

PONENCIA INDIVIDUAL
SUB-TEMA III

**IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO PERSONAL
APLICABLE A CONTRIBUYENTES
NO DOMICILIADOS**

CÉSAR LUNA-VICTORIA LEÓN *

El impuesto ha sido creado por el Decreto Legislativo N° 451 (en adelante la Ley), modificado parcialmente por el Decreto Supremo N° 175-88-EF y reglamentado por el Decreto Supremo N° 176-88-EF (en adelante el Reglamento), ambos publicados el 27 de setiembre de 1988, con las correcciones precisadas en la Fe de Erratas publicada el 8 de octubre de 1988. De las distintas características del régimen aplicable a los contribuyentes no domiciliados, se ha escogido tres que se desarrollan y presentan a modo de ponencia para las Primeras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, que organiza el Instituto Peruano de Derecho Tributario, como sigue:

a) Se sostiene que el Poder Ejecutivo no se excedió en las facultades legislati-

vas delegadas al establecer un impuesto sobre el patrimonio “bruto” y no “neto”, como fue señalado en la ley autoritativa. No obstante, se sostiene que se debería aceptar el crédito fiscal por el pago de impuestos a patrimonios parciales como el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial y el Impuesto a los Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves de Recreo para evitar la doble imposición fiscal sobre los mismos bienes. También se sostiene que al contribuyente no domiciliado se le debería permitir deducir del valor de sus bienes las deudas contraídas en el país para adquirirlos o construirlos.

b) Se sostiene que la presunción de que los bienes afectos de propiedad de empresas, sociedades y establecimientos

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

permanentes no domiciliados pertenecen a personas naturales no domiciliadas, no es aplicable a todo tipo de personas jurídicas, sino sólo a las indicadas “empresas, sociedades y establecimientos permanentes”, entendiendo por tales a aquellas entidades que por su naturaleza jurídica es posible que su patrimonio o el saldo de liquidación patrimonial pueda ser distribuido entre sus integrantes. En tal virtud, quedarían excluidos de la presunción las personas jurídicas cuya naturaleza jurídica sea no lucrativa y no sólo los Organismos Gubernamentales Extranjeros y Organismos Internacionales que son los únicos expresamente excluidos.

- c) Se sostiene que el Reglamento se ha excedido al otorgar la condición de sujetos responsables del impuesto al custodio, al depositario y al tenedor de bienes de propiedad de contribuyentes no domiciliados, porque estas personas no son poseedores de los bienes afectos, aplicando como corresponde el concepto de poseedor en su acepción jurídica y no común. Se complementa la afirmación sosteniendo que la condición de sujeto responsable sólo debería darse en aquellos casos en que el sujeto responsable detente económicamente el bien del contribuyente no domiciliado, porque esta característica le permite de alguna manera tener o acceder a la capacidad contributiva para pagar el impuesto. Son los casos previstos en la ley del copropietario, del administrador y del poseedor que ejercita de hecho uno de los atributos inherentes al derecho de propiedad.

Las razones de las afirmaciones precedentes se desarrollan en los rubros siguientes:

1. EL HECHO IMPONIBLE EN EL CASO DE LOS NO DOMICILIADOS

La hipótesis que se sugiere es que el Poder Ejecutivo sólo tenía facultades le-

gislativas delegadas para “crear un impuesto al patrimonio neto personal”, según el inc. “e” del Art. 29° de la Ley N° 24750, y que se habría excedido en el ejercicio de tales facultades al gravar el “patrimonio bruto” y no “neto” en el caso de los contribuyentes no domiciliados. Como se recuerda, el Art. 11° de la Ley y el Art. 41° del Reglamento gravan con el impuesto a las personas naturales o sucesiones indivisas no domiciliadas que resultan titulares directos de bienes ubicados territorialmente en el país o por créditos otorgados directa o indirectamente a personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas. Las mismas normas incluyen en el impuesto los bienes que tales personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas poseen de manera indirecta a través de participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas y establecimientos permanentes domiciliados en el exterior. En estos casos, los contribuyentes no domiciliados resultan gravados por el valor total de los bienes, sin admitir la reducción por las deudas que los mismos contribuyentes hubiesen asumido, como sí se permite para los contribuyentes domiciliados, según la norma del Art. 1° de la Ley y el Art. 2° del Reglamento. Tampoco se admite la aplicación de créditos contra el impuesto determinado por los pagos por otros impuestos a patrimonios parciales. Me refiero, por ejemplo, a los créditos contra el impuesto que gozan los contribuyentes domiciliados por el importe de sus pagos respectivos al impuesto al Valor del Patrimonio Predial y al Impuesto al Valor de la Propiedad de Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves de Recreo, aceptándose sólo como crédito la parte del Impuesto al Patrimonio Empresarial que se asigne a las acciones, participaciones u otros derechos en sociedades o empresas afectas a dicho impuesto, según lo establece el segundo párrafo del Art. 45° del Reglamento.

Pese a los criterios precedentemente

expuestos, soy de opinión que el Poder Ejecutivo no se habría excedido en el ejercicio de las facultades delegadas, por las razones que paso a exponer.

1.1. El impuesto tampoco grava “el patrimonio neto” en el caso de los domiciliados

En efecto, lo que grava el impuesto en el caso de los contribuyentes domiciliados tampoco es el “patrimonio neto”, sino determinados bienes y determinadas deudas. Existe, en la intención del legislador, una suerte de selección de “determinados bienes del activo” y “determinadas deudas del pasivo” que finalmente resultan incluidas en el ámbito del impuesto. Como es evidente, los contribuyentes no están obligados a llevar “contabilidad completa” ni un registro de sus bienes o deudas y, por tanto, no es técnicamente posible determinar el “patrimonio neto” de estas personas, sino sólo del modo como lo ha intentado el legislador. Es posible cuestionar la racionalidad económica del impuesto, esto es, cuestionar por qué se grava unos bienes y no otros o por qué se acepta deducir algunas deudas y no otras e, inclusive, la posibilidad de aceptar gastos de conservación o mantenimiento de bienes gravados. Pero, técnicamente, siempre existirán bienes computables y bienes no computables, así como deudas computables y deudas que no lo sean.

A la observación precedente habría que agregar también la dificultad técnica para determinar el posible “patrimonio neto” de los no domiciliados, en la medida que no residiendo éstos en el país, no se les podría obligar a presentar universalmente sus bienes y sus deudas. No obstante, se podría haber dado un tratamiento no sólo más técnico, sino, también, más equitativo a los contribuyentes no domiciliados. Se sugiere por lo menos dos reglas:

a) Aceptar como crédito contra el im-

puesto los importes que tales contribuyentes no domiciliados hubiesen abonado por otros impuestos que gravan patrimonios parciales. Dentro de la opción legislativa debería aceptarse como crédito el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial establecido por la Ley N° 23552 y el impuesto a los Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves de Recreo establecido por la Ley N° 23724, aplicables contra el Impuesto al Patrimonio Neto Personal que grava la propiedad de los mismos bienes. De no aceptarse el crédito fiscal como se sugiere, se estaría configurando una doble imposición por el mismo hecho imponible, esto es que en el caso de los contribuyentes no domiciliados la propiedad sobre un bien determinado podría estar gravada con dos impuestos: el impuesto sobre el patrimonio parcial y el impuesto sobre el patrimonio neto personal.

b) Aceptar como deducción del valor de los bienes afectos las deudas garantizadas con derechos reales, contraídas o vinculadas a la adquisición o construcción de los referidos bienes afectos.

Con las reglas propuestas, el tratamiento que se otorgaría a los contribuyentes no domiciliados sería muy similar a la que el régimen otorga a los contribuyentes domiciliados. En este supuesto, la diferencia efectiva entre uno y otro régimen sería la escala progresiva del impuesto señalada por el Art. 7° de la Ley para los domiciliados frente a la tasa fija del 4% señalada por el Art. 12° de la Ley para los contribuyentes no domiciliados. En esta opción, el legislador ha mantenido el criterio de gravar al contribuyente no domiciliado con la mayor tasa aplicable al contribuyente domiciliado en similar posición, aún cuando no detente igual capacidad contributiva, como por ejemplo el impuesto a la renta a personas naturales no domiciliadas sobre sus rentas

no calificadas, según el inc. “e” del Art. 61° de la Ley del Impuesto a la Renta y según el Texto Único Ordenado aprobado por D.S. N° 185-87-EF.

1.2 El informe favorable de las Comisiones de Economía y Finanzas de la Cámara de Senadores y de la Cámara de Diputados

El impuesto fue promulgado por el Poder Ejecutivo en uso de facultades legislativas delegadas por el Congreso, conforme al Art. 188° de la Constitución. Hay que tener presente que el precepto constitucional establece tres requisitos para ejercer la facultad delegada: que se expidan las normas mediante decretos legislativos, que se legisle sobre la materia que especifica la ley autoritativa y que se expida la norma dentro del término igualmente establecido en la ley autoritativa. Como se observa, la norma constitucional no previó, al menos de modo expreso, que la facultad legislativa delegada al Poder Ejecutivo sea ejercida a través de mecanismos de control de ninguna instancia, como si se previó para los decretos de urgencia en los que se debe “dar cuenta al Congreso...”, según la norma del inc. 20 del Art. 211° de la Constitución.

No obstante, la práctica constitucional del país ha ido definiendo una delegación de facultades legislativas que, para ser ejercidas plenamente, además de legislar sobre la materia y dentro del término de la ley autoritativa, requieren un informe previo y favorable de una instancia del Congreso de la República. En el caso de las facultades legislativas delegadas para la creación del Impuesto al Patrimonio Neto Personal, se supeditó la expedición de la norma a un informe previo favorable de una Comisión integrada por las Comisiones de Economía y Finanzas de la Cámara de Senadores y de la Cámara de Diputados, según el Art. 29° de la Ley N° 24750. La intermediación de esta

Comisión del Congreso no ha sido normada. No obstante, parece consistente sostener que esta Comisión es totalmente discrecional para emitir opinión. En otras palabras, no sólo se trata de una Comisión que fiscaliza si la norma que pretende poner en vigencia el Poder Ejecutivo se adecua a los supuestos previstos en la ley autoritativa sobre materia y plazo para legislar, sino que goza de facultad suficiente para no opinar favorablemente, aún cuando el proyecto del Poder Ejecutivo observe todos los otros requisitos establecidos en la ley autoritativa. Pareciera que la práctica constitucional, para algunos casos de delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo, estaría creando una suerte de Comisión al interior del Congreso en la que residiría, en última instancia, la facultad legislativa. En estos casos, en rigor, no se trataría efectivamente de una facultad delegada al Poder Ejecutivo, sino a la misma Comisión ya que si esa Comisión no opina favorablemente, el Poder Ejecutivo no podría poner en vigencia la norma, aún cuando cumpliera los otros supuestos de la ley autoritativa.

Es necesario hacer una precisión en este punto. No obstante el rol intermediador de esta Comisión Bicameral, no es autónoma ni tiene iniciativa propia ni goza de facultades legislativas plenas, ya que su opinión no podría subsanar, de ningún modo, los excesos del proyecto del Poder Ejecutivo, trasgrediendo la materia o el plazo previsto en la ley autoritativa. De ahí que en caso de duda en la interpretación del alcance sobre la materia y sobre el plazo para ejercer las facultades delegadas, la opinión favorable de la Comisión Bicameral resuelva la duda. Caso contrario, si el proyecto del Poder Ejecutivo transgrede la materia o se hubiese ya excedido el plazo concedido en la ley autoritativa, la opinión favorable de la Comisión Bicameral no otorgaría validez al Decreto Legislativo, que sería cuestionable por inconstitucional.

El debate sobre la naturaleza constitucional de esta Comisión y sobre si los decretos legislativos expedidos por el Poder Ejecutivo sin esta opinión favorable son nulos o inconstitucionales, está aún en curso y excede los límites de la ponencia. Sin embargo, fuese cual fuese la interpretación final, es también consistente afirmar que el informe previo y favorable de la Comisión Bicameral sanciona de algún modo el proyecto enviado por el Poder Ejecutivo. En el caso materia de ponencia, este informe favorable subsana cualquier duda de interpretación si el Poder Ejecutivo podría o no crear un impuesto sobre el patrimonio “bruto” y no “neto”, para el caso de los contribuyentes no domiciliados.

2. EL SUJETO PASIVO EN EL CASO DE LOS NO DOMICILIADOS

El régimen del impuesto establece la presunción que la propiedad de bienes afectos cuyos titulares sean empresas, sociedades o establecimientos permanentes no domiciliados pertenece a personas naturales no domiciliadas y, por tanto, incluye tales bienes en el ámbito del impuesto. El debate es si esta presunción es de pleno derecho como lo prescribe el Art. 11° de la Ley y el Art. 42° del Reglamento o si, en su defecto, admite prueba en contrario dentro de la lógica del impuesto.

Soy de opinión que la presunción se aplica sólo sobre las personas jurídicas o establecimientos permanentes que se encuentran en el supuesto de la norma y, por tanto, admite prueba en contrario si determinada persona jurídica o establecimiento permanente escapa al indicado supuesto. Para este efecto, sostengo que el supuesto de la norma es que la persona jurídica o establecimiento permanente no domiciliado involucrado tiene tal naturaleza jurídica que es legalmente posible distribuir el patrimonio o el saldo de liquidación patrimonial entre los socios de dichas personas jurídicas o los titulares de

los establecimientos permanentes. Sólo en este caso procedería la presunción que los bienes o patrimonio de esta persona jurídica o establecimiento permanente pertenecen a personas naturales no domiciliadas, no admitiéndose prueba en contrario para desvirtuar la presunción, esto es, que el impuesto se aplicaría igualmente aún cuando real o jurídicamente el patrimonio perteneciese a otras personas jurídicas en lugar de pertenecer a personas naturales. Pero si por la naturaleza jurídica de la persona jurídica o establecimiento permanente no domiciliado es jurídicamente imposible que sus bienes o patrimonio pudiesen ser de propiedad de sus integrantes, entonces la presunción no podría ser procedente. En consecuencia, es posible y necesario que se admita la prueba en contrario, esto es, la prueba que la persona jurídica o establecimiento permanente no domiciliado tiene tal naturaleza jurídica que es jurídicamente imposible que sus bienes o patrimonios sean imputados a sus integrantes, en cuyo caso, el impuesto no podría ser aplicado, ya que bajo ningún supuesto real o jurídico esos bienes o patrimonio podrían pertenecer a personas naturales.

La opinión se basa en el razonamiento siguiente:

2.1. Sólo son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales

Sólo son sujetos pasivos las personas naturales por sí mismas o, por extensión, formando parte de sucesiones indivisas o sociedades conyugales, estas últimas sólo por los bienes comunes en el régimen de sociedades gananciales, según lo establecen los Arts. 1° y 3° de la Ley para el caso de personas naturales y sucesiones indivisas y, para el caso de las sociedades conyugales, el Art. 4° de la Ley y el Art. 7° del Reglamento. La opción legislativa es congruente con la doctrina sobre impuestos directos sobre la imposición a la

renta y patrimonios personales, que buscan gravar el ingreso o el patrimonio personal de modo “transparente”, esto es, gravando al titular directo del ingreso o del patrimonio, evitando la imposición a formas jurídicas que integran tales personas naturales. Esta opción se manifiesta claramente en el caso de los contribuyentes domiciliados donde resultan excluidas del impuesto las personas jurídicas, ya que éstas no son incluidas como sujetos pasivos.

En rigor, se acepta a las personas jurídicas como realidades jurídicas, superándose la doctrina que estas personas jurídicas son sólo ficción y que su patrimonio corresponde siempre a personas naturales. En efecto, el régimen del Impuesto al Patrimonio Neto Personal ni grava los bienes, ni el patrimonio de propiedad de personas jurídicas domiciliadas, ni presume que tales bienes o patrimonio sean de propiedad de personas naturales. Situación jurídica diferente es que las personas naturales consideren dentro de su patrimonio personal el valor de las acciones o participaciones que tengan en sociedades o empresas, porque tales derechos constituyen en sí mismos un valor. Pero se acepta y se coincide que tales acciones o derechos no representan ni constituyen un derecho sobre el patrimonio, ni sobre los bienes de las empresas o sociedades emisoras, sino sólo de manera expectativa en el supuesto de la disolución y liquidación de la sociedad, parcial o total según la forma jurídica que hubiese asumido la sociedad o empresa.

2.2 Los derechos sobre empresas sólo resultan gravados para los socios si éstos tienen derechos sobre el patrimonio

Conforme a estos criterios, los bienes o patrimonios de personas jurídicas cuyos integrantes no tienen expectativa sobre el patrimonio, no se encuentran gravados. Tal es el caso de las Asociaciones Civiles, Fundaciones y Comités regulados por la

Sección Segunda del Libro Primero del Código Civil. Situación similar, aunque de tratamiento legislativo diferente, son los casos de Cooperativas reguladas por el Decreto Legislativo N° 85, modificado por el Decreto Legislativo N° 141, y el de las Empresas de Propiedad Social reguladas por el Decreto Ley N° 20598. Para este razonamiento hay que tener presente la norma del inc. “f” del Art. 5° de la Ley que incluye como bienes gravados las “... participaciones en el capital de otro tipo de sociedades constituidas en el país y en el capital de empresas no constituidas como sociedades...” cuyo valor se determina “... por el valor determinado en función del patrimonio neto de la sociedad o empresa al 31 de diciembre de cada ejercicio...”, según las reglas del Impuesto al Patrimonio Empresarial, esto es, dividiendo el valor del Patrimonio Empresarial entre el número de participaciones o derechos que integran el capital social. Es claro que la norma alude a derechos sobre el capital de sociedades, esto es, a la cuenta 50 del Plan Contable General. Por extensión, la norma podría incluir también las acciones laborales que se integran en la cuenta 55. Pero excluiría a aquellas empresas en las que los socios no tienen acceso al capital social y, por tanto, tampoco al patrimonio de la empresa.

El caso de las Empresas de Propiedad Social es ilustrativo porque los socios de la empresa, esto es, sus trabajadores, no cotizan ni efectúan aportaciones al capital social. En estos tipos de empresas, el patrimonio social se forma mediante aportes transitorios habilitados por el Fondo Nacional de Propiedad Social (FONAPS) o la Corporación Financiera de Desarrollo (COFIDE), según el inc. “a” del Art. 91° del Decreto Ley N° 20598. La misma norma establece que conforme se reintegre el aporte transitorio, las partes reembolsadas constituirán el “aporte social” sobre el que los socios-trabajado-

res de la empresa tampoco tienen derecho. El Patrimonio Neto de las Empresas de Propiedad Social está conformado por el Fondo Social (que incorpora tanto el Aporte Transitorio como el Aporte Social indicados) y el Fondo Integrado (que incorpora aportes de terceras personas: los denominados accio-bonos regulados por los Arts. 82° y siguientes del Decreto Ley N° 20598). Las demás cuentas patrimoniales (Reservas) se redistribuyen entre el Fondo Social y el Fondo Integrado en proporción a su participación en el Patrimonio Neto de la empresa. La falta de participación en el capital social de la empresa determina que los socios-trabajadores no tengan derecho expectatio sobre el saldo de liquidación patrimonial, ya que éste será entregado al FONAPS conforme al inc. “e” del Art. 120° del Decreto Ley N° 20598. Como quiera que los socios-trabajadores de las Empresas de Propiedad Social no tienen títulos ni derechos representativos en el capital de la empresa, no tendrían bienes que computar por este concepto para efectos del impuesto al patrimonio neto personal. Sin embargo, aun cuando los socios-trabajadores no tienen participación en el patrimonio de la Empresa, si tienen derechos de gestión y a los excedentes económicos, sólo que estos últimos no se distribuyen en función de títulos sobre el capital que no existen sino en función del trabajo, según el Art. 107° del Decreto Ley N° 20598 ya citado.

Situación similar es la de los socios cooperativistas en las diversas modalidades de las Cooperativas. Sólo que en estos casos, el patrimonio de la Cooperativa sí se forma con aportaciones de los socios y, por tanto, la cuenta Capital Social sí resulta integrada por títulos o derechos de los socios. Conforme a las reglas del impuesto, los socios cooperativistas tendrían que computar en su patrimonio personal la parte del Patrimonio Neto de las Cooperativas que se le asignen en proporción a la alícuota correspondiente, con excepción de las aporta-

ciones de los beneficiarios del proceso de Reforma Agraria a Cooperativas de Producción y de Servicios Agrarios, según el último párrafo del inc. “f” del Art. 5° de la Ley. Pero se debe advertir que la condición jurídica del socio-trabajador en una Empresa de Propiedad Social y la del socio de una Cooperativa es similar, porque en ambos casos sólo tienen derechos de gestión en la empresa y a participar de los excedentes no en función del aporte de capital sino en función del trabajo, precisando que en las Cooperativas de Servicios la participación en los Excedentes se efectúa en proporción a las operaciones realizadas con la Cooperativa, según el rubro 2.4 del Art. 42° de la Ley General de Cooperativas, establecido por el Decreto Legislativo N° 85. En lo que se refiere al derecho expectatio sobre el saldo de liquidación patrimonial, el socio cooperativista, al igual que el socio-trabajador de una Empresa de Propiedad Social, tampoco tiene derecho alguno, porque este saldo se distribuye a otras organizaciones cooperativas o, en su defecto, al Instituto Nacional de Cooperativas (INCOOP) para fines de educación cooperativa, conforme al Art. 55° de la Ley General de Cooperativas citada.

En consecuencia, si en uno u otro caso los socios no tienen derecho expectatio sobre el saldo de liquidación patrimonial, no debieran computar para efectos del impuesto al Patrimonio Neto Personal la alícuota del patrimonio empresarial. Según este razonamiento, la exclusión del ámbito del impuesto de las aportaciones a Cooperativas dentro del proceso de Reforma Agraria, establecida en la última parte del inc. “f” del Art. 5° de la Ley, es reiterativa porque en rigor deberían quedar excluidas todas las aportaciones a Cooperativas, ya que el supuesto para que una alícuota del capital (acción o participación) queda incluida en el ámbito del impuesto es porque otorga a su propietario derecho expectatio sobre el patrimo-

nio empresarial. En caso contrario, se estaría gravando al socio cooperativista una alícuota de un patrimonio al que no tiene ni podría tener jurídicamente derecho alguno.

Por cierto que el legislador podría haber optado por incluir las aportaciones de los socios cooperativistas como bienes o derechos afectos, pero el criterio para su valoración debiera haber sido el que por su naturaleza les corresponde, esto es, un crédito cuyo valor sea el nominal (de adquisición) más los intereses devengados y no distribuidos que corresponden a tales aportaciones, según el criterio de valoración establecido para otros títulos y según el inc. “d” del Art. 5° de la Ley. Debo advertir que la aportación de un socio cooperativista es mucho más que un crédito, ya que por ese aporte se formaliza la relación jurídica socio-Cooperativa que le otorga derechos tales como el de gestión y de participación en las utilidades. Pero estos derechos no son patrimoniales en sí mismos. Eso es claro en el derecho de gestión, en tanto que en el derecho a la participación de utilidades habrá que precisar que no se deriva directa ni proporcionalmente del aporte, sino del trabajo o de las operaciones que el socio realiza con la Cooperativa, según se ha indicado. En este orden de ideas, para efectos de la valoración del patrimonio neto personal, la aportación al capital social de la Cooperativa sólo da derechos a que parte del excedente de la misma sea redistribuido entre los socios cooperativistas bajo la forma de un interés en proporción a la parte pagada de ellas, según el rubro 2.2. del Art. 41° de la Ley General de Cooperativas y a ser reintegrado en su valor nominal en caso de disolución y liquidación, corriendo el riesgo del negocio porque de no ser suficiente este saldo, el reintegro se haría de modo proporcional entre todas las aportaciones pagadas, según el rubro 2.1. del Art. 51° de la misma Ley General de Cooperativas. Por ello, la aportación a una Cooperativa,

en su valor patrimonial, no es distinta a un crédito que sigue la suerte del negocio (devenga intereses y se reintegra de existir saldo de liquidación) y así debiera haber sido tratado.

En consecuencia, para el régimen de los contribuyentes domiciliados, resulta claro que el patrimonio de una persona jurídica no resulta gravado en aquellos casos en que por la naturaleza de esta persona jurídica su patrimonio no puede ser distribuido entre sus integrantes. Resumiendo las experiencias comentadas, son los casos de Asociaciones, Fundaciones y Comités regulados por el Código Civil y las Empresas de Propiedad Social. Igual tratamiento debiera haber existido para el caso de las Cooperativas, sosteniendo que en mi opinión todas las aportaciones debieran quedar excluidas del ámbito del impuesto y no sólo las generadas dentro del proceso de Reforma Agraria

2.3 Las personas jurídicas o establecimientos permanentes no domiciliados involucrados en el régimen, son los de finalidad lucrativa

La presunción no involucra a todas las personas jurídicas no domiciliadas, sino sólo a empresas, sociedades y establecimientos permanentes domiciliados en el exterior que sean titulares de bienes afectos en el país, según la norma del último párrafo del Art. 11° de la Ley. La naturaleza lucrativa de la “empresa” está fuera de duda, porque no es posible que tenga otra. La Ley refiere el concepto de “empresa” a la definición que utiliza el régimen del Impuesto al Patrimonio Empresarial establecida por el Art. 3° del Decreto Ley N° 19654, según la referencia del Art. 52° del Reglamento. Pues bien, el concepto de empresa involucra a toda persona natural o jurídica, que se dedique “... a alguna actividad lucrativa de extracción, producción, comercio o servicios industriales, comerciales y simila-

res...”. La misma norma excluye a las personas jurídicas de finalidad no lucrativa (aunque Sólo hace referencia expresa a Asociaciones y Fundaciones) “... por las actividades lucrativas que realicen para el cumplimiento de sus fines...”.

Resulta discutible si la acepción de “sociedad” hace referencia a actividad lucrativa porque la doctrina no es uniforme, inclusive en nuestro propio ordenamiento legal, el término de “sociedad” ha sido utilizado también para fines “no mercantiles”, esto es, para un “... fin común preponderantemente económico que no constituya una especulación mercantil...” según el alcance que el Art. 297° de la Ley General de Sociedades reserva a las sociedades civiles. También se discute en doctrina si el término “sociedad” se refiere Sólo a entidades de naturaleza lucrativa o incluye también a entidades de finalidad no lucrativa. En algunos casos, nuestra propia legislación ha mencionado en el pasado a “sociedades de auxilio mutuo” o se utiliza también el término de “sociedad” para aludir a la “sociedad conyugal” o su régimen de “sociedad de gananciales”. Para efectos de la ponencia y, sin duda, para efectos de interpretación de la norma que establece la presunción, se debe dejar de lado las diferentes acepciones doctrinales y preferir la definición que nuestro propio ordenamiento utiliza. Así, la sociedad no domiciliada a que se refiere la presunción no puede ser otra que aquella que participa de la misma naturaleza que la “sociedad” en nuestro ordenamiento, y ésta no es otra que la que resulta del contrato de sociedad, esto es, aquella en la que “... quienes la constituyen convienen en aportar bienes o servicios para el ejercicio en común de una actividad económica...” constituida “... en beneficio común de los socios...”, según los Arts. 1° y 2° de la Ley General de Sociedades. En este contexto, la sociedad, aun cuando careciese de naturaleza mercantil, debiera siempre haber sido

constituida con el “fin de repartirse las utilidades”, según la antigua precisión del Art. 1° de la derogada Ley de Sociedades Mercantiles. Dicho de otro modo, sociedad es aquella que, derivada de un contrato de sociedad, tiene por finalidad distribuir los excedentes entre sus socios.

Similar conclusión se podría tener para el caso de los establecimientos permanentes, cuya precisión se remite a la definición que este término tiene para efectos del Impuesto a la Renta, según el Art. 43° del Reglamento. Revisando las normas de los Arts. 8°, 9° y 10° del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 529-85-EF, el establecimiento permanente siempre es precisado en función de actividades empresariales (mercantiles) o lucrativas: así el establecimiento permanente es “cualquier lugar fijo de negocios”, o los “representantes” si éstos tienen y ejercen “habitualmente” poderes para concertar contratos o si mantienen existencias “para ser negociadas”.

En consecuencia, pareciera que en la intención y en el texto que aprobó el legislador las personas jurídicas no domiciliadas involucradas en la presunción son aquellas que tienen naturaleza mercantil o finalidad lucrativa. Conforme a estas características, resulta explicable que se involucre a estas personas jurídicas, porque sólo en ellas los socios tienen derecho expectatio al patrimonio empresarial y, por tanto, resulta razonable que se graven los bienes que tales socios pudiesen tener en el país a través de empresas, sociedades o establecimientos permanentes no domiciliados.

2.4 Las personas jurídicas de finalidad no lucrativa no están involucradas en la presunción

El razonamiento precedente ha sido distorsionado por la norma que excluye de la presunción a los Organismos Gubernamentales Extranjeros u Organismos

Internacionales, según el Art. 4° del Decreto Supremo N° 175-88-EF. En efecto, si sólo las empresas, sociedades o establecimientos permanentes no domiciliados están involucrados en la presunción, conforme al tercer párrafo del Art. 11° de la Ley, era evidente que otras personas jurídicas, incluidos los citados Organismos Gubernamentales Extranjeros y los Organismos Internacionales estaban excluidos, sin necesidad de una norma expresa que así lo estableciera. Entonces, ¿por qué se dictó una norma que los excluye expresamente?; ¿esta exclusión importa una interpretación del propio legislador que en la presunción se encuentra involucrado todo tipo de personas jurídicas, extendiendo los alcances de los conceptos de “empresas, sociedades o establecimientos permanentes”?

No es dable indagar, en materia de interpretación tributaria, cuál fue la intención del legislador, sino como quedó plasmada esa intención en la norma. Por consiguiente, el texto de la norma del Art. 4° del Decreto Supremo N° 175-88-EF, que excluye a los Organismos Gubernamentales Extranjeros y a los Organismos Internacionales, no modifica en nada la presunción prevista en el Art. 11° de la Ley. Se trata, sin duda, de un exceso del legislador de sancionar expresamente la exclusión de la presunción a determinadas personas jurídicas que ya se encontraban excluidas por el texto mismo de la Ley. Este exceso no importa ni podría importar una modificación del texto de la Ley, ni mucho menos involucrar extensivamente en la presunción a otras personas jurídicas que no se encuentran involucradas en el supuesto de la norma, esto es que no sean “empresas, sociedades o establecimientos permanentes” tal como han sido precisados.

De ahí que, en mi opinión, aún cuando no están previstos de modo expreso en la exclusión dispuesta por el Art. 4° del D.S. N° 175-88-EF, están excluidas las personas

jurídicas cuya naturaleza no sea similar a la de una empresa o sociedad, esto es, cuya naturaleza jurídica no sea lucrativa ni sus integrantes tengan acceso o derecho expectatio al patrimonio o al saldo de liquidación patrimonial. En esta línea de interpretación, no estarían involucradas en la presunción las Asociaciones, las Fundaciones, las Instituciones Privadas de Cooperación y similares, tales como las Instituciones No Gubernamentales de Cooperación Técnica Internacional reconocidas e inscritas en el Registro Administrativo a cargo del Ministerio de Relaciones Exteriores, conforme al D.S. 010-86-RE. En estos casos, los sujetos responsables del impuesto tienen el derecho expedito a “probar en contrario” la presunción. Debo advertir que la “prueba en contrario” sólo está referida a la naturaleza de la persona jurídica no domiciliada que se trate y no a la posibilidad que el patrimonio de esta pertenezca o no a personas naturales. En este supuesto, el sujeto responsable debe probar que, conforme a esta naturaleza jurídica, es jurídicamente imposible que el patrimonio de la persona jurídica involucrada pueda ser asignado o distribuido a sus integrantes. Si la naturaleza jurídica permite esta asignación o distribución, la presunción se aplica de pleno derecho y sin admitir prueba en contrario, esto es que de nada valdría para evitar se devengue el impuesto, la prueba que por razón estatutaria o por razones prácticas es imposible que este patrimonio pueda ser asignado a personas naturales.

3. LA SUSTITUCION TRIBUTARIA EN LOS CONTRIBUYENTES NO DOMICILIADOS

La hipótesis que se sugiere es que el Reglamento se ha excedido de los límites fijados en la Ley al calificar quiénes tienen obligaciones como sujetos responsables a cargo de contribuyentes no domiciliados. Como se recuerda, el Art. 12° de la Ley estableció que las empresas, personas

jurídicas y personas naturales domiciliadas en el país que tuviesen el condominio, la posesión o administración de bienes sujetos al impuesto pertenecientes a contribuyentes no domiciliados debían de pagar el impuesto a cargo de estos contribuyentes no domiciliados en calidad de sujetos responsables. El Art. 42° del Reglamento extendió los supuestos de la ley a quienes tuviesen el uso, goce, usufructo, disposición, custodia, depósito o tenencia de los bienes sujetos al impuesto. Soy de opinión que el Reglamento se ha excedido al ampliar la condición de sujetos responsables al custodio, al depositario y al tenedor del bien. La afirmación se basa en el razonamiento siguiente:

3.1. El poseedor

El Reglamento ha interpretado el término “poseedor” establecido en la Ley, incorporando a quien tiene el uso, goce, usufructo y disposición del bien, quienes resultan claramente “poseedores” conforme a la norma del Art. 396° del Código Civil que define la posesión como el ejercicio de hecho de “... uno o más derechos inherentes a la propiedad”, indicando que la propiedad “... es el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien...” conforme al Art. 923° del Código Civil. En este sentido, el Reglamento hizo bien al precisar el concepto de “poseedor” establecido en la Ley “... sin transgredirla ni desnaturalizarla...” como manda el inc. “11” del Art. 211° de la Constitución.

Pero el Reglamento claramente se excedió al regular el término “poseedor” incorporando también al custodio, al depositario y al tenedor de un bien, porque éstos no son poseedores. Para sustentar esta afirmación, se deberá indicar que se ha descartado el alcance vulgar (de uso común) del término “poseedor” que lo define como “el que tiene algo”, esto es, que existe una relación directa con el bien materia de posesión, sin importar el tipo

de relación jurídica por la que se tiene esa relación directa. Conforme al uso vulgar del término “poseedor”, el custodio, el depositario y el tenedor de un bien son también “poseedores” en la medida que tienen una relación directa con el bien, pero no son “poseedores” en sentido jurídico, “porque no ejercen ninguna de las atribuciones inherentes a la propiedad” según lo prescribe el Art. 896° del Código Civil antes citado.

3.2 Los casos concretos de no poseedores

El custodio es el caso típico del “servidor de la posesión” previsto en el Art. 897° del Código Civil que lo excluye expresamente de la condición de poseedor. La norma establece literalmente: “...no es poseedor quien, encontrándose en relación de dependencia respecto de otro, conserva la posesión en nombre de éste y en cumplimiento de órdenes e instrucciones suyas...”. El custodio tiene físicamente el bien, pero no lo posee, sólo lo tiene por otro quien es el verdadero poseedor: el propietario, el usufructuario, el arrendatario y, en general, cualquier otra persona que de hecho o de derecho goza de uno o más de los atributos de la propiedad. Situación similar es la del tenedor. Se debe advertir que el supuesto del Art. 897° del Código Civil citado, que excluye del concepto “poseedor” al “servidor de la posesión” no es el único caso de no-poseedor. En rigor, el codificador erró al restringir la no-posesión al simple “servidor”, sin tener presente que existen otras formas en las que la personas pueden tener un bien por cuenta de otro y recibir instrucciones sin mantener una relación de subordinación o dependencia como se precisa en la norma. Son los casos de los tenedores.

Entre el guardián de una construcción que tiene el bien por cuenta de su empleador y la empresa de transporte que tiene el bien por cuenta de su cliente no existe

mayor diferencia, ya que ambos carecen de facultades de posesión sobre los bienes que detentan. Sólo tienen los bienes para cumplir las instrucciones de los verdaderos poseedores. El que en un caso exista relación laboral (subordinación o dependencia) y en el otro una relación contractualmente libre no es relevante para el propósito de la ponencia.

El caso del depositario es igualmente claro: no es poseedor porque no tiene ni puede ejercer de hecho alguno de los atributos de la propiedad sobre el bien dado en custodia. Es más, el Art. 1820° del Código Civil le prohíbe usar el bien en provecho propio o de tercero, salvo autorización expresa del depositante. En este último caso el depositario podría poseer el bien, pero no en virtud de su condición de depositario sino de la autorización concedida por el depositante, que le otorgaría otra calidad.

3.3 La racionalidad económica sobre el poseedor como sujeto responsable

El Impuesto al Patrimonio Neto Personal debe guardar relación con la capacidad contributiva, no sólo por la técnica impositiva y por el principio de justicia consagrado en el Art. 139° de la Constitución, sino por mandato expreso de la ley que delegó facultades legislativas al Poder ejecutivo. En tal virtud, el sujeto responsable del pago del impuesto correspondiente al no domiciliado debería tener acceso a esa capacidad contributiva del no domiciliado para no ser perjudicado económicamente o, simplemente, verse en la imposibilidad de pagar el impuesto.

Por ello, puede resultar razonable que el legislador, ante la imposibilidad de poder cobrar el impuesto a los contribuyentes no domiciliados, haya optado por la figura del sujeto responsable. No obstante, hay que resaltar que en ninguno de los regímenes impositivos a patrimonios parciales se prevé la figura del sujeto

responsable, aún tratándose de contribuyentes no domiciliados. Tal es el caso del Impuesto al Valor del Patrimonio Predial y del Impuesto a los Vehículos, Embarcaciones y Aeronaves de Recreo ya citados. En este contexto, la figura del sujeto responsable asignada al copropietario, al administrador y al poseedor de los bienes se ajusta a estos criterios, porque de alguna manera detentan económicamente el bien sujeto a impuesto y, por tanto, existe capacidad contributiva para pagar el impuesto por cuenta del contribuyente no domiciliado o, en su caso, repetir de ellos el impuesto pagado.

Pero este supuesto no ocurre con los no poseedores, esto es, con el custodio, el depositario y el tenedor del bien. Estos sujetos no detentan económicamente el bien ni tienen una relación jurídica con el contribuyente no domiciliado que les permita acceder a la capacidad contributiva de los obligados al pago. En estos casos, de establecerse finalmente que son sujetos responsables del impuesto, se les podría generar un quebranto económico, sin tener la certeza de un éxito en la repetición del pago del impuesto. En todo caso, la solución podría haber sido otra. Si existen razones prácticas que impiden cobrar el impuesto del no domiciliado, los no poseedores como el custodio, el depositario o el tenedor podrían haber sido calificados como representantes del no domiciliado bajo presunción, que admita prueba en contrario. Bajo esta presunción, si no se abona el impuesto correspondiente, se podría dirigir la cobranza al verdadero contribuyente no domiciliado representado por el custodio, depositario o tenedor. De este modo, la incidencia económica afectaría sólo al contribuyente pero no al no poseedor, ya que este último por no estar obligado al impuesto no se vería afectado. En caso de ejecución, llegado el caso, ésta sólo involucraría al bien afectado y no al patrimonio del no poseedor. La responsabilidad

solidaria del no poseedor como representante quedaría enervada si este no actúa maliciosamente en la falta de pago del impuesto conforme al inc. 2) del Art. 7° del Código Tributario (Texto Unico Ordenado aprobado por D.S. N° 395-82-EFC con las modificaciones establecidas por el Decreto Legislativo N° 300). Por último, no está de más recordar que en caso se desconozca al propietario, el poseedor es reputado como tal conforme a la presunción establecida en el Art. 912°

del Código Civil.

Consecuentemente, el legislador hizo bien al restringir la condición de sujeto responsable al copropietario, al administrador y al poseedor, pero al reglamentar la Ley se excedió jurídica y económicamente al ampliar la condición de sujetos responsables al custodio, al depositario y al tenedor del bien.

Lima, octubre 10, 1988.