

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**Problemática en torno a la pérdida de la condición de contribuyente de
la Sucesión Indivisa en los fideicomisos bancarios tras el fallecimiento
del Fideicomitente**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Carmen Marina Burgos Sánchez

Código 20152589

Asesores

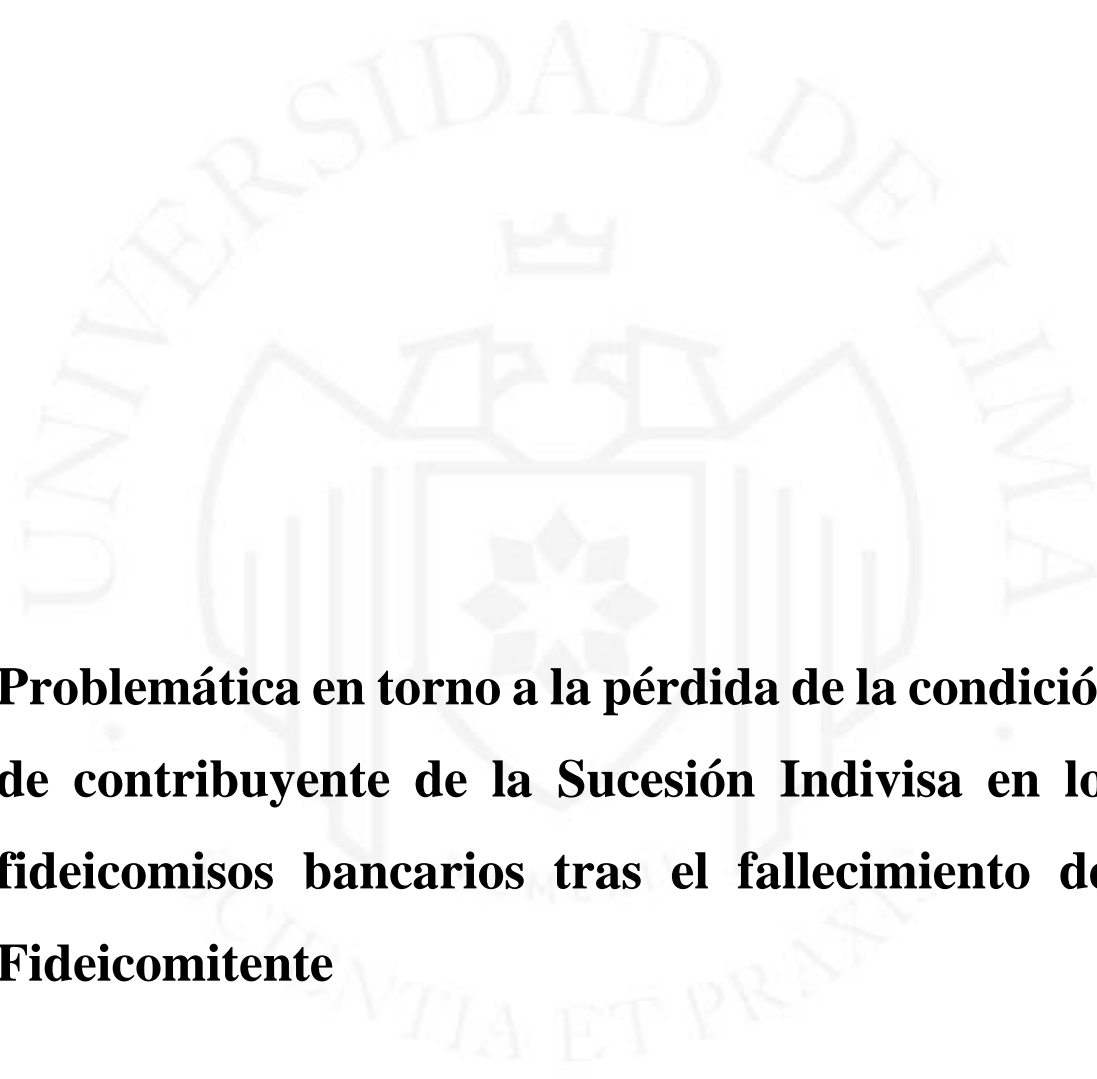
Ramón Bueno - Tizón

Juan Garrett Vargas

Lima – Perú

Mayo del 2019





Problemática en torno a la pérdida de la condición de contribuyente de la Sucesión Indivisa en los fideicomisos bancarios tras el fallecimiento del Fideicomitente

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL: FIDEICOMISOS Y LA SUCESIÓN INDIVISA	7
1.1 Los Fideicomisos.....	7
1.1.1 Regulación normativa de los Fideicomisos.....	7
1.1.2 Aspectos tributarios relevantes.....	12
1.2 La Sucesión Indivisa.....	16
1.2.1 Aspectos generales de las sucesiones.....	16
1.2.2 Sucesión Indivisa: principales aspectos.....	17
1.2.3 Obligaciones tributarias de la Sucesión indivisa.....	19
1.3 Fallecimiento del fideicomitente en el fideicomiso bancario: Nuevo fideicomitente o subrogación respecto de los derechos y obligaciones del Fideicomitente.....	21
CAPÍTULO II: OPORTUNIDAD EN QUÉ LA SUCESIÓN INDIVISA DEJA DE SER CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL FIDEICOMITENTE EN EL FIDEICOMISO BANCARIO.....	25
2.1 Análisis sobre las disposiciones del Código Civil sobre la temporalidad de las sucesiones indivisas.....	26
2.2 Análisis de lo dispuesto por el artículo 17° de la Ley del Impuesto a la Renta Sucesión Indivisa como contribuyente.....	27
2.3 Análisis de la especialidad de las normas tributarias y su prevalencia frente a las normas civiles.....	29
2.3.1 Fundamentos sobre la especialidad de la norma tributaria.....	29
2.3.2 Sucesión indivisa como contribuyente: aplicación de la especialidad de la norma tributaria respecto de la civil.....	31

2.4	Caso materia de análisis: es posible afirmar que se está ante un supuesto de fraude a la ley.....	33
2.4.1	Contrato de fideicomiso como figura de fraude a la ley.....	33
2.4.2	Sobre la elusión tributaria y la aplicación de la norma anti-elusiva.....	34
2.4.3	Califica como fraude a la ley mantener la condición de sucesión indivisa por un plazo indeterminado.....	39

CAPITULO III: PLANTEAMIENTO DE SOLUCIÓN ANTE LA PROBLEMÁTICA DESCRITA: (I) MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 17° DE LA LIR O (II) APLICACIÓN DE LA NORMA XVI- CLÁUSULA ANTI-ELUSIVA..... 41

3.1	Planteamiento del caso materia de controversia.....	41
3.2	Análisis de los efectos del cambio normativo: modificación del artículo 17 de la LIR.....	44
3.3	Aplicación de la Norma XVI: Solución a la controversia.....	46

CONCLUSIONES..... 50

REFERENCIAS..... 52

BIBLIOGRAFÍA..... 54

INTRODUCCIÓN

Mediante el presente trabajo buscamos desarrollar el aprovechamiento indebido que puede originarse cuando las sucesiones indivisas adoptan la condición de contribuyentes, en particular, el caso de las sucesiones indivisas en un fideicomiso bancario.

En el desarrollo del presente trabajo abordamos la regulación de los fideicomisos como figuras jurídicas que permiten encargar a un tercero la gestión de un determinado patrimonio sin perder la condición de propietario del mismo, figura que permite además que los beneficios que se originen del patrimonio en fideicomiso sean entregados a terceros distintos al fideicomitente sin que dicha entrega se encuentre grabada con el Impuesto a la Renta.

Asimismo, analizamos la regulación civil y tributaria de las sucesiones indivisas, identificando una diferencia respecto del tratamiento de la misma figura en ambas legislaciones, la cual encontramos justificada por la especialidad de la norma tributaria y en la medida que el tratamiento que la norma tributaria le da tiene fines únicamente tributarios, no estamos ante un conflicto de normas. Es con relación a las sucesiones indivisas y la falta de determinación de la duración máxima que éstas deben tener, tanto en la norma civil como en la tributaria, que logramos identificar el supuesto de aprovechamiento indebido que se puede dar a dicha figura a fin de lograr la aplicación de la tasa del Impuesto a la Renta 5% en vez del 30% en el caso de la transferencia de acciones de empresas domiciliadas en el país por parte de personas naturales no domiciliadas.

El caso antes indicado podrá ser analizado partir de la norma XVI, en la medida que nos encontremos ante figuras jurídicas artificiosas que tengan como única finalidad el ahorro fiscal. En tal sentido, en nuestro caso, analizaremos si la figura del fideicomiso o de la sucesión indivisa podrían ser utilizadas por los contribuyentes con la única finalidad de lograr un ahorro fiscal sin tener una motivación económica o legal real y sustancial que justifique los actos celebrados por los contribuyentes.

CAPÍTULO I: Marco Conceptual: Fideicomisos y Sucesión Indivisa

1.1 Los Fideicomisos

1.1.1 Regulación normativa de los Fideicomisos

Nuestra legislación regula la figura del fideicomiso en la Ley N° 26702 de fecha 9 de diciembre de 2016 -Texto Concordado de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros (en adelante “LSF”) y su Reglamento aprobado por la Resolución de la Superintendencia de Banca y Seguros N° 1010-99, publicado el 11 de noviembre de 1999.

Definición y partes del fideicomiso.- Los fideicomisos son contratos de confianza por los cuales se regula la administración y gestión de los bienes que el titular de los mismos (Fideicomitente) otorga a un tercero (Fiduciario) para beneficio del propio otorgante o de una persona a la que este designe (el Fideicomisario) (Mac Lean, 2009). Son contratos con un plazo definido en el tiempo, máximo 30 años, salvo los supuestos específicos establecidos en la ley para el caso de los fideicomisos vitalicios, culturales o filantrópicos. En este punto nos permitimos hacer la salvedad que, si bien nos referimos al contrato de fideicomiso, la LSF estipula que en el caso de los fideicomisos testamentarios (que serán desarrollados más adelante) la constitución se da mediante acto unilateral del fideicomitente no siendo necesaria la participación del fiduciario al momento de la constitución pero sí al momento de la apertura de la sucesión. Es así que, conforme a lo dispuesto por el artículo 241 de la LSF el fideicomiso es una relación jurídica por la cual el fideicomitente transfiere bienes en fideicomiso a otra persona, denominada fiduciario, para la constitución de un patrimonio fideicometido para el cumplimiento de un fin específico a favor del fideicomitente o un tercero que éste designe, el cual será denominado fideicomisario. A partir de la definición dada por la LFS, corresponde analizar los principales componentes del fideicomiso:

- i. Fideicomitente.- Es el originador del fideicomiso, puede ser una persona natural o jurídica que, como dice la LSF, traslada determinados bienes al fideicomiso para que sean destinados por el fiduciario para el cumplimiento de los fines específico estipulados en el documento de constitución del fideicomiso. Cabe señalar que, el Fideicomitente debe tener plenos derechos sobre los bienes transferidos en

fideicomiso, ya que la transferencia efectiva de los bienes es un requisito para la validez del acto constitutivo del mismo (conforme a lo previsto en el artículo 241 de la LSF).

- ii. Fiduciario.- Dicha función puede ser ejercida únicamente por entidades autorizadas, aspecto que le otorga mayor solvencia y seguridad en los encargos dados a estas sociedades, lo que implica un incremento para su desarrollo (Corzo, 1997). El artículo 242 de la LSF indica que pueden ejercer la función de fiduciarios: COFIDE, las empresas bancarias, las empresas financieras, entre otros. Ahora bien, el ejercicio de dicha función no es puramente discrecional y se encuentra sujeta a las obligaciones estipuladas en el artículo 256 de la LSF, siendo la contenida en el numeral 1 la que refleja la función final que se espera del fiduciario, al indicar que éste está obligado a “Cuidar y administrar los bienes y derechos que constituyen el patrimonio del fideicomiso, con la diligencia y dedicación de un ordenado comerciante y leal administrador” (Ley 26702, 2016).

Por lo anterior, resulta válido afirmar que el fiduciario realizará sus mejores gestiones para lograr los fines encargados por el fideicomitente, después de todo, el conocimiento y la especialidad con la que goza el mismo sería una de las condiciones por las que el fideicomitente ha decidido otorgarle dicho encargo. Asimismo, ese encargo de confianza implica la necesidad de actuar en función de lo que haría un hombre con prudencia ordinaria con su propio patrimonio (Escobar, 2007), lo que no implica que un resultado negativo en la gestión del encargo otorgado pueda ser directamente imputado al fiduciario, ya que de comprobarse que la actuación del mismo se dio dentro del marco de las obligaciones previstas en el artículo 256 de la LSF no nos encontraríamos ante un supuesto de incumplimiento al no haberse configurado el dolo o culpa establecidos en el artículo 259 de la LSF. Cabe indicar que la norma antes indicada, dispone que, ante el incumplimiento del fiduciario por dolo o culpa grave, él mismo deberá reintegrar al patrimonio del fideicomiso el valor de lo perdido además de indemnizarlo por el daño ocasionado al patrimonio fideicometido.

- iii. Beneficiario o Fideicomisario.- es el sujeto o sujetos que se van a beneficiar con las ganancias o los resultados del patrimonio fideicometido, pudiendo ser el

mismo fideicomitente o un tercero, en cuyo caso el tercero será denominado fideicomisario.

Sobre las condiciones que debe cumplir el fideicomisario, la LSF es bastante flexible al estipular que inclusive pueden ser fideicomisarios personas indeterminadas, siempre que se estipule en el documento de constitución del fideicomiso las condiciones necesarias para llegar a ser identificables en el momento que corresponda. Asimismo, la norma prevé la posibilidad de que el fideicomiso se dé en beneficio de varias personas que deban sustituirse sucesivamente.

Cabe indicar que, la LSF no estipula como requisito que el fideicomisario tenga que participar en el documento constitutivo del fideicomiso para que éste sea válido; sin embargo, reconoce que, al participar el fideicomisario, cualquier modificación a lo estipulado en el mismo deberá ser aprobado por el fideicomisario¹.

Sobre el Patrimonio fideicometido y dominio fiduciario.- Como lo señalamos anteriormente, la constitución del fideicomiso implica la transferencia de activos de parte del fideicomitente a favor del fiduciario para la consecución de un fin específico. La LSF dispone en su artículo 241 que los bienes transferidos en fideicomiso son distintos al patrimonio del fideicomitente, del fiduciario o del fideicomisario, dándole así una condición de patrimonio autónomo. Teniendo en consideración lo anterior, el patrimonio fideicometido no se vería afectado por las obligaciones de ninguna de las partes del fideicomiso, ni siquiera por las del fideicomitente ya que ha extraído de su esfera patrimonial directa el referido patrimonio².

Ahora bien, aún cuando el fiduciario es titular del patrimonio autónomo, al contrario de lo que ocurre en el derecho de propiedad, el dominio fiduciario es considerado como un tipo de propiedad condicionada ya que se encuentra destinada a un fin específico y particular, siendo una propiedad exclusiva pero no absoluta ni perpetua

¹ EL artículo 250 de la LSF estipula que cuando no intervenga el fideicomisario en el contrato, el fideicomitente puede acordar con la empresa fiduciaria las modificaciones que estime adecuadas, inclusive la resolución del fideicomiso, salvo que con ello se lesionen derechos adquiridos por terceros.

² Al respecto, el artículo 245 de la LSF señala que, de configurarse el fraude de acreedores, los mismos tienen 6 meses desde publicado el aviso de constitución del fideicomiso para solicitar la anulación de la transmisión fideicomisaria, transcurrido dicho plazo, caduca la acción.

(Escobar, 2007). En efecto, el dominio que tiene el fiduciario respecto del patrimonio fideicometido se encuentra limitado por la propia condición por la que le fue entregado dicho patrimonio, y es que el fin del fideicomiso es el límite a las disposiciones del referido patrimonio por parte del fiduciario. Asimismo, la temporalidad del contrato de fideicomiso, así como las posibilidades de resolución restringen el dominio que el fiduciario tiene respecto del patrimonio fideicometido.

Por su parte, el fideicomisario tampoco puede considerar como parte de su patrimonio el patrimonio fideicometido ya que sus derechos alcanzan a exigir al fiduciario la entrega de los beneficios que dicho patrimonio origine conforme a lo estipulado en el contrato de fideicomiso.

Modalidades de fideicomiso.- La LSF regula los fideicomisos de garantía, los testamentarios y los de titulación; sin embargo, la propia ley permite al fideicomitente la constitución de fideicomisos que se ajusten a sus propias necesidades y a las particularidades de la finalidad por la cual fue constituido. Teniendo en consideración que el presente trabajo tiene como finalidad analizar aspectos tributarios que se originan respecto a la condición de contribuyentes en los fideicomisos, nos centraremos en los fideicomisos testamentarios y en el bancario:

- Fideicomiso testamentario.- Modalidad regulada en la LSF en la cual no es necesaria la aceptación de la empresa fiduciaria designada ni la de los fideicomisarios. No obstante ello, la norma establece que en caso la empresa fiduciaria no aceptase el encargo otorgado deberá proponer a una que la reemplace y ante la negativa de ésta o de cualquier otra, el fideicomiso quedaría extinguido. Del mismo modo, la existencia del fideicomiso se difiere al momento de la apertura de la sucesión, momento en el cuál se conocerán los beneficiarios del fideicomiso, así como la empresa fiduciaria a la que se le ha encargado la consecución de la finalidad por la que fue constituido el fideicomiso.
- Fideicomiso bancario.- Esta modalidad de fideicomiso no se encuentra específicamente regulada en la LSF; sin embargo, la flexibilidad otorgada por la propia ley permite que el fideicomitente encuentre opciones en el mercado que le permitan cumplir con una finalidad específica. Es así, que en este caso el fideicomitente entrega al fiduciario bienes para su administración y cumplimiento

del fin específico por el cuál se creó el fideicomiso. Sobre las variables que se pueden encontrar en los fideicomisos bancarios, se encuentran aquellos destinados para la administración de emisión de obligaciones, bonos o papeles comerciales, de recaudación y pagos y de transferencia de valores mobiliarios (Escobar, 2007).

Sobre las ventajas y beneficios del contrato de fideicomiso.- Como lo hemos ido desarrollando, el fideicomiso resulta ser una figura atractiva para alguien interesado en proteger un determinado patrimonio, lograr la máxima rentabilidad en sus inversiones, garantizar la liquidez para el desarrollo de un negocio o asegurar la misma, etc. Es así que, consideramos que las principales características que hacen tan atractiva la figura del fideicomiso son las siguientes:

- Flexibilidad.- Como lo hemos señalado anteriormente, la LSF no regula de manera taxativa las modalidades de fideicomiso por las que se pueden optar, lo anterior sería contravenir la naturaleza de un instrumento que evoluciona constantemente. En efecto, la modalidad de fideicomiso a adoptar dependerá del patrimonio que será destinado al mismo así como de la finalidad perseguida por el fideicomitente.
- Protección de activos.- Si bien la finalidad (Comitre, 2015), de la constitución de un patrimonio autónomo es más que la necesidad de aislar los bienes o derechos transferidos de cualquier riesgo que pueda emanar no solo de parte del fideicomitente sino y sobre todo del fiduciario, quien deberá administrarlo acorde con lo establecido en el acto de constitución, es innegable que al mismo se le dé la condición de inembargable y que tampoco pueda ser incluido en un procedimiento concursal lo hace un instrumento bastante atractivo. Ahora bien, lo antes señalado no resulta de aplicación a los acreedores del propio fideicomiso, en cuyo caso sí podrán accionar contra el patrimonio fideicometido.
- Control de inversiones.- En la medida que el fideicomiso se constituye para el cumplimiento de una finalidad específica³, la cual es aceptada por el fiduciario,

³ De ahí la importancia que muchos autores invocan, de incluir en el documento de constitución la finalidad con la mayor especificidad posible.

estamos ante un control permanente de parte del fideicomitente del destino del patrimonio entregado. Es claro que, si bien el fideicomitente no intervendría en el día a día de la gestión del fideicomiso, al no existir un control absoluto de parte de éste, las instrucciones para la gestión y manejo incluidas en el documento de constitución serían suficientes para direccionar el rumbo del fideicomiso.

- Motivación fiscal.- Por lo dispuesto en la LSF, el beneficiario del fideicomiso podría ser el propio fideicomitente o un tercero, denominado fideicomisario. Ante ello, cabe preguntarse qué razón podría tener el fideicomitente para transferir el dominio (dominio fiduciario) de dichos bienes al fiduciario antes que a los beneficiarios. Una de las razones podría ser que el fideicomitente no cree que el fideicomisario tenga las condiciones necesarias para el manejo de los bienes a transferir o simplemente no confíe en el criterio de éste. Otra razón, que menciona Freddy Escobar (Escobar, 2007), es que puede responder a un aspecto fiscal, al existir la intención de obtener o evitar un determinado efecto fiscal, aspecto que veremos en este trabajo puede llegar a ser la principal finalidad de parte de algunas empresas para la constitución del fideicomiso.

1.1.2 Aspectos tributarios relevantes:

Nuestra legislación tributaria no tiene un tratamiento uniforme para las modalidades de fideicomiso. En efecto, como se desarrolla a continuación, aun cuando no se espera que la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley del Impuesto General a las Ventas tengan el mismo tratamiento respecto del fideicomiso (partiendo de la premisa que la naturaleza impositiva en cada caso es distinta), no tienen un tratamiento concordante de dicha figura, generando una serie de interpretaciones técnicas a fin de cumplir con ambas normas.

Impuesto a la Renta.- El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”), aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, ha tenido un desarrollo sobre la atribución de la condición de contribuyente en el caso de los fideicomisos. Es así que, en el año 1997 era el patrimonio fideicometido el que tenía la condición de contribuyente en los fideicomisos de titulización, mientras que, en el caso de los fideicomisos bancarios, la condición de contribuyente se mantenía en cabeza del fideicomitente al considerar la norma que la constitución del patrimonio fideicometido

no configuraba en sí una enajenación para efectos del impuesto a la renta. Ya en el 2002, el patrimonio fideicometido deja de considerarse una persona jurídica y se pasa a un sistema de atribución de rentas con reglas particulares que ha ido evolucionando y que culmina reconociendo los efectos neutrales que debe tener este vehículo de inversión en materia impositiva.

Conforme a lo dispuesto por el inciso 1 del artículo 14-A de la LIR, las utilidades, rentas o ganancias de capital que se obtengan de los bienes y/o derechos que se transfieran en fideicomiso al amparo de la LSF serán atribuidas al fideicomitente. Por su parte, el reglamento de la LIR dispone que, en los fideicomisos bancarios, la calidad de contribuyente recae en el fideicomitente. Es decir que, para determinar la carga tributaria que se debe asumir respecto de los resultados del fideicomiso bancario, no será relevante la condición del fideicomisario en la medida que será el fideicomitente en cuya cabeza se tribute por las rentas generadas. Asimismo, la norma contempla que la forma de tributación de dichas rentas será siguiendo el criterio de lo percibido, en el caso de fideicomitentes con la condición de personas naturales domiciliadas o personas no domiciliadas, o devengado, para los fideicomitentes no domiciliados.

Cabe indicar que, en el caso de los fideicomisos empresariales, en aquellos donde se realiza actividad empresarial (Villanueva, 2013), la atribución de los ingresos se realizará conforme al principio de lo devengado resultando de aplicación una tasa del 30%. Por su parte, en el caso de los fideicomisos no empresariales, fideicomitentes que tengan la condición de domiciliados⁴ en el país, la atribución de rentas se realiza siguiendo el criterio de lo percibido con la aplicación de las siguientes tasas:

5%	Dividendos
0%	Ganancias de capital en mecanismo centralizado de negociación
5%	Ganancias de capital fuera de bolsa

⁴ Definición prevista en el artículo 9 de la LIR.

En el caso de los fideicomitentes no domiciliados⁵, se deberá calcular el impuesto a pagar con las siguientes tasas:

5%	Dividendos
4.99%	Intereses-artículo
30%	Intereses-no cumplen requisitos
0%	Ganancia de capital en mecanismo centralizado de negociación.
6.25%	Ganancia de capital en MILA
30%	Ganancia de capital fuera de bolsa

Adicionalmente, debe tenerse en consideración que será el fiduciario el responsable de retener y pagar el impuesto al fisco.

La LIR estipula que, con relación a las transferencias del patrimonio fideicometido por parte del fideicomitente o hacia él, en el caso del Fideicomiso Bancario y en el de Titulización deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:

- a) Neutralidad para la constitución del patrimonio fideicometido y su retorno al fideicomitente u originador, al considerarse que los resultados que pudieran generarse en las transferencias que se efectúen para la constitución o la extinción de patrimonios fideicometidos se encuentran inafectos al Impuesto a la Renta. Dicha neutralidad también se extiende en los casos en los que, no habiéndose pactado el retorno de los bienes sobre los que se constituyó el fideicomiso, los mismos no pueden retornar al originador o fideicomitente al haberse extinguido los mismos por caso fortuito o fuerza mayor.
- b) Se considera una enajenación cuando: i. el bien o derecho transferido fue pactado sin retorno al originador o fideicomitente o ii. aún cuando se hubiese dispuesto el retorno de los mismos, éste no se produce. En tales casos, el fideicomitente u originador deberá recalcular el Impuesto a la Renta que corresponda al período en el que se efectuó la transferencia fiduciaria, considerando como valor de enajenación el valor de mercado a la fecha de la transferencia fiduciaria y como costo computable el que correspondiese a esa

⁵ Artículo 56 de la LIR.

fecha. Esta disposición solo será de aplicación para efectos del Impuesto a cargo del fideicomitente. En el caso de las operaciones entre partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición, o establecimientos permanentes situados o establecidos en tales países o territorios, se aplican las mismas reglas.

Impuesto General a las Ventas.- En el caso del fideicomiso de titulización, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF (en adelante LIGV), dispone que el contribuyente es el patrimonio fideicometido, siempre que dicho patrimonio esté destinado a actividades empresariales. No obstante, la norma no contempla de manera expresa la condición de contribuyente en los casos del fideicomiso bancario. En opinión de Walker Villanueva (Villanueva, 2013) existe un consenso que el contribuyente del impuesto es el fideicomitente pese a no tener el dominio respecto el patrimonio fideicometido; sin embargo, mantiene la propiedad civil por tanto es éste el que realiza las ventas o servicios gravados con el IGV. Nuevamente, el fideicomitente estará gravado con el IGV cuando se trate de un patrimonio que ejecute actividad empresarial o se haya configurado el supuesto de habitualidad previsto en las normas para los casos de operaciones no empresariales.

Con relación a las obligaciones tributarias del fiduciario con respecto al IGV, debemos señalar que, tanto en el fideicomiso bancario como en el de titulización, el fiduciario no tiene mayores obligaciones respecto del referido impuesto. En efecto, conforme a lo dispuesto por la LIGV, el contribuyente en el caso de los fideicomisos de titulización es el patrimonio fideicometido. Por su parte, en los fideicomisos bancarios, será el fideicomitente el sujeto del impuesto y consecuentemente, asume las obligaciones formales de emitir el comprobante de pago y presentar las declaraciones juradas. Si bien se tratan de dos tributos distintos, nos hace mayor sentido la regulación que tiene la Ley del Impuesto a la Renta respecto del contribuyente en el caso del fideicomiso bancario, ya que atribuye dicha condición al fiduciario, quién es el que ejecuta el fideicomiso por lo que será éste quién tenga información completa y oportuna de las operaciones a declarar para fines tributarios. La regulación actual del IGV, trasladaría al fideicomitente

una obligación, entre varias, que podríamos afirmar no buscaba tener al haber recurrido al fiduciario para la gestión del patrimonio fideicometido.

1.2 La Sucesión indivisa

1.2.1 Aspectos generales de las sucesiones.-

El fallecimiento de una persona es un hecho con efectos jurídicos⁶ que se encuentra regulado en nuestro Código Civil. En efecto, tal como lo señala el artículo 61 del Código Civil, la muerte pone fin a la persona; la consecuencia de dicho acontecimiento es que, de manera automática, se extinga el sujeto de derecho, por lo que su patrimonio es transmisible, que es lo que se conoce como herencia.

Con el fallecimiento del causante, se da una subrogación en la posición jurídica del mismo por parte de los llamados a ser sus herederos (Fernández, 2017). En tal sentido, los causahabientes asumen así la posición jurídica del causante, por lo que no es posible afirmar que estamos ante una adquisición por causa de muerte, ya que se trata de una sustitución de titulares en la posición jurídica que mantenía el causante (Bustamente, 2005). Es así que, la sucesión resulta ser un grupo de personas que comparten derechos comunes respecto del patrimonio del causante, por lo que estamos ante una situación de copropiedad (Olavarría, 2010).

La sucesión hereditaria ocurre respecto del patrimonio del causante, no de su persona ni de lo que es inherente a la misma, como el derecho a la libertad, al honor, es decir, todos los derechos no patrimoniales. Dentro de los elementos patrimoniales que pueden constituir la masa hereditaria se encuentran los derechos a la propiedad de bienes muebles o inmuebles, derechos de autor, derechos contractuales así como el derecho de cobro de la reparación civil a favor del causante.

Ahora bien, la condición de sucesores se puede dar dentro de dos tipos de sucesiones: (i) sucesión testamentaria.- que son aquellas que cuentan con un testamento y en las que se pueden encontrar a dos tipos de sucesores, los herederos forzosos quienes reciben la legítima de la herencia⁷ o los legatarios, que son aquellos que participan en la

⁶ Como señala César Fernández Arce (Fernández, 2017), la muerte implica un hecho jurídico y no un acto jurídico, porque no interviene la voluntad del agente capaz, como exige el artículo 140° del Código Civil.

⁷ Artículo 724 del Código Civil señala “Son herederos forzosos los hijos y los demás descendientes, los padres y los demás ascendientes, y el cónyuge.”

masa hereditaria por haber sido incluidos expresamente en el testamento; y (ii) sucesión intestada que se origina a falta de testamento o que, habiéndose otorgado, el mismo es declarado nulo o ineficaz. En este tipo de sucesión tiene como única clase de sucesores a los herederos legales, los que participan en la masa hereditaria de acuerdo al orden sucesorio previsto en el artículo 816 del Código Civil.

1.2.2 La Sucesión Indivisa: principales aspectos.

- i. Definición.- Como lo señalamos anteriormente, la sucesión indivisa se origina con la sola muerte del causante. En efecto, la apertura de la sucesión hereditaria no requiere de trámite alguno, la sola muerte del causante es hecho suficiente para que se dé la misma. Lo anterior no implica que la sola apertura de la sucesión sea suficiente, ya que tanto en la sucesión testamentaria como en la intestada, el heredero tendrá válidamente el título de heredero cuando sea nombrado como tal, ya sea mediante una sentencia judicial o acta notarial. En efecto, un requisito indispensable para heredar lo constituye la habilidad sucesoria del convocado, la cual será verificada en cualquiera de los documentos antes señalados (Aguilar, 2006).

Sobre el orden en el que los herederos accederán a la herencia, el artículo 816 del Código Civil, estipula seis órdenes sucesorios de los herederos legales: primer orden: Los hijos y demás descendientes; segundo orden: Los padres y demás ascendientes; tercer orden: El cónyuge sobreviviente⁸ y cuarto, quinto y sexto orden: los parientes consanguíneos colaterales de segundo, tercer y cuarto grado respectivamente. La norma señala además que, en caso no existiesen herederos hasta el sexto orden sucesorio, los bienes de la herencia pasan al Estado, en su calidad de heredero conforme a lo dispuesto por el artículo 830 del Código Civil.

- ii. Indivisión de la sucesión.- El artículo 844 del Código Civil señala que cuando concurren varios herederos, cada uno de ellos tiene la condición de copropietario de los bienes de la herencia, en proporción a la cuota que

⁸ Tener en consideración que el artículo 822 del Código Civil dispone que el cónyuge concurre con los hijos en partes iguales.

tengan derecho de heredar. Por lo anterior, resulta válido afirmar que durante el periodo de indivisión de la herencia nos encontramos ante un régimen de copropiedad que deberá de observar de manera supletoria las normas que regulan dicho régimen. Con relación a la proporción de la cuota a la que cada heredero debe acceder, en el caso de las sucesiones intestadas, la cuota será la misma para todos los herederos, mientras que en el caso de la sucesión testamentaria resulta posible que el testador haya estipulado una participación diferenciada en la masa hereditaria y consecuentemente nos encontramos con proporciones desiguales. Lo anterior, resultará posible en la medida que no concurren herederos forzosos, en cuyo caso se deberá tener una proporción igual⁹ en todos los herederos.

Ahora bien, conforme lo estipulado por el Código Civil, es posible tener un pacto de indivisión de la herencia. En efecto, el artículo 846 estipula una indivisión forzosa al señalar que el testador puede disponer de la indivisión de cualquier empresa comprendida en la herencia hasta por un plazo de cuatro años. Podemos entender que la motivación para este tipo de disposiciones es proteger el patrimonio que se transfiere en herencia, y que, a criterio del testador resulta más beneficioso para los herederos que se mantenga en dicha estructura. En esa misma línea, el artículo 847 del Código Civil, dispone que los herederos también se encuentran facultados a pactar la indivisión total o parcial de la herencia por el plazo de cuatro años, pudiendo renovar el acuerdo; entendemos que la motivación sería la misma y se justificaría en el mayor beneficio que se logra para los herederos de no realizar la división y partición de la herencia. Cabe agregar que, como bien lo señala Juan Alejandro Olavarría, basta que uno solo de los herederos, sin importar su porcentaje de participación en la herencia, se oponga o no acepte el acuerdo de constitución o renovación de la indivisión sucesoria para que la misma no se pueda concretar (Olavarría, 2010).

⁹ No se considera el tercio de libre disponibilidad a través del cual el testador puede beneficiar a uno o más herederos forzosos respecto del resto.

- iii. Partición sucesoria.- Por la partición sucesoria, se pone fin a la relación de copropiedad que tenían los herederos respecto a la herencia, procediéndose a la adjudicación a cada uno en la proporción del patrimonio que les corresponde. Es así que, el artículo 983 del Código Civil, señala que con la partición sucesoria, los herederos ceden los derechos que tienen sobre los bienes que no les sean adjudicados para recibir a cambio aquellos que le son adjudicados. La doctrina señala que, con la partición sucesoria se pone fin al condominio de la herencia, transfiriéndose a cada sucesor el derecho de propiedad que le corresponde (Ferrero, Tratado de Drecho de Sucesiones, 1993). Ahora bien, para poner fin a la sucesión indivisa se pueden dar dos supuestos: (i) por acuerdo convencional o extrajudicial de los herederos, los cuales acuerdan y aceptan los bienes o porcentajes sobre los mismos que le son adjudicados o (ii) aquella efectuada judicialmente, que ocurre cuando uno de los herederos o cualquier acreedor de la sucesión, solicita judicialmente la partición de la masa hereditaria.

1.2.3 Obligaciones tributarias de la Sucesión Indivisa

Obligaciones sustanciales de la Sucesión Indivisa.- Como lo hemos desarrollado anteriormente, ante el fallecimiento del causante, se origina la sucesión de los derechos y obligaciones de éste en sus herederos. Según lo indicado por Sainz de Bujanda (Sainz, 1993):

“cuando una persona muere, las relaciones jurídicas en las que el causante era sujeto activo o pasivo no se extinguen, sino que generalmente pasan a los nuevos titulares de su patrimonio. Así ocurre también en materia tributaria: la posición del causante, como sujeto pasivo, pasa a su sucesor”

Lo antes señalado, es reconocido por nuestras normas tributarias, es así que, la Norma XI del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, señala que las sucesiones indivisas domiciliadas en el país se encuentran sometidas al cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicho Código, en las leyes y en los reglamentos tributarios. Por su parte, las sucesiones indivisas no domiciliadas, se someterán a las normas antes indicadas, únicamente respecto de los patrimonios o rentas que se encuentren sujetos a

tributación en el país¹⁰. Sobre este punto, y con la finalidad de conectar las ideas antes desarrolladas, la norma antes indicada hace referencia a las sucesiones indivisas, es decir, es de aplicación tanto a las sucesiones testamentarias como a las sucesiones intestadas.

Asimismo, el Código Tributario señala en su artículo 25, que la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal, dicha obligación tendrá como límite el valor de los bienes y derechos que éste reciba. Cabe indicar que, en el caso de las sanciones, las mismas no se transmiten a los herederos debido a la naturaleza personalísima de las mismas.

Impuesto a la Renta.- Para efectos de la LIR, la sucesión indivisa es contribuyente del impuesto a la renta. Como se puede apreciar del desarrollo del punto anterior, dicha definición no coincide con lo dispuesto en el Código Civil, en el cual no se le da personería a la sucesión sino que se le reconoce como un grupo de copropietarios respecto de la masa hereditaria, por lo que es posible afirmar que designar a la sucesión como un contribuyente tiene como única finalidad facilitar el ejercicio recaudador de parte de la Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 7 de la LIR dispone que la sucesión indivisa tendrá la misma condición de domicilio que el causante a la fecha de su fallecimiento. Con relación a las rentas que perciba la sucesión indivisa, el artículo 17 de la LIR señala que, para fines del impuesto, las sucesiones tributarán como una persona natural hasta el momento que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba en Registros Públicos el testamento. Cabe señalar que la ley bajo mención, no estipula plazo máximo en el que deberían darse cualquier de los dos supuestos antes señalados. Con cargo a desarrollarlo más adelante, consideramos que tampoco se podría tomar como plazo máximo el periodo señalado en el artículo 846 del Código Civil debido al tratamiento particular que le otorga la norma tributaria a la sucesión indivisa.

Obligaciones formales. - La Administración Tributaria, estipula diversas obligaciones a las que se encuentran sujetas las sucesiones indivisas:

- a. Registro Único de Contribuyentes. - El Texto Único de Procedimientos Administrativos de SUNAT, contempla dos procedimientos con relación al

¹⁰ El Código Tributario señala adicionalmente que, en el caso de las sucesiones indivisas no domiciliadas, las mismas deberán tener un domicilio en el Perú o nombrar un representante domiciliado en el país.

RUC. El primero es la inscripción de la sucesión indivisa como contribuyente, para lo cual deberá exhibirse, entre otros documentos, la partida o acta de defunción del causante. El segundo, implica la modificación de datos del causante, cambiando el tipo de contribuyente de persona natural a sucesión indivisa, en este caso también será necesaria la partida o acta de defunción del causante.

- b. Emisión de comprobantes de pago.- La sucesión indivisa se encontrará obligada a emitir comprobantes de pago por las actividades gravadas que realice y según las disposiciones aplicables a cada caso. En tal sentido, una sucesión indivisa con actividad empresarial, deberá emitir facturas y gravar sus operaciones con IGV.
- c. Baja de inscripción en el RUC.- Si bien esta obligación se vincula al RUC, resulta relevante notar que la sucesión indivisa dejará de ser un contribuyente en el momento en el que se cuente con el documento (testamento, escritura pública, etc.) que estipule el destino y adjudicación de los bienes que eran parte del patrimonio indiviso.
- d. Presentación de declaraciones juradas.- En la medida que la sucesión indivisa asume las obligaciones del causante, la misma se encontrará obligada a la presentación de las declaraciones juradas que sean de su cargo como contribuyente. En el caso de las declaraciones del Impuesto a la Renta, existe una situación particular, ya que al ser un impuesto de periodicidad anual, es posible que el causante fallezca en un periodo del año sin que hubiese cumplido con presentar su declaración jurada anual de renta del ejercicio anterior, por lo que la sucesión indivisa será responsable de la presentación de dicha declaración así como de las que se generen en adelante.

1.3 Fallecimiento del fideicomitente en el Fideicomiso bancario: Nuevo fideicomitente o subrogación respecto de los derechos y obligaciones del Fideicomitente

Conforme a lo dispuesto por el artículo 681 del Código Civil, los descendientes tienen el derecho de entrar en el lugar y grado de su ascendiente, con lo cual reciben la herencia que les correspondía a este último si viviese. Como se ha

venido desarrollando anteriormente, la doctrina y nuestra legislación coinciden que, con ocasión del fallecimiento del causante, los llamados a heredarlo no sustituyen al causante como titular del negocio jurídico del que era parte, sino que estamos ante una subrogación de los herederos respecto de los derechos y obligaciones del causante. Es así que, dicha subrogación no se efectúa respecto de los derechos no patrimoniales (honor, libertad, etc.), ya que los mismos tienen una naturaleza personalísima y se extinguen con la muerte del causante, sino únicamente respecto de los derechos patrimoniales del que era titular al momento del fallecimiento. Con relación a los derechos patrimoniales, serán los herederos los llamados a asumir los derechos y obligaciones del patrimonio del causante, para lo cual deberán acreditar la titularidad de dicha condición.

Con relación al contrato de fideicomiso, como lo hemos desarrollado anteriormente, el mismo es un negocio jurídico en el que el fideicomitente transfiere en dominio fiduciario un determinado patrimonio a favor del fiduciario, con la finalidad que sea éste quien gestione y disponga del bien para la obtención de la finalidad prevista por el fideicomitente. Asimismo, una característica del fideicomiso es que el beneficiario del mismo puede ser el fideicomitente o un tercero, en cuyo caso se le nombrará fideicomisario.

Si bien se ha desarrollado anteriormente, la importancia de incluir en el documento de constitución del fideicomiso todas las estipulaciones necesarias para asegurar que el fiduciario tenga las herramientas necesarias para la consecución de la finalidad del fideicomiso, para efectos del presente trabajo, partimos de la premisa que en el contrato de fideicomiso bajo análisis, el fideicomitente no dejó una instrucción expresa sobre las acciones a tomar en caso ocurriese el fallecimiento del mismo, lo que nos lleva a recurrir a las normas del Código Civil para aclarar dicha situación.

En tal sentido, conforme a lo desarrollado en el punto 1.2.2 anterior, con el fallecimiento de una persona se realiza la apertura de la sucesión, lo que origina la concurrencia de los herederos bajo un régimen de copropiedad respecto de la herencia. Ahora bien, en el caso de los fideicomisos, estamos ante una figura jurídica bastante particular que requiere un mayor análisis.

En el caso del fallecimiento del fideicomitente, sin testamento, podemos afirmar que la sucesión intestada del mismo se subrogará asumiendo los derechos y obligaciones como fideicomitente, más no tendrá la condición de fideicomitente. Ahora bien, dentro de un contrato de fideicomiso, el fideicomitente pudo haber definido que los beneficiarios del mismo fueran terceros y no él mismo, en ese escenario, con ocasión de la muerte del fideicomitente, los fideicomisarios mantendrían los mismos derechos estipulados en el contrato hasta que el mismo sea resuelto.

Sin perjuicio de lo antes señalado, cabe preguntarse si es posible afirmar que el fallecimiento del fideicomitente no implica que el fin para el cuál constituyó el fideicomiso no pueda ser cumplido. Como lo hemos mencionado anteriormente, los contratos de fideicomiso son contratos de confianza de parte del fideicomitente al fiduciario, siendo este último el ejecutor de las instrucciones dadas por el fideicomitente para lograr la finalidad del fideicomiso. Partiendo de lo anterior, nos preguntamos qué sucedería si estamos en un fideicomiso con instrucciones no muy precisas respecto de las acciones de inversión encomendadas, y siendo que el fideicomitente ya no se encuentra físicamente para poder salvar cualquier situación de duda en la ejecución del fideicomiso quedaría en responsabilidad del fiduciario definir las acciones a tomar o no.

Al respecto, consideramos que aún en los contratos de fideicomiso con estipulaciones poco precisas para las acciones que tiene que tomar el fiduciario, el fallecimiento del fideicomitente no nos permite afirmar que estaríamos ante la imposibilidad del cumplimiento de la finalidad del fideicomiso. En efecto, consideramos que la designación del fiduciario por parte del fideicomitente se realiza partiendo de la confianza que se tiene en las capacidades de éste para el cumplimiento del fin encargado. Como lo indica Freddy Escobar (Escobar, 2007), los fiduciarios tienden a ser agentes especializados en la ejecución de los negocios fiduciarios, por lo que la ausencia del fideicomitente no debería ser un problema para la ejecución del fideicomiso. En adición, debemos recordar que la constitución del fideicomiso no implica que el fideicomitente tenga control absoluto sobre la ejecución del mismo, ya que para ello realizó la transferencia del dominio fiduciario del patrimonio al fiduciario. A mayor abundamiento, resulta importante resaltar que la LSF, dentro de las obligaciones del fiduciario, ha estipulado expresamente que este deberá administrar el patrimonio fideicometido con la

mayor diligencia (la norma expresamente señal con la diligencia de un leal administrador). En tal sentido, podemos afirmar que el fallecimiento del fideicomitente no conllevaría a que el fiduciario se vea imposibilitado de cumplir con la finalidad para la cual se constituyó el fideicomiso.



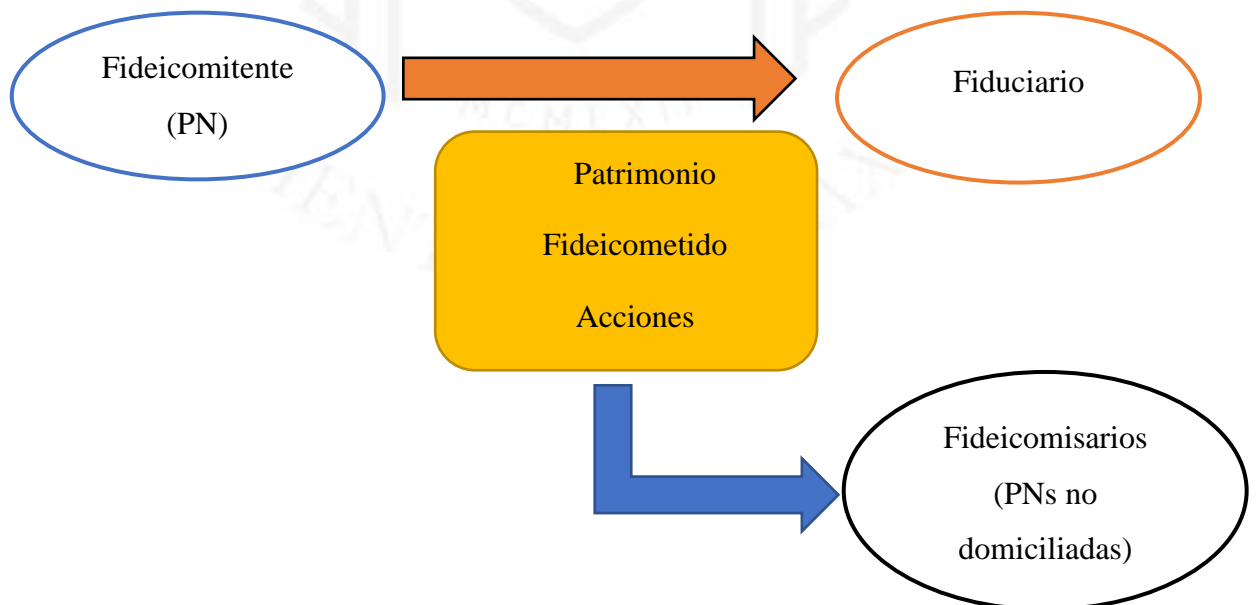
CAPÍTULO II: Oportunidad en qué la Sucesión Indivisa deja de ser contribuyente respecto de los derechos y obligaciones del Fideicomitente en el Fideicomiso Bancario

Caso materia de análisis:

El Fideicomiso A, tiene como Fideicomitente a una persona natural domiciliada en el país, el patrimonio fideicometido está conformado por acciones de empresas peruanas que no listan en bolsa. De acuerdo a lo dispuesto en la constitución del Fideicomiso A, los beneficiarios del mismo son 4 personas naturales, distintas al Fideicomitente.

A mayor detalle, el Fideicomiso fue constituido en noviembre del 2017 por el Fideicomitente quién no cuenta con herederos forzosos. Asimismo, los Fideicomisarios son personas naturales no domiciliadas en el país, todos ellos hermanos del Fideicomitente. El Fideicomitente fallece en mayo del 2018.

Esquema de un fideicomiso



Controversia: ¿Es posible afirmar que la Sucesión Indivisa es perpetua en el tiempo y mantener una condición de tributación beneficiosa para los beneficiarios?

2.1 Análisis sobre las disposiciones del Código Civil sobre la temporalidad de las sucesiones indivisas.-

Como lo hemos desarrollado anteriormente, el Código Civil contempla a la sucesión indivisa como un estado de copropiedad respecto de la masa hereditaria. Cabe precisar que, la norma civil no le reconoce personería jurídica a la sucesión indivisa distinta a los herederos. En efecto, tanto la ley como la doctrina coinciden en que la sucesión indivisa no configura una entidad, patrimonio autónomo o persona jurídica originada a partir de la muerte del causante. Por el contrario, la sucesión intestada es un grupo de sujetos que mantienen una relación de copropiedad respecto de la masa hereditaria.

Como se mencionó en la primera parte del presente trabajo, el Código Civil contempla la posibilidad del causante de pactar la indivisión de la masa hereditaria por un periodo determinado¹¹; lo anterior se entiende que ocurre motivado por la naturaleza del patrimonio que estaría siendo transferido a los herederos (como sería el caso de un negocio en marcha o un bien indivisible) o por la intención del causante de garantizar la generación de beneficios para los herederos después de su fallecimiento. Asimismo, el artículo 847 del Código Civil permite que, en los casos de sucesiones intestadas, sean los propios herederos quienes acuerden la indivisión de la masa hereditaria por un plazo de cuatro años, indicando la norma que dicho plazo puede ser renovado por las partes, estando ante una renovación indefinida (Ferrero, Manual de Derecho de Sucesiones, 2000) que prolongaría la situación de indivisión hasta el momento en que los herederos así lo decidan. En tal sentido, dependerá de la voluntad del causante o de los herederos la vigencia de la sucesión indivisa.

Ahora bien, se debe recalcar que los pactos de indivisión previstos en el Código Civil no son irrevocables ni inalterables. En efecto, el artículo 850 del Código Civil señala que, a petición de cualquiera de los herederos, el juez puede ordenar la partición total o parcial de la masa hereditaria antes del plazo de

¹¹ El artículo 846 del Código Civil señala un plazo de 4 años

indivisión (Ferrero, Manual de Derecho de Sucesiones, 2000) dispuesto por el causante, para lo cual se deberán invocar circunstancias que la justifiquen. Lo anterior resulta de aplicación tanto para la indivisión dispuesta por el causante o testador así como la acordada por los herederos. Dicha disposición tiene por finalidad proteger el bienestar de los herederos y entendemos que el pedido de poner fin al periodo de indivisión deberá sustentarse en pruebas fehacientes que acrediten el perjuicio que origina a uno o varios herederos el mantener la indivisión de la masa hereditaria.

2.2 Análisis de lo dispuesto por el artículo 17° de la LIR-Sucesión indivisa como contribuyente.-

El artículo bajo comentario contiene las estipulaciones vinculadas a la forma de tributar de las sucesiones indivisas y el momento a partir del cual, los miembros de esta deben tributar de manera personal ante el fisco, siendo el texto de la norma el siguiente:

“Artículo 17°.- Las rentas de las sucesiones indivisas se reputarán, para los fines del impuesto, como de una persona natural, hasta el momento en que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba en los Registros Públicos el testamento. Dictada la declaratoria de herederos o inscrito el testamento y por el período que transcurra hasta la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito deberán incorporar a sus propias rentas la proporción que les corresponda en las rentas de la sucesión de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio, excepto en los casos en que los legatarios deban computar las producidas por los bienes legados. A partir de la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, cada uno de los herederos deberá computar las rentas producidas por los bienes que se les haya adjudicado.

Analizando la norma citada, podemos concluir:

- Tipo de contribuyente.- Las sucesiones indivisas tributarán como personas naturales. Ahora bien, en la medida que una persona natural es susceptible de generar rentas empresariales, en dicho escenario, la tributación de la sucesión deberá realizarse según las tasas aplicables a dicho tipo de rentas. Asimismo, es importante mencionar que, la LIR en su artículo 7 dispone que la sucesión indivisa tendrá la misma condición de domicilio que el causante a la fecha de su fallecimiento, por lo que podríamos estar ante una sucesión indivisa que para efectos de la LIR se considere como domiciliado o no domiciliado. Adicionalmente, mantendrán la condición de contribuyentes, personas naturales domiciliadas o no, hasta el momento que se dé la declaratoria de herederos o se inscriba el testamento en los Registros Públicos. Cabe señalar que la norma no ha incluido algún factor de temporalidad respecto del tiempo que puede transcurrir desde el nacimiento de la sucesión indivisa como contribuyente y el fin de la referida etapa.
- Atribución de rentas.- Inscrito el testamento en Registros Públicos o dada la declaratoria de herederos, cada uno de éstos adicionará a sus rentas la parte proporcional que le corresponde de la masa hereditaria según la alícuota que le corresponda de la misma. Una vez adjudicados los bienes de la masa hereditaria que le corresponde a cada heredero, cada uno de ellos deberá tributar por las rentas propias que dichos bienes generen. Nuevamente, cabe resaltar que la norma no hace mención alguna al tiempo en el que se debe lograr cada uno de los escenarios señalados, es decir, el momento en el que se pasa de sucesión indivisa a herederos con alícuotas representativas de la masa hereditaria, y posteriormente a propietarios directos de los bienes de la masa hereditaria.

Por lo señalado anteriormente, podemos concluir que la norma tributaria regula de manera muy particular a la sucesión indivisa, alejándose completamente de lo dispuesto por el Código Civil al punto que determinadas disposiciones establecidas en dicha norma resultarían inaplicables para efectos tributarios. En efecto, el caso de los pactos de indivisión (sea por voluntad del testador o de los herederos) no resultarían oponibles ante la autoridad tributaria al no estar

contemplados como supuestos de excepción en la LIR, norma que por el principio de especialidad prevalece respecto a lo dispuesto por el Código Civil, aspecto en el que profundizaremos más adelante.

2.3 Análisis de la especialidad de las normas tributarias y su prevalencia frente a las normas civiles. -

2.3.1 Fundamentos sobre la especialidad de la norma tributaria.-

Como se evidencia en el presente trabajo, las normas tributarias regulan con particularidades propias un hecho jurídico también regulado por el Código Civil, dándoles inclusive, un tratamiento completamente opuesto¹² al previsto en la norma civil. Consideramos que, lo que nos lleva a no reparar en una mayor atención sobre este tema, es el concepto muy arraigado que se tiene de la llamada “autonomía del derecho tributario”. En efecto, el derecho tributario es “el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren y regulan los tributos” (Vidal, 1986); en consecuencia el mismo regula no la relación entre particulares sino la relación entre los particulares y el Estado, al ser éste el acreedor de los tributos.

Efectivamente, aunque resulte evidente afirmar que el derecho tributario es una rama distinta del derecho que el civil, una de las razones de dicha diferenciación es la fuente en la que cada especialidad se fundamenta. Mientras que el derecho civil, la voluntad de las partes y la necesidad de regular los efectos de dicha voluntad son los fundamentos del mismo, en el caso del derecho tributario, dicho fundamento es la ley, ya que a través de ella es que el Estado regula la sujeción de los ciudadanos a dicha especialidad. Es así que, el acto jurídico nacido de la voluntad de las partes estará sujeto a lo dispuesto en el derecho tributario a partir de la naturaleza económica del mismo y el tratamiento que el Estado ha decidido darle a éste. En opinión de Enrique Vidal, la causa jurídica del presupuesto de hecho en ambos derechos es distinto, por lo que afirma que será la causa jurídica “la licitud de las partes en el Derecho Civil y la capacidad contributiva y la obligación del individuo de contribuir a subvenir las

¹² En el caso del presente trabajo es la condición de contribuyente que le da la norma tributaria a la sucesión indivisa para que tribute como un “ente” distinto a los herederos que la conforman.

necesidades del Estado en el Derecho Tributario” (Vidal, 1986). En tal sentido, al tener dos “derechos” con distintos fundamentos, no es posible equiparar el contenido de los mismos al momento de analizar la regulación respecto de un mismo hecho jurídico. A mayor abundamiento, podemos señalar que, en el derecho tributario se establece una relación jurídica que permite la participación del Estado en la esfera patrimonial de los particulares; es así que, si bien:

“no se puede negar que el *ius imperium* del Estado se mantiene presente en el Derecho Tributario ... es ese poder tributario el que le otorga al Estado una posición de supremacía sobre los particulares manifestada en la creación de normas tributarias que originarán relaciones jurídicas en las que posteriormente el Estado mismo participará como acreedor tributario (Zegarra, 2005)”.

Con relación al Principio de Especialidad en materia tributaria, el mismo se encuentra contenido en la norma IX del Código Tributario y se establece que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse las otras normas en la medida que no se les opongan ni desnaturalicen. En contrario sensu, no se necesita interpretación ni aplicación de otras normas siempre que las normas tributarias regulen una determinada situación. En tal sentido, lo estipulado en la LIR respecto de figuras jurídicas recogidas también en otras normas, como el Código Civil, prevalecerá y surtirá los efectos previstos en la LIR, sin ser relevante su tratamiento en la norma civil ya que los efectos que regula la norma especial son de aplicación para los alcances y competencias de dicha norma. Estamos entonces ante una norma especial, que es la tributaria, frente a una norma general que es la civil; sin embargo, no resultaría correcto afirmar que dichas normas se contradicen entre sí, las normas específicas están contenidas en las normas generales por lo que no estamos ante un supuesto de “derogación” de la norma general sino ante un caso de inaplicación de ésta para hacer prevalecer la específica (Zegarra, 2005).

Sin perjuicio de lo antes señalado; consideramos que la transición que existe entre la transferencia del patrimonio del causante a los herederos, que da origen a la sucesión indivisa, tiene naturaleza temporal y en tal sentido, no puede afirmarse que la misma prevalecerá en el tiempo de manera indefinida aun cuando

la LIR no haya hecho mención expresa al plazo por el que se reconoce a la sucesión indivisa, haciendo solo mención a los actos con los cuales se pone fin a la misma como contribuyente. En efecto, la sucesión indivisa tiene una naturaleza temporal cuya conclusión natural se da con la división y partición de la herencia que permite poner fin a una situación de copropiedad forzada e impuesta por el fallecimiento del causante. A mayor abundamiento, la naturaleza temporal de la sucesión indivisa persiste incluso al permitir el Código Civil la condición de indivisión de la masa hereditaria, ya que la misma no es absoluta y puede ser dejada sin efecto en determinadas condiciones.

2.3.2 Sucesión indivisa como contribuyente: aplicación de la especialidad de la norma tributaria respecto de la civil.-

Teniendo en consideración lo señalado en los puntos anteriores, podemos afirmar que lo previsto en la LIR sobre las sucesiones indivisas resulta de aplicación para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las sucesiones, no siendo ninguna de las disposiciones tributarias oponibles a lo previsto en el Código Civil respecto de lo que se encuentre fuera del ámbito de aplicación de la norma tributaria.

Sobre la prevalencia de una norma frente a otra, Marcial Rubio (Rubio, 1996) señala que:

“la disposición especial prima sobre la general, lo que quiere decir que si dos normas con rango de ley establecen disposiciones contradictorias o alternativas pero una es aplicable a un espectro más general de situaciones y otra a un espectro más restringido, primará ésta sobre aquella en su campo específico”.

En efecto, las normas del Código Tributario y la LIR son aplicables para la determinación de las obligaciones tributarias a cargo de los miembros de la sucesión indivisa, los mismos que, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, se considerarán como una entidad denominada “sucesión indivisa”, la cual, según la norma tributaria, será considerada sujeto del impuesto, debiendo tributar según la condición del causante al momento de su fallecimiento, lo que implica que dicha “entidad” para efectos tributarios, no tributa conforme la

naturaleza de cada uno de sus integrantes sino que “heredan” la condición de contribuyente del originador de la misma.

Sobre este punto, entendemos que la finalidad de que la sucesión indivisa sea el contribuyente del impuesto resulta de la imposibilidad de determinar quienes son los contribuyentes hasta que se produzca la declaratoria de herederos o la inscripción del testamento, momentos en los cuales los herederos comenzarán a tributar por las rentas generadas por la masa hereditaria a favor de ellos, sin ser relevante si los herederos han convenido en un pacto de indivisión o si fue voluntad del causante disponer la indivisión de la herencia; para efectos tributarios, ocurrida la declaratoria de herederos o la inscripción del testamento, los herederos deberán adicionar a sus rentas, las rentas generadas por las alícuotas que les corresponda de la masa hereditaria hasta el momento en que se realice la adjudicación de los bienes que conforman la misma, momento en el cuál tributarán de manera directa por las rentas generadas por dichos bienes.

Sin perjuicio de lo antes señalado; consideramos que la transición que existe entre la transferencia del patrimonio del causante a los herederos, que da origen a la sucesión indivisa, tiene naturaleza temporal y en tal sentido, no puede afirmarse que la misma prevalecerá en el tiempo de manera indefinida aun cuando la LIR no haya hecho mención expresa al plazo por el que se reconoce a la sucesión indivisa, haciendo solo mención a los actos con los cuales se pone fin a la misma como contribuyente. En efecto, la sucesión indivisa tiene una naturaleza temporal cuya conclusión natural se da con la división y partición de la herencia que permite poner fin a una situación de copropiedad forzada e impuesta por el fallecimiento del causante. A mayor abundamiento, la naturaleza temporal de la sucesión indivisa persiste incluso al permitir el Código Civil la condición de indivisión de la masa hereditaria ya que la misma no es absoluta y puede ser dejada sin efecto en determinadas condiciones.

2.4 Caso materia de análisis: es posible afirmar que se está ante un supuesto de fraude a la ley.-

2.4.1 Contrato de fideicomiso como figura de fraude a la ley.-

Como se ha venido desarrollando durante el presente trabajo, la constitución de un fideicomiso puede tener distintas motivaciones, siendo una de ellas, la eficiencia fiscal. Es así que, el fideicomiso puede permitir tener una tasa de renta más baja de la aplicable si el propietario de los activos hubiese decidido transferir los mismos a los beneficiarios y que sean ellos quienes realicen las actividades generadoras de renta. En tal sentido, la constitución del fideicomiso podría tener como única finalidad la obtención de dicho beneficio, por lo que cabe preguntarse si dicha finalidad implica un incumplimiento normativo o se trata de un planeamiento fiscal, aspectos que desarrollaremos más adelante.

Ahora bien, partir de lo desarrollado en los puntos anteriores, se debe tener en consideración que, para efectos tributarios, las normas civiles no resultarán relevantes en la medida que los supuestos regulados por las mismas se encuentren ya regulados por la norma tributaria. Un ejemplo de ello, es la condición de contribuyente de una sucesión indivisa, la misma que por lo dispuesto por el Código Civil se entiende como un grupo de personas en estado de copropiedad respecto a determinados bienes; en materia tributaria se le otorga la condición de entidad distinta a sus integrantes y se le asigna la condición de sujeto de impuestos. Asimismo, se debe tener en cuenta que las disposiciones de la LIR hacen clara referencia a “para los efectos de esta ley”¹³, lo que nos permite afirmar que las mismas serán de aplicación para la determinación de las obligaciones tributarias del impuesto a la renta, más no para el caso de sus obligaciones civiles.

En efecto, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias no resultarán relevantes varias de las disposiciones del Código Civil respecto a las sucesiones indivisas. Sin embargo, los conceptos fundamentales de dicha figura se encuentran en la norma civil y no en la tributaria, por lo que a fin de determinar los alcances de la misma deberemos remitirnos a la norma civil para identificar si estamos en el supuesto al que se puede referir una determinada norma. A manera de ejemplo, podemos indicar que, si bien en las normas tributarias vamos a encontrar disposiciones aplicables a las sucesiones intestadas y a las sucesiones indivisas, en ninguna norma tributaria vamos a encontrar la definición de dichas figuras, por lo que resultará necesario remitirnos al Código Civil. De igual

¹³ Artículo 14° de la LIR.

manera, en las normas tributarias encontraremos las disposiciones para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de dichas sucesiones pero no encontraremos disposiciones vinculadas al orden de participación de los herederos sobre la masa hereditaria o las condiciones del pacto de indivisión, entre otros supuestos.

Por lo anterior, y partiendo de las características del caso planteado, se debe analizar si las regulaciones de la LIR aplicables a las sucesiones indivisas pueden ser utilizadas por los contribuyentes para encubrir la real operación económica que se busca lograr, que para el caso materia de análisis implica el uso indefinido de una sucesión indivisa como fideicomitente en un contrato de fideicomiso¹⁴, viéndose beneficiados los fideicomisarios (que resultan ser los herederos) con una tasa menor a la que les correspondería si los bienes de la masa hereditaria estuvieran a sus nombres.

2.4.2 Sobre la elusión tributaria y la aplicación de la norma antielusiva.-

Para determinar si el caso bajo análisis contraviene nuestro ordenamiento tributario, debemos partir de la premisa que la elusión tributaria es la realización de actos jurídicos recogidos en el ordenamiento jurídico que buscan evitar el nacimiento de la obligación tributaria o que la misma se difiera en el tiempo o se disminuya la carga fiscal, siendo además indispensable que el acto o actos jurídicos celebrados hayan tenido como única finalidad lograr un ahorro tributario y no la consecución del propósito de negocio.

Es así que, la elusión no se reflejará en un acto antijurídico, al contrario, el sujeto obligado utilizará de forma artificiosa alguna figura prevista en el ordenamiento para lograr anular la carga tributaria o disminuirla, abusando así de lo dispuesto en la norma pero sin contravenirla de manera directa.

A la fecha, la legislación tributaria peruana cuenta con una cláusula general anti-elusiva (Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario o Norma XVI), además de haberse incorporado en nuestro ordenamiento diversas

¹⁴ Es importante tener en consideración que, la controversia materia del presente análisis resulta de aplicación a las sucesiones indivisas en general, habiéndose optado por analizar la figura desde las particularidades de un fideicomiso.

normas anti-elusivas de carácter particular o específicas; se han incorporado reglas de transparencia fiscal internacional desde el 2012 y se viene intensificando la regulación, obligaciones y fiscalización en el ámbito de precios de transferencia, todo ello con la finalidad de evidenciar aquellas situaciones económicas que afectan la recaudación del fisco. Es así que, el Código Tributario recoge la Norma XVI, que es la norma general anti-elusiva que tiene como finalidad otorgar a la Administración Tributaria la facultad necesaria para combatir las conductas elusivas que contravienen los principios constitucionales tales como la capacidad contributiva, el deber de solidaridad, entre otros. El texto de la norma XVI señala:

NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

b) *Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.*

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

La citada Norma XVI otorga a la SUNAT una herramienta para perseguir casos de simulación (absoluta o relativa)¹⁵, pero también busca que se pueda combatir y recalificar casos de fraude a la ley, en el marco de planificaciones fiscales agresivas. La promulgación de la referida norma generó incertidumbre respecto a la forma de aplicación de la misma por parte de la SUNAT. Ello llevó a que con fecha 12 de julio de 2014 se publique la Ley No. 30230, mediante la cual se suspendía la facultad de la SUNAT para aplicar lo dispuesto en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad al 19 de julio de 2012, o aquellos actos realizados en fecha posterior a la publicación de dicha ley. La citada ley señaló que la suspensión referida a los actos ejecutados con posterioridad al 19 de julio de 2012 se encontraría vigente mientras el Poder Ejecutivo no cumpla con establecer los

¹⁵ La referida norma reproduce íntegramente el texto de la Norma VIII en su parte pertinente.

parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la Norma XVI. Finalmente, con fecha 6 de mayo de 2019, se publicó el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, mediante el cual se aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Ni la Norma XVI ni la norma reglamentaria, contienen una definición de fraude a la ley, dicha figura, entendida como una forma de elusión, consiste en utilizar una forma jurídica prevista en el ordenamiento con la única finalidad de lograr evitar o disminuir las implicancias tributarias de la operación económica que busca realizar. Es así que, para lograr su finalidad, se realizan actos que permiten la aplicación de la norma más favorable en perjuicio del fisco. El Tribunal Fiscal, en la Resolución N° 06686-4-2004, de fecha 8 de setiembre de 2004, sobre el fraude a la ley lo define de la siguiente manera:

“El fraude a la ley tributaria supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura, conteniendo cada una hechos imposables gravados de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda, en tanto a través de ésta se logra el mismo resultado por con una consecuencia tributaria menos gravosa ... de lo expuesto se concluye que la característica principal del fraude a la ley, es la adopción de una figura jurídica dada para obtener de manera indirecta el resultado económico que constituye su motivación o finalidad última, con el propósito de eludir la aplicación de la norma que le resulta más gravosa y que corresponde al resultado económico perseguido”

Es importante tener en consideración que, no es posible afirmar que son equiparables la realización de un acto jurídico para encubrir la real finalidad de la transacción que, la realización de un acto jurídico cuya finalidad es el mismo que buscan las partes obteniendo una menor o nula carga fiscal. En efecto, la norma XVI descalifica los actos artificiosos de los administrados ejecutados con la única finalidad de evitar o aminorar la carga tributaria, más no prohíbe el ahorro fiscal que se pueda realizar en una determinada transacción.

Ahora bien, la norma reglamentaria ha incluido la definición de economía de opción, entendiéndose como tal “A la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. Entendemos entonces que la generación de un ahorro fiscal por la realización de un acto de negocio regular que tiene como finalidad el objetivo económico que las partes buscaban y no únicamente el ahorro fiscal, no estaría dentro de los alcances de la norma XVI y consecuentemente, la administración tributaria no se encontraría facultada para recalificar el negocio jurídico realizado por las partes y darle un tratamiento tributario distinto al otorgado por las partes.

Sobre la “economía de opción”, la doctrina ha señalado que la aplicación de la misma busca lograr un ahorro tributario a través del uso de las herramientas dadas por el propio ordenamiento jurídico sin el uso de actos artificiosos (Bravo, 2018). Asimismo, la jurisprudencia española, en la Sentencia de 30 de mayo de 2011, dicho Tribunal estableció como límite de la economía de opción a:

“... la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios”.

En la misma línea, en la Sentencia de diciembre de 2011, el Tribunal Supremo Español señaló que:

“... la economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria. De modo que, si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de

configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias”.

Por lo señalado, podemos afirmar que la aplicación de la norma XVI será de aplicación a aquellos actos artificiosos e impropios que realicen los administrados con la única finalidad de evitar el pago de impuesto, reducir el monto del tributo a pagar o verse beneficiados con la generación indebida de créditos o pérdidas tributarias. Al respecto Miguel Mur (Mur, 2018) indica que lo dispuesto por la norma anti-elusiva solo resultaría de aplicación para los actos o negocios elusivos, haciendo énfasis que, las cláusulas generales anti-elusivas, como la referida Norma XVI debe aplicarse observando las regulaciones jurídicas previstas en las leyes, por lo que será de aplicación cuando se esté ante una estructura diseñada artificialmente, cuyo único como propósito el ahorro fiscal.

2.4.3 Califica como fraude a la ley mantener la condición de sucesión indivisa por un plazo indeterminado.-

Para efectos civiles, la sucesión indivisa es una situación de copropiedad que se origina desde la muerte del causante hasta la división y partición de la masa hereditaria a cada uno de los herederos. Para efectos tributarios, la sucesión indivisa, se considera un contribuyente que tributa bajo la misma condición que tenía el causante al momento de su fallecimiento y que dejará de tributar de tal manera cuando se haya registrado el testamento u otorgado la declaratoria de herederos.

Ni la norma civil ni la tributaria han estipulado plazos para los momentos que transcurren entre la apertura de la sucesión hasta el momento de la división y partición de la masa hereditaria. En tal sentido, no se podría concluir, en principio, que el prolongar la existencia de la sucesión indivisa implicaría la realización de un acto artificioso que pueda ser recalificado al amparo de la norma antielusiva general. Asimismo, el pacto de indivisión al que podrían llegar los herederos, al no surtir efectos para fines tributarios, tampoco podría ser considerado como un acto artificioso ya que, como lo hemos señalado anteriormente, con la sola inscripción del testamento o la declaratoria de herederos se da por concluida la sucesión indivisa y las rentas que se generan producto de los bienes que

conforman la masa hereditaria se atribuyen a cada heredero para que sea en cabeza de ellos que las mismas tributen.

En tal sentido, corresponde que se determine en cada caso en particular si el negocio jurídico celebrado por las partes tiene como única finalidad un ahorro tributario habiéndose utilizado como medio para lograr dicho ahorro una figura recogida en nuestro ordenamiento jurídico.



**CAPITULO III: Planteamiento de solución ante la problemática descrito: (i)
Modificación del artículo 17 de la LIR o (ii) Aplicación de la Norma XVI-Cláusula
General Anti-elusiva**

3.1 Planteamiento del caso materia de controversia.- el caso materia de análisis tiene los siguientes puntos centrales:

- Se trata de un fideicomiso bancario en el que el patrimonio autónomo son acciones de empresas peruanas que no listan en bolsa y se estipulan como beneficiarios del fideicomiso personas naturales no domiciliadas.
- El fideicomitente fallece sin dejar testamento.
- Los herederos del fideicomitente (que resultan ser los mismos fideicomisarios), todos ellos no domiciliados, asumen los derechos y obligaciones del fideicomitente y permanecen bajo el RUC del fideicomitente adecuándolo a uno de sucesión indivisa domiciliada en el país, considerando dicha condición como indeterminada y no formulando la declaratoria de herederos.
- El Fiduciario, en ejecución de lo estipulado en el fideicomiso, ha decidido enajenar las acciones materia del patrimonio del fideicomiso. En la medida que el fideicomitente ha fallecido y la sucesión indivisa se ha subrogado en la posición del mismo, la determinación del impuesto a retener de parte del Fiduciario la realiza considerando la condición de contribuyente de la sucesión indivisa que es la condición de domiciliado.
- Conforme a lo establecido en el fideicomiso, los resultados obtenidos por la transferencia de las acciones materia de fideicomiso, son entregadas a los fideicomisarios, que en el presente caso, son los mismos que los miembros de la sucesión intestada.

Teniendo en consideración lo anterior, corresponde analizar las principales características del caso planteado, ésta vez, bajo las premisas establecidas en la Norma XVI. Es así que, para afirmar que resulta de aplicación la Norma XVI, tendremos que estar ante la realización de actos jurídicos artificiosos llevados a cabo con la única finalidad de obtener un beneficio fiscal. Ante ello, corresponde analizar los actos jurídicos identificados en el presente caso:

- i. Constitución de un fideicomiso con beneficiarios distintos al fideicomitente.- como lo hemos mencionado anteriormente, el fideicomiso resulta ser una figura atractiva para alguien interesado en proteger un determinado patrimonio, lograr la máxima rentabilidad en sus inversiones, garantizar la liquidez para el desarrollo de un negocio o asegurar la misma. Asimismo, en el fideicomiso, el patrimonio entregado en dominio fiduciario no implica una transferencia de propiedad, lo que justifica que sea el fideicomitente el que asuma la carga tributaria de las operaciones que se realicen en el fideicomiso. Ahora bien, respecto de los beneficiarios del fideicomiso, consideramos que el que éstos sean distintos al fideicomitente no implica de por sí una figura artificiosa. En efecto, la libertad del individuo en decidir cuál es el destino de sus rentas le permite beneficiar a terceros distintos de él mismo de aquellas ganancias, fin que se podría lograr sin necesidad de recurrir a un fideicomiso pero que necesitaría cumplir determinadas formalidades, como podría ser una escritura pública. Ahora bien, sobre la condición tributaria de los fideicomisarios, la misma no resulta relevante para efectos de la determinación del impuesto a la renta, ya que la norma dispone que en el caso de los fideicomisos bancarios será el fideicomitente el que tribute por las rentas obtenidas según su propia condición de contribuyente. Lo anterior, como único aspecto a analizar, no podría entenderse como el acto artificioso que revela que la finalidad de constituir el fideicomiso fue el ahorro tributario. En efecto, como lo desarrollamos anteriormente la entrega en dominio fiduciario no implica una transferencia de propiedad ya que el fiduciario no llega a tener plenos derechos sobre el patrimonio fideicometido; en tal sentido, la fuente generadora de renta gravada se mantiene en propiedad del fideicomitente, por lo que corresponde que dicha renta sea gravada según las condiciones que tiene el mismo, sin ser relevante la condición de los beneficiarios receptores finales de dichas rentas.
- ii. Fallecimiento del fideicomitente.- si bien no configura un acto jurídico sino un hecho jurídico en sí, es decir, con la sola muerte de una persona se generan una serie de consecuencias con trascendencia jurídica en las que no interviene la voluntad del causante, es importante incluirla como punto de análisis por la consecuencia inmediata que se presenta y que es la apertura de la sucesión.

En efecto, con la apertura de la sucesión se inició el periodo de tránsito en el que el patrimonio del causante se entiende transferido a sus herederos, los cuales podrían encontrarse identificados, pero requieren el título que los reconozca como tales, que es la declaratoria de herederos. En este punto debemos tener en consideración que, el Código Civil no contempla un periodo por el cual los herederos deban causar la declaratoria de herederos, por lo que la omisión de realizar dicho acto podría entenderse como una omisión formal; sin embargo, la referida omisión resulta tener el efecto jurídico de no otorgar a los herederos el título de tales y consecuentemente el no ejercicio de sus derechos y obligaciones en su nueva condición.

En tal sentido, para efectos del contrato de fideicomiso, el mismo se encontraría vigente, solo que el fiduciario desconocería a las personas que asumen los derechos y obligaciones del fideicomitente respecto del contrato, lo que no debería generar mayor inconveniente ya que la naturaleza del contrato de fideicomiso es la de un contrato de confianza basada en la especialidad del fiduciario para el manejo del fideicomiso, con lo cual, las acciones que éste realice no necesitan de la participación del fideicomitente por lo que el fideicomiso podría continuar su ejecución de la misma manera que antes que el fideicomitente falleciera.

- iii. No realización de la declaratoria de herederos.- para que los herederos sean reconocidos como tales, se necesita el título habilitante que, en el caso de las sucesiones intestadas, consiste en la declaratoria de herederos. En tal sentido, resulta de gran interés para los herederos que sus derechos como tales sean reconocidos y oponibles ante terceros. Teniendo en cuenta lo anterior, no encontramos alguna justificación razonable para diferir en el tiempo la declaratoria de herederos. Lo anterior no comprende los casos extraordinarios como serían el desconocimiento de las normas aplicables de parte de los herederos, la falta de recursos económicos de aquellas o el caso que exista certeza sobre la ausencia de patrimonio a heredar con lo cual no existe una motivación para incurrir en el procedimiento legal para obtener la declaratoria de herederos. Por lo expuesto, es posible que la omisión a la declaratoria de herederos tenga como finalidad mantener la tributación de dichas rentas en cabeza del causante a fin de lograr un menor impacto

tributario. Si bien debemos reconocer que, mantener este tipo de escenarios resulta operativamente complicado ya que ante la ausencia del causante, la disponibilidad de sus bienes o de las cuentas que estén a nombre del mismo se verá cada vez más limitado, en el caso de los fideicomisos se podría evitar dicha complejidad operativa ya que en la medida que las instrucciones hayan sido claras para el fiduciario, éste tendrá la autonomía suficiente para ejecutar el fideicomiso y destinar los beneficios a los fideicomisarios, sin que el fallecimiento del fideicomitente surta efectos en la ejecución del mismo.

Antes de proceder al análisis que se realizaría con la aplicación de la Norma XVI, para efectos del presente trabajo, nos permitimos analizar si es que un cambio normativo en la LIR sería suficiente para que en casos como el planteado, no se de un aprovechamiento indebido de la regulación normativa a fin de tributar con una tasa menor a la que corresponde.

3.2 Análisis de los efectos del cambio normativo: modificación del artículo 17 de la LIR.-

El artículo bajo comentario regula las rentas de las sucesiones indivisas y el momento a partir del cual, la obligación de tributar por las rentas recibidas será de cargo de cada uno de los herederos. Es así que, será hasta que se dé la declaratoria de herederos o se inscriba el testamento en los Registros Públicos que la sucesión indivisa tributará como una persona natural según la condición de contribuyente del causante.

Como lo hemos desarrollado anteriormente, ni el Código Civil ni la LIR han establecido el periodo máximo en el que puede mantenerse la condición de sucesión indivisa; si bien dicha precisión sobre la temporalidad de esa figura no tiene incidencia en la regulación civil, para efectos tributarios origina casos como el que es materia de análisis ya que permite escenarios en los que se constituyen estructuras jurídicas que tienen como única finalidad el diferimiento de las rentas a pagar o la aplicación de una menor tasa.

Teniendo en consideración lo anterior, un cambio normativo en el artículo 17 de la LIR debería estar vinculado a la temporalidad máxima por la que puede mantener la sucesión indivisa la condición de contribuyente. En tal sentido,

superado el hecho de tener que fijar el tiempo razonable que se debería considerar suficiente para que los herederos puedan obtener la declaratoria de herederos, el legislador se encontraría con la complejidad de definir quién tributaría por las rentas de la sucesión indivisa a falta de una declaratoria de herederos.

Ahora bien, como lo hemos señalado anteriormente, la norma tributaria, en aplicación del principio de especialidad puede regular de manera específica y para un ámbito restringido el tratamiento aplicable a una determinada figura jurídica que ya se encuentra regulada en otro ámbito del derecho. El caso de la sucesión indivisa es un ejemplo claro de la aplicación del referido principio al considerarla como un contribuyente del impuesto, mientras que en materia civil se considera una situación de copropiedad de los herederos. En tal sentido, partiendo del referido principio deberá analizarse si en aplicación del mismo, el legislador podría atribuir la condición de contribuyente a alguien distinto que la sucesión, sin conocer quiénes son los integrantes de la misma. Se podría afirmar que, con una modificación legislativa se podría poner fin a la sucesión indivisa para efectos tributarios y que sea el representante de la misma registrado en el RUC quién tribute por las rentas obtenidas por la sucesión indivisa.

Con relación al planteamiento anterior, consideramos que ese tipo de disposición vulneraría lo dispuesto por el Código Civil. En efecto, la norma civil contempla el orden sucesorio que debe seguirse con ocasión de la declaratoria de herederos que pone fin a la sucesión indivisa. En tal sentido, el que una norma tributaria estipule que, transcurrido un determinado plazo, la sucesión indivisa queda disuelta, nombrando a un “heredero” para efectos tributarios, resulta ser una disposición que excede el ámbito tributario y se contrapone contra un elemento ya regulado en la norma civil.

Es así que, el considerar que la sucesión indivisa llega a su fin por el transcurso del tiempo, implica además una dificultad operativa y es que al no saberse quién o quienes tienen la condición legítima de herederos, se recurre a una figura residual que es el nombramiento del representante de la sucesión inscrito en el RUC como contribuyente, lo cual no termina de solucionar el problema, sino que generaría un conflicto de normas.

Por los argumentos expuestos, consideramos que la propuesta de un cambio normativo para evitar el aprovechamiento indebido de la figura de la sucesión intestada no resulta adecuada y al contrario, implicaría un conflicto de normas generales y especiales.

3.3 Aplicación de la Norma XVI: Solución a la controversia. -

En el caso materia de análisis, consideramos que se usa de manera artificiosa la figura jurídica de la sucesión indivisa, forzando su permanencia en el tiempo con la única finalidad de lograr un ahorro tributario. En efecto, en el presente caso, la masa hereditaria está conformada por acciones de empresas peruanas, las cuales generarían una renta gravada con la tasa del 30% si las mismas fueran enajenadas por personas no domiciliadas. Sin embargo, al extender la duración de la sucesión indivisa, se logra garantizar la aplicación de una tasa del 5% en la venta de dichas acciones ya que la sucesión tendrá el mismo tratamiento tributario que el causante, es decir, el de una persona natural domiciliada.

Ahora bien, consideramos que la figura del fideicomiso ayuda a que este tipo de conductas elusivas sean menos identificables para la administración. Lo anterior parte de las características que hemos desarrollado del fideicomiso. Dicha figura que contempla la constitución de un patrimonio autónomo, gestionado por un fiduciario, pudiendo estipularse que las ganancias que origine dicho patrimonio sean distribuidas a terceros distintos que el fideicomitente pero tributando según la condición de éste. En principio y de manera aislada no podría considerarse como una figura artificiosa, pero resulta necesario analizar el íntegro de la operación para definir la finalidad económica de la misma, lo que puede lograrse mediante la aplicación de la Norma XVI.

La aplicación de la Norma XVI tiene como finalidad combatir los casos de fraude a la ley, mediante la recalificación del hecho imponible. En tal sentido, para que dicha norma resulte de aplicación, la administración tributaria tiene que demostrar que estamos ante un caso de fraude a la ley; es decir, ante el uso de figuras jurídicas artificiosas cuya única finalidad es el ahorro tributario; sin ser relevantes las formas jurídicas que los contribuyentes hubiesen adoptado para la realización de los actos. En efecto, como afirma Miguel Mur (Mur, 2018), en la

calificación de los hechos imposables realizados por los contribuyentes, la administración debe considerar los fines que efectivamente persigan o establezcan sus actos, pues para determinar de qué hecho imponible se trata, más valen estos fines que sus formas.

Con fecha 6 de mayo de 2019, se publicó el Decreto Supremo N° 145-2019-EF mediante el cual se aprueban los Parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Dicho reglamento, define conceptos que resultan de suma importancia para la aplicación de la referida norma. Uno de ellos es el de economía de opción y es que justamente, la aplicación de la Norma XVI no alcanza a los actos realizados en ejercicio de la misma. Ahora bien, se entiende por economía de opción la realización de actos que tributariamente son menos onerosos pero que no resultan artificiosos ni su realización tiene como única finalidad el ahorro tributario. Asimismo, el artículo 7 del referido reglamento contiene una lista enunciativa de aspectos que serán considerados para determinar si corresponde la aplicación de la Norma XVI, a continuación, hacemos referencia a varios de ellos y su aplicación a nuestro caso:

a) La manera en la que el acto o actos fueron celebrados y ejecutados. – En nuestro caso, tenemos dos actos identificados; el primero es la constitución del patrimonio fideicometido, el cual observa las normas y disposiciones para su ejecución. El otro, no resulta ser un acto en sí mismo, sino al contrario, resulta ser una omisión injustificada en el otorgamiento de la declaratoria de herederos. En el caso del fideicomiso además se deberá tener en consideración la ejecución y fin del mismo. En efecto, en el caso bajo análisis, la figura del fideicomiso permite la transferencia de un patrimonio con una menor tasa fiscal, es decir, la transferencia de acciones de sociedades peruanas a un tercero se daría aplicando la tasa del 5% por ser la que correspondía al fideicomitente al momento que se origina la sucesión indivisa y no la tasa del 30% que corresponde a los herederos en caso hubieran realizado las gestiones para otorgar la declaratoria de herederos.

b) La forma y la substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas.- En el caso de la constitución del fideicomiso, la substancia

económica dependerá de la finalidad para la cual el mismo fue constituido pero en el caso materia de análisis, la substancia económica resultaría ser la generación de rentas que son tributadas por el fideicomitente aunque los beneficios sean distribuidos a terceros. En el caso de la omisión al otorgamiento de la sucesión, en principio, no existe una substancia económica de dicho acto, sino que, a partir del acto omitido, que es la declaratoria de herederos, es que se genera la substancia económica del otorgamiento de la herencia que resulta ser la transferencia de la masa hereditaria a favor de los herederos.

c) El tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados.- Al originarse la sucesión indivisa con la muerte del causante y siendo éste un acto fortuito, no podemos afirmar que este aspecto genere algún cuestionamiento respecto del tiempo transcurrido. La verificación de este aspecto podría darse en un caso particular que sería el tiempo que demoró el otorgamiento de la declaratoria de herederos y si es que hasta el momento que ocurre ésta, se han generado actos que hayan recibido un tratamiento tributario más favorable que el que correspondía.

d) El resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico bajo análisis, como si la norma anti-elusiva general no aplicase.- La tasa aplicable sería la del 5% en vez del 30% si es que resultara de aplicación la cláusula anti-elusiva general. En efecto, al tratarse la transferencia de acciones de sociedades peruanas como si fuera realizada como una persona natural domiciliada, por ser el tratamiento que reciben la sucesión indivisa, la ganancia que genere la transferencia de dichas acciones tributaría con una tasa del 5%; en cambio, si se hubiera otorgado la declaratoria de herederos, la ganancia de capital generada tributaría con una tasa del 30%.

Podemos afirmar que, a partir de los aspectos analizados anteriormente, nos es posible identificar las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, al haber identificado la ocurrencia de actos artificiosos con la única finalidad de lograr un ahorro tributario, por lo que resulta de aplicación la norma XVI. En efecto, los

actos artificiosos los identificamos en la omisión en el otorgamiento de la declaratoria de herederos para que la venta de acciones de sociedades peruanas respecto de las cuales se tiene constituido un fideicomiso sean transferidas y la ganancia generada por la venta de las mismas tribute con una tasa del 5% y no del 30% que sería la tasa aplicable en caso se hubiera realizado el otorgamiento de la declaratoria de herederos. Asimismo, bajo la figura del fideicomiso, el resultado de la venta de las acciones bajo comentario es entregado a los fideicomisarios del fideicomiso, quienes en el caso planteado son los miembros de la sucesión indivisa que no realizaron la declaratoria de herederos.

Respecto del procedimiento para la aplicación de la norma XVI, el mismo se da dentro de un procedimiento de fiscalización definitivo que se lleva a cabo bajo lo previsto en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF y considerando los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma XVI contenidos en el Decreto Supremo N° 145-2019-EF. A la fecha de elaboración del presente trabajo, no se conoce de algún caso de fiscalización que hubiera sido iniciado por SUNAT en base a la normativa antes citada. Consideramos que la aplicación de un esquema de fiscalización para la aplicación de la norma XVI debe ser muy riguroso tanto para la administración como para los administrados.

En efecto, el administrado deberá probar de manera fehaciente que no se configuran las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario y consecuentemente no resulta de aplicación lo previsto en la norma XVI. En nuestro caso, un aspecto que podría ser la eventual dificultad o imposibilidad de lograr la declaratoria de herederos, como podría ser la presencia de un heredero no reconocido legalmente por el causante y la negativa de los demás herederos de que participe como tal. Por su parte, la administración deberá evaluar de manera adecuada los descargos y pruebas que el administrado presente, siendo fundamental que las conclusiones a las que arribe se encuentren sustentadas y soportadas por argumentos y pruebas sólidas, más que por presunciones o asunciones de las motivaciones que pudo hacer tenido el contribuyente para realizar el o los actos materia de recalificación.

CONCLUSIONES

- La sucesión indivisa es el periodo entre la muerte del causante y la división de la masa hereditaria. Nuestra legislación no contempla un plazo de duración para la sucesión indivisa, únicamente establece las condiciones para su origen, que es la muerte del causante, y su fin, que es la división de la masa hereditaria. Tributariamente, la sucesión indivisa se considera un contribuyente con la misma condición que el causante al momento de su fallecimiento.
- En los fideicomisos bancarios, el contribuyente es el fideicomitente según su condición de persona natural o jurídica, domiciliado o no en el país. Con el fallecimiento del fideicomitente, la sucesión indivisa se subroga como contribuyente para efectos tributarios adoptando la condición de contribuyente que tuvo el fideicomitente antes de fallecer y de tal manera tributará por las rentas generadas por el patrimonio fideicometido sin ser relevante que dichas rentas sean distribuidas a beneficiarios, denominados fideicomisarios, distintos a él mismo.
- Puede darse el aprovechamiento de la sucesión indivisa en el caso del fallecimiento del fideicomitente cuando los fideicomisarios tienen la condición de personas no domiciliadas y el patrimonio sometido a fideicomiso se encuentra constituido por acciones de empresas peruanas que no cotizan en bolsa, respecto de cuyas ganancias se tributa con la tasa del 5% en el caso de las personas domiciliadas y 30% en el caso de los no domiciliados. En tal sentido, se busca que la perpetuidad del fideicomiso para la enajenación del patrimonio fideicometido, respecto del cuál tributará la sucesión indivisa del fideicomitente con una tasa del 5% y no los herederos del fideicomitente que, de tener la condición de no domiciliados, tributarán con la tasa del 30%.
- Para solucionar el problema planteado, no resulta idóneo una modificación normativa ya que estipular un plazo máximo en el cual puede considerarse como contribuyente a la sucesión indivisa no soluciona la determinación del o los herederos que asumirán la condición de contribuyente. De igual manera, se dispone como contribuyente al representante de la sucesión podría generar un conflicto con la norma civil al no coincidir dicho nombramiento con el orden sucesorio dispuesto en el Código Civil.

- Con la aplicación de la Norma XVI se logra solucionar la controversia suscitada. En efecto, se puede verificar que la realización del acto jurídico artificioso, que es el mantener la condición de sucesión indivisa, tuvo como única finalidad lograr la aplicación de la tasa del 5% y no la del 30% respecto de las rentas generadas por las acciones contenidas en el fideicomiso.



REFERENCIAS

- Aguilar, B. (2006). Representación Sucesoria. *Foro Jurídico*, 100.
- Bravo, D. (2018). Simulación, Elusión y Norma XBVI. *Revista N° 65 del Instituto Peruano de Derecho Tributario* .
- Bustamente, E. (2005). La vocación hereditaria en el derecho sucesorio peruano. *Foro Jurídico*, 89.
- Comitre, P. e. (2015). *El fideicomiso y el financiamiento público*. Lima: Esan Ediciones.
- Corzo, R. (1997). El Fideicomiso. Alcances, Alternativas y Perspectivas. *Themis*, 330.
- Davila, J. (2004). El Contrato de Fideicomiso. *Actualidad Empresarial*, 80.
- Escobar, F. (2007). Tradiciones, transplantes e ineficiencias; el caso del "fideicomiso peruano". *Ius et veritas*, 330.
- Fernández, C. (2017). *Derecho de Sucesiones. Colección lo esencial del derecho*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ferrero, A. (1993). *Tratado de Drecho de Sucesiones*. Lima: Editorial Cuzco.
- Ferrero, A. (2000). *Manual de Derecho de Sucesiones*. Lima: Editorial Cuzco.
- Ley 26702. (2016). Ley del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros. *Ley 26702*.
- Mac Lean, A. C. (2009). Desenredando el fideicomiso. *Foro Jurídico*, 275.
- Mur, M. (2018). Cláusula General Antielusiva Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *Revista N° 65 del Instituto Peruano de Derecho Tributario*.
- Olavarría, J. A. (2010). *Comentarios al Derecho de Sucesiones*. Lima: Escolani.
- Rubio, M. (1996). *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*. Lima: Pontificia Universidad Católica de Perú.
- Sainz, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Computlense.
- Tribunal Español (2011). Sentencia 9080/2011
- Tribunal Fiscal (2004). Resolución N° 06686-4-2004 del 8 de setiembre del 2004

- Vidal, E. (1986). Desenvolvimiento del derecho tributario y su autonomía en el Perú. *Revista N° 11 del Instituto de Derecho Tributario*.
- Villanueva, W. (2013). El Fideicomiso y sus implicancias tributarias. *IUS ET VERITAS*, 385.
- Zegarra, J. C. (2005). Aplicación del "Principio de Especialidad" en las normas tributarias. *Revista N° 43 del Instituto Peruano de Derecho Tributario*.



BIBLIOGRAFÍA

- Avendaño, Francisco (1997). *El Fideicomiso*. (pp. 343-365). Derecho PUCP.
- Bassallo, Carlos (2000). Tratamiento tributario del fideicomiso de titulización. (pp. 133-141). Themis
- Gamba, César (2018). Apuntes para determinar la “naturaleza” de la potestad de la SUNAT para combatir “los supuestos de elusión de normas tributarias” establecida en la norma XVI del Código Tributario. (pp. 353-367). Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 65.
- García, César (2004). La Cláusula Antielusiva en la nueva LGT (pp.79-100). Marcial Pons.
- García, César (2006). Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 44.
- Gotuzzo, Gianina (2007). Los Fideicomisos Bancarios como garantías específicas. (pp.269-286). Revista peruana de derecho de la empresa.
- SUNAT, Informe 105-2009-SUNAT/2B4000
- Villanueva, Walker. Las normas antielusivas específicas de la ley interna y su aplicación a nivel del tratado. (pp 435-447). Revista Derecho & Sociedad.