliadas con arreglo al artículo 7°, se considerarán realmente domiciliadas para efectos del impuesto a la renta; se plantea la duda en el sentido de si para efectos de determinar los contribuyentes domiciliados y no domiciliados del impuesto al patrimonio neto personal, el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 451 se remite sólo a la parte de las normas del artículo 7°, relativas a los requisitos de adquisición de la condición de contribuyentes domiciliados; o si por el contrario, se remite a las normas de los artículos 7° y 8° en general.

En el primer sentido, se sostiene que, como la norma reglamentaria ha precisado que las normas del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 451 se aplicarán exclusivamente para determinar la condición de domiciliado y como esta condición se determina conforme al artículo 7° de la ley de impuesto a la renta, tal como lo reconoce el mismo artículo 8° de dicha ley, cuando establece que se considerará domiciliada a la persona natural según fuere su condición al principio del ejercicio con arreglo al artículo 7°, debe aplicarse sólo el artículo 7° del Texto Unico Ordenado del Impuesto a la Renta, toda vez que el artículo 8° únicamente señala el momento a partir del cual el domicilio establecido con arreglo al artículo 7° es determinante para el hecho imponible del impuesto a la renta.

En el segundo sentido se sostiene que todas las normas sobre domicilio, que contiene el Texto Unico Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, no sólo están destinadas a determinar la condición de domiciliado o no domiciliado del

sujeto del impuesto a la renta, sino que tal determinación es para efectos específicos de establecer el tratamiento de afectación correspondiente y por esta razón precisamente estas normas están referidas a la base jurisdiccional del impuesto a la renta y no modifican las normas sobre domicilio fiscal contenidas en el Código Tributario. Bajo esta idea, resulta claro que tanto las normas del artículo 7° como del artículo 8° de la ley de impuesto a la renta, ya sea estableciendo los criterios o requisitos de determinación de la condición de domiciliados, ya sea precisando el momento a partir del cual se considera a la persona natural como domiciliada según fuere su condición al comienzo del ejercicio, etc., son normas relativas a la determinación de la condición de domiciliados o no domiciliados, para efectos de gravarlo con el impuesto a la renta y, por tanto, la remisión del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 451 a las normas que sobre domicilio rigen el impuesto a la renta, se refiere tanto al artículo 7° como al artículo 8° del Texto Unico Ordenado del Impuesto a la Renta. En ese sentido, la precisión del artículo 3° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 451, en el sentido que la norma del artículo 3° del Decreto Legislativo N° 451 debe aplicarse exclusivamente para determinar la condición de domiciliado, no está orientada a aclarar qué norma del impuesto a la renta es la que se debe aplicar para el impuesto al patrimonio neto personal (la del artículo 7° o la del artículo 8°), sino que está destinada a aclarar el para qué se deben aplicar las normas del impuesto a la renta, esto es, para determinar quién debe ser considerado domiciliado o no domiciliado para efectos del impuesto al patrimonio neto personal y no para determinar el sujeto del mencionado impuesto.

Ahora bien, aún cuando estoy convencido que esta segunda corriente de opinión es la correcta, considero que la aclaración respecto a la aplicación de uno o ambos artículos del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, no sólo tiene importancia para la determinación de la condición de domiciliado, sino, también, para determinar el carácter anual o de realización inmediata del impuesto al patrimonio neto personal, y, a su vez, la determinación de tal carácter tiene importancia para la determinación de la aplicación de uno o ambos artículos.

En efecto, si el impuesto al patrimonio neto personal fuera de periodicidad anual o naturaleza compleja, sería plenamente congruente que cualquier cambio de condición de domiciliado a no domiciliado o viceversa, que se produjera en el curso de un período ya comenzado, recién surta efectos legales a partir del inicio (1° de enero) del período siguiente y, por tanto, será claro que deberían aplicarse ambos artículos. En este caso, la aplicación exclusiva del artículo 7° sería inadecuada.

Por el contrario, si el impuesto fuera de realización inmediata, no tendría ningún sentido esperar el inicio del período siguiente para que recién surta sus efectos los cambios de condición operados en el curso de un ejercicio y, por tanto, sería claro que la aplicación del artículo 8° originaría una contradicción con el carácter del impuesto. En cambio, en este caso sería plenamente congruente la aplicación exclusiva del artículo 7°.

En consecuencia, planteada la duda, así como la importancia de la misma, considero que debería ser aclarada.

CONTRIBUYENTES NO DOMICILIADOS

En relación a los sujetos del impuesto al patrimonio neto personal, considero que igual como ocurre en otros aspectos de este impuesto, el Decreto Legislativo N° 451 contiene normas singulares para los contribuyentes no domiciliados. Así, entre dichas normas podemos destacar las siguientes:

1. Ni el Decreto Legislativo N° 451, ni su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 176-88-EF, incluyen a las sociedades conyugales no domiciliadas como sujetos del impuesto al patrimonio neto personal, tal como si lo hacen expresamente respecto a la sociedad conyugal domiciliada; consiguientemente, se plantea la duda respecto al tratamiento que debe darse a los bienes gananciales territorialmente ubicados en el país de propiedad de la sociedad conyugal no domiciliada.

En este sentido, como los componentes de la sociedad no son titulares directos de dichos bienes, ni los poseen de la manera indirecta que señala el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 451 o el artículo 41° de su Reglamento, bien podría pensarse que dichos bienes pese a estar comprendidos en algunos de los incisos del a) a la j) del artículo 5° del Decreto Legislativo N° 451, se encuentran inafectos, lo que sería absurdo. Sin embargo, esta parecería ser la intención del legislador, cuando en el artículo 7° del Reglamento establece que los cónyuges y la sociedad conyugal serán sujetos del impuesto por los bienes propios y los bienes gananciales, respectivamente. De este artículo se desprende que es la socie-

dad conyugal y no los cónyuges la que debe tributar por los bienes gananciales; consiguientemente, siendo la sociedad conyugal no domiciliada quedaría inafecta por no ser sujeto del impuesto.

De otro lado, partiendo del hecho que los componentes de la sociedad conyugal, al igual que los accionistas de una sociedad comercial, son propietarios indirectos de los bienes de la sociedad, podría pensarse que dichos bienes se encuentran gravados en cabeza de sus componentes. O, también, partiendo del hecho concreto que el responsable no tiene porqué saber que el bien que posee es un bien propio o un bien ganancial de la persona natural no domiciliada que cedió la posesión y, dado que en el caso de los no domiciliados es irrelevante si el responsable paga por la sociedad conyugal o en cabeza de sus componentes, toda vez que aplicándose una tasa proporcional, el monto del impuesto no se altera, podría pagarse en nombre de la persona natural que cedió la posesión del bien.

En mi opinión, esta última posición es la correcta.

2. Mediante la presunción de pleno derecho contenida en el tercer párrafo del artículo 11° del Decreto Legislativo N° 451, concordado con el artículo 42° de su Reglamento, en el sentido que las participaciones en el capital de empresas, sociedades y establecimientos permanentes domiciliados en el país, cuyos titulares sean sociedades, empresas o establecimientos permanentes domiciliados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas naturales no domiciliadas; el Decreto Legislativo N° 451 incluye como sujeto del impuesto a las empresas, sociedades y establecimientos permanentes no domiciliados en el país.

La existencia de esta presunción y el carácter de la misma como de pleno derecho, resulta perfectamente explicable en el caso de los no domiciliados si se tiene en cuenta lo fácil que resultaría la elusión tributaria (no la evasión), mediante la creación de personas jurídicas no domiciliadas propietarias de los bienes territorialmente ubicados en el país.

En este sentido, también resulta perfectamente explicable dar a la presunción un carácter distinto, es decir, que admita prueba en contrario cuando el propietario del bien es un organismo gubernamental o internacional.

3. Dado que las empresas, personas jurídicas y personas naturales domiciliadas en el país, que tengan el condominio, posesión o administración de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a empresas, personas jurídicas, personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el extranjero, son las que en calidad de responsables deberán pagar el impuesto al patrimonio neto personal, se presenta normalmente en relación a los contribuyentes no domiciliados la figura del sujeto pasivo de hecho o responsable; que casi no se da respecto a los contribuyentes domiciliados.

En este caso, el responsable no está obligado a efectuar pagos a cuenta del impuesto al patrimonio neto personal, sino tan sólo un pago único que tiene carácter definitivo.

4. El artículo 3° del Decreto Legislativo N° 451 expresamente establece que son sujetos del impuesto al patrimonio neto personal las personas naturales y las sucesiones indivisas no domiciliadas.

Por su parte, el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 451, contenido en el Capítulo referente a los contribuyentes no domiciliados, al establecer que las personas naturales y sucesiones indivisas que quedan sujetas a las disposiciones del citado Capítulo son las que resulten: (1) titulares directos de bienes territorialmente ubicados en el país; (2) titulares directos o indirectos de créditos otorgados a personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas y (3) poseedoras de manera indirecta a través de las participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados, limita subjetivamente al artículo 3° en sus alcances, pues ya no son todas las personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas las que resultan gravadas con el impuesto, sino tan sólo las precisadas por este artículo 11°. Sobre este punto, debemos señalar que el Reglamento ha introducido una modificación importante, ya que donde en la ley establece: “sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados”, el reglamento dispone: “sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados en el exterior”; con lo cual se da una evidente implicancia, pues los domiciliados en el exterior son justamente los no domiciliados y en este artículo se refiere a los domiciliados. Si bien, en nuestra opinión, la norma reglamentaria es más coherente -pues evita que se pueda interpretar que están gravados tanto las participaciones como los bienes que ellas representan-, está contraviniendo a la norma legal, razón por la cual se requiere que la modificación sea recogida por una norma de mayor jerarquía.

De otra parte, el artículo 41° del Decreto Supremo N° 176-88-EF, al regla-

mentar precisamente el artículo 11° mencionado y sustituir la expresión “quedan sujetos a las disposiciones del presente Capítulo” por la expresión “el impuesto grava”, modifica el carácter subjetivo de la limitación por el carácter objetivo, refiriéndola ya no al sujeto del impuesto sino al objeto del mismo, es decir, a los bienes gravados.

En este sentido, aún cuando esta modificación no altera por sí misma los efectos del impuesto, considero que tal modificación no debió efectuarse por una norma reglamentaria, sino por una norma legal.

PERIODICIDAD DEL IMPUESTO A LOS NO DOMICILIADOS

En relación a este aspecto del impuesto, se plantea el problema de determinar si el impuesto al patrimonio neto personal, creado por el Decreto Legislativo N° 451, es un tributo de realización inmediata o si, por el contrario, es un tributo de periodicidad anual; y si en el caso de contribuyentes no domiciliados conserva su carácter o establece un tratamiento de excepción.

El problema surge como consecuencia de que el Decreto Legislativo N° 451, en lugar de precisar la periodicidad del impuesto, tal como lo han hecho no sólo otros dispositivos que han creado un impuesto sobre el patrimonio parcial o total, sino, también, los dispositivos que han creado otros impuestos, y consiguientemente, dar normas uniformes en el sentido precisado, ha dictado disposiciones que pueden llevar, no sólo al contribuyente no domiciliado, sino al contribuyente en general a interpretar en uno u otro sentido.

En efecto, si tenemos en cuenta: (1) que cuando el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 451 dispone que el impuesto creado por él, grava el patrimonio neto existente al 31 de diciembre de cada ejercicio gravable; (2) que cuando el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 451, relativo a la valuación de los bienes, en varios de sus incisos incide en que el valor computable es el existente al 31 de diciembre; (3) que cuando el Decreto Legislativo N° 451 omite indicar la periodicidad anual del impuesto al patrimonio neto personal, no obstante que en nuestra legislación se acostumbra hacer esta precisión cuando se quiere que el impuesto tenga tal característica, tal como sucede en los dispositivos de impuesto a la renta, impuesto al patrimonio empresarial, impuesto al patrimonio predial, impuesto al patrimonio vehicular, impuesto único a los terrenos sin construir, entre otros, y (4) que cuando la ley argentina, tomada como modelo por el legislador peruano para dictar el Decreto Legislativo N° 451, establece con toda claridad que se trata de un tributo de realización inmediata, lo que se desprende de su artículo 1°; bien podría llevar a entender o interpretar que como la base imponible para la aplicación del impuesto está constituida por el patrimonio neto al 31 de diciembre y, consiguientemente, el tributo se devenga a dicha fecha, el legislador peruano ha creado un impuesto al patrimonio neto personal de realización inmediata.

Por el contrario, si tenemos en cuenta: (1) que cuando el artículo 9° del Decreto Legislativo N° 451 establece que se aborarán pagos a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponde por el ejercicio gravable; (2) que cuando la Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 451 dispone que para efectos de los pagos a cuenta del impuesto correspondiente al

ejercicio gravable de 1988...; (3) que cuando el artículo 2° del Decreto Supremo N° 175-88-EF dispone que los contribuyentes establecerán los pagos a cuenta del impuesto al patrimonio neto personal correspondiente al ejercicio gravable de 1988, determinándolos en base a sus bienes y deudas existentes al 31 de diciembre de 1987; (4) que cuando el artículo 3° del Decreto Supremo N° 175-88-EF expresamente dispone que para efectos de la determinación del impuesto al patrimonio neto personal correspondiente al ejercicio de 1988...; (5) que cuando el artículo 15° del Decreto Legislativo N° 451 establece que dicha ley regirá para los ejercicios gravables que se inicien a partir del 1° de enero de 1988; (6) que cuando el artículo 14° del Decreto Legislativo N° 451 establece que si en el curso del ejercicio gravable se producen variaciones en el patrimonio neto, que hagan presumir alteraciones no justificadas en la base imponible del impuesto, la Administración Tributaria podrá disponer que las mismas se prorrateen en proporción al tiempo transcurrido desde que operaron hasta el 31 de diciembre y (7) que aún cuando el impuesto al patrimonio empresarial también se determina sobre la base del patrimonio neto al final del ejercicio contable, es decir, al 31 de diciembre de cada año, esta determinación no le quita el carácter anual o periódico que estableció la ley para dicho impuesto, bien podría llevar a entender o interpretar, que el impuesto al patrimonio neto personal creado por el legislador peruano, es un impuesto de periodicidad anual, aún cuando el mismo se determine en base al patrimonio a una fecha determinada, esto es, el 31 de diciembre, y aún cuando no se mencione expresamente en el Decreto Legislativo N° 451 su carácter anual.

La aclaración del problema planteado

reviste especial importancia, si se tiene en cuenta las diferentes consecuencias tributarias que podría originar cada una de las dos posibilidades de interpretación expuestas. Así, si en vía de ejemplo, consideramos que el impuesto al patrimonio neto personal es de realización inmediata, tendremos que las normas modificatorias que se dicten entrarían en vigencia al décimo sexto día de su publicación; en tanto que si consideramos que es de periodicidad anual, entraría en vigencia recién a partir del ejercicio siguiente, ya que la Constitución del Estado y el Código Tributario así lo establecen.

Esta aclaración reviste mayor importancia en el caso de los contribuyentes no domiciliados, si se tiene en cuenta: (1) que igual como en el caso de los contribuyentes domiciliados, la base imponible para la aplicación del impuesto está constituida por el patrimonio neto al 31 de diciembre de cada ejercicio y, consiguiente, el impuesto se devenga a dicha fecha, es decir, al 31 de diciembre de cada año; (2) que al establecerse que el pago que efectúan los responsables por cuenta del contribuyente no domiciliado tiene carácter único y definitivo, significa que los distintos bienes que constituyen el patrimonio de dichos contribuyentes no domiciliados, en la medida que estén en manos de distintos responsables, se gravan individualmente, es decir, no se acumulan para formar un patrimonio global; y (3) al aplicarse una tasa proporcional que es más usual en los impuestos de realización inmediata, en vez de una tasa progresiva, que es más usual en los impuestos de carácter periódico, podría llevar a entender o interpretar que, en el caso de contribuyentes no domiciliados, el impuesto tiene el carácter de un tributo de realización inmediata.

En consecuencia, planteado el problema, así como su importancia, considero que se debe hacer las precisiones del caso.

BIENES GRAVADOS

Como ya se mencionó anteriormente, el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 451, el mismo que precisaba los sujetos a los cuales les era de aplicación el impuesto al patrimonio neto personal y que por interpretación del Reglamento debe entenderse referido a los bienes gravables, establece que se encuentran gravados:

- Los bienes territorialmente ubicados en el país de los que resultaran titulares directos.
- Los bienes territorialmente ubicados en el país de los que resultaran titulares indirectos a través de participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados. Recordamos en este punto lo mencionado en el capítulo anterior, respecto de la implicancia existente entre esta norma y la norma reglamentaria.
- Los créditos de los que resulten titulares directos o indirectos, otorgados a personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas. Estos créditos no excluyen los garantizados por derechos reales sobre bienes situados en el país.

De este enunciado se desprenden varias interrogantes, siendo la primera de ellas: ¿cuáles son los bienes territorialmente ubicados en el país?

Esta interrogante se origina en el he-

cho que gramaticalmente debemos entender como bienes territorialmente ubicados en el país, a aquellos bienes que físicamente se encuentran en territorio peruano; sin embargo, el artículo 51° del Decreto Supremo N° 176-88-EF considera todo lo contrario, esto es, considera como tales a bienes que físicamente se encuentran en el exterior, es decir, fuera del territorio peruano. Estos casos específicos que contradicen el concepto gramatical de bienes territorialmente ubicados en el país, si bien es cierto que pueden explicarse atendiendo el sentido de la norma que reglamenta el artículo 51°, esto es, evitar que patrimonios permanentes se vean alterados (reducidos) injustificadamente, no es menos cierto que dichos casos contienen un criterio de permanencia para determinar estos bienes territorialmente ubicados en el país. Bajo esta idea, resulta claro que bienes que permanentemente se encontraron en el país y que injustificadamente fueron sacados del país antes del 31 de diciembre, sean considerados ubicados en el territorio peruano, aún cuando realmente no lo estén y, congruentemente, bajo el mismo criterio resultaría claro que bienes que transitoriamente se encuentran ubicados en el territorio peruano no sean considerados como tales.

Dentro de este orden de ideas de atender a la literalidad o al sentido de las normas del Decreto Legislativo N° 451, como criterio de determinación del concepto de bienes territorialmente ubicados en el país, se plantea el problema de saber cuál es la situación de los bienes que, encontrándose en las Aduanas, es decir, físicamente en el territorio peruano, no lo están desde el punto de vista legal. La misma duda existe respecto de bienes ingresados bajo el sistema de internación temporal.

Le segunda interrogante se plantea en relación a los bienes territorialmente ubicados en el país, de los que se es titular a través de participaciones en el capital de empresas domiciliadas.

En efecto, dado que las participaciones constituyen en sí mismas bienes territorialmente ubicados en territorio peruano, surge la duda de si lo que pretendió gravar el legislador era tanto los bienes como las participaciones, generando doble imposición, o sólo las participaciones, en cuyo caso la alusión a los bienes indirectamente poseídos era innecesaria. Entendemos que lo segundo es lo correcto y esto ha sido aclarado por el reglamento.

Finalmente, respecto de los créditos gravados se pueden señalar los siguientes puntos que, a nuestro entender, son poco claros. Primero, la ley establece que se encuentren gravados solamente los otorgados a personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas, de los que sean titulares directa o indirectamente contribuyentes no domiciliados. No queda claro, del tenor literal de este dispositivo, si los créditos otorgados a empresas o personas jurídicas están o no comprendidos dentro del alcance del impuesto. En efecto, según una interpretación literal de la norma, los únicos créditos gravados son aquellos que tienen como beneficiarios a personas naturales o sucesiones indivisas, sin importar si el otorgante es una persona natural o jurídica no domiciliada. Así estaríamos entendiendo que la palabra “indirectamente” se refiere al otorgante del crédito. Sin embargo, también podría entenderse que “indirectamente” se refiere tanto al acreedor como al deudor; interpretación que no compartimos, pero si así fuere, también se entenderían gravados los créditos otorgados a empresas y otras personas jurídicas.

En nuestra opinión, no hay ningún motivo lógico por el cual no se deban gravar los créditos por préstamos a personas jurídicas. Si así fuera, cualquier persona natural que estuviera por recibir un crédito, se constituiría primero como persona jurídica y le evitaría así al acreedor el pago del impuesto, que finalmente el deudor debe pagar como responsable. Esto apuntaría en dirección de interpretar que todos los créditos están gravados. Sin embargo, el texto de la norma indica, más bien, lo contrario, por lo cual creemos que, hasta que no se modifique o aclare debidamente la norma, los créditos otorgados a entes distintos de personas naturales o sucesiones indivisas, no están gravados por disposición expresa de la norma.

Un segundo punto controvertido respecto de los créditos, es el referente a aquellos garantizados por derechos reales sobre bienes situados en el país. La norma señala que los “créditos mencionados”, que son los otorgados a personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas, incluyen también los garantizados por derechos reales sobre bienes situados en el país. Esta indicación era innecesaria pues no había motivo de confusión que llevara a entender que dichos créditos podían quedar excluidos. Su inclusión, más bien, genera duda, pues puede llevar a interpretar que cuando el legislador dijo “créditos mencionados” se refería a cualquier crédito, siempre que esté garantizado por un derecho real sobre bienes ubicados en el país, y no necesariamente a los otorgados a personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas. El reglamento, en su artículo 41°, ha aclarado este punto en el sentido que los “créditos mencionados” son sólo aquellos otorgados a las personas antes mencionadas.

BASE IMPONIBLE DE LOS NO DOMICILIADOS

La base imponible sobre la que se aplica la tasa del 4% está constituida por el patrimonio del contribuyente no domiciliado, considerándose como tal aquel conformado por los bienes y créditos señalados en el artículo 11° de la ley y valuado de acuerdo a las normas del artículo 5°.

Comentando las normas referentes a la base imponible, debemos señalar que la ley, en su artículo 12°, expresa que, para el caso de contribuyentes no domiciliados, la base imponible está conformada por el patrimonio, sin precisar si dicho patrimonio es el patrimonio neto del contribuyente o el patrimonio conformado únicamente por los bienes que los no domiciliados poseen en el país; la misma norma legal indica que para calcular el impuesto se debe aplicar la tasa sobre el valor de los bienes, con lo cual el no domiciliado no tendría derecho a deducir del valor de los bienes que posee en el país, las deudas que pudiera tener en él. Esto, que ya entonces parecía un exceso con respecto a las facultades delegadas que autorizaban crear un impuesto sobre el patrimonio neto, podía, sin embargo, ser interpretado como una presunción absoluta, es decir, que se grava el patrimonio neto de los no domiciliados pero se presume, sin admitir prueba en contrario, que el valor de los bienes equivale al valor de dicho patrimonio. Esta figura, si hubiera sido recogida por el reglamento, hubiera permitido gravar los bienes de los no domiciliados sin exceder al menos, formalmente, las facultades legislativas delegadas por el Congreso. Lamentablemente, el texto del artículo 2° del reglamento no permite esta interpretación, pues señala expresamente que el objeto

gravado, en el caso de los no domiciliados, es el patrimonio, sin contemplar el valor de las deudas.

Visto así, en nuestra opinión, el impuesto que grava a los bienes territorialmente ubicados en el país, de propiedad de no domiciliados, está excediendo las facultades delegadas por el Congreso en la Ley N° 24750, y los contribuyentes no domiciliados y sus responsables podrían hacer uso de las acciones legales que la Constitución y la ley les franquea en contra de este dispositivo. A fin de evitar esta situación, el legislador debería dar fuerza de ley al Decreto Legislativo en aquellos puntos en que haya excedido las facultades delegadas o permitir al contribuyente no domiciliado deducir sus deudas en el país. Sea cual fuere la alternativa elegida, la norma que la contenga debería entrar en vigencia con anterioridad a la fecha en que ocurra el hecho imponible pues, de no ser así, el Decreto podría ser impugnado por los contribuyentes no domiciliados.

Suponiendo que la anotada ilegalidad se corrigiera oportunamente, la base imponible se determinaría, como ya se dijo, aplicando las normas de valuación correspondientes a los contribuyentes domiciliados sobre sus bienes y, dado el caso, sobre sus deudas, punto que es parte de las ponencias del sub-tema II.

EFFECTOS ECONOMICOS DEL IMPUESTO SOBRE LOS NO DOMICILIADOS

Como ya se ha mencionado, el régimen de los no domiciliados contiene normas que le son propias y, por tanto, son distintas a las aplicables a los domiciliados. Hemos visto, por ejemplo, que los no domiciliados, a diferencia de los

domiciliados: (a) no pueden computar sus deudas para el cálculo de la base imponible; (b) están gravados por el íntegro de su patrimonio y no por el patrimonio que exceda las 200 UIT y (c) se les aplica la tasa proporcional del 4%, que equivale al tramo más alto de la escala progresiva aplicable a los domiciliados.

El régimen de los no domiciliados parece entonces sumamente gravoso, especialmente si lo comparamos con el establecido por la ley argentina, que permite la deducción de deudas, exceptúa del pago a los patrimonios menores a determinado monto y que, finalmente, aplica una tasa de 1.5% sobre el valor patrimonial.

Por otra parte, si analizamos la composición de los bienes que se computan para efectos de determinar el patrimonio de los no domiciliados, llegamos a la conclusión que lo que se está gravando es básicamente la inversión extranjera en acciones y participaciones en el capital de empresas y los créditos de los no domiciliados, dado que es menos probable que un no domiciliado mantenga en territorio nacional joyas, obras de arte, caballos de polo, depósitos en moneda nacional o extranjera o vehículos.

Pues bien, nos preguntamos por el significado de este impuesto en un contexto económico que requiere la búsqueda de créditos en el exterior o de fuentes de inversión extranjera.

En nuestra opinión, la creación de un tributo con las características del impuesto al patrimonio neto personal no ha sido acertada, pues cualquiera que pretenda invertir en el país o se anime a hacer un préstamo, adicionalmente al riesgo de que

no se le pague oportunamente los rendimientos de su inversión o el reembolso del capital por la falta de divisas, deberá pagar al estado peruano un 4% sobre su inversión, lo que le significa que en un período de 25 años pueda pagar en impuestos una suma igual a su patrimonio.

Entendemos que el legislador, enfrentado a la necesidad de obtener mayores recursos, optó por el camino más sencillo, que era el de gravar con mayores impuestos a los pocos contribuyentes formales conocidos, en vez de procurar ampliar el universo de contribuyentes. Sin embargo, parece claro que la solución adoptada no es la más adecuada, dado que esta desincentiva la inversión extranjera, no sólo por el alto costo tributario que implica una operación de préstamo o inversión en nuestro país, sino, también, porque no existe seguridad jurídica, lo que se ha puesto de relieve al no haber respetado el Gobierno los convenios de estabilidad tributaria que varias sucursales o empresas con accionistas no domiciliados tienen celebrados con él. En efecto, como quiera que el Decreto Legislativo N° 451 establece que el impuesto grava a la persona natural que está detrás de la empresa, y no a la empresa misma, no son aplicables los convenios de estabilidad tributaria que ésta pueda tener celebrados con el Gobierno, aun cuando sea ella quien efectúe el pago del impuesto por cuenta de la persona natural propietaria.

Por otra parte, si tenemos presente que el Decreto Supremo N° 127-88-EF ha prorrogado lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 260-88-EF, referente a los Certificados de Depósito en Moneda Extranjera que son entregados a los inversionistas extranjeros por el importe de sus dividendos y regalías, entre otros, que no pueden ser remesados al exterior, y que la Ley del Impuesto al Patrimonio Neto Personal considera como bienes territorialmente ubicados en el país a tales bienes, (ya sea que se les tome como depósitos en moneda nacional o en moneda extranjera o como títulos públicos), llegamos a la conclusión que a los inversionistas titulares de estos Certificados no sólo se les ha privado del derecho a repatriar su patrimonio, sino que, además, por el hecho de mantenerlos en el país, por mandato de la ley, se les aplica el impuesto al patrimonio neto personal. En nuestra opinión, el que se grave este tipo de patrimonio, carece de todo fundamento.

Finalmente, creemos que la situación económica por la que atraviesa el país determina que no es el momento para implantar un impuesto con las características anotadas, sobre todo si las tasas aplicadas resultan excesivas. Ello al margen de los otros aspectos mencionados en este trabajo.

Lima, 18 de octubre de 1988