

PONENCIA INDIVIDUAL
SUB-TEMA III

**RELACION DE LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS
CON EL TRATAMIENTO CONFERIDO
POR EL IMPUESTO AL PATRIMONIO
NETO PERSONAL A LOS SUJETOS
NO DOMICILIADOS EN EL PERU**

ALFREDO VIDAL HENDERSON *

ASPECTOS GENERALES

El artículo 29° de la Ley N° 24750, que busca financiar equilibradamente el presupuesto para el ejercicio económico 1988, delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria mediante decretos legislativos, conforme a lo dispuesto en el artículo 188° de la Constitución, disponiendo textualmente su inciso e) lo siguiente: “Crear un impuesto que afecte el patrimonio neto personal, considerando la capacidad contributiva”.

Posteriormente el Decreto Legislativo 451, en adelante “La Ley del Impuesto al Patrimonio Neto Personal”, crea un Impuesto al Patrimonio Neto Personal

(IPNP), considerando su artículo 3°, como sujetos del impuesto, a las personas naturales y sucesiones indivisas tanto domiciliadas como no domiciliadas en el Perú.

Nuestra ponencia se va a ocupar de analizar la constitucionalidad de dicho impuesto en cuanto al tratamiento que ha conferido a los sujetos no domiciliados, a la luz de los principios tributarios recogidos por nuestra Constitución Política del Estado, así como de la doctrina tributaria en esta materia.

Por razones de limitación de espacio, conforme lo dispone el Reglamento de las Primeras Jornadas de Derecho Tributario, el presente trabajo no pretende abarcar de

* Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario; Profesor en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Lima.

manera completa e integral todos los problemas constitucionales que surgen en torno a la aplicación de la Ley del IPNP a los sujetos no residentes, sino únicamente efectuar un análisis de las violaciones que consideramos de mayor trascendencia y que podrían ser objeto de una acción de garantía constitucional interpuesta por los contribuyentes.

En concordancia con lo expresado en el párrafo precedente, al finalizar nuestro trabajo propondremos la modificación o ampliación de la legislación del IPNP en aras de una mejor estructuración del mismo en relación con lo expresado por nuestra Carta Magna.

LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS Y LOS SUJETOS NO DOMICILIADOS

En primer lugar, consideramos importante señalar que de acuerdo a lo expresado por la norma XIV del Título Preliminar del Código Tributario, las personas naturales extranjeras no residentes en el país se encuentran sujetas a las obligaciones que imponen las normas constitucionales, legales y reglamentarias de carácter tributario en tanto realicen en el territorio nacional actos o contratos que están sujetos a tributación en el país.

En orden a lo dispuesto por el Código Tributario las personas físicas o jurídicas no residentes están sujetas a las obligaciones tributarias contenidas en las normas peruanas, por lo que resultan titulares de los derechos que la Constitución recoge en materia fiscal como principios reguladores del sistema impositivo, ya que de acuerdo con la doctrina general del derecho toda obligación debe tener como garantía o contraparte un derecho.

En el Derecho Público, por existir necesariamente una relación entre los particulares y el Estado, la garantía mínima de los administrados frente a la administración radica en los derechos recono-

cidos a los particulares por las normas del Estado del cual forman parte. Sostenemos que tal regla es aplicable también a las personas naturales extranjeras y/o no residentes en el país, las cuales se encuentran sujetas a las normas legales peruanas. Sostener lo contrario equivaldría a dejar totalmente desprotegidos a los sujetos no residentes en el país, así como que se encuentren sometidos a la arbitrariedad de un Estado respecto del cual ni siquiera forman parte.

Hechas tales precisiones, iniciamos el análisis del tema materia de nuestro trabajo.

A. ASPECTOS CONSTITUCIONALES EN TORNO A LA APROBACION DE LA LEY DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO NETO PERSONAL

El artículo 188° de nuestra Constitución de 1979 faculta al Congreso a delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, siempre y cuando exista una ley autoritativa previa que indique la materia específica y el plazo por el cual se otorga la delegación de facultades legislativas.

Consideramos que en nuestro país es factible desde el punto de vista constitucional legislar en materia tributaria mediante decretos legislativos, siempre y cuando exista una ley autoritativa previa de acuerdo a lo prescrito en el artículo 188° de la Constitución antes citado.

Ahora bien, la materia tributaria contenida en la ley autoritativa debe ser específica y no general. Por consiguiente no basta la simple autorización para legislar “sobre materia tributaria” en general sino que, por el contrario, la ley autoritativa debe especificar expresamente los tópicos que en materia impositiva ameritan la intervención legislativa del Poder Ejecutivo.

En este orden de ideas, consideramos que el artículo 29° de la Ley N° 24750 ha cumplido con indicar específicamente la materia delegada por lo que no ha infringido, en nuestro concepto, la limitación impuesta por el artículo 188° de la norma constitucional. Por otro lado y siguiendo con nuestro esquema analítico, debemos señalar que el artículo 29° inciso e) de la Ley N° 24750 autorizó al Poder Ejecutivo a crear un impuesto que afecte el patrimonio neto personal, empero, señala expresamente que para ello debe atenderse la capacidad contributiva de los contribuyentes.

El término “patrimonio” es definido por el Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas (1) como “el conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona y su pasivo, deudas u obligaciones de índole económico”.

El mismo autor, en comentario del doctor Flores Polo, señala los elementos jurídicos esenciales del concepto patrimonio: “1) sólo las personas pueden tener patrimonio, pero se reconoce a los individuos y a las personas abstractas (personas jurídicas); 2) toda persona tiene un patrimonio, así se limite su “activo” a lo que tenga puesto y lo demás sean deudas...” (2)

En orden a las definiciones antes citadas, al hablar el legislador de patrimonio neto en la Ley N° 24750 introdujo una redundancia, la cual tiene por objeto justamente considerar como materia imponible del IPNP a la diferencia entre el valor de los bienes del sujeto y sus obligaciones con terceros, mas no el considerar únicamente como materia imponible el valor bruto de tales bienes, lo cual implicaría la creación de un tributo de naturaleza distinta.

Si interpretamos el artículo 29° inciso e) de la norma antes referida utilizando el método literal y atendiendo a su significado técnico, el Impuesto al Patrimonio

Neto debería ser aplicado sobre el valor de los bienes del contribuyente, restándole el valor de sus deudas que efectivamente haya contraído.

En concordancia con lo antes expresado, el artículo 6° del Decreto Legislativo 451 permite la deducción de pasivos o deudas de los sujetos domiciliados en el país, aunque no de la totalidad de éstas.

Dicha norma no permite la deducción de obligaciones contraídas en el país para la determinación del IPNP aplicable a los sujetos no domiciliados. Fundamos nuestra opinión en orden a los siguientes argumentos de carácter legal:

1. El artículo 12° de la Ley del IPNP dispone que el tributo sea determinado por los sujetos responsables domiciliados (por cuenta de los contribuyentes no domiciliados), aplicando el 4% al valor de los bienes afectos, calculado en la forma dispuesta por la misma ley, es decir, que se dispone la aplicación de una tasa proporcional a la materia imponible y no una de carácter progresivo como en el caso de la determinación del IPNP de los sujetos domiciliados. La ley omite referirse expresamente a la deducción de pasivos u obligaciones con terceros para la determinación de dicho tributo cuando el sujeto pasivo no reside en el territorio nacional.

2. El reglamento de la Ley del IPNP, aprobado por Decreto Supremo 176-88-EF, dispone en su artículo 45° que los sujetos responsables del pago del impuesto por cuenta de los sujetos no domiciliados: “determinarán el impuesto aplicando el 4% sobre el valor que, según el artículo 5° del Decreto Legislativo 451 corresponda a los bienes computables de contribuyentes no domiciliados”. Dicho artículo omite nuevamente referirse a la deducción de deudas computables, cuyas reglas de valorización se encuentran contenidas en el artículo 6° del mismo Decreto Legislativo 451.

3. Finalmente, el artículo 27° del reglamento dispone que en el caso de deudas contraídas por dos o más contribuyentes del IPNP domiciliados y no domiciliados, únicamente son computables para la determinación del patrimonio neto las deudas del contribuyente domiciliado.

Consecuentemente, entendemos que la intención del legislador fue, por un lado, crear un Impuesto al Patrimonio Neto para los contribuyentes domiciliados, y de otro lado crear un impuesto a los bienes de capital o al patrimonio bruto para los contribuyentes no domiciliados.

Sin embargo, el legislador al hacerlo no tomó en consideración que se estaba excediendo de las facultades delegadas por el Poder Legislativo en virtud del artículo 29° inciso e), de la tantas veces citada Ley N° 24750 según el cual únicamente podía crear un impuesto al patrimonio neto, más no al patrimonio bruto.

En virtud de lo antes expuesto, consideramos que el IPNP debe aplicarse sobre el patrimonio neto de los contribuyentes no domiciliados, considerando la deducción de deudas si éstos las tuvieren. Con tal criterio interpretativo se estarían aplicando correctamente las disposiciones generales de la Ley del IPNP, concordándolas con el artículo 6° . El aplicar el criterio contrario implicaría la aplicación de un tributo inconstitucional desde su creación.

En línea con lo antes expresado, nuestra primera recomendación es que se modifique el artículo 45° del reglamento del Decreto Legislativo 451 permitiendo la deducción de los pasivos computables, conforme lo dispone el artículo 6° de la Ley del IPNP, a los contribuyentes no domiciliados. Además, el legislador debe indicar de manera expresa las pautas para efectuar dichas deducciones.

Asimismo, postulamos que únicamente deberían ser deducibles las deudas contraídas por los sujetos no domiciliados en el país con entidades del sistema financiero del mismo u otras entidades domiciliadas. Lógicamente la deducibilidad dependerá de que puedan acreditarse fehacientemente dichas deudas.

Recordemos, asimismo, que conforme al artículo 6° del Decreto Legislativo 451, sólo son deducibles las deudas vinculadas a la adquisición o constitución de bienes inmuebles y de vehículos automotores garantizadas por derechos reales sobre bienes situados en el país, lo cual demuestra falta de globalidad en el IPNP.

Consideramos que el legislador también debió considerar como deudas computables los pasivos vinculados a la adquisición de acciones, ya que lo contrario nos parece por demás inexplicable y arbitrario.

La falta de globalidad distorsiona la medición de la real capacidad contributiva del sujeto pasivo del IPNP, al haber introducido la Ley una desfiguración en el valor del patrimonio real de los sujetos pasivos del IPNP, presumiendo la existencia de un mayor patrimonio para fines tributarios.

No obstante, el problema central es el poder acreditar ante el Fisco por el sujeto pasivo el destino de las deudas contraídas (problema que también es extensivo al tratamiento del IPNP en los sujetos domiciliados), ya que es frecuente que las entidades financieras admitan la solicitud de créditos quirografarios (garantizados a sola firma), sin que sea requisito señalar el destino específico del dinero, o la constitución de derechos reales de garantía.

Suponemos que este problema de vinculación y fiscalización fue el que llevó al legislador a gravar el patrimonio bruto de los sujetos no domiciliados, ra-

zón que consideramos insuficiente atendiendo a la multiplicidad de problemas de igual o similar trascendencia que genera la aplicación de dicho tributo, por lo cual es factible, además de necesario, solucionar dicho problema.

A modo de ilustración y sugerencia, debemos citar el artículo 9° de la Ley argentina N° 21282 del IPNP, que considera como deudas deducibles a “las garantizadas por derechos reales sobre bienes situados en el país”.

Con ello el legislador argentino ha permitido deducir las deudas a los contribuyentes no domiciliados del IPNP en la Argentina, siempre que el pasivo se encuentre garantizado con derecho real sobre un bien situado en la Argentina, con lo cual, entendemos, el legislador argentino ha solucionado el problema antes comentado relativo a la vinculación entre las deudas y su aplicación o no a la adquisición o refacción de bienes afectos.

El Decreto Legislativo 451 reproduce casi textualmente gran parte de la citada Ley argentina, optando, sin embargo, el legislador peruano por no considerar como base imponible del IPNP el patrimonio neto de los sujetos no domiciliados, sino su patrimonio bruto.

Igual solución que la Ley argentina antes comentada, adopta la Ley española. El legislador español distingue la obligación del IPNP de los sujetos no domiciliados como una obligación tributaria de carácter real y no personal, atendiendo a que dicho tributo grava únicamente el valor de los bienes ubicados territorialmente en España, no así a la totalidad del patrimonio del no residente. Por consiguiente, en España se permite al sujeto no domiciliado la deducibilidad de “... las cargas y gravámenes que afectan realmente a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejecu-

tarse en el mismo, respectivamente, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes...”. (3)

Como vemos, el legislador español ha sido más amplio que el argentino al admitir la deducción de prácticamente todos los pasivos que reducen el valor real de los bienes afectos al impuesto al patrimonio neto.

En conclusión, recomendamos la modificación de la ley del IPNP en el Perú, de manera que permita la deducción de las deudas contraídas por los sujetos no domiciliados, para ser destinados a la adquisición o mejora de los bienes afectos al IPNP, atendiendo de tal forma al patrimonio real gravado del contribuyente tal como lo prescribe la Ley N° 24750, y a su capacidad contributiva, mas no a ficciones creadas para propósitos tributarios.

La redacción del artículo sustitutorio podría ser semejante a la del artículo 9° de la Ley argentina N° 21282, la misma que a continuación reproducimos en su parte pertinente:

“Artículo 9°.- Se consideran deudas en el país:

a) Las deudas garantizadas por derechos reales sobre bienes situados en el país;

b) Las demás deudas, cuando el deudor esté domiciliado o radicado en el país...”. (4)

B. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD. ASPECTOS GENERALES

La doctrina del derecho tributario constitucional distingue fundamentalmente entre dos tipos de igualdad, para efectos impositivos.

Por un lado se conceptúa a la igualdad horizontal o Principio de Generalidad, en

virtud del cual las normas tributarias deben conferir un tratamiento igualitario a los contribuyentes, sin distinción alguna por razón de sexo, religión, o condiciones de carácter físico o moral de los sujetos pasivos. Como señala el maestro Héctor Villegas, “El gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él”. (5)

Por otro lado, la doctrina reconoce la igualdad Vertical o Principio de Uniformidad, según el cual la carga tributaria debe guardar una relación directa con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es decir, debe existir una “igualdad en el sacrificio”. Este principio tiene su origen más remoto en una de las máximas de Adam Smith, según la cual “los súbditos deben contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades”.

Ambos principios impositivos son recogidos de manera expresa por la Constitución en sus artículos 77° y 139°. El artículo 139° señala que la tributación debe regirse entre otros principios por el de uniformidad. Además consagra expresamente la inexistencia de privilegios personales en materia tributaria.

Por otro lado tenemos el artículo 187° de nuestra Carta Magna, la cual a la letra dispone: “pueden expedirse leyes especiales porque lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por la diferencia de las personas”.

Finalmente, el artículo 77° a la letra establece: **“Todos tienen el deber de pagar los tributos que les correspondan y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos”**.

A la luz de las normas constitucionales antes citadas, es claro, pues, que en el

dictado de normas tributarias el legislador peruano debe cuidar que exista una concordancia con los principios de generalidad y uniformidad impositiva, tomando en cuenta, por tanto, la capacidad contributiva del obligado.

En este orden de ideas, consideramos que el Decreto Legislativo 451, así como sus normas modificatorias y reglamentarias, ha vulnerado ambos principios en los aspectos que a continuación analizamos.

– Carencia de un mínimo exento:

Gran parte de la doctrina considera el Impuesto al Patrimonio Neto de las Personas Físicas como el más perfecto complemento del Impuesto a la Renta, ya que este último no grava el valor de uso de las inversiones a largo plazo en bienes de carácter patrimonial, a los ingresos eventuales o accidentales, a la acumulación de riqueza improductiva, etc.

Un IPNP complementario del Impuesto a la Renta logra acercarse mejor a la real capacidad contributiva personal de las personas naturales que son sujetos pasivos de dicho tributo, sirviéndole de complemento.

Sin embargo, autores como Dino Jarach señalan que el patrimonio y la renta deben ser considerados como instrumentos fiscales distintos, ya que el patrimonio no es un instrumento adecuado para lograr la imposición de la renta, ni viceversa. No obstante, el profesor Jarach no deja de admitir que “con un Impuesto al Patrimonio puede lograrse una complementación del Impuesto sobre la Renta alcanzando ciertas finalidades que con este último tributo sólo se alcanzan de manera imperfecta”. (6)

En cuanto a los aspectos negativos de un IPNP, autores como el economista japonés Noboru Tanabe señalan que el

IPNP “puede plantear serios problemas a contribuyentes que, si bien poseen bienes, cuentan con una renta ordinaria insignificante o nula y deben desprenderse de parte de su patrimonio para satisfacer el impuesto”. (7)

Todas estas afirmaciones de expertos en la materia, nos hacen pensar que el IPNP creado por el Decreto Legislativo 451 es desigual en el tratamiento conferido a los sujetos no domiciliados, fundamentalmente porque no toma en consideración su carácter de tributo complementario del Impuesto a la Renta, al ser aplicable sobre la totalidad del valor del patrimonio bruto de los sujetos no domiciliados.

En efecto, el legislador debió considerar que técnicamente el IPNP busca dejar sin efecto la acumulación de patrimonios improductivos en el país de tal forma que se opte por las inversiones de riesgo.

No obstante, la imposición patrimonial no puede ser tan alta que aleje la inversión extranjera, por lo que la legislación de otros países es casi uniforme en gravar únicamente los patrimonios de alto valor mediante la aplicación de tasas progresivas y mínimos exentos.

En orden a lo expuesto, consideramos que existe una desigualdad fiscal en la inexistencia de un mínimo exento para los sujetos no domiciliados del IPNP.

En efecto, si bien el artículo 2° del Decreto Legislativo 451 señala como patrimonios afectos al IPNP, aquellos cuyo valor computable excede de 200 unidades impositivas tributarias (UIT), esta disposición de carácter general no es aplicable a los sujetos no domiciliados, con lo cual se ha creado una desigualdad sin razón alguna.

Esta posición se sustenta, por un lado, en que el artículo 1° del Decreto Supremo

175-88-EF, expedido con fuerza de ley, precisa e interpreta el artículo 2° del Decreto Legislativo 451 en el sentido que sólo se encuentran gravados los patrimonios netos cuyo valor computable exceda de 200 UIT. Al ser el IPNP aplicable a los no domiciliados un Impuesto al Patrimonio Bruto, entendemos no les sería aplicable tal disposición.

De otro lado, existe el criterio contrario sustentado en que el artículo 12° del Decreto Legislativo 451 señala que los sujetos pasivos domiciliados en el extranjero deberán pagar por los respectivos patrimonios, el 4% del valor respectivo de los bienes, **determinado de acuerdo con las normas de la presente ley.**

Toda vez que el artículo 2° del Decreto Legislativo 451 es una disposición general, sería pues aplicable por interpretación sistemática tanto a los sujetos domiciliados como a los no domiciliados, estableciendo una concordancia entre los artículos 2° y 12° del Decreto Legislativo.

Esta segunda posición crea problemas de difícil solución en la aplicación práctica del IPNP en nuestro país, aunque consideramos que esta debió ser la intención del legislador, lo que no se desprende, lamentablemente, del propio texto del Decreto Legislativo 451 y de sus normas reglamentarias y ampliatorias.

En primer lugar, no se ha establecido expresamente en la norma que la determinación del impuesto para los sujetos no domiciliados se efectúa mediante la aplicación de una escala progresiva a diferencia del tratamiento de los sujetos domiciliados en que sí se establece expresamente, en el artículo 7° de la Ley del IPNP, una escala progresiva, reconociendo una inafectación de 200 UIT en el valor de los patrimonios afectos.

Lo antes expresado nos llevaría a su vez a dos posibles interpretaciones en la

determinación del IPNP aplicable a los no domiciliados; una, según la cual cabe inafectar el valor del patrimonio hasta 200 UIT, aplicando la tasa del 4% únicamente sobre el exceso; y una segunda, por la cual no cabe tal inafectación, sino que la tasa del 4% se aplicaría sobre el valor total de los bienes afectos únicamente si en total el valor de los bienes afectos excede de 200 UIT. Por tanto, la referencia a dicho valor en la ley constituiría únicamente una condición para ser o no considerado como sujeto pasivo del tributo, mas no para inafectar el mismo y gravar el exceso.

Consideramos deben aclararse tales normas al ser posibles ambas interpretaciones a falta de regulación expresa en las normas. Sin embargo, nosotros nos inclinamos, porque, pese a que probablemente ésa no debió ser la intención del legislador, el concepto contenido en el artículo 2° del Decreto Legislativo 451 no resulta aplicable a los sujetos no domiciliados, tal como se encuentran redactadas las normas del IPNP, constituyendo dicha discriminación una inequidad tributaria perjudicial y discriminatoria de los sujetos no domiciliados en el Perú, además de constituir una falta de incentivo a la adquisición de bienes en el país por sujetos no residentes en épocas como la actual donde se vuelve cada vez más necesaria la inversión extranjera debido a la escasez de divisas.

Nuestra tesis en esta materia es que debe modificarse tal desigualdad tributaria en el tratamiento del IPNP aplicable a los no residentes en el país. En primer lugar, porque es atentatoria del principio de generalidad al ser una discriminación fiscal por razón del domicilio y/o nacionalidad del contribuyente. En segundo lugar, en razón que atenta contra el principio de uniformidad, ya que el IPNP no grava de igual forma a dos patrimonios que reflejan una misma capacidad contributiva, independientemente del domicilio

del sujeto pasivo y/o lugar de su nacionalidad.

Complementando nuestra tesis, consideramos que la ley debería adoptar un criterio semejante al establecido por la Ley argentina, estableciendo valores patrimoniales mínimos exentos para la aplicación del IPNP a los sujetos no domiciliados en el país, pudiendo incluso llegar a ser este mínimo exento menor a las 200 UIT establecidas para los sujetos pasivos domiciliados, si se quiere, por razones de política fiscal.

Ello no implica vulnerar el principio de igualdad ya que dicho tratamiento igualitario podría ser considerado como un aliciente económico a efectos de que los inversionistas no residentes establezcan su residencia definitivamente en el país.

– Responsabilidad de los sujetos domiciliados:

Otro tema también relativo al principio de igualdad y que analizaremos, es el problema de determinación del mínimo exento cuando el sujeto no domiciliado es propietario de diversos bienes afectos al IPNP por encontrarse situados territorialmente en el país; o cuando el sujeto no residente es titular de diversas acciones o participaciones en el capital social de varias sociedades, empresas y/o establecimientos permanentes domiciliados, habida cuenta que en ambos casos existe más de un sujeto responsable para el pago del IPNP por cuenta del contribuyente no residente.

El problema fundamental consiste en que el patrimonio afecto en estos casos se encuentra poseído por diversos sujetos domiciliados, por lo que debería la ley prever que los sujetos no domiciliados designen un único responsable afecto a efectos de poder determinar de manera integral el mínimo exento y, consecuen-

temente, la afectación o no al IPNP.

De otro lado, el artículo 12° del Decreto Legislativo 451 establece textualmente que para efectos del pago del IPNP “... las empresas, personas jurídicas o naturales domiciliadas en el país que tengan el condominio, posesión o administración de bienes sujetos al Impuesto y que pertenezcan a empresas, personas jurídicas, personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el exterior, deberán pagar por los respectivos patrimonios al 31 de diciembre de cada ejercicio gravable, en calidad de sujetos responsables y con carácter de pago definitivo, el 4% del valor respectivo de los bienes, determinado de acuerdo con las normas de la presente ley...”.

Por otra parte, el artículo 48° del Reglamento de la Ley del IPNP señala a la letra:

“En el caso de existir dos o más sujetos responsables del pago del impuesto correspondiente a contribuyentes no domiciliados que posean acciones o participaciones emitidas por entidades domiciliadas en el país, el orden de prelación entre ellos para el cumplimiento de la obligación a su cargo será el siguiente: En primer orden serán las sociedades, empresas o establecimientos permanentes, domiciliados, en cuyo capital participan accionistas, socios o titulares, no domiciliados; y en segundo orden será aquel que tenga el condominio, posesión, uso, goce, usufructo, disposición, custodia, depósito, tenencia o administración del bien”.

Estas disposiciones crean una serie de interrogantes y dificultades en su aplicación práctica. De un lado, no se establece si la responsabilidad de ambos sujetos es solidaria o si es subsidiaria (uno a falta del otro), por lo cual: ¿el Fisco podría acotar a cualquiera de los dos o sólo cuando exista un incumplimiento en el

pago del tributo por parte de ambos responsables; o únicamente a la sociedad por ser ésta el primer sujeto responsable en el orden de prelación dispuesto por la ley?

En nuestra opinión, la responsabilidad no podría ser solidaria en este caso, por no existir un “interés directo entre dos o más contribuyentes”, según lo definido por el artículo 6° del Código Tributario. (8) De otro lado, la solidaridad no podría presumirse a tenor de lo dispuesto en el artículo 1183° del Código Civil vigente, aplicable al Derecho Tributario a falta de regulación expresa en el Código Tributario, de acuerdo con lo dispuesto en la norma X de su Título Preliminar.

En este orden de ideas, el reglamento debería ser modificado en esta parte, a fin de que se precise de manera expresa si la responsabilidad tributaria de los tenedores de bienes afectos es o no solidaria; así como si el responsable podría hacer uso de una suerte de “beneficio de exclusión” por encontrarse en segundo orden en la prelación dispuesta por el artículo 48° del reglamento.

En conclusión, sostenemos que si de acuerdo con la norma XIV del Título Preliminar del Código Tributario las personas naturales no residentes, extranjeras o no, que tengan obligaciones tributarias en el Perú están obligadas a constituir domicilio en el país, o a nombrar representante con domicilio en él, el contribuyente no domiciliado del IPNP debería nombrar un único representante y responsable del cumplimiento de sus obligaciones tributarias en el país en primer término, y sólo a falta de tal nombramiento los responsables serían las sociedades y/o poseedores de los bienes afectos al Impuesto, siendo solidaria dicha responsabilidad tributaria.

Previamente, los responsables deberán verificar si sumados los valores de los

bienes computables y deducidas las deudas del sujeto no residente resulta un patrimonio neto mayor al mínimo exento determinado por la Ley, ya que en caso contrario resultaría innecesario el nombramiento de representante.

Tal tratamiento sería, por demás, igualitario al tomar en consideración la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos no domiciliados sin discriminaciones fiscales arbitrarias que podrían llegar, en casos concretos, a una confiscación por la vía impositiva, lo que también se encuentra prohibido constitucionalmente. Finalmente, consideramos que el tratamiento propuesto no desalienta en modo alguno la inversión extranjera en nuestro país, ya que ésta implicaría un costo tributario razonable y no desproporcionado. (9)

– Inexistencia de Beneficios Tributarios:

A continuación analizaremos un aspecto importante y también relacionado con el principio de igualdad impositiva, y es el relativo a la falta de exoneraciones y/o beneficios tributarios en la legislación que regula el IPNP en el Perú.

En efecto, el Decreto Legislativo 451 no contenía exención ni beneficio tributario alguno. Es recién con la dación del Decreto Supremo 175-88-EF, expedido con fuerza de ley al amparo del inciso 20 del artículo 211° de la Constitución, que en sus artículos 3° y 4° se establecen dos exenciones, una en favor de los bienes cuyos titulares directos sean organismos gubernamentales extranjeros u organismos internacionales; y una segunda, que no considera dentro del patrimonio gravable de las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas o no domiciliadas en el país, al valor de las acciones y participaciones en el capital de empresas que aún no han iniciado su actividad productiva. Nos centraremos en el análisis

de la segunda de estas exenciones.

El maestro Dino Jarach señala lo siguiente: “El impuesto sobre el patrimonio, en cuanto afecta al valor patrimonial de las empresas que aún no han llegado a ser productivas, a diferencia del impuesto sobre la renta, desalienta las inversiones en forma creciente cuanto más largo es el período de preparación o de actividad sin rentabilidad neta. De ahí la consecuencia de que, desde el punto de vista de los alicientes para el desarrollo económico, el impuesto al patrimonio -tanto personal como real- debería eximir a las empresas en sus primeros años de organización y actividad”. (10)

Consideramos loable, aunque fuera cuestionable la vía constitucional usada, que el Poder Ejecutivo haya acogido la recomendación de la doctrina representada por el profesor Jarach y contenida en la cita textual precedente. Sin embargo, hay dos defectos que consideramos deberían subsanarse a través de una ley aprobada por el Congreso.

El artículo 3° del Decreto Supremo 175-88-EF antes citado, señala textualmente: “para efectos de la determinación del IPNP correspondiente al ejercicio gravable 1988, no se considerarán dentro del patrimonio gravable de las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas o no domiciliadas en el país, las acciones y participaciones en el capital de las empresas, cuando estas acciones y participaciones correspondan a empresas que no han iniciado su actividad productiva”.

Tal como está redactada la norma antes citada, de una interpretación literal se infiere un primer defecto, y es que tal exención solo opera para el titular de acciones o participaciones de empresas en etapa de producción, **en el presente ejercicio 1988**, y no para los ejercicios siguientes hasta que inicie realmente la

producción. Es un error legislativo, en nuestro concepto totalmente cuestionable, sobre todo atendiendo a la naturaleza de ciertas actividades que requieren de largos períodos pre-operativos mucho mayores a un solo ejercicio gravable, tales como la actividad minera, la actividad extractiva de hidrocarburos, etc.

Este error legislativo debe ser subsanado por una ley a fin de recoger de manera adecuada el principio doctrinario de la imposición al patrimonio señalado por Jarach, en su real sentido y alcance, y no una norma de coyuntura, perentoria y carente de fundamento técnico económico.

Un segundo defecto consiste en que la exoneración del IPNP no guarda una adecuada concordancia con la dispuesta para el Impuesto al Patrimonio Empresarial (IPE). En efecto, la Ley 24030 establece en su artículo 32° lo siguiente:

“Extiéndase a todas las empresas productivas el principio establecido por el artículo 59° de la Ley General de Industrias N° 23407, de forma tal que estén dichas empresas obligadas al pago del Impuesto al Patrimonio Empresarial sólo a partir del ejercicio siguiente a aquél en que inicien su actividad de producción”.

Es así que el sujeto no domiciliado titular de acciones de una empresa domiciliada productiva a partir del ejercicio gravable 1990, por ejemplo, deberá incluir en su patrimonio personal afecto al IPNP el valor de tales acciones en 1990, no pudiendo deducir como crédito el IPE pagado por dicha sociedad, ya que la misma sólo estará afectada al IPE a partir del ejercicio siguiente a aquél en que inició su producción, es decir desde 1991. Por tanto, el sujeto no domiciliado deberá tributar el IPNP con la tasa del 4% y no del 1% al no poder considerar como pago a cuenta el 3% que no ha

pagado la sociedad por concepto de IPE.

Dicha incongruencia debe corregirse a fin de dar un sentido técnico a nuestra legislación tributaria en lo que se refiere a esta exención del IPNP, tomando en consideración de tal forma a la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos de tal tributo en concordancia con los principios de equidad y capacidad contributiva reconocidos por los artículos 77° y 139° de nuestra Constitución.

Por último, creemos plausible se incorporen en el régimen del IPNP exenciones, inafectaciones y/o beneficios tributarios según corresponda, a fin de incentivar la cesión del derecho de uso o del de usufructo de bienes afectos al IPNP (inmuebles y/o vehículos), en favor de entidades sin fines de lucro tales como las de asistencia social, educación, culturales, científicas, salud, entre otros.

En efecto, las inafectaciones consagradas en el artículo 5° inciso a) de la ley, otorgadas en favor de los inmuebles que formen parte del patrimonio cultural de la nación, referidos en la Ley N° 24047, y de los predios rurales adjudicados por el proceso de reforma agraria a cooperativas, sociedades agrícolas de interés social o a grupos de campesinos, no son, en nuestro concepto, los únicos sujetos o actividades dignas de dicho incentivo fiscal, por lo que debería ampliarse dichos beneficios u otros similares a actividades que nuestra Constitución establece deben desgravarse.

Por ejemplo, podría pensarse en no considerar dentro del patrimonio afecto el valor de los bienes cedidos en uso a fundaciones o entidades sin fines de lucro, destinadas únicamente a sostener a las personas incapacitadas para velar por sí mismas a causa de una deficiencia física o mental, en orden a lo dispuesto expresamente por el artículo 19° de nuestra Constitución. Dicho beneficio permi-

tiría utilizar bienes improductivos en favor de personas incapacitadas sin necesidad de que sean donados.

Por ende, proponemos que se estudie el otorgamiento de exoneraciones en favor de los sujetos que cesan en uso, es decir celebren un contrato de comodato, (por esencia gratuito), en favor de entidades sin fines de lucro, logrando de tal forma incentivar a través de beneficios tributarios la ayuda a instituciones de tan nobles objetivos. Dicha propuesta, por demás, es concordante con el principio de igualdad impositiva recogido por nuestra Carta Magna y con lo dispuesto en el artículo 18° de la Constitución en virtud del cual: “pueden expedirse leyes especiales porque lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por la diferencia de las personas...”.

C. CONSTITUCIONALIDAD DEL IPNP EN RELACION CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio fundamental, que autores de la talla de Dino Jarach reconocen como uno de los pilares de la tributación en países organizados democráticamente, es infortunadamente vulnerado frecuentemente por nuestros legisladores.

No es materia del presente trabajo citar cada una de las violaciones al principio de legalidad en que incurren nuestros legisladores casi a diario en materia tributaria, por lo que solamente nos limitaremos a comentar dos de ellas.

– LA UIT como elemento de la base Imponible del Impuesto.

La Ley del IPNP establece, al igual que lo dispuesto para la mayoría de tributos vigentes en nuestro país, que el Impuesto se determinará aplicando una escala de tasas progresivas formulada a base de la UIT.

El segundo párrafo del artículo 7° de la

ley del IPNP dispone que la UIT aplicable para la determinación del Impuesto será la “que de manera específica fije el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), tomando en cuenta la variación experimentada por el índice de precios al consumidor de Lima Metropolitana (IPC) elaborado por el Instituto Nacional de Estadística (INE)”.

Dicha norma recoge el mismo espíritu del artículo 14° de la Ley N° 23509, que hizo aplicable la UIT creada por el Decreto Legislativo 7 para la determinación del Impuesto a la Renta, a la determinación de la obligación tributaria de todo tipo de tributos. Dicha norma, además, dispone que la UIT deberá ser fijada por el MEF tomando en cuenta las variaciones en el nivel de precios.

Lamentablemente, esta norma fue incumplida recurrentemente por el MEF encontrándose actualmente la UIT totalmente desfasada en relación a los índices inflacionarios. (11)

Conforme lo dispone la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario: “**Sólo por Ley se puede: Inciso a) Fijar la base de cálculo y la cuantía del tributo**”. Al ser la UIT un elemento fundamental para la determinación de la materia imponible y, por tanto, del IPNP, consideramos que la UIT debería ser determinada por los propios contribuyentes aplicando el IPC aprobado por el INE en una publicación oficial editada periódicamente por el mismo INE. Dicho mecanismo debería estar fijado por una ley con el objeto de cumplir con el principio de legalidad.

En este orden de ideas, consideramos que la intervención del MEF es totalmente improcedente e inconstitucional, en orden a que dicho organismo viene aprobando la UIT sin considerar el IPC fijado por el IPC y, por ende, atentando contra

el principio de legalidad consagrado por el artículo 139° de la Constitución, al violar lo expresamente dispuesto por la Ley N° 23509, y en este caso en particular, por la ley del IPNP.

En conclusión, nuestra recomendación es que se deje sin efecto la aprobación de la UIT por el MEF, atendiendo a que la práctica ha demostrado que este organismo viene vulnerando repetidamente lo dispuesto por las leyes sin que exista una sanción efectiva o garantía eficaz para los contribuyentes perjudicados económicamente. (12)

En conclusión la ley debe disponer que sea el INE, a través de publicaciones oficiales, el que apruebe los índices necesarios para reajustar la UIT, respetando de tal forma el principio de legalidad consagrado por la Constitución.

REGLAMENTO QUE SUPERA A LA LEY

En el Derecho Público existen dos posiciones doctrinarias en torno a la posibilidad de reglamentar las leyes; una primera denominada “preter lege”, según la cual los reglamentos puede rebasar la ley que reglamentan, y una segunda, denominada “secundum lege”, por la cual las normas reglamentarias ejecutivas deben limitarse a establecer la aplicabilidad de las leyes en la práctica, teniendo como límite lo dispuesto por las normas que reglamentan.

Nuestra Constitución asume el criterio “secundum lege” en el inciso 11) de su artículo 211°, que reza de la siguiente manera:

“Artículo 211°.- Son atribuciones y obligaciones del Presidente de la República:

Inciso 11).- Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni

desnaturalizarias; y, dentro de tales límites, dictar Decretos y Resoluciones”.

Frecuentemente dicha norma no es respetada por nuestros legisladores, los que dictan normas reglamentarias transgresoras de las leyes que reglamentan en materia tributaria. Uno de estos ejemplos es el Decreto Supremo 176-88-EF promulgado al amparo del citado inciso 11) del artículo 211° de la Constitución.

En efecto, el artículo 12° de la ley del IPNP define como sujetos responsables del pago del IPNP de cargo de los sujetos no domiciliados, a “... las empresas, personas jurídicas y personas naturales, domiciliadas en el país que tengan el condominio, posesión o administración de bienes sujetos al impuesto y que pertenezcan a empresas, personas jurídicas, personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el extranjero deberán pagar...”

En resumen, dicha norma define únicamente como sujetos responsables del IPNP de cargo de sujetos no domiciliados propietarios de bienes afectos al tributo, a las personas domiciliadas que tengan el condominio, posesión o administración de tales bienes en el país.

No obstante lo antes indicado, el artículo 44° del Reglamento de la Ley del IPNP, transgrede el citado artículo 12°, al señalar como sujetos responsables del tributo a las empresas, personas jurídicas y personas naturales domiciliadas en el país que tengan el uso, goce, usufructo, disposición, custodia, depósito y tenencia de bienes sujetos al IPNP que pertenezcan a empresas, personas jurídicas, personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el extranjero. Tal disposición rebasa (transgrede) lo dispuesto expresamente por la Ley del IPNP en un sistema jurídico como el nuestro que constitucionalmente consagra el sistema

reglamentario “secundum lege”.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha señalado en su Resolución N° 17421 del 08.11.1982, dictada bajo la vigencia de la Constitución anterior, que la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal están obligados a aplicar las normas mientras la inconstitucionalidad de las mismas no haya sido declarada por el Poder Judicial.

Consideramos que esta jurisprudencia ha sido modificada por el artículo 112° último párrafo del Código Tributario, la misma que dispone: “Al resolver el Tribunal Fiscal preferirá la norma de mayor jerarquía”.

No obstante, la violación constitucional subsistirá mientras el perjudicado no acuda a la vía jurisdiccional administrativa o judicial correspondiente, lo cual es inaceptable en nuestra opinión.

Por ende, consideramos que el Poder Ejecutivo debe modificar el Reglamento de la Ley del IPNP en dicho extremo, a fin de que éste no rebase la Ley reglamentada y, por tanto, se encuentre arreglada tanto a la Constitución como al artículo 5° del Código Tributario, según el cual corresponde exclusivamente a la Ley señalar al responsable del pago de tributos por cuenta del contribuyente.

D. PRINCIPIO DE ECONOMIA EN LA RECAUDACION

Este principio constitucional se resume en que los legisladores deben observar como regla directriz para la creación de nuevos tributos en nuestro país, un análisis previo a fin de verificar si el costo recaudatorio del tributo que se proyecta crear resulta importante en relación con el costo administrativo fiscal que va a representar la fiscalización y control de la evasión del mismo.

El economista japonés Noboru Tanabe, (13) ha realizado un análisis muy detallado de la eficiencia recaudatoria del IPNP en relación con los ingresos tributarios totales de los diversos países donde se ha aplicado, el mismo que resumimos en el siguiente cuadro:

CONTRIBUCION DEL IPNP A LA RECAUDACION

a) De la administración central

País		% que representa
Japón	(1952-53)	0.3
Pakistán	(1964-65)	0.8
Holanda	(1960)	1.5
Suecia	(1958-59)	1.5
India	(1959-60)	1.8
Ceilán	(1964-65)	2.0
Noruega	(1962-63)	2.4
Dinamarca	(1958-59)	2.5
Uruguay	(1965)	2.6

b) Global a todos los niveles

Alemania	(1960)	1.6
Colombia	(1961)	4.4

Dicho autor señala, asimismo, que en el Japón se optó por derogar dicho tributo en vista de “la acusada disparidad de trato entre los contribuyentes con patrimonio fácilmente identificable y quienes eludían en gran parte el impuesto por poseer activos de difícil descubrimiento: metálicos, joyas, depósitos bancarios, etc.”. (14)

Finalmente, el mismo autor concluye lo siguiente:

“Sin embargo, para que el impuesto sea eficaz es preciso contar con considerables costes administrativos y unos funcionarios muy capacitados. De no darse estas condiciones, el impuesto no servirá a los objetivos antes mencionados; antes bien, será una nueva fuente de desigual

dades. Incluso el impuesto sobre la renta, siendo más importante que el patrimonial, desempeña un papel restringido en los países en vías de desarrollo y ha de sufrir las consecuencias de una evasión generalizada y una aplicación defectuosa. Además, los actuales impuestos territoriales y sucesorios, que tienen unas características similares bajo muchos aspectos a las del impuesto al patrimonio, adolecen de una administración deficiente en muchos países. Resulta absurdo que los países que no consiguen aplicar eficientemente un conjunto de impuestos personales se echen encima la carga de introducir un nuevo impuesto, que además brinda escasas posibilidades recaudatorias. En otras palabras, el impuesto patrimonial no siempre logra contribuir a las aspiraciones sociales de los países en vías de desarrollo”. (15)

Nos parecen bastante significativas las afirmaciones del citado autor japonés, las cuales conservan su validez pese a haber transcurrido más de veinte años de haber sido emitidas. (16)

Creemos que el legislador peruano debió tener en consideración los efectos recaudatorios mínimos del IPNP, según la experiencia internacional recogida por los países que optaron por incorporar dicho tributo en su legislación.

Ello es más notorio aún en el tratamiento conferido por el IPNP a los sujetos domiciliados en el país, ya que parece ser que no ha sido concebido como un tributo complementario del Impuesto a la Renta tal como lo recomienda la doctrina sino, por el contrario, se le ha concebido independientemente de dicho tributo, tanto desde el punto de vista sustantivo como administrativo.

Por ejemplo, si el IPNP fuese considerado como un tributo complementario del Impuesto a la Renta, el criterio de vinculación para gravar el patrimonio no debe-

ría ser la ubicación del bien afecto, sino, más bien, que la propiedad del bien afecto sea detentada por una persona natural domiciliada, en concordancia con el criterio de vinculación de la fuente mundial asumido por nuestra Ley del Impuesto a la Renta para gravar la renta de los sujetos domiciliados en el país.

Consideramos que la ley del IPNP ha sido más realista desde el punto de vista administrativo en esta materia, toda vez que la identificación de rentas de fuente extranjera por la administración tributaria ha sido muy escasa en la práctica, por lo que ante tal situación administrativa el legislador del IPNP ha optado por gravar únicamente los bienes situados territorialmente en el país, no obstante ser el IPNP un impuesto de carácter personal y no real.

En consecuencia, existe una falta de concordancia con la legislación del Impuesto a la Renta en lo que a criterios de vinculación se refiere, lo cual creemos debería corregirse en la Ley del Impuesto a la Renta o en la del IPNP atendiendo a criterios más que nada de economía en la recaudación.

Finalmente, queremos dejar sentado que nos parece poco oportuna, por decir lo menos, la creación de un impuesto como el IPNP considerando que acarrea costos administrativos muy elevados y ha generado en otros países recaudaciones mínimas, según la experiencia recogida por la Administración Tributaria de dichos Estados, máxime si es manifiesta y notoria la ineficiencia técnica y falta de infraestructura de que adolece desde hace décadas nuestra Administración Tributaria, y que se ve traducida en escasa eficiencia recaudatoria en lo que a impuestos directos se refiere.

Consideramos que la solución no es otorgar mayores facultades fiscalizadoras a la administración como las contenidas

en el artículo 14° de la Ley del IPNP, ya que podrían ocasionar graves injusticias por la voracidad fiscal de nuestra Administración Tributaria en estas épocas de cuantiosos déficits fiscales. Consecuentemente, deberían replantearse dichas normas así como el objetivo buscado con la creación del IPNP, atendiendo en mayor

medida a principios de economía en la recaudación. Consideramos debería buscarse una mayor tecnificación y mejoramiento de la fiscalización de los tributos ya existentes, antes que la creación de nuevos impuestos sin poseer la infraestructura técnica para un adecuado control de su evasión y recaudación.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) CABANELLAS, Guillermo; "Diccionario de Derecho Usual", págs. 250-251, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Décimo Primera Edición, Enero 1976.
- (2) FLORES POLO, Pedro; "Diccionario de Términos Jurídicos". Volumen 3, págs. 336-337, Marsol Perú Editores, 1era. Edición, 1987.
- (3) "Los Impuestos en España"; Servicio de Publicaciones de la Secretaria General Técnica del Ministerio de Hacienda Español, Novena Edición, pag. 188, Madrid, Marzo de 1982.
- (4) "Impuestos Nacionales"; Número Extraordinario de Derecho Fiscal, Editorial Arindo S.A., págs. 223-224, Buenos Aires, edición 1984.
- (5) VILLEGAS, Héctor; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 3a. edición, pag. 187, Ediciones DePalma, Buenos Aires, 1980.
- (6) JARACH, Dino; "Impuesto sobre el Patrimonio y las Sucesiones y Donaciones", en "El Impuesto sobre el Patrimonio Neto", editado por el Instituto de Estudios Fiscales, Buenos Aires, pag. 193.
- (7) TANABE, Noboru; "La Imposición sobre el Patrimonio Neto", en "El Impuesto sobre el Patrimonio Neto", Editado por el Instituto de Estudios Fiscales, Buenos Aires, pag. 77.
- (8) Tener en cuenta que el artículo 6° del Código Tributario señala: "**La responsabilidad es solidaria cuando la obligación resulta de un hecho generador en el cual tengan interés directo dos o más contribuyentes**". Tratándose en este caso de responsables y no de contribuyentes, no es aplicable tal norma al supuesto en comentario, máxime si el artículo 3° y 5° del mismo Código distinguen entre contribuyentes y responsables agrupándolos como "deudores tributarios", concepto que no utiliza el Artículo 6°.
- (9) Desproporcionada, en nuestra opinión, es la tasa "proporcional" del 4% aplicada al valor bruto del bien afecto, considerando que únicamente puede deducirse como crédito el impuesto al valor del patrimonio predial en el caso de predios, y que el valor del bien en el país puede ser diminuto y por ende no constituir en manera alguna manifestación de riqueza.
- (10) JARACH, Dino; Op. cit. pag. 208.

- (11) VER NUE, Alberto; “La UIT y su Desfase” en: Cuadernos Tributarios IFA-Grupo Peruano, octubre 1986, págs. 63-66.
- (12) Sólo cabría la interposición de una acción de amparo o de una acción popular ante el Poder Judicial, con la cual podrían suspenderse los mayores pagos de tributos. En la práctica es más factible evitar la vía judicial modificando la Ley del IPNP tal como se propone.
- (13) TANABE, Noboru; op. cit., pág. 113.
- (14) TANABE, Noboru; op. cit., pág. 117.
- (15) TANABE, Noboru; op. cit., pág. 139.
- (16) El Trabajo se publicó en el “I.M.F. Staff Patens” en marzo de 1967.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A continuación, sometemos a la consideración de las Primeras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario las principales conclusiones y recomendaciones extraídas de nuestra ponencia individual.

1. El legislador del Decreto Legislativo N° 451 ha excedido las facultades que le delegara el Poder Ejecutivo mediante la Ley N° 24750, al crear un Impuesto al Patrimonio Bruto Personal para los sujetos No Domiciliados en el país, por lo que dicha norma es inconstitucional y podría ser objeto de una acción de inconstitucionalidad, de acuerdo a lo previsto en la Constitución.
2. Debe modificarse la legislación del IPNP a fin de considerar la deducción de deudas por los sujetos pasivos no domiciliados en el país, así como las contraídas para la adquisición de acciones que integren el patrimonio afecto al IPNP, a fin de subsanar tanto la inconstitucionalidad como la falta de globalidad en la determinación del patrimonio afecto.
3. A fin de contrarrestar en el caso de los sujetos no domiciliados, los problemas de fiscalización que ocasionaría la probanza de la vinculación entre las deudas computables y los bienes afectos al IPNP, la Ley deberá disponer que sólo sean deducibles del patrimonio afecto las deudas garantizadas por derechos reales sobre bienes situados en el país, a semejanza de lo dispuesto en la Ley argentina.
4. La legislación del IPNP debería modificarse considerando un mínimo exento para los sujetos no domiciliados, con el fin de que el IPNP guarde una correcta relación con el principio de igualdad fiscal gravando únicamente las manifestaciones reales de riqueza, más no a las diminutas.
5. En concordancia con la recomendación anterior, la Ley debería disponer que los sujetos del IPNP no domiciliados nombren un único responsable residente en el país para el pago de dicho tributo.

6. Debe estudiarse la posibilidad de utilizar el IPNP como instrumento para favorecer a las entidades sin fines de lucro, destinadas a la asistencia social en orden a lo dispuesto en la Constitución, ya sea creando exenciones u otros beneficios tributarios en favor de los sujetos que cedan en uso, de manera gratuita, bienes afectos al IPNP, u otras formas.
7. La exoneración concedida en favor de las empresas en etapa de pre-producción debe modificarse a fin de que opere en todos los ejercicios gravables. Además deberá establecer que la exención opera a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se inicia la producción, a fin de que tenga correlación con la exoneración del Impuesto al Patrimonio Empresarial dispuesta por la Ley N° 24030.
8. Los índices de Reajuste por inflación de la UIT deben ser fijados por el Instituto Nacional de Estadística en una publicación oficial y no por el Ministerio de Economía y Finanzas de manera arbitraria e ilegal.
9. Debe modificarse el artículo 48° del Decreto Supremo N° 176-88-EF que señala como sujetos responsables a personas no definidas como tales por la Ley del IPNP, en contradicción con lo dispuesto por el artículo 5° del Código Tributario e inciso 11) del artículo 211° de la Constitución.
10. El legislador tributario debe efectuar siempre un estudio previo y estimativo respecto del efecto recaudatorio de los tributos que proyecta crear en relación con los costos administrativos que éste va a demandar, respetando así el principio de economía en la recaudación, consignado expresamente por la Constitución.

San Isidro, octubre de 1998.