

PONENCIA INDIVIDUAL
SUB-TEMA III

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

LUIS HERNÁN CASTAÑEDA RAMÍREZ *

1. IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO

El impuesto al patrimonio neto grava a las personas físicas, sociedades conyugales o sucesiones indivisas que sean titulares de un patrimonio neto al final de un año determinado, por considerarse que la titularidad de ese patrimonio es indicio de su capacidad contributiva. Perteneciente a los llamados impuestos al patrimonio, su característica más notable reside en el hecho de que grava no a las rentas que producen esos patrimonios, sino el sólo hecho de ostentarlos al momento de realización del impuesto, aún cuando no se hubiere generado renta alguna. Se le considera también como un instrumento para alcanzar la uniformidad en la imposición, debido a que por gravar a aquellos

valores patrimoniales que siendo en la actualidad improductivos, podrían eventualmente generar rentas si se añadieran a ellos dosis usuales de capital o trabajo, lo cual no puede lograrse con el impuesto a la renta.

Además, al recaer sobre patrimonios que son totalmente improductivos y sin posibilidad de serlo ni siquiera potencialmente, permite gravar en forma más cierta la capacidad de gasto que los titulares de dichos patrimonios tienen, lo cual es el resultado de la posesión de los mismos.

2. SISTEMATIZACION DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO

Se pueden agrupar en tres las corrientes de las legislaciones de los diversos

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

países en referencia al trato sistemático que le suelen dar al impuesto bajo comentario:

(a) Como parte integrante del impuesto a la renta; legislaciones como la sueca, adoptan este sistema, y así un mismo ordenamiento legal contiene ambos tributos.

(b) En forma separada del impuesto a la renta, pero actuando como complemento de él. Al decir de Villegas (1), “así es en la mayor parte de los países”, en tal sentido los pagos realizados por concepto de impuesto a la renta pueden ser aplicados contra el pago de este impuesto.

(c) En forma totalmente independiente del impuesto a la renta.

La razón que la opción legislativa del tributo bajo comentario esté ligado al tratamiento legislativo que se le dé al impuesto a la renta, responde al hecho de gravar los impuestos las manifestaciones de la capacidad contributiva, la cual se revela en tres aspectos: Como Ingresos, papel que cumple el impuesto a la renta; Como Gastos, papel que cumplen los impuestos al consumo y como Atesoramiento o Ahorro, papel que cumplen los impuestos al patrimonio.

Como lo que se persigue es la más equitativa imposición de los contribuyentes basados en los principios de uniformidad y justicia, al optar incluir al impuesto bajo como comentario según cualquiera de los tres sistemas legislativos enunciados, se aproximaría más a cumplir este principio impositivo constitucional que nos indica que todos deben tributar de acuerdo a sus posibilidades. Este principio no puede lograrse eficazmente con sólo el impuesto a la renta.

“El impuesto al patrimonio neto como índice de la capacidad contributiva pone en evidencia, esencialmente, una riqueza potencial, que puede o no ser actual” (2), tal como lo manifiesta Dino Jarach reiterando todo lo anteriormente dicho. Esta es quizá la principal diferencia que lo aparta del impuesto a la renta, y así, llevando ese razonamiento a todos sus extremos, Jarach se propone enunciar cuales serían los elementos de juicio que pueden determinar la elección del impuesto al patrimonio neto en lugar del impuesto a la renta, a saber:

1). El impuesto al patrimonio neto al gravar bienes improductivos (pero algunas veces bienes improductivos pero susceptibles de producir) induce al Sujeto Pasivo a explotarlos o venderlos, para neutralizar de esta manera la incidencia del gravamen, favoreciendo de este modo la circulación de los factores de producción; en cambio, el impuesto a la renta por ser de imposición genérica, es decir por tener en su ámbito como único factor de imposición sólo los bienes que producen rentas, no puede alcanzar estas situaciones.

2). El impuesto al patrimonio neto grava rentas efectivas (caso de los bienes que sí la producen) y también rentas virtuales (de bienes improductivos, pero que potencialmente podrían producirlas); en cambio, el impuesto a la renta se caracteriza por gravar sólo a las rentas efectivas de los bienes.

Dependiendo de estos argumentos, que entre otros nos sirven para diferenciar con exactitud a estos dos tributos, se podrá elegir al impuesto al patrimonio neto para integrar el sistema tributario. La Doctrina dominante está de acuerdo en manifestar que la conveniencia de que el impuesto al

patrimonio neto integre el sistema tributario de los países se basa fundamentalmente en que siendo de alícuota baja y complementario al impuesto a la renta, sus beneficios al sistema tributario serían muchos. En contraposición al intento de implantarlo en forma separada del impuesto a la renta, el beneficio principal lo manifiesta el maestro argentino Villegas: (3) “es eficaz instrumento de la conveniente discriminación de trato impositivo entre rentas del trabajo y del capital, favoreciendo lógicamente a las primeras”.

Los principales argumentos a favor de la implementación de este impuesto es que grava a los patrimonios improductivos como podría ser el caso de vehículos de recreo, metales preciosos, objetos de arte, etc.; que no son afectados por el impuesto a la renta (lógicamente, ya que no producen rentas) y que no obstante ello son claros índices de capacidad contributiva; “entonces no sólo alcanza los flujos de riqueza, sino su acumulación y tenencia” (4). Otro argumento a favor de este planteamiento es que puede constituir, el impuesto al patrimonio neto, un eficaz instrumento de inmejorable discriminación de trato impositivo entre rentas del trabajo y del capital, favoreciendo a las rentas del trabajo por no estar dentro del ámbito de aplicación del impuesto al patrimonio. Esto se considera como algo conveniente ya que al favorecerlas se emprende la difícil tarea de la distribución de la riqueza y la recirculación de los factores de producción. Además, si ya se hubiera llegado a escalas altas de impuestos tradicionales como el de la renta o los impuestos al Consumo, la imposición al patrimonio neto personal produce menos efectos indeseables que un incremento de los mencionados impuestos tradicionales.

Como argumentos en su contra se pueden citar los siguientes:

Si su alícuota es alta, se incrementan los esfuerzos para evadirlo, manifestados por ejemplo por la reducción del valor de los bienes o el abuso de formas societarias para situarse fuera del ámbito de aplicación subjetiva del impuesto. Se dice que tiene efectos negativos sobre el ahorro y la inversión ya que se suele argumentar que favorece el consumo y desalienta la inversión en bienes que eventualmente podrían estar dentro del ámbito de aplicación del impuesto al Patrimonio neto. Sin embargo, este argumento sería plenamente válido si la única motivación de orientación del flujo de capitales estuviera determinada por la existencia de este gravamen, lo cual no es posible admitir, ya que por lo general dichas decisiones obedecen generalmente a otros motivos.

3. EL IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO EN EL PERU, REGIMEN LEGAL DE LOS NO DOMICILIADOS

Mediante Ley 24750 se autorizó al Poder Ejecutivo para dictar una serie de medidas económicas que permitan procurar al Estado algunas fuentes de financiamiento. Siendo éste el contexto de la autorización legislativa, el Poder Ejecutivo mediante Decreto Legislativo N° 451 instituyó al Sistema Tributario Peruano el llamado “Impuesto al Patrimonio Neto”, el cual grava al patrimonio neto de las personas naturales y sucesiones indivisas. Con posterioridad, el 27 de setiembre de 1988, se reglamentaron las disposiciones de este tributo mediante D.S. 176-88-EF, quedando así establecido el régimen general del impuesto al patrimonio neto personal.

Para el ejercicio gravable 1988 se han establecido mediante Decretos Supremos 175-88-EF y 176-88-EF reglas especiales que regirán transitoriamente durante dicho ejercicio gravable.

Según lo establece el artículo 1° del D. Leg. 451, y confirmando la tendencia mayoritaria de las legislaciones de los diferentes países, los sujetos pasivos de este impuesto, las personas obligadas al cumplimiento de la prestación emanada de la obligación legal jurídico-tributaria, son las personas naturales y las Sucesiones indivisas.

Siendo el impuesto al patrimonio neto estrictamente personal, se considera a las personas físicas como los sujetos que resultan gravados con este impuesto, haciendo extensiva esta consideración a las sucesiones indivisas, ya que está constituida por los antiguos bienes de una persona natural que alguna vez fue también un sujeto pasivo de la obligación emanada del impuesto al patrimonio neto, y los cuales, por constituir en la actualidad una comunidad de bienes, también resultan dotados de capacidad contributiva.

Debemos expresar que para efectos del impuesto al patrimonio neto se deberán usar las reglas del D. Leg. 200 y modificatorios, esto es para establecer cuando una persona es domiciliada o no. Este hecho lo confirma el artículo 3° del D. Leg. 451 que es norma de remisión al régimen del impuesto a la renta.

Sobre el hecho que grave al patrimonio neto de las personas no domiciliadas en el país, algunos autores sostienen que podría tratarse de un impuesto al capital extranjero. Como después veremos, esta afirmación alcanza niveles reales cuando

estudiamos la figura del “sustituto tributario” que se ha tratado en esta legislación con ocasión de la creación del impuesto bajo comentario. Se trata de una nueva forma de sujeción pasiva y que al parecer es un “aporte” de la legislación argentina, ya que para el caso en referencia el artículo 15° de la Ley 21282 establece la figura de los sustitutos, los cuales, según ella, “son las personas de existencia física, ideal, con cualquier estructura de personería o sucesiones indivisas locales que tengan con los destinatarios legales del tributo del exterior, algunos de los nexos económicos o jurídicos que la ley menciona (condominio, administración o guarda de bienes, custodia, etc.)” (5). En suma, lo que nuestra ley denomina los responsables.

3.1 Contribuyentes no domiciliados

Debemos empezar diciendo que en virtud de la premisa básica de la sujeción pasiva establecida en este impuesto, el sujeto pasivo por excelencia está constituido por personas físicas (es por eso que algunas legislaciones suelen llamar al impuesto bajo comentario como “impuesto al patrimonio de las personas físicas”). Sin embargo, como después veremos, hay algunas reglas que involucran ad initio como sujetos pasivos a personas que no son físicas, sino más bien jurídicas o sucursales de empresas constituidas en el exterior (no domiciliadas).

Los contribuyentes no domiciliados son los siguientes:

3.1.1. **Personas naturales o sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, titulares directos de bienes situados territorialmente en el país.**

El artículo 11° del D. Leg. 451, esta-

blece como sujetos pasivos natos, a los que detallamos en este acápite. El Reglamento en el inc. a) del Art. 41° precisa los alcances de este dispositivo. Vemos que el articulado en referencia es consecuente con el criterio de “Territorialidad” que ha adoptado el D. Leg. 451. En tal sentido, sólo estarán afectos los bienes de dichas personas al impuesto bajo comentario si cumplen con el aspecto espacial del impuesto.

En lo que respecta a las sucesiones indivisas, el causante en vida fue el titular de los bienes situados en el país, que ahora resultan gravados con el impuesto. En este caso particular se incluye también la posible existencia de un condominio entre los herederos del causante, y por lo tanto propietarios de una alícuota del acervo hereditario. Al respecto el reglamento establece reglas concretas. El artículo 8° del Reglamento (D.S. 176-88-EF) señala que para determinar el patrimonio neto de las sucesiones indivisas se deberá agrupar tanto los bienes propios del causante como la mitad de los bienes sociales que le hubieran correspondido en la ya fenecida sociedad de gananciales. La aplicación de esta regla estimamos que está limitada a los sistemas legales que tengan similitud en lo que respecta al régimen patrimonial del matrimonio.

Cabe indicar que en el caso de que la sucesión indivisa deje de serlo, los herederos deberán aplicar a su propio patrimonio la parte correspondiente a su alícuota de participación en el acervo hereditario, con lo que al atomizarse al patrimonio resultaría en algunos casos que el patrimonio repartido no estaría dentro del ámbito de aplicación del impuesto. Esta disposición se encuentra establecida en el artículo 9°, pero su redacción puede provocar dudas, siendo la interpretación que

antecede la más adecuada.

Por añadidura, el mismo artículo 9° del Reglamento establece una regla específica para los legatarios, que como sabemos son herederos a título particular, los cuales deberán incorporar a su patrimonio el bien legado, y es lógico por la misma naturaleza de la sucesión.

En lo referente a las sociedades conyugales, el Decreto ha procurado estar acorde en el tratamiento impositivo que tiene la sociedad conyugal respecto al impuesto a la renta. Al establecer el Reglamento que los cónyuges son sujetos del impuesto separada y respectivamente, tanto por los bienes sociales como por los propios, al ser desagregados los patrimonios netos de cada uno, tributando separadamente cada uno de ellos por sus bienes propios y en forma conjunta como sociedad conyugal, se situarán en tramos menores de la escala progresiva acumulativa del impuesto y por lo tanto su impuesto a pagar resultará siendo menor. El artículo 7° del Reglamento precisa los alcances del segundo párrafo del artículo 4° del Decreto, referido al régimen patrimonial común, es decir la sociedad de gananciales, dejándose fuera del ámbito de este beneficio el régimen de separación de patrimonios efectuado después de la celebración del matrimonio, lo cual representa un retroceso al progreso que se había conseguido con la última modificatoria al artículo 15° del D. Leg. 200 (efectuado por Ley 24286). Sin embargo, debemos precisar que no existe razón para favorecer al régimen matrimonial de separación de bienes constituido por matrimonio y no al constituido después de su celebración, pudiéndose atribuir la existencia de esta norma a una falta de visión del legislador y al no conocimiento de toda la legislación tributaria al respecto.

Otra de las interpretaciones que se podría dar a esta norma es en el sentido que sólo se admite la separación de bienes por sentencia judicial, y no por régimen contractual de separación de bienes, y que cuando el reglamento se refiere a la desagregación de patrimonios, lo hace en referencia a los bienes propios que los cónyuges llevaron al matrimonio y no a la existencia de un régimen matrimonial de separación de bienes instituido concomitantemente con dicho acto -el matrimonio-; dicha interpretación sería más coherente. Los dos cónyuges, al aprovechar en uso los bienes que poseen tanto propios o sociales, adquieren una mayor capacidad de gasto y, por lo tanto, disponibilidad para gozar de otras rentas (en cuyo caso su capacidad contributiva se ve incrementada), deben agregar a su patrimonio neto tanto sus bienes propios como los sociales y consolidar un sólo patrimonio, no siendo aplicable dicha regla en el caso de separación judicial de bienes por ser su origen una situación diferente.

Como quiera que sea, nos atrevemos a afirmar que caben las dos posibilidades de interpretación: las reglas del impuesto al respecto crean una “zona gris”, donde las dos interpretaciones son admisibles. Finalmente, cabe manifestar que otra de las críticas que suele hacerse a este sistema de imposición a la sociedad conyugal, es que fomenta el uso de formas jurídicas, para evadir el impuesto en desmedro de la unión familiar.

3.1.2. Personas naturales o sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, titulares directos de participaciones en el Capital Social o equivalentes de sociedades, empresas o establecimientos permanentes domiciliados en el país.

Es decir, los socios que sean personas

físicas, o que su titular sea una sucesión indivisa no domiciliada. La empresa que emite las acciones o participaciones debe ser empresa domiciliada para que esté dentro del ámbito de vigencia espacial del impuesto bajo comentario (territorialidad del impuesto -en el país-).

Esta norma está complementada con lo establecido en el inc. b) del Art. 41° del Reglamento, con arreglo al cual se calculará el patrimonio neto en base a las reglas establecidas en los incisos e) y f) del artículo 5° del D. Leg. 451. La norma se puede explicar en razón de que al ser estas personas propietarias de acciones y participaciones de sociedades o empresas que están constituidas en el país, que a su vez son propietarias de bienes situados en el país o del mismo capital que las constituyen, serían titulares indirectos de los mismos al serlo de la sociedad.

Es esta norma la que nos hace sostener que en realidad la estructura del impuesto bajo comentario se halla dividida en dos: de un lado establece un auténtico impuesto patrimonial para las personas físicas domiciliadas y de otro lado establece uno llamado “impuesto al capital extranjero, o a la inversión extranjera” en virtud de gravar flujo de capitales de personas que no siendo domiciliadas invierten en el país en domiciliadas. Esta norma puede producir un efecto peligroso, añadido al impuesto a la renta que tienen que pagar las empresas anualmente, amén del impuesto a los dividendos que abonan sus accionistas (se recordará que la remesa de utilidades ha sido prohibida temporalmente). De esta forma se añade un gravamen adicional a los capitales invertidos, lo cual creemos que a la larga va a resultar inapropiado para el país, por cuanto seguirá desalentando la inversión extranjera, la cual en las peculiares condiciones que vivimos es urgente y necesaria.

3.1.3. Personas naturales, sociedades conyugales o sucesiones indivisas, titulares indirectos de participaciones en el Capital Social o equivalente de sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados en el país.

Según el artículo 11° del D. Leg. 451, se presume de derecho que las participaciones en el capital de empresas, sociedades y establecimientos permanentes domiciliados en el país, cuyos titulares sean sociedades, empresas o establecimientos no domiciliados (domiciliados en el exterior) pertenecen de manera indirecta a personas naturales no domiciliadas en el país y, por lo tanto, sujetos del impuesto al patrimonio neto personal. Esta presunción no admite prueba en contrario, de modo que prevalece esta verdad legal sobre la realidad, aún si fuera cierto lo contrario. La redacción imprecisa del artículo 11° ha sido aclarada por el Art. 42° del Reglamento. En tal sentido, estas empresas o personas jurídicas no responden por la obligación tributaria a título de “contribuyentes”, sino de “sustitutos” -o responsables como la ley los llama-, como detallaremos más adelante. La presunción constituye una modalidad de la “Transparencia”; detrás de la participación o de la acción que pertenece a una empresa no domiciliada (acción o participación representativa del capital social o análoga de una empresa domiciliada en el país) siempre estará una persona natural que tiene un patrimonio neto personal.

3.1.4. Personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas no domiciliadas, titulares indirectos de bienes ubicados territorialmente en el país.

Se llega a la conclusión del epígrafe mediante la presunción detallada en el

punto anterior, con sus mismas implicancias, en vista de que para la ley, en el fondo, el propietario de estos bienes va a ser indirectamente una persona natural (o una sucesión indivisa, o sociedad conyugal) no domiciliada en el país.

3.1.5. Personas naturales, sociedades conyugales o sucesiones indivisas, titulares directos de créditos otorgados a personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el país.

Disposición que está contenida en el segundo párrafo del artículo 11° del D. Leg. 451. Esta norma confirma que el legislador ha pretendido crear un impuesto a la inversión extranjera; no puede ser más clara su intención cuando anuncia en forma taxativa la inclusión de los créditos dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

Se puede llegar a la conclusión que las reglas para la valuación del monto de dichos créditos son las mismas que se establecen en el inc. h) del artículo 5° del Decreto y en el artículo 20° del Reglamento, y tal como lo establece el propio inc. h) del Art. 5° se entenderá que forman parte de la base imponible los intereses. Esto es particularmente grave, debido a que si fuera cierta esta interpretación, la estructura del impuesto cambiaría, pues se estaría gravando no un patrimonio determinado que, por lo general, tiene una concepción estática y también estaría gravando beneficios o rentas provenientes de él, con lo cual (veladamente) se estaría creando (indirectamente) un verdadero impuesto a la renta o, en todo caso, se haría inaplicable la exoneración otorgada por el D. Leg. 200 (debido a que, como sabemos, los intereses de créditos del exterior están exonerados del impuesto a la renta en los casos que

señala el inc. n) del artículo 18° del D. Leg. N° 200, porque hay que recordar que en un negocio unipersonal, la personería jurídica es la de su titular). Pero además, surge duda de si los intereses que se deben considerar deben estar devengados o sólo percibidos. La norma del inc. h) del artículo 5° del Decreto establece que son los devengados.

3.1.6. Personas naturales, sociedades conyugales o sucesiones indivisas no-domiciliadas, titulares indirectos de créditos otorgados a personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales domiciliadas en el país.

El tercer párrafo del artículo 11° del D. Leg. 451 consagra esta norma. ¿Cómo resultarían ser estas personas titulares indirectos de créditos?. Aunque no lo diga en forma expresa el Decreto, se puede llegar a la conclusión en los mismos términos utilizados para detallar las reglas que anteceden. La presunción establecida en el artículo 11° de algún modo puede ser aplicable, pues si somos consecuentes con las normas del Decreto, también estarían comprendidas dentro de su campo las personas de epígrafe que sean accionistas o partícipes personas jurídicas no-domiciliadas que a la vez sean titulares directos de créditos otorgados a personas naturales, sociedades conyugales o sucesiones indivisas domiciliadas en el país. Al parecer, la regla de la “Transparencia personal” parece orientar todas las disposiciones del Decreto.

3.2 Sustitutos del impuesto y los llamados “responsables” de la obligación de pago del impuesto al Patrimonio Neto Personal.

La particularidad de las figuras de sujeción pasiva hasta aquí estudiada, crea

una serie de problemas en lo que respecta sobre todo a la percepción del impuesto. El tributo, al gravar a personas no domiciliadas, las mismas que por no tener residencia física en el país no podrían ser objeto de una fiscalización y control del impuesto bajo comentario, origina problemas prácticos y soluciones de idéntica índole. El problema se hacía más patético, si se considera que por la misma naturaleza de los patrimonios afectos, siempre estarán en relación con una persona domiciliada en el país y por lo tanto con posibilidad de ser controlada por la administración tributaria. Todas esas consideraciones motivaron al legislador para crear una figura de sujeción pasiva que permitiese la recaudación del impuesto que afecta a los contribuyentes no-domiciliados, con economía en la recaudación y sobre todo con posibilidades de fiscalización y control efectivos.

Es así que como novedad el D. Leg. 451 introduce en la legislación tributaria una nueva figura de sujeción pasiva de la obligación jurídico-tributaria; se trata del “sustituto” muy presente en la legislación argentina. La diferencia entre el “sustituto” y el “responsable” tributario, es que mientras que el segundo es sujeto pasivo de la obligación tributaria al mismo tiempo que el contribuyente -por lo tanto el contribuyente que es el realizador del hecho imponible no queda excluido-, el “sustituto” excluye al contribuyente desde el inicio de la generación de la obligación tributaria. Aún cuando no sea el realizador del hecho imponible, debe cumplir (sólo él) con la obligación tributaria. En tal sentido, aún cuando no se vea afectado su propio patrimonio para el cumplimiento de la obligación tributaria, en caso de no hacerlo, el fisco podría exigirle la deuda tributaria en su totalidad. Esto no quiere decir que luego el “sustituto” se

vea imposibilitado para exigir el íntegro de lo pagado al verdadero contribuyente.

El D. Leg. 451 lo denomina “responsable”. Como sabemos, nuestro Código Tributario adoptó la denominación “responsable” para referirse a una forma genérica de sujeción pasiva, distinguiendo al responsable en diversos grados, a título de agente de percepción o retención o simplemente obligado a título de responsable. ¿Cuál es la finalidad de distinguir al responsable del “sustituto”? ¿No es acaso la denominación algo accesorio cuando lo que interesa es cumplir con el fin perseguido por la ley manifiesta?. Si sólo nos limitamos a concebirlo conforme a lo dispuesto por el artículo 5° del Código Tributario, podríamos englobar a los sujetos que el D. Leg. 451 denomina “responsables”. Empero, si concordamos lo dispuesto por dicho Código con lo que realmente es la dinámica del tributo en referencia, veremos que en la figura del responsable, este sujeto pasivo queda obligado en forma horizontal a la par con el propio contribuyente y, por lo tanto, el Fisco puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a cualquiera de ellos. En el particular caso del “responsable” del D. Leg. 451, sería lírico exigir la obligación tributaria al contribuyente no domiciliado, sin residencia física en el país, con lo cual la recaudación de ese impuesto sería ilusoria y aun siendo posible, muy costosa y a la postre incompatible con el principio constitucional de “economía en la recaudación”. Siendo así, era más lógico establecer una figura de sujeción pasiva que cumpliera esos fines respetando los principios de economía en la recaudación. Por esta causa, pensamos, se introdujo la figura del “sustituto”.

El sustituto, según se concibe en la doctrina, es “aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin

embargo y por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídico-tributaria”. El sustituto es, por tanto, quien paga “en lugar de” (6). Lo dicho para los “sustitutos” lo confirma el propio artículo 12°, el cual en su cuarto párrafo establece que el pago del impuesto por dichas personas -los sustitutos-, excluye de la obligación tributaria prevista para los contribuyentes no domiciliados.

El artículo 12° del D. Leg. 451, complementado por el artículo 44° del Reglamento, establece esta figura, el texto legal glosado establece como “sustitutos” a los siguientes:

3.2.1 Empresas, personas jurídicas y personas naturales domiciliadas en el país, condóminos, poseedores o administradores de bienes sujetos al impuesto y lógicamente pertenecientes a contribuyentes no-domiciliados.

La sociedad o sucursal de encontrarse en posesión o administración, o ser copropietaria de un bien perteneciente a un contribuyente del impuesto bajo estudio, deberá actuar como “sustituto” del impuesto. En este caso en particular según lo dispone el artículo 45° del Reglamento del Decreto, el cumplimiento de la obligación tributaria se deberá calcular aplicando la tasa del 4% sobre la base imponible del impuesto (es decir sobre el patrimonio neto imponible) constituida por los bienes pertenecientes en su totalidad a contribuyentes. Para el caso de condóminos de bienes se deberá aplicar la regla establecida en el artículo 46° del Reglamento, la cual consideramos lógica y prescribe que los sujetos responsables (o sustitutos) deberán pagar por la alícuota correspondiente al no-domiciliado, el 4% de su valor imponible.

3.2.2. Sociedades, establecimientos permanentes o empresas domiciliadas que tengan como socios, participacionistas o análogos a contribuyentes no domiciliados, del impuesto

Esta regla es aplicable cuando el socio, participacionista o análogo es persona natural o sucesión indivisa no domiciliada (en cuyo caso es propietario en forma directa). Igualmente, cuando el socio, participacionista o análogo es una persona jurídica o empresa no domiciliada (en cuyo caso se llega a una persona natural o sucesión indivisa no-domiciliada de acuerdo a la presunción del artículo 11° del D. Leg. 451). La cuantía del tributo a pagar al fisco se deberá determinar de acuerdo a lo establecido en el punto anterior para bienes de entera propiedad de contribuyentes no-domiciliados. Cabe decir que como pago a cuenta de este tributo se podrá aplicar en este caso en particular, la tasa media del impuesto al patrimonio empresarial, pagado en dicho ejercicio, siguiendo las reglas que señala el Reglamento.

3.2.3. Personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales domiciliadas beneficiarias de créditos otorgados en forma directa o indirecta por contribuyentes no domiciliados

Esta regla está contenida en el penúltimo párrafo del artículo 12° del D. Leg. 451. El Reglamento precisa al respecto, en su artículo 5°, que esta regla comprende inclusive los créditos provenientes de entidades financieras. El monto de la cuantía del tributo deberá ser establecido según el artículo 12° del D. Leg. 451.

El sustituto deberá liquidar el respectivo patrimonio imponible de los contribuyentes (del modo al que nos hemos refe-

rido en acápites anteriores) y sobre eso aplicar el 4% en calidad de pago definitivo del impuesto.

El Reglamento también regula el caso de “concurso de responsables o de sustitutos”. En su artículo 48° establece que en el caso de existir dos o más sujetos responsables del pago del impuesto, en el particular caso de acciones o participaciones de capital social de empresas no domiciliadas, las empresas que emiten dichos valores tendrán la primera obligación en el pago de la deuda tributaria, y en su defecto, lo tendrán las personas que tengan en administración, condominio o posesión las acciones de estas personas. Sin embargo, el hecho de excluirse de la obligación de pago, no los exime de ser sujetos de información, tal como lo prescribe el Reglamento.

El pago efectuado por los sustitutos es considerado como pago definitivo. De esta forma el Estado consigue el fin buscado, esto es, la más eficiente y económica recaudación del impuesto.

4. OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES NO-DOMICILIADOS

El Decreto en realidad no señala con precisión las obligaciones formales de los contribuyentes no-domiciliados, y esto obedece a las mismas razones que han prevalecido para implementar la figura ya analizada del “sustituto”, a causa de las dificultades de orden práctico para exigir el cumplimiento de dichas obligaciones formales. Sin embargo, los sustitutos quedan obligados al cumplimiento de ciertas obligaciones formales en reemplazo de los contribuyentes no-domiciliados. Para empezar, el Reglamento en su artículo 48°, reafirmando lo que dice el artículo 12° del D. Leg. 451, les impone la

obligación de actuar como “agentes de información”, lo cual se traduce en la obligación de presentar anualmente la declaración jurada y las comunicaciones necesarias para que la administración tributaria lleve a cabo un efectivo control.

5. CONCLUSIONES

1) Lo más conveniente es adoptar el sistema legislativo consistente en que el impuesto al patrimonio neto personal sea complementario en la legislación del impuesto a la renta. De este modo, se puede llegar a la verdadera imposición sobre la capacidad contributiva de los contribuyentes, evitándose aumentar indiscriminadamente la presión tributaria sobre ellos, lo cual está probado que resulta contraproducente, pues alienta la evasión.

2) En lo que respecta al régimen de los contribuyentes no domiciliados, la creación de la figura del sustituto tributario como nueva forma de sujeción pasiva, obedece a criterios prácticos, más que doctrinarios. En realidad, es una medida de orden práctico, cuya finalidad es poder gravar efectivamente esos patrimonios.

3) Como desventaja, el régimen de imposición de los no domiciliados determina, a la postre, un “Impuesto al Capital Extranjero” que puede desalentar la inversión externa en el país, la cual es actualmente indispensable.

4) De igual modo, cuando el D. Leg. 451 se propone gravar los intereses provenientes de los créditos colocados por los no domiciliados en el país, en realidad lo que se está configurando en forma velada es un verdadero “Impuesto a la Renta” sobre dichos intereses, finalidad que escapa al marco conceptual con que se ha propuesto introducir al impuesto al patrimonio neto en el país. Pensamos que no es ésta su finalidad.

5) La imprecisión del aspecto espacial del impuesto bajo comentario deja mucho que desear. No muestra vacilaciones en lo que respecta a bienes que resulten inscribibles en el país, o que su residencia se vincula al giro de sus negocios, pero surgen dudas en los casos en que el ingreso sea temporal. Por ejemplo, con bienes en tránsito, surge la duda si en este caso en particular, los bienes de dichas personas debería estar gravados.

6) Además, cuando el D. Leg. 451 se propone establecer una Unidad Impositiva Tributaria especial para el impuesto, creemos que responde a la intención de mantener desfasada la UIT. De esta forma resultarán gravados un gran número de sujetos con patrimonios reducidos en su valor real, pero inflados por virtud del citado desfase. Ya se ha producido este efecto respecto del año 1988, aplicando la UIT congelada del primer semestre de este año.

CITAS

- (1) VILLEGAS, HECTOR. “Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario”, Tomo II 3era. Ed. Editorial Depalma. Bs. As., p. 55.
- (2) JARACH, DINO. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Primera Edición, 1985. Editorial Cangallo, Bs. AS., p. 692.
- (3) VILLEGAS, HECTOR. Op. Cit., p. 62

- (4) VILLEGAS, HECTOR. Op. Cit., p. 57.
- (5) VILLEGAS, HECTOR. Op. Cit., p. 61.
- (6) VILLEGAS, HECTOR. Op. Cit., p. 220.