

PONENCIA INDIVIDUAL
SUB-TEMA III

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

JULIO A. FERNÁNDEZ CARTAGENA *

I. INTRODUCCION

El objetivo de la presente ponencia se centra en tratar de analizar los fundamentos desde el punto de vista doctrinal, de legislación comparada y de análisis de nuestra legislación positiva que sustentan un gravamen como el Impuesto al Patrimonio Neto Personal respecto del patrimonio de sujetos no domiciliados.

Ello con el objeto de brindar un enfoque particular sobre el tema y, fundamentalmente, proponer determinadas reformas en nuestra legislación que permitan contar con un régimen coherente de

imposición.

II. FUNCIONES DENTRO DE UN SISTEMA TRIBUTARIO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO NETO

Las principales funciones que la doctrina asigna al Impuesto sobre el Patrimonio Neto se basan en: I) la aparente bondad que ofrece esta clase de tributo para gravar manifestaciones concretas y específicas de capacidad contributiva, que no pueden resultar alcanzadas con impuestos a los ingresos, del tipo del Impuesto a la Renta, y II) la necesaria interrelación,

* Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario; Profesor en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

complementación o interacción que debe existir en todo sistema tributario entre los gravámenes a la Renta y al Patrimonio Neto para que, de dicha conjunción, se logre un sistema de imposición más equitativo o justo.

Estos dos fines o funciones pueden coexistir en un Impuesto al Patrimonio Neto Personal. Sin embargo, del énfasis que un sistema tributario concreto otorgue a uno u otro, dependerá el carácter del tributo: Si se intenta captar capacidades tributarias autónomas, entonces el tributo patrimonial que persiga este fin deberá tener entre sus lineamientos básicos el de no ser deducible para efectos de la determinación del correspondiente a la Renta y, adicionalmente, no se permitirá ningún crédito o descuento fiscal en favor del primero por el impuesto pagado por los ingresos. Desde esta perspectiva, un tributo sobre el Patrimonio Neto basado exclusiva o preponderantemente en la capacidad contributiva de los sujetos incididos no tiene porque guardar conexión con el Impuesto a la Renta y, por tanto, los principios en los cuales se sustenta no deben ser asimilables a los que fundamentan una imposición sobre los ingresos.

Cuando se intenta concebir el Impuesto sobre el Patrimonio Neto como relacionable con el Impuesto a la Renta, se parte de la premisa de entender el impuesto patrimonial como una especie de gravamen indirecto sobre la Renta.

Debe desecharse de plano la idea de la consideración de la imposición patrimonial como manifestación del gravamen sobre la renta. Es decir, debe descartarse que el Patrimonio y la Renta no son sino los dos rostros de una única forma de imposición, como pensaba Luigi Einaudi.

Ello debido básicamente a que no existen bases sólidas para interrelacionar matemáticamente la Renta y el Patrimonio de una persona. Por ejemplo, no existe un índice absoluto de rentabilidad global del Patrimonio que pueda ser aplicado a cualquier individuo, sea cual fuere el importe de su patrimonio, su edad o la composición de su Patrimonio. Y, aunque esto último, pueda ser hipotéticamente cierto, existe un escollo evidentemente insalvable: Los conceptos de Patrimonio Neto Personal y Renta Neta Personal, que deben ser los relacionables, no coinciden por ser definiciones legales, con los conceptos económicos de capital y renta; sobre los cuales se intenta establecer los niveles de relación.

A pesar de esta seria limitación, es admitido en doctrina (Breña Cruz y García Martín, “El Impuesto sobre el Patrimonio Neto”) que puede establecerse una cierta relación entre Renta y Patrimonio, que permita instrumentar el gravamen sobre el Patrimonio de forma conexa con el gravamen sobre la Renta, siempre que dicha relación se considere como convencional. De esta forma se puede llegar a obtener una regla objetiva de transformación de la imposición sobre la Renta en imposición sobre el Patrimonio no necesariamente equivalente. De tal forma, determinado un nivel deseable de imposición sobre la Renta, sería factible establecer un nivel de imposición patrimonial correspondiente, que sólo sea equivalente para un número más o menos limitado de individuos en situaciones promedio -esto sin considerar efectos psicológicos o de otra índole que puede modificar en cierto grado la relación- y que tenga determinados efectos implícitos y deseados en relación con los contribuyentes que acusen desviaciones con relación a tal situación promedio.

Se busca relacionar el Impuesto al Patrimonio Neto con el Impuesto a la Renta debido a que este último no está cumpliendo a cabalidad su función ideal de tributo global, integral y progresivo por lo que se juzga necesario que el impuesto patrimonial cumpla ciertas funciones que originalmente debieron o pudieron cumplirse dentro del gravamen sobre la Renta.

Estas funciones son básicamente tres: la discriminación clásica entre rentas provenientes del capital y rentas provenientes del trabajo, de manera que las primeras resulten más onerosamente incididas; el gravar manifestaciones de renta no alcanzadas en todo o en parte por el Impuesto a la Renta debido a la concesión de exoneraciones, deficiencias administrativas o problemas de definición legal; y, finalmente, fomentar o incrementar la progresividad del Impuesto a la Renta.

En cuanto a la función de discriminación entre rentas del capital y rentas del trabajo, fundada básicamente en el hecho de que el trabajo humano no es amortizable a diferencia del capital, resulta necesario señalar que esta función de discriminación se prefiere efectuarla a nivel del Impuesto al Patrimonio Neto, para evitar la tendencia acusada en los contribuyentes de presentar como rentas del trabajo lo que en realidad son rentas del capital, con el único y evidente propósito de acogerse al régimen tributario más beneficioso que la Ley del Impuesto sobre la Renta les otorga a las primeras.

Si la discriminación se produce mediante el impuesto patrimonial, las rentas del trabajo y las rentas del capital quedarían sujetas al Impuesto a la Renta; las rentas del capital, además, resultarían

gravadas por el Impuesto sobre el Patrimonio. De esta forma se consigue una discriminación gradual y continua, que se va incrementando a medida que se incrementa el capital empleado y disminuye el factor trabajo.

También se concibe el Impuesto sobre el Patrimonio Neto como un impuesto que puede solucionar, por lo menos provisionalmente, la falta de globalidad del Impuesto a la Renta, de manera que el tributo patrimonial resulte alcanzando a aquellos ingresos no gravados con el Impuesto a la Renta, debido a la concesión de exoneraciones objetivas, al concepto de renta elegido, por dificultades administrativas en cuanto a la aplicación del gravamen o, simplemente, por la evasión fiscal.

Finalmente, también se intenta utilizar el Impuesto sobre el Patrimonio Neto como un impuesto formal sobre el Patrimonio y real sobre la Renta. Ello se logra dándole al impuesto patrimonial un carácter periódico y utilizando en este tributo tasas efectivas más elevadas sobre los contribuyentes con rentas altas. De esta manera se lograría aumentar aún más la progresividad del Impuesto a la Renta, sin necesidad de elevar desproporcionadamente las tasas nominales de este tributo. Esto último se prefiere evitar pues provoca distorsiones económicas, efectos desincentivadores y estimula la evasión. Por ello si se desea una progresividad más elevada en el Impuesto a la Renta, un Impuesto al Patrimonio puede constituir un posible método para completar la estructura del sistema tributario.

El fundamento del Impuesto al Patrimonio Neto, desde la perspectiva de la capacidad contributiva específica y autó-

noma que otorga a sus detentadores, es adoptado casi unánimemente por la doctrina.

El patrimonio refleja capacidad contributiva, “con independencia de los rendimientos que de él emanen”. (Neumark, Principios de la Imposición). Desde esta perspectiva, el impuesto debe atender a la capacidad autónoma reflejada por el patrimonio, pues esta magnitud refleja riqueza que no ha sido alcanzada por los Impuestos sobre la Renta aún cuando éstos hubiesen sido definidos en su más amplia expresión. La seguridad, prestigio, libertad, poder y demás beneficios que otorga el Patrimonio no pueden resultar gravados por el Impuesto a la Renta, pues no pueden ser materia de valorización económica. Al ser una característica propia del patrimonio y manifestación de la capacidad de pago implícita en el mismo, no considerada en el gravamen de las Rentas, deben resultar gravados a través de un impuesto patrimonial. De este modo, el papel del Impuesto al Patrimonio Neto no está subordinado a lo que pueda significar -o puede resultar de- la aplicación del gravamen sobre los ingresos pues, si así fuera el caso, bastaría con perfeccionar el sistema de imposición sobre los ingresos. Como señala Charles Allan, “la renta monetaria no es en modo alguno ni la única ni la mejor medida de la capacidad de pago. Por razones de equidad horizontal parecerá necesario tener en cuenta la renta no monetaria”. Para captar la capacidad contributiva que refleja esta última, se hace necesario crear un impuesto patrimonial que la grave.

Un sistema impositivo basado sólo en el Impuesto sobre la Renta no tiene en cuenta esta ganancia, con lo que discrimina en favor de los poseedores de patrimonio y en contra de los que no poseen bie-

nes patrimoniales. Principios de equidad y justicia que sustentan el principio de la capacidad contributiva exigen dotar a los sistemas tributarios del instrumento adecuado de forma tal que, aplicando un Impuesto sobre la Renta y un Impuesto sobre el Patrimonio Neto, se logre un sistema tributario más equitativo y equilibrado que si solamente se aplicara un Impuesto sobre la Renta.

El patrimonio constituye una manifestación concreta, específica y autónoma de capacidad contributiva. Ello resulta indiscutible y el argumento no queda en nada contradicho ni siquiera cuando se pretende advertir que la instauración de este tributo implicaría un grave peligro para la propiedad privada. Esto último se encuentra ampliamente rebatido por la propia experiencia de los países capitalistas desarrollados, que desde hace decenios aplican el Impuesto sobre el Patrimonio Neto y tienen, no obstante, economías privadas amplias como es el caso de Estados Unidos, Alemania, Suiza, Holanda, entre otros.

Moschetti, comentando la Constitución italiana, sostiene que “esta garantiza y tutela la propiedad privada, mas no se pronuncia a favor de una congelación de la propiedad privada en manos de los actuales propietarios, antes bien, la Constitución presupone un cambio, su transformación y su distribución”.

Gaffuri es del mismo parecer y sostiene, además, que es legítimo un impuesto patrimonial sobre los bienes improductivos (por naturaleza o por destino), “aun cuando tal exacción fiscal provoque una disminución de la entidad patrimonial del individuo. Gravar fuentes improductivas no pone en peligro la supervivencia de la economía privada”.

III. NATURALEZA DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO CREADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 451

Si las funciones básicas que debe cumplir el Impuesto al Patrimonio Neto son las de captación de capacidades contributivas específicas, por un lado, y de servir de complemento del Impuesto a la Renta, por el otro, interesa en este punto determinar cuál de estos dos propósitos ha sido enfatizado en el recientemente creado Decreto Legislativo N° 451. Ello resulta particularmente necesario para intentar determinar los fundamentos que sustentan la imposición sobre el patrimonio de los no domiciliados. Además, dependiendo del énfasis que el legislador hubiera otorgado a una u otra función, los principios y esquemas generales de Imposición sobre la renta resultarán o no relativamente aplicables, para la sustentación jurídica de la imposición patrimonial.

Analizando el Decreto Legislativo N° 451 se puede constatar que su estructuración no resulta relacionable con el Impuesto a la Renta, pues las funciones del Impuesto a la Renta que se supone deben ser cumplidas por la imposición patrimonial, ya han sido materia de regulación específica en el esquema del Impuesto a la Renta. Por otro lado, no existen evidencias que puedan llevar a pensar que, en la creación del Impuesto al Patrimonio Neto, se tuvo en mente cumplir propósitos fiscales propios del Impuesto a la Renta, hasta esos momentos no llevados a cabo por la ineficiencia de la imposición sobre los ingresos.

Así, la función de discriminación entre rentas del capital y rentas del trabajo se encuentra correctamente regulada, a través del otorgamiento de créditos contra el impuesto que grava a los perceptores de rentas provenientes del trabajo en la legislación del Impuesto a la Renta, por lo

que no resultaría necesario que sea materia de corrección o reformulación a través de un impuesto Patrimonial.

El intento de gravar, en última instancia, ingresos no gravados por el Impuesto a la Renta también ha sido previsto en la propia legislación de este Impuesto a través de la presunción de renta mínima para los contribuyentes, personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país, cuyo patrimonio exceda de 1,200 UIT, para quienes la Ley del Impuesto a la Renta presume, sin admitir prueba en contrario, que generen una renta mínima de 3% de dicho patrimonio; En otras palabras, la presunción de renta mínima presupone la utilización de la imposición sobre el patrimonio como gravamen indirecto sobre la renta y haría innecesaria, por tanto, la creación de un gravamen específico sobre el patrimonio que tuviera el mismo objetivo.

Adicionalmente no existe, por falta de exposición de motivos que fundamente el Decreto Legislativo N° 451, la posibilidad de determinar si la estructuración de sus tasas, progresiva y acumulativa para los domiciliados y proporcional para los no domiciliados; ha tenido en cuenta evitar que la tributación conjunta de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio supere un determinado porcentaje de la renta sometida a tributación.

Por el contrario, nada hace pensar que se hubiera previsto un límite de la tasa combinada que grave la renta y el patrimonio y que sirva como fórmula de defensa para aquellos contribuyentes cuyo patrimonio se vea afectado por tasas anormalmente bajas de rentabilidad y que carezcan de rentas en un monto suficiente para hacer frente a la carga tributaria total por ambos conceptos y para aquellos otros para los que en igual situación, el gravamen total sin absorber por completo la renta, consume una parte sustancial de la misma.

Lo dicho anteriormente en el sentido de que nuestro Impuesto al Patrimonio Neto no guarda relación con nuestro Impuesto a la Renta se hace más evidente en el caso de los sujetos no domiciliados, en los cuales el Impuesto en rigor carece de la característica de gravamen sobre el patrimonio neto de los sujetos pasivos (lo cual implica determinar el valor de los bienes incididos, menos la totalidad de las deudas) y, además, pierde su carácter de tributo personalista (al gravar inclusive a las personas jurídicas no domiciliadas). Los no domiciliados resultan gravados sobre el valor bruto de sus bienes o derechos ubicados territorialmente en el país, con una tasa proporcional de 4%, lo cual configura al tributo como un impuesto patrimonial periódico anual del tipo de los impuestos al valor de la Propiedad Predial, a la Propiedad de Vehículos Automotores, Aeronaves y Embarcaciones de Recreo, al Impuesto a los terrenos sin construir, etc. y que tiene, como adicional rasgo, el gravar el patrimonio de las personas jurídicas no domiciliadas, a través de una presunción de propiedad indirecta que no admite prueba en contrario.

En realidad no podría establecerse alguna forma de interrelación entre la imposición a los ingresos y la correspondiente al Patrimonio de los no domiciliados en el país. Ello debido a que, en el caso de los no domiciliados, el Impuesto a la Renta también pierde su carácter de tributo periódico, global, integral y progresivo, siendo más bien un tributo de realización inmediata que grava con diferentes tasas proporcionales los ingresos considerados de fuente peruana. El gravamen sobre la Renta de los no domiciliados busca uniformar el tratamiento tributario de las Rentas generadas en el país con el objeto de evitar los paraísos fiscales.

Como el tributo que recae sobre la Renta de los no domiciliados no es global, pues no grava toda la Renta obtenida

por el contribuyente, sino únicamente la de fuente peruana, deben utilizarse tasas proporcionales y no progresivas. De ahí sigue que el Impuesto al Patrimonio que incide sobre los no domiciliados, no puede fomentar la progresividad del Impuesto a la Renta que grave a los mismos contribuyentes pues, en la realidad, esta progresividad no existe. Además, en la misma situación, tampoco existe necesidad de ampliar o ensanchar la base imponible del Impuesto a la Renta de los no domiciliados pues, como ya lo mencioné, aquí el único objetivo perseguido es que las rentas de fuente peruana, generadas por los no domiciliados, resulten sometidas al mismo tratamiento tributario que se dispensa a los domiciliados. Por tanto, también pierde sentido la distinción entre rentas del trabajo y rentas del capital. De lo dicho se desprende que no se podría establecer un Impuesto al Patrimonio Neto de cargo de los no domiciliados sobre la base de intentar gravar ingresos no sometidos al Impuesto a la Renta o para fomentar la discriminación entre las rentas.

Todo esto hace particularmente aplicable al caso de los no domiciliados el criterio expuesto por el Dr. Hernández en relación con la integridad de nuestro Impuesto al Patrimonio Neto en el sentido que, con el Decreto Legislativo N° 451, no nos encontramos frente a un Impuesto al Patrimonio Neto, sino, más bien, frente a un impuesto de naturaleza distinta, en cuanto grava el valor de determinadas formas de propiedad.

Nuestro Impuesto sobre el Patrimonio Neto, entonces, ha relegado a un segundo plano, o ha obviado, el carácter del patrimonio como magnitud indirecta de renta. En base a ello, se puede afirmar que no resulta del todo correcto tratar de fundamentar los alcances de este tributo patrimonial a través de su relación con el Impuesto a la Renta, pues esta relación, en nuestra legislación positiva, es nula o prácticamente inexistente.

A mayor abundamiento, la ley N° 24750 que otorgó facultades legislativas al Poder Ejecutivo con el objeto de que este último establezca el Impuesto al Patrimonio Neto Personal, hace referencia expresa a que el tributo a crearse debe afectar el patrimonio neto personal, “considerando la capacidad contributiva” de los sujetos incididos, lo cual constituye un argumento adicional para afirmar que el impuesto peruano se basa en la consideración principal del patrimonio como signo de capacidad tributaria autónoma y diferenciable del Impuesto a la Renta.

IV. *ALCANCES DE LA IMPOSICION SOBRE LOS NO DOMICILIADOS*

Si el impuesto se encuentra estructurado sobre la base de la capacidad contributiva, resulta evidente que debe gravar a todos aquellos que cuenten en el territorio nacional con un patrimonio, con prescindencia de la nacionalidad de sus detentadores, su domicilio para efectos impositivos o para la aplicación de la legislación que grava la Renta y la existencia de determinadas formas de imposición específica sobre bienes componentes del patrimonio ubicado en el país.

El patrimonio importa capacidad de gasto, disfrute, libertad de acción, cuota de poder y prestigio social tanto para los contribuyentes que residen en el país, como para aquellos que controlan desde el exterior sus bienes ubicados en el país. Tanto en uno como en otro supuesto, siempre nos encontramos con una capacidad de sacrificio que permite o hace justificable la detracción fiscal.

Como lo he señalado, el gravamen sobre los sujetos no domiciliados no tiene las características de globalidad y personalidad.

La sujeción de los no domiciliados, de acuerdo al Decreto Legislativo N° 451, es

a un impuesto sobre la propiedad, sin importar si el titular es una persona natural o jurídica no domiciliada, tampoco se presta atención al mínimo no imponible de 200 UIT que se establece para los domiciliados. Este mínimo no gravable no se acepta considerando -aparentemente- que, en esta forma de tributación, quedan excluidos del gravamen los activos ubicados fuera del país. Por otro lado, no se permite la deducción de las cargas, gravámenes y demás garantías reales, que afecten los bienes ubicados en el país ni las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.

La tasa que afecta el valor de los bienes de propiedad de sujetos no domiciliados es del 4%, que es comparable con la tasa que grava el tramo marginal más alto en la escala progresiva y acumulativa que rige para los contribuyentes domiciliados.

¿Resulta justificable esta forma de imposición en el caso de los no domiciliados? ¿Se puede decir que aquí también se está creando un tributo que intenta gravar la capacidad contributiva de dichos sujetos, reflejada por la propiedad de bienes ubicados en el territorio nacional? ¿Es procedente extender este gravamen a las personas jurídicas no domiciliadas?

En cuanto a la justificación de la imposición de los domiciliados partiendo de la capacidad contributiva, evidentemente ello se halla plenamente de acuerdo con lo expresado líneas arriba: El patrimonio es índice de capacidad contributiva, con prescindencia de la residencia o domicilio de su titular.

El patrimonio gravado, como resulta obvio, es el radicado en el país pues, respecto de los bienes ubicados en el exterior, nuestro país carece de competencia jurisdiccional para intentar alcanzarlo con impuestos.

La determinación del patrimonio imponible debe respetar el principio de la capacidad contributiva que es el eje rector de este tributo. No se respeta dicho principio si se intenta gravar con el impuesto los bienes de propiedad de los sujetos no domiciliados por su valor bruto, sin permitir la previa deducción de las deudas inherentes a dichos bienes. La capacidad contributiva, como señala acertadamente Ataliba, debe ser un hecho actual, real, existente y no una apariencia o una suposición. Es decir, la capacidad contributiva no puede ser presunta. Si no se le permite a los contribuyentes no domiciliados la deducción de las deudas y cargas que recaen sobre los bienes gravados, la base imponible se está determinando de manera ficticia y, de esa manera, se resulta gravando a los contribuyentes no en base a su real potencialidad económica, sino en base a una ficción. Esto último también se revela por el hecho que los no domiciliados se encuentran gravados con la tasa de 4% lo cual evidencia que, para el legislador, todo sujeto no domiciliado por tener un bien ubicado en el país tiene una aptitud patrimonial de prestación equivalente o semejante a un contribuyente domiciliado con un patrimonio neto de 3,500 UIT o más pues, dicho patrimonio neto, hace que este último contribuyente llegue a tributar la tasa más alta de la escala progresiva y acumulativa por lo menos sobre el patrimonio que excede de 3,500 UIT. Sin embargo, aún mediando este esfuerzo de análisis, no se puede dejar de mencionar que, a pesar de todo, el contribuyente domiciliado del ejemplo siempre resultará favorecido pues, su patrimonio neto, resultará gravado con una tasa efectiva inferior a 4%, además que a él sí se le permitirla la deducción de deudas, mientras que al sujeto no domiciliado no.

No existe razón técnica o fundamento doctrinal que sustente un gravamen sobre los sujetos no domiciliados del tipo del reseñado. Solamente razones de incre-

mento en la recaudación o para evitar la dificultad administrativa en determinar los pasivos que tienen relación con los bienes ubicados en el país, podrían haber motivado este tratamiento tributario. Estas razones, no obstante, no resultan justificables, por lo que estimo se debe establecer, legislativamente, que el patrimonio imponible de los sujetos no domiciliados también debe estar constituido por la diferencia entre los bienes y derechos ubicados territorialmente o a ejecutarse, en este último caso, en el país y las deudas fehacientes contraídas en el mismo, dentro de las cuales deben ingresar tanto las deudas garantizadas mediante derechos reales sobre bienes situados en el territorio, como las que consten mediante instrumentos públicos o documento privado con fecha cierta.

En cuanto al gravamen sobre las personas jurídicas no residentes, la doctrina jurídica centra la discusión al nivel general de determinar si en un Impuesto sobre el Patrimonio Neto Personal es procedente el gravamen sobre personas colectivas. Los argumentos en favor del gravamen buscan: evitar la discriminación en favor de las empresas, y el fomento a los puestos de trabajo (pues el uso de fuerza de trabajo no resultaría gravado, al contrario de lo que sucedería con la inversión en maquinaria e instalaciones). El argumento más contundente estaría dado por evitar la evasión fiscal a través de la interposición de sociedades y la no inclusión, dentro del patrimonio neto personal, del valor de las acciones o participaciones representativas del capital social de dichas empresas. Este argumento puede perder importancia en sistemas tributarios como el nuestro, en el cual existe un impuesto que grava el patrimonio de las empresas. Subsistiría, sin embargo, al comprobarse que aún en estos casos puede producirse la interposición de personas jurídicas de carácter no mercantil, como las asociaciones o fundaciones, por ejemplo.

En contra del gravamen destaca fundamentalmente la probable doble imposición que se produciría al gravarse el patrimonio de la sociedad en cuanto tal y, por otra parte, los títulos representativos del capital en manos de los socios. Además se señala que la capacidad contributiva, eje central en el presente tributo, es complemento del concepto de sacrificio, idea difícilmente pensable en relación con las personas colectivas. Sin embargo, existen autores como Griziotti o Vanoni, para quienes los sujetos de la imposición no son solamente las personas naturales sino también las colectivas, por la capacidad contributiva que pueden presentar en forma propia.

Cualquiera sea la opción doctrinaria que se tome en relación con este asunto y que resulte finalmente plasmada en el esquema general de imposición sobre el Patrimonio Neto, parece evidente que debe someterse al gravamen a las sociedades extranjeras que poseen bienes ubicados en el país. Ello para evitar un tratamiento discriminatorio en favor de las personas colectivas no domiciliadas, propietarias de bienes en el país y en perjuicio de las personas naturales no domiciliadas que estuvieran en la misma situación. Además, con ello, se cierra una fácil puerta a la evasión fiscal, por la simple interposición de personas jurídicas no residentes.

Por otro lado, es bueno puntualizar que básicamente las personas jurídicas domiciliadas no resultan gravadas con el presente tributo, no por falta de capacidad contributiva, sino, más bien, porque su patrimonio ya resulta indirectamente gravado a través de la inclusión como patrimonio imponible de las personas físicas de las acciones o participaciones sociales representativas del capital social de las empresas.

Se ha señalado que gravar a las sociedades no residentes puede desincentivar

las inversiones privadas extranjeras en el país, pero la argumentación no tiene peso decisivo pues, si ello fuera cierto, tendría que resultar, bajo el mismo criterio, aplicable también con respecto al Impuesto a la Renta, en cuyo supuesto lo que habría que hacer sería cambiar el criterio de vinculación jurisdiccional, de manera tal que los sujetos no domiciliados no tributen sobre las rentas que generan sus inversiones en el país.

Este cambio en la legislación del Impuesto a la Renta no creo que traiga como consecuencia un aumento en la inversión extranjera, pues en rigor ésta se encuentra condicionada por multiplicidad de factores, entre los cuales el tributario no es precisamente el decisivo.

Es más, se puede afirmar que inclusive en el caso de patrimonios de no domiciliados, el Impuesto al Patrimonio Neto supone un buen incentivo para el uso eficiente de activos ociosos carentes de rentabilidad, puesto que con el impuesto patrimonial esta rentabilidad puede convertirse en negativa, lo que supondría una merma continua de los citados capitales.

Diversos países han adoptado el criterio de gravar a las sociedades extranjeras, entre los que se cuentan Finlandia, Suecia, India y Sri Lanka.

De esta manera, parece más conveniente y acorde con la naturaleza de nuestro Impuesto al Patrimonio Neto Personal, diseñado en base a la capacidad contributiva, que se elimine la presunción de propiedad indirecta a que alude el último párrafo del artículo 11° del Decreto y se la reemplace por el establecimiento del gravamen de cargo de personas jurídicas extranjeras.

Con ello se logrará equiparar el tratamiento tributario sobre los propietarios no domiciliados de bienes ubicados en el país, sobre la base de un gravamen que

intentaría captar la capacidad contributiva que un sector de la doctrina atribuye a las personas colectivas.

Adicionalmente, se eliminarán los problemas de aplicación práctica a que lleva la actual presunción de propiedad indirecta, que obliga a las personas o entidades señaladas en el artículo 12° a actuar como sujetos responsables respecto de personas naturales no domiciliadas.

Como los responsables no desarrollan el hecho imponible, no son los verdaderos obligados al pago. Si realizan éste, por así disponerlo la Ley, tienen expeditas las acciones de resarcimiento contra los verdaderos obligados, o sea los contribuyentes.

Sin embargo, estas acciones de resarcimiento en el caso que nos ocupa, deben intentarse contra las personas naturales no domiciliadas que tienen la propiedad indirecta de los bienes sujetos a tributación, lo cual evidentemente hace muy improbable que dichas acciones puedan prosperar. Por medio de la presunción de propiedad indirecta se estaría obligando a los sujetos responsables a asumir el impuesto pagado por cuenta de los contribuyentes. Esto, en mi concepto, resulta innecesario y debe evitarse.

Por otro lado, los sujetos responsables de acuerdo al artículo 46° del Reglamento, se encuentran obligados a presentar Declaración Jurada anual en la que se determine y pague el impuesto que corresponde a los sujetos no domiciliados. Nada dice la ley con respecto al orden de prelación en que los responsables se encuentran obligados a estos deberes formales y sustanciales. En verdad, resulta muy difícil que en una situación concreta un responsable determine que es él y no otro el primeramente obligado.

Para evitar que los patrimonios de las personas naturales o domiciliadas sopor-

ten un gravamen excesivo que no encontraría justificación en el caso de bienes de escaso valor, sería conveniente introducir en la legislación del Impuesto al Patrimonio Neto una norma similar a la contenida en el artículo 7° del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, de manera tal que se permita a determinados contribuyentes no domiciliados que opten por el tratamiento tributario establecido para los domiciliados. De esta manera se permitiría que los contribuyentes que hubieran ejercitado la opción se encuentren facultados a computar el mínimo de 200 UIT y resulten gravados con una escala progresiva y acumulativa más beneficiosa.

En este sentido, se debe establecer legislativamente que las personas naturales no domiciliadas podrán optar por someterse al tratamiento que la Ley otorga a las personas domiciliadas, una vez que hayan cumplido con seis meses de permanencia en el Perú y estén inscritas en el Registro Nacional de Contribuyentes.

Adicionalmente, se debe contemplar legislativamente que el impuesto que incide sobre el patrimonio de los no domiciliados constituye una carga real sobre los bienes de manera tal que dichos bienes siempre resultaran afectos al gravamen, no teniendo relevancia para estos efectos la persona de su actual titular. Esta forma de garantizar el pago de la deuda tributaria resulta mucho más sencilla y eficaz que el establecimiento de responsables tributarios a que alude el artículo 12° del Decreto Legislativo N° 451.

V. CONCLUSIONES

1. El Impuesto al Patrimonio Neto creado por el Decreto Legislativo N° 451 es un tributo diseñado sobre la base de la capacidad contributiva específica y autónoma de los contribuyentes incididos. En este sentido no tiene relación sustancial con el Impuesto a la Renta.

2. No resulta justificable intentar sustentar la sujeción al Impuesto al Patrimonio Neto de los no domiciliados sobre la base de que, en el Impuesto a la renta, se encuentran gravados tanto los sujetos domiciliados como los no domiciliados.

3. Debe extenderse el gravamen a las personas jurídicas no domiciliadas.

4. Debe eliminarse la presunción de propiedad indirecta contenida en el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 451.

5. El patrimonio imponible de los sujetos no domiciliados debe estar constituido por la diferencia entre los bienes y derechos ubicados territorialmente o a ejecutarse, en este último caso, en el país y las deudas fehacientes contraídas en el mismo, dentro de las cuales deben ingre-

sar tanto las deudas garantizadas mediante derechos reales sobre bienes situados en el territorio, como las que consten mediante instrumentos públicos o documento privado con fecha cierta.

6. Las personas naturales no domiciliadas deben encontrarse facultadas para someterse al tratamiento que la Ley otorga a las personas domiciliadas, una vez que hayan cumplido con seis meses de permanencia en el Perú y estén inscritas en el Registro Nacional de Contribuyentes.

7. El Impuesto que incide sobre el patrimonio de los no domiciliados debe constituir una carga real sobre los bienes que lo componen.

Lima, octubre, 1988.