

PONENCIA INDIVIDUAL
SUB-TEMA III

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

MARIO FERRARI QUIÑE *

**CONSIDERACIONES SOBRE EL
IMPUESTO**

El impuesto al patrimonio neto o el impuesto a la riqueza neta como se le denomina en algunos países, está destinado a gravar el valor resultante de los activos o bienes, deducidos los pasivos que los afectan y que conforman finalmente el patrimonio de una persona. Este impuesto es considerado usualmente como un complemento eficaz al impuesto a la renta, en la medida que permite gravar a las personas en función de su bienestar personal sobre bases más completas, ya que los ingresos personales en un determinado período no reflejan necesariamente la capacidad contributiva del contribuyente para con la sociedad, en relación a su nivel de bienestar personal. Sin embargo, este tributo puede asimismo ser diseñado en forma aislada y ajena al de Renta, y gravar la propiedad de los individuos independientemente a sus ingresos en un período dado.

El impuesto que usualmente se determina anualmente sobre el valor neto de los activos, es decir deduciendo del valor de éstos las responsabilidades que pudiese tener su titular con terceros, se asienta básicamente en la consideración que la tenencia misma de propiedades por un individuo, confiere ventajas diferentes a la sola percepción de rentas o ingresos derivados inclusive de estas propiedades y que esta tenencia en sí misma resulta por tanto gravable con efectos de equidad, redistribución de ingresos y adecuada distribución de la carga tributaria, bien fuere dentro de un contexto vinculado a un sistema que grave los ingresos de los individuos o separadamente como medida de la riqueza.

Tratándose de domiciliados, el impuesto se dirige a gravar la integridad de su patrimonio, comprendiendo todos sus activos y pasivos localizados o no en el país, mientras que en el caso de los no domiciliados, sólo grava su patrimonio

* Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

ubicado en el país del tributo, comprendiendo dentro de este patrimonio a aquellos activos y pasivos localizados en el exterior pero íntimamente vinculados al primero, como son aquellos activos en el exterior adquiridos con créditos concertados o garantizados con bienes ubicados en el país objeto del impuesto, o pasivos en el exterior adquiridos para financiar bienes en el país, a fin de lograr una medida real de su bienestar personal vinculado al país objeto del impuesto.

La imposición sobre la riqueza neta se distingue de los impuestos a la propiedad en cuanto que no grava el objeto mismo de propiedad en forma independiente a la situación personal de su titular, sino, más bien, al titular de la propiedad en función de su patrimonio o conjunto de bienes que posee. Se distingue igualmente de los tributos sucesorios en la medida que éstos sólo se producen en un momento único, aislado y determinado, mientras que los impuestos al patrimonio neto tienen un carácter permanente.

Quienes vinculan el impuesto a la riqueza neta personal con un sistema de impuestos a los ingresos o renta, establecen que el impuesto a la riqueza neta complementa el impuesto a la renta básicamente en los siguientes aspectos:

– El impuesto a la renta, en tanto que discrimina a las personas que aún no han acumulado riqueza, al gravar exclusivamente los ingresos no es una medida adecuada sobre la capacidad gravable del sujeto, siendo por tanto necesario adoptar otro tributo que compense esta deficiencia.

– Al gravarse en el impuesto a la renta sólo los ingresos, se discrimina en contra

de las inversiones de alto rendimiento en un momento dado, contra los ingresos de baja rentabilidad de bienes que pueden tener un mayor valor y seguridad que en todo caso representan una mejor situación de riqueza personal.

– Al gravar el impuesto a la renta sólo los ingresos, permite mantener bienes en la condición de improductivos o induce a su sub-utilización, no permitiendo por otro lado una adecuada apreciación del capital en períodos mayores de tiempo.

“Si está bien diseñado y eficazmente administrado, un impuesto sobre la riqueza neta puede suplementar el impuesto sobre los ingresos personales, para lograr una mayor equidad en la imposición personal. Un impuesto de esa índole tiene importantes atributos que no pueden lograrse aisladamente con la imposición de los ingresos en dinero: recae directamente sobre la riqueza acumulada; distingue eficazmente los ingresos ganados y no ganados; llega a una porción considerable de las ganancias de capital no realizadas y a los ingresos no monetarios derivados de la propiedad; aplica una carga igual a los mismos valores de propiedad, independientemente de su rendimiento, y hace posible una mayor progresividad, especialmente en los grupos superiores de ingresos”. (1)

Lamentablemente, como se podrá apreciar en las líneas posteriores de este trabajo de carácter preliminar y que no pretende cubrir todos los aspectos del impuesto relativo a los no domiciliados, la forma como se ha diseñado el tributo, no permite concluir que el mismo haya sido adoptado considerando, al menos

(1) Tanabe, Noboru. La imposición de la riqueza neta en Bird y Oldman, “La imposición fiscal en los países en desarrollo”, Uteha, 1968.

conceptualmente, sus interrelaciones con el impuesto a la renta, dando más bien la impresión de ser un tributo tratado en forma aislada y que, por lo tanto, no se dirige a lograr mayores efectos de equidad, redistribución de ingresos y adecuada distribución de la carga tributaria entre los miembros de la sociedad que hubiesen podido obtenerse de su aplicación.

Entre los aspectos más saltantes para llegar a esta apreciación, destacan el que se hayan excluido los activos y pasivos del exterior; que el impuesto pretenda tomar en cuenta sólo parcialmente la situación del contribuyente para determinar el valor de su patrimonio, al incluir sólo algunos activos dentro del impuesto y permitir deducir sólo ciertas deudas vinculadas formalmente a ciertos activos en particular, lo que no permite apreciar la real situación del contribuyente. Esta situación es más saltante en el caso de los no domiciliados, en que la deficiente redacción del texto del impuesto plantea interrogantes incluso sobre si el impuesto se dirige a gravar el patrimonio de estos contribuyentes establecido en el país o sólo sus activos. Igualmente, la nueva norma no ha armonizado la imposición sobre el patrimonio con las disposiciones del impuesto a la renta, y en especial las normas sobre renta presunta como es el caso de la renta ficta en la propiedad de inmuebles.

EL CASO DE LOS NO DOMICILIADOS EN EL IMPUESTO PERUANO

Entendemos que debido a las premuras fiscales y sin una clara delimitación del contexto teórico del tributo, la Ley 24750, de financiamiento del Sector Público Nacional para 1988, autorizó al Poder Ejecutivo para que en un plazo de 120 días y previo informe favorable de las Comisiones de Economía y Finanzas de las Cámaras de Diputados y Senadores, presididas por el Presidente de la Comisión de Economía y Finanzas de la

Cámara de Diputados, dictase mediante Decreto Legislativo las normas destinadas a crear un impuesto que afectase el patrimonio neto personal, considerando “la capacidad contributiva de las mismas” (Ley 24750, artículo 29°, inciso e).

En virtud de esta delegación Legislativa, admitida en el Art. 188° de la Constitución, el Poder Ejecutivo dictó el 31 de diciembre de 1987, el Decreto Legislativo 451 que crea este impuesto. Sin embargo, con posterioridad a la aprobación de la norma y en la misma fecha en que se aprobó su Reglamento, Decreto Supremo 176-88-EF de 27 de setiembre de 1987, y no obstante haber vencido ya el plazo originalmente acordado y que fuera materia de prórrogas para que el Poder Ejecutivo pudiese legislar sobre el tributo, mediante Decreto Supremo 175-88-EF, se introdujo diversas modificaciones y aclaraciones a la norma, incluyendo una modificación de la base imponible del impuesto para 1988, con el propósito explícito en la propia norma de facilitar los pagos a cuenta, no desalentar la inversión extranjera y precisar la no afectación al tributo de algunas entidades extranjeras.

Esta última norma, modificatoria del tributo, dictada al amparo del inciso 20) del Artículo 211° de la Constitución, adolece de diversos defectos, que crean dudas sobre su legitimidad en función de la naturaleza y la jerarquía de la norma, y al hecho de que por tratarse de un tributo de periodicidad anual, trasgrede el Art. 195° de la Constitución que establece que las normas relativas a este tipo de tributos rigen recién a partir del primer día del siguiente año calendario.

Sin perjuicio de los comentarios anteriores, respecto a la validez de las normas modificatorias del tributo que por sí sólo presentan profundas interrogantes sobre su validez, a continuación se presentarán algunas de las inquietudes que plantea el

impuesto respecto al tratamiento de los contribuyentes no domiciliados. Por la amplitud del tema y los múltiples aspectos que encierra, no se pretende agotar el tema, sino únicamente llamar la atención sobre aquellos aspectos más saltantes que llaman a reflexión, teniendo en consideración que pueden presentar grandes dificultades para su aplicación y administración en la práctica.

Para estos efectos y con propósitos de su ordenada presentación, se ha optado por presentar estas inquietudes a propósito del análisis de los diferentes elementos que configuran el impuesto, haciendo la salvedad que cuando en el desarrollo del texto se haga referencia al Decreto y al Reglamento, nos estaremos refiriendo al Decreto Legislativo 451 y al Decreto Supremo 176-88-EF, respectivamente.

LA NATURALEZA DEL IMPUESTO

Respecto a los contribuyentes no domiciliados, surge una interrogante básica respecto a la naturaleza misma del tributo, es decir si el tributo en el caso de estos contribuyentes es un impuesto al patrimonio neto o un impuesto a los activos que éstos poseen en el país.

De acuerdo a sus propias definiciones, el impuesto grava el patrimonio neto de propiedad de los contribuyentes personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, resultante de deducir de los bienes afectos ubicados físicamente en el territorio peruano, las deudas consideradas en sus normas (Arts. 1°, 2° y 3° del Decreto).

El patrimonio neto afecto para este impuesto resultaría entonces ser aquél determinado al cierre de cada ejercicio anual, por la diferencia entre el valor de los bienes ubicados físicamente en el territorio nacional y las deudas que se posean en el país, que resulten computables para el impuesto,

y en tanto excedan de 200 Unidades Impositivas Tributarias que para los efectos de este tributo fijará específicamente el Ministerio de Economía y Finanzas, tomando en consideración la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) elaborado por el Instituto Nacional de Estadística (Art. 2° del Decreto).

Sin embargo, pese a la definición de la propia norma, surge la discrepancia con las normas específicas respecto a los no domiciliados, que aparentemente se dirigen a determinar el impuesto sólo en función del valor de los bienes de estos contribuyentes (Art. 12° del Decreto y Art. 41° del Reglamento), sin aparentemente admitir la deducción de las deudas que podrían pesar sobre ellos e incluso sin tomar en cuenta la inafectación de las primeras 200 Unidades Impositivas Tributarias y que significarían que el impuesto se convierta más en un impuesto sobre activos (Art. 2° del Reglamento) que sobre el patrimonio neto para estos contribuyentes.

De este tratamiento contradictorio en la propia norma, surge esta interrogante, la cual produce muy diversas consecuencias sobre la aplicación del tributo y su base imponible conforme se analizará más adelante.

NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La obligación tributaria nace para los contribuyentes no domiciliados al igual que para los domiciliados, al 31 de diciembre, fecha de cierre del ejercicio correspondiente, por la tenencia de un patrimonio ubicado físicamente en el país, determinado con arreglo a las pautas de valoración que señala el tributo.

Dado que el impuesto grava la tenencia patrimonial al cierre del ejercicio, la variación de la composición de los bienes

durante éste, en cierto modo no altera la situación del contribuyente respecto al impuesto, por cuanto estas variaciones en tanto se produzcan entre bienes afectos sólo producirían un cambio en el tipo de bien poseído y no respecto al valor total del patrimonio afecto.

En cambio, todas aquellas operaciones que conlleven un incremento o disminución del valor final del patrimonio, sí se reflejarán en el monto a pagar por el impuesto, situación que puede producirse, por ejemplo, en las disminuciones patrimoniales derivadas de pérdidas, donaciones, anticipos de herencia o sustitución de bienes afectos por bienes no afectos. En este caso, el efecto inmediato es una disminución del patrimonio afecto y una consecuente reducción válida del impuesto a pagar.

Para salvaguardar la procedencia de estas situaciones, ya que no se podría impedir ni pretender impedir los efectos del incremento o disminución de patrimonio, derivado de operaciones lícitas celebradas hasta el 30 de diciembre inclusive, el Reglamento señala que si durante el transcurso del ejercicio se producen alteraciones no justificadas en la base imponible, la autoridad fiscal puede disponer que las variaciones habidas se computen en proporción al tiempo transcurrido desde la fecha en que tuvieron lugar hasta el cierre del ejercicio, sumándose o restándose a los patrimonios netos establecidos (Art. 14° del Decreto).

SUJETOS DEL IMPUESTO NO DOMICILIADOS

Los sujetos del impuesto no domiciliados se definen como las personas naturales (o físicas) y las sucesiones indivisas no domiciliadas en el país, que resulten titulares o propietarios de un patrimonio neto afecto, observándose las normas del impuesto a la renta para determinar la condición de domiciliado o no del contri-

buyente (Art. 3° del Decreto), la cual se aprecia con arreglo a las disposiciones del Impuesto a la Renta.

Las personas naturales resultan sujetos del tributo independientemente de su capacidad civil, siendo por tanto de aplicación todas las disposiciones relativas a la administración de bienes de menores e incapaces de acuerdo a nuestra legislación, debiendo añadirse, sin embargo, que en el caso de los no domiciliados no se ha incluido regla alguna respecto a los bienes de una sociedad conyugal (Art. 4° del Decreto), motivo por el cual cada cónyuge no domiciliado, o responsable en su caso, tendría que efectuar una declaración individual tanto respecto a los bienes propios como respecto a su parte en los bienes comunes.

Por su parte las sucesiones indivisas, aún cuando no sean personas, son consideradas igualmente como tales para los efectos de este tributo. Nótese que en este caso, los sujetos partícipes de una sucesión indivisa, titulares del patrimonio neto gravable, no son sujetos del impuesto a título individual, sino en conjunto en tanto no se haya expedido la declaratoria de herederos o inscrito el respectivo testamento, ocurrido lo cual, aún cuando la masa sucesoria permanezca pro-indivisa, cada uno de los coherederos estará sujeto al impuesto en forma individual a título de condómino. (Art. 4° del Decreto).

Ambos aspectos pueden resultar de muy difícil aplicación al momento del pago del impuesto por parte de los sujetos domiciliados responsables de su pago, ya que éstos no tendrán necesariamente la información suficiente para determinar la situación de estos contribuyentes tanto en los casos de sociedades de gananciales, como de sucesiones indivisas.

En adición a los dos casos anteriores existe, asimismo, un tercer sujeto del impuesto constituido, al que llamaremos

personas presuntas no domiciliadas. Este tercer tipo de personas, surge de la Ley al crear una presunción de derecho, por la cual se asume que todos los bienes sujetos al impuesto, incluyendo las participaciones en el capital de empresas, sociedades y establecimientos permanentes domiciliados en el país, cuyos titulares sean a su vez sociedades, empresas o establecimientos domiciliados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas naturales no domiciliadas en el país (Art. 11° del Decreto).

Aparentemente la Ley ha optado por esta presunción rígida, para facilitar la aplicación del impuesto sobre todo patrimonio afecto que no pertenezca a personas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país, evitándose la complejidad que supondría para la administración posterior del tributo la determinación final del sujeto obligado a través de sus tenencias accionarias o participaciones empresariales.

Esta presunción, sin embargo, plantea de inicio una interrogante respecto al número de personas presuntas que habría que considerar en cada caso. En efecto, como la norma señala que la presunción se da cuando por ejemplo una sociedad no domiciliada es accionista de otra en el país y se asume, por tanto, que esas acciones pertenecen a “personas naturales no domiciliadas” (Art. 11° del Decreto), en el caso de ser varias sociedades no domiciliadas las accionistas de una misma empresa domiciliada, podría entenderse entonces que existen tantos contribuyentes personas presuntas no domiciliadas como sociedades sean accionistas y en consecuencia, dado que el Reglamento no lo precisa, tendrían que hacerse varias declaraciones y varios pagos independientes del impuesto por cada una de estas personas presuntas.

A pesar de que a tenor del Decreto y su norma reglamentaria, la situación ante-

rior no admitiría prueba en contrario, el Decreto 175-88-EF señala que la presunción no es aplicable cuando el titular directo no domiciliado de los bienes afectos al impuesto sea un Organismo Gubernamental Extranjero o Internacional, con lo que para acreditar la inafectación habría que presentar la prueba en contrario.

En cuanto a la titularidad de acciones por estas entidades, el Decreto modificatorio no resulta muy preciso en determinar que debe considerarse “Organismos Gubernamentales Extranjeros” u “Organismos Internacionales” para los efectos de la inafectación, no cubriendo casos de asociación de éstos con terceros, o situaciones de suma complejidad accionaria a través de “holdings” o empresas con acciones al portador que podan dificultar la prueba en contrario requerida.

Lamentablemente, la complejidad de establecer con precisión estas últimas situaciones y la falta de normas más precisas sobre la prueba en contrario, especialmente en aquellos casos en que las tenencias accionarias son al portador, podría significar que en la práctica la modificación introducida por el Decreto Supremo 175-88-EF por la cual se ha pretendido inafectar a los Organismos Gubernamentales Extranjeros e Internacionales, no resulte siempre viable.

EXONERACIONES O INAFECTACIONES

En cuanto a inafectaciones del impuesto se refiere, en la medida que la norma plantea un claro listado de los bienes ubicados físicamente en el país, y que se consideran para determinar el patrimonio afecto, se ha excluido del impuesto a un determinado grupo de bienes tales como los depósitos de ahorros y aquellos inmuebles o muebles que forman parte del patrimonio cultural de la nación, los bienes adjudicados en reforma agraria, las cooperativas, Sais o grupos de campesinos, etc.

Al igual que en el caso de los contribuyentes domiciliados, también se ha excluido del campo del impuesto a las joyas, obras de arte y objetos de colección no asegurados, dando la impresión que en este caso su exclusión no responde tanto a un propósito de promoción de su tenencia por los contribuyentes, como podría ser en el caso anterior, sino más bien en función de su posibilidad real de fiscalizarlos, lo que realmente no justifica su inafectación.

Sin embargo, tratándose de contribuyentes no domiciliados no se ha comprendido dentro del impuesto a todos aquellos activos o pasivos localizados en el exterior pero íntimamente vinculados con el patrimonio ubicado en el país y afecto al impuesto, como podrían ser los créditos o garantías locales para la adquisición de bienes en el exterior y viceversa, cuya inclusión en el campo del impuesto se orienta a buscar una adecuada relación entre los beneficios y costos de poseer un determinado patrimonio en el país.

En adición a estos casos, el Decreto Supremo 175-88-EF ha excluido del patrimonio gravable de las personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas o no en el país, a las acciones y Participaciones en el capital de empresas que hayan iniciado sus actividades productivas.

Esta exclusión responde a un deseo de favorecer las nuevas inversiones (Art. 3° del Decreto Supremo 175-88-EF), sin embargo, no precisa claramente qué debe entenderse por “actividad productiva”, ya que dicho término resulta sumamente ambiguo, pudiendo dar a entender que se trataría de empresas dedicadas a alguna actividad vinculada a la producción de bienes físicos, excluyendo el campo de los servicios y la posterior comercialización de ambos.

Igualmente, el mismo Decreto Supremo 175-88-EF, al determinar que la presunción del Art. 11° del Decreto respecto

a la propiedad indirecta por personas naturales de los bienes afectos cuyos titulares resultan sociedades, empresas o establecimientos permanentes no domiciliados, no resulta aplicable cuando el titular directo es un Organismo Gubernamental Extranjero u Organismo Internacional, crea en realidad una inafectación del impuesto a estas personas que de otra manera resultarían comprendidas dentro del campo del impuesto.

BASE IMPONIBLE

La principal dificultad en cuanto a la base imponible, surge como ya se ha adelantado en determinar si el impuesto se dirige a gravar el patrimonio neto de los no domiciliados, o si en el caso de estos contribuyentes se grava exclusivamente los activos sin considerar las deudas que podrían pesar sobre los mismos.

Sobre este punto destaca evidentemente la definición contenida en las normas iniciales del impuesto (Arts. 1°, 2° y 3° del Decreto) que conceptualizan a este como uno que recae sobre el patrimonio de los contribuyentes domiciliados o no y en tanto supere las 200 UIT, definición que contrastada con las normas relativas al Capítulo III del Decreto, relativo a los contribuyentes no domiciliados que se dirigen exclusivamente a la valoración de los activos, llevan a considerar que el impuesto a los no domiciliados, pese a las definiciones del mismo, es más un impuesto al valor de la propiedad antes que al patrimonio neto, con lo cual el Decreto Legislativo 451 habría desconocido el mandato del Parlamento contenido en la Ley 24750, (Art. 29°, inc. e), que encomendó al Poder Ejecutivo normar un impuesto al “Patrimonio neto” tomando en consideración la “capacidad contributiva” de las personas afectas.

Dentro de este contexto, la segunda opción, ilegal en cuanto a su origen, de-

terminaría por lo demás que bajo ninguna circunstancia interesa la real situación patrimonial del contribuyente, sino sólo su tenencia de activos afectos, los que estarían gravados por una sola tasa sin importar límite mínimo de tenencia, desconociéndose la inafectación de aquellos patrimonios inferiores a 200 UIT.

En esta segunda opción, asimismo, que no permitiría deducir las cargas que pesan sobre los bienes afectos en forma similar a los contribuyentes domiciliados, la base imponible del impuesto estaría constituida por tres diferentes tipos de bienes:

- 1) Bienes de los que son titulares directos.
- 2) Bienes de los que son titulares indirectos, y,
- 3) Créditos de los que sean titulares directos o indirectos

Los dos primeros grupos responden más a los vínculos de propiedad entre el contribuyente no domiciliado y el activo que posee en el país, mientras que el tercer grupo responde más a la naturaleza del activo que éste posee en el país. La diferencia entre los dos primeros estriba en que, en el primer caso, las personas naturales y sucesiones indivisas se encuentran plenamente identificadas como sujetos del impuesto en el primero, mientras que en el segundo caso se asume su presencia por ser una sociedad, empresa o establecimiento permanente el titular de los bienes afectos (Art. 41° del Reglamento).

Respecto a los primeros dos grupos de bienes, la base imponible está constituida por el valor de los bienes determinado con arreglo a las normas del impuesto (Art. 5° del Decreto). No cabría en este caso deducir el importe de las deudas computables para los efectos del mismo (Art. 6° del Decreto), ni tomar en consideración tampoco las 200 UIT ajustadas

por variación de precios comentada anteriormente (Art. 2° del Decreto).

Los bienes comprendidos en el campo del impuesto están textualmente señalados en el Decreto y son los mismos considerados para la aplicación del impuesto que en el caso de los domiciliados.

En cuanto al tercer tipo de bienes se plantean varias interrogantes dada la forma como se ha redactado la norma. En efecto, la propia norma (Art. 11° del Decreto) señala que los contribuyentes no domiciliados, se encuentran sujetos al impuesto sólo en cuanto resulten titulares directos o indirectos de créditos otorgados exclusivamente a personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país. Esta determinación de los créditos, cuyo titular indirecto es un contribuyente no domiciliado, comprendidos en el tributo, lleva a considerar que el impuesto también comprende aquellos créditos otorgados por personas jurídicas (domiciliadas o no) en cuyo capital participe un accionista extranjero, en virtud de la norma relativa a la presunción respecto al patrimonio indirecto de personas naturales que trae la norma del impuesto (Art. 11° del Decreto).

Sin embargo, la norma del Decreto precisa también que estos créditos incluyen los garantizados por derechos reales sobre bienes situados en el país, lo cual en cierta medida lleva a interpretaciones disímiles, bien sea de considerar que todo préstamo otorgado en el exterior a terceros por contribuyentes no domiciliados, pero garantizado con bienes ubicados en el país, está también afecto al impuesto, o que sólo aquellos otorgados a contribuyentes del impuesto domiciliados que además se encuentren garantizados con bienes ubicados en el país, lo cual resulta por sí misma una precisión inútil por redundante, salvo que en el fondo se haya

querido introducir una inafectación a todos aquellos créditos no garantizados por bienes que se encuentren ubicados en el territorio nacional.

En adición a lo anterior, el Reglamento se refiere a los créditos afectos como aquellos directos o indirectos (definición inadecuada, ya que estos últimos están constituidos por operaciones contingentes como avales y fianzas en los cuales el impuesto resultaría absurdo) otorgados a personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país, incluso los garantizados por derechos reales; señalando, por otro lado, que por créditos indirectos deben entenderse todos aquellos créditos otorgados desde el exterior a personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas, fuere por entidades financieras o no (Art. 50° del Reglamento).

En resumen, respecto a los créditos de los no domiciliados, cabría establecer que lo que ha querido comprender el impuesto son aquellos préstamos que estos contribuyentes no domiciliados hubieran podido otorgar a contribuyentes domiciliados en el país en forma directa, o indirecta por intermedio de personas jurídicas de las que son accionistas siguiendo las reglas relativas a las personas presuntas y cuyo importe al cierre del ejercicio constituirá la base del impuesto.

SUJETOS RESPONSABLES

En las normas del impuesto se pueden identificar hasta tres tipos de responsables del pago del impuesto a cargo de los contribuyentes no domiciliados:

a) Aquellas personas naturales o jurídicas domiciliadas en el país, que de alguna manera tienen en condominio, o detentan la posesión o administración de los bienes sujetos al impuesto, y que pertenezcan a personas naturales o jurídicas y sucesiones indivisas no domiciliadas;

b) Las personas jurídicas por las participaciones en su capital que pertenezcan de manera directa o indirecta a contribuyentes no domiciliados, caso en el cual opera la presunción de ser personas naturales los titulares de las acciones. En este caso, el pago que hace la sociedad responsable excluye la obligación de los contribuyentes no domiciliados del pago del impuesto;

c) Las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país respecto a los créditos que hubiesen podido obtener de personas naturales y sucesiones indivisas no domiciliadas, así como de personas presuntas no domiciliadas.

En cuanto a las primeras, el Reglamento (Art. 44° señala que son responsables todas aquellas personas naturales o jurídicas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, usufructo, disposición, custodia, depósito, tenencia, o administración de bienes sujetos al impuesto de propiedad de no domiciliados, sean éstas personas naturales o jurídicas como sucesiones indivisas no domiciliadas.

Sobre este particular, el Reglamento ha ampliado la definición de la Ley, incluyendo en forma adicional a las personas naturales o jurídicas domiciliadas que detentan el goce, usufructo, disposición y tenencia de bienes aun cuando no sean poseedores, condóminos o administradores conforme la Ley exige, con lo que abiertamente se está violando el Art. 5° del Código Tributario que determina que la responsabilidad frente a los tributos sólo la crea la Ley.

En cuanto al segundo tipo de responsables, éstos están constituidos por las personas jurídicas en cuyo capital participen personas naturales, sucesiones indivisas o personas jurídicas no domiciliadas quienes resultan responsables del pago del impuesto. En cuanto a este segundo grupo de responsables, la Ley señala que

la obligación del responsable excluye la obligación de los demás responsables (poseedores, condóminos o administradores) respecto de los impuestos de cargo del contribuyente no domiciliado, sin perjuicio de que estos últimos actúen como agentes de información frente al Fisco (Art. 12° del Decreto)

El Reglamento por su parte (Art. 48°), establece en el mismo sentido una prelación frente al Fisco en caso de existir varios responsables, poniendo en primer orden a las personas jurídicas en cuyo capital participan contribuyentes no domiciliados.

Respecto a los bienes poseídos de manera indirecta a través de participaciones en el capital de sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados en el exterior, que resulten a su vez titulares directos de los bienes antes mencionados incluyendo participaciones en el capital de sociedades, empresas, y establecimientos domiciliados, y que por aplicación de la presunción de la Ley resultan de propiedad indirecta de una persona natural no domiciliada, la base imponible está determinada por el valor de los bienes antes indicados, valorizados en la misma forma.

En cuanto al tercer grupo de responsables, las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas, deudoras de créditos directos o indirectos de contribuyentes no domiciliados, se presentan igualmente algunos problemas. En efecto, si bien es claro que el contribuyente domiciliado persona natural o sucesión indivisa, es responsable del pago del impuesto a cargo del contribuyente no domiciliado, cuando el prestamista en este caso es, a su vez, una persona natural o sucesión indivisa domiciliada en el exterior, no resultaría tan clara la obligación de actuar como sujeto responsable cuando el prestamista es una persona jurídica nacional que posee accionistas extranjeros.

En efecto, con arreglo a la rígida presunción del Art. 11° del Decreto, habría que considerar en este caso que existiría un contribuyente no domiciliado, indirectamente titular en la porción correspondiente del crédito otorgado localmente a una persona natural o sucesión indivisa por una persona jurídica domiciliada que cuenta con inversionistas extranjeros, haciendo a éstas por tanto responsables del pago del impuesto por cuenta de estos últimos, lo que además estaría confirmado por el Art. 50° del Reglamento que señala que “la posesión indirecta de créditos está referida a la concertación de créditos con entidades financieras o no” independientemente a que estas últimas estén o no domiciliadas.

TASA DEL IMPUESTO

De acuerdo a las normas del Art. 12° del Decreto, la tasa del impuesto para los contribuyentes no domiciliados a diferencia de los domiciliados, asciende a 4%.

Esta tasa de 4% se aplica sobre el valor respectivo de los bienes o créditos ubicados en el país, deduciéndose sólo como pago a cuenta en el caso que los bienes afectos estén constituidos por acciones o participaciones en sociedades o empresas sujetas al impuesto al Patrimonio Empresarial y no exonerada de este tributo, los pagos efectuados por el mismo.

De acuerdo a la norma pertinente, la deducción del pago a cuenta por este impuesto sólo procede por el incremento del patrimonio afecto resultante de considerar estas acciones o participaciones, lo que no resulta de aplicación cuando el responsable del pago es la sociedad en la que participa el contribuyente no domiciliado, en la que sólo deberá considerarse la tasa efectiva del impuesto al patrimonio empresarial pagado por la empresa sobre el valor de las acciones o participaciones correspondientes al contribuyente

no domiciliado (Arts. 30° y 31° del Reglamento).

No son deducibles en el caso de los contribuyentes no domiciliados dado que la norma no lo admite expresamente (Art. 12° del Decreto), los impuestos que afectan la propiedad de bienes, inmuebles y vehículos automotores (Impuestos al Valor del Patrimonio Predial e Impuesto Patrimonio Automotriz, Aeronaves y Embarcaciones de Recreo) a diferencia del caso de los domiciliados (Art. 8° del Decreto), pese a que se trata igualmente de impuestos que afectan la propiedad misma, que es a su vez el objeto y naturaleza en que deviene el impuesto al patrimonio neto en el caso de dichos contribuyentes.

DECLARACION Y PAGO

Los sujetos responsables del impuesto en el caso de los contribuyentes no domiciliados, deben efectuar un sólo y único pago del tributo con carácter definitivo (Art. 47° del Reglamento).

Este pago que tiene carácter definitivo, debe efectuarse mediante la presentación de la declaración jurada correspondiente antes del 30 de abril de cada año calendario siguiente al correspondiente ejercicio gravable (Art. 39° del Reglamento) y no se ha previsto para este caso la posibilidad de efectuar pagos a cuenta a diferencia del caso de los contribuyentes domiciliados.

Sobre este punto en particular, llama la atención asimismo y dado que en la mayoría de los casos el impuesto será pagado por un responsable local, el que no se haya considerado el efecto que respecto de las disposiciones sobre intereses presuntos del impuesto a la renta pudiesen tener los pagos efectuados por estos responsables. Si bien resultaría absurdo considerar que el responsable del pago, que por mandato legal se ve preci-

sado a pagar el impuesto financiando al no domiciliado, resulte adicionalmente comprendido dentro de la presunción de intereses que para efectos del impuesto a la renta genera todo préstamo otorgado, obligándose a considerar un ingreso no producido para los efectos de su impuesto a la renta, la falta de norma legal que excluya esta situación de dicha presunción podría propiciar dificultades sobre la interpretación de la improcedencia de su aplicación.

A MANERA DE CONCLUSION

Del análisis de los elementos presentados en este trabajo parcial, resultan algunas conclusiones sobre la aplicación del impuesto al patrimonio neto en el caso de los contribuyentes no domiciliados, las cuales se podrían resumir básicamente en lo siguiente:

- El impuesto al Patrimonio Neto en el caso de los contribuyentes no domiciliados, resulta ser más un impuesto a la tenencia de los activos que éstos pudiesen poseer, ubicados en el país, independientemente a su situación personal, antes que un impuesto al patrimonio neto.

- Al tratarse de un impuesto de naturaleza diferente al que fuese materia de delegación legislativa por el Parlamento, el Poder Ejecutivo habría excedido la facultad y mandato otorgados, restándole legitimidad al impuesto.

- Pese a ello, se han excluido además del campo del impuesto diferentes activos, especialmente los ubicados en el exterior pero íntegramente involucrados con aquellos activos o pasivos poseídos en el país, que determinan una parcial imposición de estos contribuyentes incluso respecto a lo que su tenencia en el país significa finalmente.

- La diversidad de situaciones que se

plantean en la aplicación del tributo respecto a estos contribuyentes, no suficientemente cubiertas en el Decreto, crea situaciones de suma complejidad que harán muy difícil su administración por el Fisco y dificultará, en el caso de los responsables domiciliados, la correcta aplicación del tributo.

- Resulta finalmente injusto, dada la

naturaleza del tributo, que tratándose de contribuyentes no domiciliados no se tome como pago a cuenta del tributo los impuestos al Valor del Patrimonio Predial y Patrimonio Automotriz, Aeronaves y Embarcaciones de Recreo, no obstante que estos tributos tienen finalmente la misma naturaleza que el recientemente creado en lo que respecta a los contribuyentes no domiciliados.