

**UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE
MOGROVEJO**



**“ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA
POSIBLE APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS
TRANSFERENCIAS GRATUITAS DE BIENES
PROVENIENTES DE HERENCIAS EN EL PERÚ”**

TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE:

CONTADOR PÚBLICO

AUTORAS: BACH. LÓPEZ ZURITA ELIZABETH DEL ROCIO

BACH.VIGIL CHAVEZ GIOVANA LISSETH

CHICLAYO, JULIO DEL 2013

**“ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA
POSIBLE APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS
TRANSFERENCIAS GRATUITAS DE BIENES
PROVENIENTES DE HERENCIAS EN EL PERÚ”**

POR:

**BACH. LÓPEZ ZURITA ELIZABETH DEL ROCIO
BACH. VIGIL CHAVEZ GIOVANA LISSETH**

Presentada a la Facultad de Ciencias Empresariales de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, para optar el
Título de:

CONTADOR PÚBLICO

APROBADO POR:

CPCC. CECILIA DEL ROSARIO ALAYO PALOMINO
PRESIDENTE DE JURADO

CPCC. JOSE LUIS CARI LUQUE
SECRETARIO DE JURADO

CPCC. JANNIER LEOPOLDO CARBONEL MENDOZA
VOCAL/ASESOR DE JURADO

CHICLAYO, JULIO DEL 2013

DEDICATORIAS

A Dios, pues es y seguirá siendo mi guía toda mi vida y porque con sus bendiciones y fortaleza me ha ayudado en el cumplimiento de mis objetivos y metas.

A mis padres Francisca Zurita y Telesforo López y a mi hermana Jhanet porque con su apoyo incondicional han logrado convertirme en la persona que ahora soy, sobretodo porque con sus consejos, alientos, apoyo moral y espiritual siempre han buscado verme feliz y logrando todo lo que me propuesto alcanzar.

ELIZABETH

A Dios por brindarme la oportunidad y la dicha de la vida, al regalarme cada maravilloso día para cumplir cada uno de mis metas.

A mis padres Elva Chávez y Alberto Vigil y a mi hermana Milagros porque creyeron en mí, dándome ejemplos dignos de superación y entrega, gracias a ustedes hoy puedo ver alcanzada mi meta. Va por ustedes, por lo que valen, porque admiro su fortaleza y por lo que han hecho de mí.

GIOVANA

AGRADECIMIENTOS

“A ti Dios Mío, por no abandonarnos, gracias por ayudarnos a levantarnos en nuestros fracasos, por aprender de ellos y principalmente por permitirnos realizar el sueño más importante de nuestra vida.”

A nuestros padres y familiares, que siempre nos han dado su apoyo incondicional y a quienes debemos este triunfo profesional, por todo su trabajo y dedicación para darnos una formación académica y sobre todo humanista y espiritual. De ellos es este triunfo y para ellos es todo nuestro agradecimiento.

De manera especial agradecer a nuestros maestros: Mgtr. CPCC. Jannier Leopoldo Carbonel Mendoza por su gran apoyo y motivación para la culminación de nuestros estudios profesionales y para la elaboración de esta tesis; a la Mag. CPC. Flor de María Beltrán Portilla por su tiempo compartido y por impulsar el desarrollo de nuestra formación profesional y a Mag. Sc. María Sofía Tamayo Palacios por su apoyo ofrecido en este trabajo.

A los docentes de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo y en especial a los que conforman la Escuela de Contabilidad que nos dieron la oportunidad de formar parte de ellos.

¡Gracias!

ELIZABETH Y GIOVANA

ÍNDICE

PORTADA	01
PÁGINA DE PRESENTACIÓN	02
DEDICATORIA	04
AGRADECIMIENTOS	06
ÍNDICE	08
INTRODUCCIÓN	15
RESUMEN Y PALABRAS CLAVES	19
ABSTRACT AND KEY WORDS	21
I. MARCO TEÓRICO	23
1.1. Antecedentes de la Investigación	23
1.2. Teorías	24
1.2.1. La teoría de la renta producto o teoría de la fuente	24
1.2.2. La teoría del flujo de riqueza	26
1.2.3. La teoría del consumo más incremento patrimonial	28
1.2.4. Teorías sobre el concepto de renta recogidas por la legislación del impuesto a la renta	29
1.3. Bases teóricas	31
1.3.1. El impuesto a las herencias, donaciones y legados	31
1.3.1.1. Definición	31
1.3.1.2. Impuesto y estado	33

1.3.1.3. El efecto sobre el ahorro y la acumulación de capital	37
1.3.2. Situación histórica del impuesto a las herencias	43
1.3.2.1. Origen de las mandas forzosas	43
1.3.3. Tratamiento tributario peruano de las herencias, donaciones y legados - ley derogada n° 2227	46
1.3.3.1. Base imponible.....	46
1.3.3.2. Deducciones y mínimos no imponibles.....	46
1.3.3.3. Alícuotas	47
1.3.3.4. Exceptuados del pago del impuesto.....	48
1.3.3.5. Intereses y Multas.....	49
1.3.3.6. Periodo de prescripción	49
1.3.3.7. Penalidades	49
1.3.3.8. Vigencia del tributo	50
1.3.3.9. Gestión del impuesto	52
1.3.3.10. Limitaciones en la aplicación del impuesto.....	52
1.3.4. Tratamiento tributario de la legislación comparada: países que cuenta con un impuesto a las herencias	52
1.3.4.1. Ley N° 29/1987 impuesto sobre sucesiones y donaciones – España	52
1.3.4.2. Ley N° 14.044 impuesto a la transmisión gratuita de bienes- argentina/buenos aires.....	58
1.3.5. Análisis de los efectos tributarios de la posible aplicación del impuesto a las herencias	63

1.3.5.1. Las reglas del código tributario que hacen referencia a la sucesión indivisa	63
1.3.5.2. Transmisión de sanciones tributarias a los herederos	
1.3.5.3. La sucesión indivisa y su mención en el tupa de la SUNAT.	67
1.3.5.4. Partición sucesoria	69
1.3.5.5. La sucesión indivisa en la normatividad del impuesto a la renta	70
1.3.5.6. Presentación de la declaración jurada anual del impuesto a la renta de la sucesión indivisa	72
1.3.5.7. Las sucesiones indivisas y su incidencia con la legislación del impuesto general a las ventas (IGV)	74
1.3.5.8. La normatividad del reglamento de comprobantes de pago y su incidencia con las sucesiones indivisas	76
1.3.5.9. La normatividad contenida en la ley de tributación municipal y su incidencia con las sucesiones indivisas	77
II. DISEÑO METODOLÓGICO	84
2.1. Tipo de investigación	84
2.2. Diseño de investigación	84
2.3. Población y muestra	85
2.3.1. Población Muestral	85
2.4. Unidad de análisis	85
2.5. Métodos técnicas, e instrumentos de recolección de datos	85

2.5.1. Métodos	85
2.5.2. Técnicas	87
2.5.3. Instrumentos	
2.6. Técnicas de procesamiento de datos	88
2.6.1. Análisis cualitativo de datos	88
III. RESULTADOS	90
3.1. Análisis de la viabilidad de la aplicación del impuesto a las herencias en el Perú	91
3.1.1. Analizar cuándo éste impuesto se convierte en un impuesto a favor del fisco de acuerdo a su derogatoria	91
3.1.2. Analizar su aplicación en el tema de las herencias según experiencias internacionales.....	93
3.1.3. Analizar si es conveniente o no su inclusión en el sistema tributario peruano.....	100
IV. DISCUSIÓN	109
CONCLUSIONES	115
RECOMENDACIONES	118

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y LINKOGRAFICAS	121
ANEXOS	125
Anexo n° 01: Matriz de consistencia	126
Anexo n° 02: Casuísticas Internacionales que se dan con la aplicación del Impuesto a las Transferencias Gratuitas de Bienes Provenientes de Herencias.....	132
Anexo n° 03: Hoja de cuaderno de campo	
Anexo n° 04: Guía para el análisis documental.....	135

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro n° 01: Modelos legales de Experiencias Internacionales	127
Cuadro n° 02: Escala de tasas aplicables según Ley Derogada N° 2227- Impuesto a las Herencias en el Perú	128
Cuadro n° 03: Escala de gradualidad de tasas aplicables según Ley Derogada N° 2227- Impuesto a las Herencias en el Perú	128
Cuadro n° 04: Reducciones de la base imponible por actos mortis causa e inter vivos – Ley N° 29/1987 – España	129
Cuadro n° 05: Escala de alícuotas (Euros) –España	129
Cuadro n° 06: España - Impuesto sobre sucesiones y donaciones – Ajuste de cuota tributaria según riqueza inicial del heredero y parentesco (Euros)	130
Cuadro n° 07: Escala de gradualidad de tasas aplicables según Ley N° 14.004 Impuesto a la Transmisión gratuita de bienes – Argentina / Buenos Aires	131
Cuadro n° 08: Detalle comparativo de la aplicación del Impuesto a las Herencias según experiencias internacionales	138

ÍNDICE DE ESQUEMAS

Esquema n° 01: Esquema de liquidación del Impuesto sobre a las Herencias, Donaciones y Legados – Ley N° 2227 - Perú.....	145
Esquema n° 02: Esquema de liquidación del Impuesto sobre su y donaciones – Ley N° 29/1987 - España.....	

Esquema n° 03: Esquema de liquidación del Impuesto a la transmisión gratuita de bienes – Ley N° 14.044 - Argentina / Buenos Aires.....	146
---	-----

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla n° 01: Reducciones personal en relación al parentesco y bonificaciones reales sobre bienes y patrimonio según Ley N° 29/1987 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –España	130
--	-----

INTRODUCCIÓN

La muerte pone fin a la existencia de las personas pero no la de sus bienes, ello trae como consecuencia que de manera automática se extinga al sujeto de derechos, con lo que se origina sin necesidad de documento alguno la figura de la sucesión indivisa, la cual estará conformada por todos aquellos que se consideren herederos del fallecido, siendo confirmados con la apertura del testamento o cuando se dé por finalizado el proceso de declaratoria de herederos forzosos o legatarios (en este último caso por la existencia de la voluntad del causante en el testamento).

Actualmente si una persona recibe bienes como consecuencia de la transferencia por la muerte de un pariente, no debe pagar tributo alguno respecto de esta "adquisición", aun cuando ello signifique un incremento de su patrimonio, ya sea minoritario o de gran envergadura. Sin embargo, si se establece un impuesto a la transmisión gratuita de bienes implica gravar todo aumento de riqueza a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que comprenda o afecte uno o más bienes en la que beneficie a personas físicas o jurídicas. Entre las transmisiones a título gratuito que se encontrarían alcanzadas por este nuevo impuesto citamos, a modo de ejemplo, las herencias, donaciones, legados y cualquier otro hecho que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito.

El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados estuvo vigente en el Perú hasta el segundo gobierno del Presidente Belaúnde en el que se dejó de lado porque era muy complicada su recaudación. En tal sentido, por la economía en la técnica de recaudación se vió conveniente dejarlo sin efecto, ello por el hecho de que era más costoso administrarlo que lo que finalmente se recaudaba.

Al incorporarse este tributo debería tenerse presente que en algunos países que lo recaudan se han generado problemas sobre todo con los herederos, ello por el hecho que al recibir un patrimonio se han visto obligados a vender parte del mismo para poder cancelar el tributo. Ello es más evidente en el caso de las empresas familiares. Por lo tanto, gravar estas transmisiones sin considerar el monto de los ingresos regulares con que cuenta el que las recibe, riñe con el principio de equidad, pues significa cargar el mismo impuesto a una persona de escaso nivel económico que a otra de elevado nivel, por el mismo monto percibido gratuitamente.

Bajo este contexto se asumió como problema de investigación: ¿Resulta pertinente la restitución del impuesto a la transferencia gratuita de bienes provenientes de herencias como medio que generará exigencia de equidad, justicia tributaria y mayor recaudación en el sistema tributario peruano?, el objetivo que orientó el presente trabajo de investigación fue: Analizar la viabilidad de la aplicación del nuevo impuesto a las herencias en el Perú, ello a raíz de la propuesta del Presidente de la República Ollanta Humana Tasso que propugna la restitución de un impuesto a las herencias. Por lo que la hipótesis que se infería es que, con ello, la aplicación de éste impuesto generará una mayor recaudación tributaria para el Estado y en consecuencia contribuirá a mejorar la calidad de vida de la población, la cual en los últimos años ha presentado elevados índices de pobreza. Para ello el Estado deberá administrar adecuadamente éste impuesto para que dicha aplicación consiga los beneficios esperados.

El presente trabajo de investigación es relevante desde el punto de vista macroeconómico, porque la política fiscal debe cumplir un rol de estabilización, procurar ser expansiva en períodos de contracción del ciclo y contractiva en períodos de expansión del ciclo. Así mismo el papel de la política fiscal también es el de promover la equidad, para lo cual tiene dos instrumentos: los impuestos y el gasto público. Ello porque los impuestos

deben ser utilizados para recaudar lo necesario para financiar el gasto pero, además, contribuir a mejorar la distribución del ingreso. Por otro lado, el gasto público debe orientarse a generar las condiciones para el crecimiento, a través de la inversión en infraestructura, pero al mismo tiempo brindar servicios a los más necesitados.

En ese marco se ubica la restitución del impuesto a las transferencias gratuitas de bienes provenientes de herencias, lo que propone efectuar el incremento de la recaudación de ingresos en base a una función redistributiva cuya fijación debe hacerse con criterios de equidad, es decir transferir recursos de los más ricos a los que tienen menos ingresos, aportar a la estabilidad económica, social y política. Asimismo, para promover una sociedad meritocrática (basada en el esfuerzo personal) y de esta manera enfrentar la concentración de la riqueza en manos de pocas familias.

En ese sentido el presente trabajo de investigación ha sido estructurado de acuerdo al protocolo de la Universidad:

I. Marco Teórico. Donde se aborda los antecedentes de estudio, es decir los precedentes vinculados con el presente trabajo de investigación, así como las diferentes teorías en las que se soportan la investigación y las bases teóricas científicas encontradas en los diferentes libros investigados.

II. Diseño metodológico. En este apartado se explica el tipo de investigación, el diseño de investigación asumida, la población y la muestra en estudio, la unidad de análisis, los métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos así como las técnicas de procesamiento de datos.

III. Resultados. En este acápite se alcanzan los hallazgos producto de la investigación acompañado de Cuadros comparativos donde se describen los aspectos relevantes de la investigación.

IV. Discusión. Es este rubro se presenta la discusión vinculada con los objetivos, la hipótesis y el problema de investigación.

V. Propuesta. En este apartado se presenta el análisis descriptivo a manera de recomendaciones y alternativas de solución.

Finalmente las conclusiones, las referencias bibliográficas y los respectivos anexos que escoltan el presente informe de investigación.

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados estuvo vigente en el Perú hasta el segundo gobierno del Presidente Belaunde en el que se dejó de lado porque era muy complicada su recaudación. En tal sentido, por la economía en la técnica de recaudación se vió conveniente dejarlo sin efecto, ello por el hecho de que era más costoso administrarlo que lo que finalmente se recaudaba. Bajo éste contexto se asumió como problema de investigación: ¿Resulta pertinente la restitución del impuesto a la transferencia gratuita de bienes provenientes de herencias como medio que generará exigencia de equidad, justicia tributaria y mayor recaudación en el sistema tributario peruano?, el objetivo que orientó el presente trabajo de investigación fue: Analizar la viabilidad de la aplicación del nuevo impuesto a las herencias en el Perú , ello a raíz de la propuesta del Presidente de la República Ollanta Humala Tasso que propugna la restitución de un impuesto a las herencias.

De ser restituido este impuesto mediante Ley, el Estado deberá tomar en cuenta las experiencias internacionales analizadas sobre éste tema, puesto que en algunos países que lo recaudan se han generado problemas sobre todo con los herederos, ello por el hecho que al recibir un patrimonio se han visto obligados a vender parte del mismo para poder cancelar el tributo. Esta posibilidad es mayor cuanto más improductiva sea esa propiedad. Siguiendo éste argumento, la estructura productiva del país podría verse afectada, al destruirse negocios en marcha y desincentivarse futuras inversiones.

La iniciativa presidencial es buena si tenemos en cuenta que este impuesto generara ingresos adicionales para redistribuirlos en Programas Sociales de

Lucha contra la Pobreza, pero previamente deberá someterse a un análisis minucioso por parte de los expertos en esta materia.

Palabras Claves: Impuesto, Base Imponible, Herencias, Sucesiones, Patrimonio, Expropiación y Gravamen.

ABSTRACT AND KEYWORDS

The tax on inheritances, donations and bequests was existing in the Peru until the second Government of President Belaunde that was dropped because his collection was very complicated. Accordingly, by the economy in the collection technique was suitable to leave without effect, for the facts that it was more expensive manage it that what is finally collected. Under this context was assumed as a research problem: is the restitution of the tax to the free transfer of assets derived from inheritances as a medium that will generate demand for equity, tax justice and highest grossing in the Peruvian tax system relevant?, that guided this research work aimed to: Analyse the feasibility of the application of the new tax to inheritance in the Peru , this following the proposal of the President of the Republic Ollanta Humala Tasso advocating the restoration of a tax on inheritances.

Of this tax by law be restored, State should take into account international experiences analyzed on this topic, which in some countries that raise it generated problems especially with the heirs, this by the fact that when you receive a heritage have been forced to sell part of it to be able to cancel the tribute. This possibility is greater the more unproductive that property. Following this argument, the productive structure of the country could be affected, to destroy business up and discourage future investment.

The presidential initiative is good if we take into account that this tax will generate additional revenue to redistribute them in social programs in the fight against poverty, but previously shall undergo a thorough analysis by the experts in this field.

Key words: Tax, taxable income, inheritances, estates, heritage, expropriation and assessment.

I.MARCO TEÓRICO:

1.1. Antecedentes de la Investigación:

Han sido múltiples las consultas bibliográficas realizadas para la concreción de este apartado. Así se encontraron los siguientes antecedentes.

- ✓ **Tabarrok, A.** (octubre 2000). En la revista denominada. *"Impuestos a la Herencia: Teoría, Historia y Ética"*. Instituto Universitario ESEADE. Concluye:

"Un impuesto sobre la transferencia de la propiedad entre generaciones puede afectar los ahorros al cambiar el comportamiento del testador y del heredero. El efecto sobre el testador se descompone en dos partes, el efecto precio y el efecto riqueza. El impuesto aumenta el precio del testador y, por lo tanto, reduce el deseo de testar" (p. 7).

- ✓ **Alva Matteucci, M.** (Mayo 2011). En su revista denominada: *"El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados: ¿Resulta pertinente su creación en la actualidad?"*. Actualidad empresarial, N° 230. Expresa:

"Al incorporarse este tributo debería tenerse presente que en algunos países que lo recaudan se han generado problemas sobre todo con los herederos, ello por el hecho que al recibir un patrimonio se han visto obligados a vender parte del mismo para poder cancelar el tributo". (p.6)

- ✓ **Ruiz Castillo, J.** (Julio 2004). En su revista denominada: *"En defensa de un Impuesto Progresivo sobre el Consumo"*. Universidad Carlos III de Madrid. Manifiesta que:

“Existe un acuerdo relativamente general sobre el hecho de que las herencias o las donaciones inter vivos constituyen renta para quien las recibe. En efecto, tanto si se trata de una transferencia sin contraprestación alguna como si existe un elemento de quid pro quo, es evidente que el beneficiario aumenta su capacidad de consumo corriente o futuro... La herencia que se transmite es el resultado de la acumulación de riqueza que haya tenido lugar a lo largo de la vida del donante. Como esos incrementos de renta se han ido gravando anualmente, una fuerte corriente de opinión insiste en que grabar de nuevo la herencia constituye una situación intolerable de doble imposición.” (p. 16)

En nuestro país, el 12 de febrero de 1916 se publicó la Ley N° 2227 que creó el Impuesto sobre las Herencias, Donaciones y Legados. El texto del artículo 1° de dicha norma señala que las transmisiones de toda clase de bienes, acciones y derechos que se verifiquen por sucesión, a título de herencia, legado o donación, están sujetas al impuesto materia de esta Ley, con arreglo al grado de parentesco entre el causante donante y adquirente, y con sujeción a los tipos que ésta señala.

Ésta Ley N° 2227, fue modificada posteriormente por la Ley N° 8758. Estando vigente en el Perú hasta el segundo gobierno del Presidente Belaunde en el que se dejó de lado porque era muy complicada su recaudación.

1.2. Teorías:

1.2.1. LA TEORÍA DE LA RENTA PRODUCTO O TEORÍA DE LA FUENTE

El desarrollo de esta teoría descansa sobre la definición de renta como el producto periódico proveniente de una fuente durable habilitada para su explotación por la actividad humana.

La renta se caracteriza por ser una riqueza nueva producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive. Del mismo modo, es importante resaltar que la renta según este criterio, es un ingreso periódico, es decir, de repetición en el tiempo. Sin embargo, dicha periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta con que exista una potencialidad para ello.

Así, se considera cumplida la periodicidad si potencialmente existe la posibilidad de que tenga lugar la repetición de la ganancia. Dicha posibilidad de reproducción del ingreso significa que la fuente productora del rédito o la profesión o actividad de la persona cuando, en este último caso, es la actividad humana la que genera la renta; pueden generar los mismos rendimientos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de renta.

En tal sentido, **García Belsunce, H.** (1967) afirma:

“Constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia de ese ingreso”. (p. 122)

Los requisitos de periodicidad y de existencia de una fuente permanente llevan a la consecuencia de que los resultados de las operaciones aisladas o accidentales están excluidos del gravamen.

Por lo tanto para **Bravo Cucci, J** (1998) "...la teoría de la renta – producto establece una acepción restringida (económica) del concepto de renta, al requerir que se trate de un ingreso o riqueza nueva que califique como un producto que provenga de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos" (p. 93)

Bajo tal concepción, es evidente que el producto de una donación no califica como renta para el donatario, pues la donación es un acto de liberalidad del donante, por lo que el ingreso o enriquecimiento percibido no proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, con lo que consecuentemente no se encontrará alcanzado con el impuesto que grave dicha manifestación de riqueza.

1.2.2. LA TEORÍA DEL FLUJO DE RIQUEZA

Por su parte, la teoría del flujo de riqueza considera que es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros; vale decir que es renta como la propia designación de ésta teoría lo denota...el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un período dado... (p.20) tal como lo expresa **GARCÍA MULLIN, J.** (1999).

Para esta teoría el ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental. No es necesario que se mantenga intacta la fuente productora, pudiendo inclusive desaparecer con el acto de producción de la renta. De tal modo, se incluyen en el concepto de renta otros ingresos, además de los que califican como renta producto:

a) Ganancias de capital

Se trata de ingresos obtenidos por la realización de bienes de capital.

Como ya hemos mencionado, dichas ganancias no constituyen renta bajo la teoría de la renta producto, pues la fuente productora aquí es el bien vendido, que se agota (desaparece) con la producción de la ganancia. Sin embargo, para la teoría del flujo de riqueza constituyen ganancias comunes y corrientes gravables con el Impuesto a la Renta.

b) Ingresos eventuales:

Se trata de ingresos cuya producción es totalmente independiente de la voluntad de quien los obtiene. Se generan más bien como consecuencia de un factor aleatorio, por lo que no cumplen con los requisitos para ser considerados como renta producto.

c) Ingresos a título gratuito:

Aquí se encuentran comprendidos los ingresos obtenidos de donaciones (transmisiones por acto inter vivos), legados o herencias (transmisiones por actos mortis causa).

Resulta importante tener presente que el flujo de riqueza debe provenir de operaciones con terceros, es decir, con otros sujetos diferentes del beneficiario de la renta. En dicho contexto, no será renta el ingreso que no es producto de operaciones en el mercado, sino que proviene de un mandato legal, tales como las condonaciones, los subsidios u otros beneficios tributarios o económicos que conceda el Estado a los particulares con fines de incentivo.

Como puede observarse la donación representa efectivamente un enriquecimiento que ingresa o fluye a la esfera patrimonial del donatario, proveniente de un contrato celebrado con el donante del bien, motivo por el cual a la luz de tal concepción, calificaría como renta gravada.

1.2.3. LA TEORÍA DEL CONSUMO MÁS INCREMENTO PATRIMONIAL

Por último la teoría del consumo más incremento patrimonial dentro de su más amplia acepción, considera como renta a cualquier variación patrimonial que experimente un sujeto en un determinado ejercicio, considerándose inclusive como renta a los consumos de bienes adquiridos y/o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable. En tal sentido resulta ineludible la calificación del enriquecimiento como renta para el donatario, al tratarse de una concepción sumamente amplia de lo que debe entenderse como renta, en virtud de la cual se grava la generalidad de variaciones patrimoniales del sujeto. En términos sencillos, será renta toda aquella diferencia resultante entre lo que se tenga al inicio del ejercicio y lo que se posea al cierre del mismo. No obstante ello su amplitud es tal, que resulta tener una consecuencia atendible para el donante como se verá a continuación.

En efecto, se explicaba en párrafo anterior, que para esta teoría no sólo es renta el cúmulo de variaciones patrimoniales que puedan experimentarse en un ejercicio, sino también la generalidad de consumos que pueden presentarse en el mismo, de tal suerte que las donaciones, al calificar como consumos efectuados por el sujeto en el curso del ejercicio gravable, califican también como renta, dentro de

ésta amplia concepción. La explicación de ello es la siguiente; al consumir se ejercitan derechos destruyendo bienes económicos, motivo por el cual el valor de los consumos debe ser sumado a las acumulaciones patrimoniales. Al respecto, *es importante acotar que la doctrina no es unánime en dicho extremo, cuestionándose por diversas razones que la integridad de los autoconsumos califique dentro de la extensión de la materia imponible*, tal como lo expresa **GARCÍA MULLÍN, J** (p.25). Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, consideramos que resulta preciso advertir que *al no haber un ingreso efectivo, se deberá recurrir al concepto de renta ficta o presunta a los efectos de determinar legislativamente la renta que hipotéticamente se hubiera generado si el bien consumido hubiera sido transferido onerosamente a terceros, determinándose comúnmente dicha renta ficta en base a un porcentaje del valor del bien sobre el cual se aplica la alícuota del impuesto.* (p.26).

1.2.4. TEORÍAS SOBRE EL CONCEPTO DE RENTA RECOGIDAS POR LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

La Ley del Impuesto a la Renta se adhiere principalmente a la teoría de la renta - producto para establecer el concepto de renta que resulta aplicable a los ingresos y/o enriquecimientos percibidos por personas naturales, sociedades conyugales y sucesiones indivisas que no realizan actividad empresarial. Consecuentemente, de efectuarse una donación a favor de una persona natural, la misma no implicará para el receptor de la donación la percepción de renta.

Tratándose de rentas de la tercera categoría, es decir, de sujetos que realizan actividad empresarial, la Ley del Impuesto a la Renta se adscribe preponderantemente a la teoría del flujo de riqueza, y en casos muy particulares a la teoría del consumo más incremento

patrimonial al considerar como renta al resultado por exposición a la inflación y determinadas rentas fictas. Cabe mencionar que el sistema de rentas fictas, requiere de su mención expresa en la legislación, básicamente por tratarse de un sistema presuntivo que no responde a una percepción real de ingresos, razón por la cual la circunscripción de su aplicación y cuantificación deben encontrarse meridianamente definidas.

Consecuentemente, en aplicación del concepto de renta al cual se adhiere la legislación nacional sobre la materia, los sujetos que realizan actividades empresariales que perciban donaciones considerarán como renta gravada el producto de las mismas, por tratarse de riqueza nueva que fluye a la empresa desde terceros, ello en estricta armonía con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 3° inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta que acoge la teoría del flujo de riqueza. Con relación a la adopción de la teoría del consumo más incremento patrimonial en relación a las rentas presuntivas, no se aprecia en nuestra legislación que se haya establecido un régimen de rentas fictas para el caso de quien efectúa una donación, razón por la cual no puede considerarse un ingreso por tal concepto para el donante.

No obstante por lo expuesto, existe un sector de opinión que considera que el artículo 31° inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta contiene un régimen presuntivo de renta, entendiendo que si se efectúa una donación de bienes los mismos se deberán considerar transferidos a su valor de mercado. De prosperarse en tal interpretación se tendría que una donación implicaría para el donante el reconocimiento de una renta ficta en base al valor de mercado del bien. No obstante ello, tal posición presentaría a nuestro juicio las siguientes fisuras: (i) El artículo 44° inciso a) establece que las donaciones no son gastos deducibles

para determinar la renta neta de tercera categoría, con lo cual un concepto no puede ser considerado como renta y gasto a la vez, y (ii) No se tendría parámetro para establecer si dicha renta ficta sería anual o debería computarse para efectos de los pagos a cuenta mensuales del impuesto.

De otra parte, es importante conocer que para un sector de la doctrina nacional, apoyada en fundamentos más bien provenientes de las ciencias contables, la donación percibida por una entidad empresarial no califica como renta, por cuanto contablemente las donaciones no se abonan contra una cuenta de ingreso sino contra una cuenta patrimonial denominada “capital adicional”; consecuentemente afirman, la donación, sea ésta en efectivo o en especie, no afecta resultados. Sobre tal posición, únicamente nos queda agregar que el concepto de renta no es necesariamente equivalente al de utilidad contable, con el cual guarda diferencias temporales y permanentes.

1.3. Bases Teóricas

1.3.1. EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS DONACIONES Y LEGADOS

1.3.1.1. DEFINICIÓN

Un impuesto es una ley, de modo que queda definido a partir de la forma en cómo opera. En este caso, el “Impuesto a la Herencia” es, para ser exactos, un impuesto a la transmisión gratuita de bienes, entre las cuales están incluidas: las donaciones, los legados, los beneficios por fideicomiso, los beneficios originados por cobro de seguros cuando quien los contrató no es el beneficiario, como así también las herencias y sus anticipos, entre otras. En general, puede afirmarse que es

susceptible de imposición cualquier acto que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito.

En lo que refiere a las alícuotas aplicadas, las mismas suelen ser progresivas llegando a significar desde el 3% hasta el 90% del monto imponible, de acuerdo con el país que se trate. A su vez, existen dos modelos de gravamen a los que generalmente se ajustan, con las particularidades de cada caso, los distintos países (*ver Cuadro N° 01*).

El primer modelo, denominado impuesto sobre el acervo sucesorio total (estate tax), grava al total de los bienes netos de deudas dejados o entregados (si se trata de una donación o un adelanto de herencia) por el sujeto imponible al momento de su muerte, cualquiera sea el número de herederos o la relación de estos con el fallecido. Este sistema tiene como ventaja su relativa facilidad de administración, ya que grava un único patrimonio, aumentando el monto total de recaudación del impuesto; y como desventaja la imposibilidad de discriminar según la capacidad contributiva del beneficiario, lo cual disminuye la progresividad del tributo.

El segundo modelo es el impuesto aplicado sobre las hijuelas (inheritance tax). En este caso, es gravado el enriquecimiento de quien recibe la herencia, donación, legado, etc.

A su vez, permite la aplicación de alícuotas ajustadas a la situación personal de cada beneficiario, ya que puede tenerse en cuenta la capacidad contributiva, el estado civil, la tenencia o no de hijos, entre otras características personales. Gracias a estas características, este modelo puede traer aparejado un

aumento en la progresividad del tributo. Sin embargo, también presenta algunas desventajas, principalmente centradas en el requerimiento de una mayor complejidad en su diseño, que traerían aparejadas un aumento en los costos de recaudación y mayores dificultades en torno a su administración.

1.3.1.2. IMPUESTO Y ESTADO

Una concepción que suele encontrarse detrás de muchas de las argumentaciones críticas respecto a los efectos económicos que traería aparejada la imposición sobre herencias y donaciones, se basa en una postura en contra de ciertas intervenciones del Estado en la esfera económica. Sin embargo, esta oposición no aparece cuestionando al Estado como garante de la propiedad privada y las relaciones sociales de producción vigentes, pero sí se manifiesta al momento de afrontar el financiamiento que lo sostiene.

Un impuesto, para ser cobrado y luego redistribuido necesita de dos partes cada vez; primero, de quien lo paga y de quien lo cobra, y luego, de quien lo devuelve a la sociedad y de quien lo recibe. Ahora bien, si una de las partes que opera en dicha transferencia es encasillada dentro de una serie de prevalores negativos, como lo es en este caso el Estado, es fácil concluir que los objetivos que se persiguen con dichas transferencias (aumentar el nivel de recaudación, mejorar la distribución de la riqueza, etc.) no serán conseguidos. Por lo tanto, en este caso, agregar un nuevo impuesto nunca podría ser una buena medida.

El Estado debe cumplir con determinadas funciones que lo caracterizan como tal¹, independientemente de la competencia de los gobernantes de turno en cuanto a su realización. Nos encontramos, entonces, con dos niveles de discusión totalmente distintos e independientes: la función del Estado y la gestión de Gobierno. Este punto puede resultar algo trivial, pero es importante detenerse en él debido a que mezclar estas dos esferas puede llevar a la confusión de pretender restringir las funciones que conciernen a cualquier Estado Moderno, a raíz de la eventual “torpeza” de quienes lo gestionan. Una vez aclarado esto, se entiende que queda fuera de la discusión la posibilidad de que el Estado no sea el encargado de redistribuir la riqueza arguyendo que existe el riesgo de que el Gobierno sea un mal administrador. Por el contrario, una de las funciones esenciales del Estado es precisamente la redistribución del ingreso.

Siguiendo con la misma línea argumentativa, el Estado es visto como un agente totalmente externo a la sociedad, negando de este modo su función de garante de las relaciones económicas y sociales. Incluso en ocasiones se caracteriza a la intervención estatal como “artificial” oponiéndola implícitamente a lo “natural”, atributo que quedaría reservado para el mercado en su estado puro². Sin embargo, es posible considerar al Impuesto a la Herencia como un pago por el retorno de los servicios

¹ *Aun partiendo de un marco teórico con un núcleo neoclásico, Richard Musgrave sintetiza las funciones fiscales del Estado en el logro de tres objetivos simultáneos: 1) ajustar la asignación de recursos, 2) lograr la estabilización económica y 3) ajustar la distribución de la riqueza. Teoría de la Hacienda Pública Ed. McGraw-Hill (1968).*

² *“Los impuestos distorsionan esa selección [de la producción y el consumo], favoreciendo en forma artificial a aquellas actividades que reciben un tratamiento especial preferencial”. Artana, Daniel. “El Diseño del sistema tributario. Aspectos conceptuales y empíricos y su relevancia para el caso argentino” en “La reforma tributaria en la Argentina”. Ed. FIEL (1998)*

brindados por el Estado. Según este enfoque, el Estado puede considerarse como un “socio silencioso” en los negocios de cada ciudadano, sin cuya protección y amparo sería imposible desarrollar las actividades que permiten la acumulación de riqueza privada. Por lo tanto, cuando la sociedad se disuelve por la muerte de uno de los miembros, el Estado, como socio, tiene derecho a una porción del capital indica Max West (1893). La esencia de este argumento simplemente da cuenta de las íntimas relaciones entre la esfera privada y la pública; es decir, entre los individuos y el Estado.

Si nos detenemos a analizar el punto más de cerca, podremos observar que la sola existencia del Estado como organización humana implica su reproducción material.

Éste tiene necesidades materiales análogas a las de los individuos, inherentes a su propia existencia que posibilitan su “vida”; su funcionamiento a lo largo del tiempo. Sin embargo, la forma en que se provee de recursos es distinta a la de los individuos o empresas pues cuenta, como fuente principal de financiamiento, con la capacidad de cobrar impuestos explica López, Rodrigo (2003). Negar la necesidad de su reproducción implica negar la evolución histórica que desemboca en el actual Estado Moderno Capitalista. Tal y como indica Dino Jarach (1996), “El papel del Estado no es simplemente un factor exógeno de interferencia o perturbación de la economía de mercado”. Por el contrario, el Estado es condición sine qua non para la existencia del mercado.

Frente a la posibilidad de la introducción de este impuesto a las herencias, Pigou, un exponente de la escuela neoclásica de principios del Siglo XX, defiende la capacidad del mercado para asignar los recursos eficientemente. Ahora bien, aun teniendo

esto en cuenta, justifica la introducción de un impuesto sucesorio teniendo en cuenta su carácter redistributivo y la mínima distorsión que genera. Al respecto, señala Pigou, Arthur (1946): "(...) No se puede negar que es preciso cierto sistema coercitivo de transferencias (es decir, redistribución de ricos a pobres). Esto quiere decir, de uno u otro modo, impuestos, y es así seguro que pertenezcan a los llamados directos, que gravan las rentas más elevadas, recayendo en la práctica sobre la riqueza y los patrimonios que se heredan".

A su vez, Hoover (1927), otro autor neoclásico de la misma época, siguiendo la línea argumentativa de Pigou, encuentra deseable la aplicación de un impuesto sucesorio capaz de corregir las desviaciones respecto de la situación de competencia en igualdad de condiciones. Es decir, propone que los competidores no corran con la ventaja de una propiedad heredada, la cual no se encuentra asociada a su mérito personal.

Retrocediendo algunos años más en la historia del pensamiento económico, encontramos en John Stuart Mill (1848), uno de los últimos eslabones de la escuela clásica, una defensa simultánea del "principio de la propiedad privada" articulada con la ponderación de los "fines de utilidad pública" y la distribución: "Las desigualdades en la propiedad originadas por desigualdades en la actividad, la frugalidad, la perseverancia, los talentos, y hasta cierto punto incluso la suerte, son inseparables del principio de la propiedad privada, y si aceptamos el principio hemos de aceptar también sus consecuencias; pero no veo nada censurable en fijar un límite a lo que una persona puede adquirir por la benevolencia de los demás, sin haber realizado ningún esfuerzo para obtenerlo, y en exigir que si desea mayores bienes de fortuna trabaje para conseguirlos. (...) La riqueza que no pudiera seguirse

empleando en sobre-enriquecer a unos pocos, se dedicaría a fines de utilidad pública, o bien si se distribuyen entre varios individuos, se repartiría entre mayor número de personas”.

Vemos entonces que aún dentro del análisis económico clásico y neoclásico ortodoxo, pueden encontrarse argumentos que respaldan la introducción de un impuesto sucesorio. Ambos autores consideran a la redistribución como un fin en sí mismo y, consecuentemente, justifican este impuesto con el objetivo de lograr dicho fin. En el caso de Pigou, esta redistribución sigue siendo socialmente redituable a pesar de la existencia de una pérdida mínima (inevitable) de eficiencia en la asignación de los recursos. Por su parte, Mill coloca en primer plano la igualdad de oportunidades como condición necesaria para la competencia de los agentes en el mercado y resalta que la propia naturaleza de la herencia (adquirir algo “sin haber realizado ningún esfuerzo para obtenerlo”) origina un hecho imponible.

1.3.1.3. EL EFECTO SOBRE EL AHORRO Y LA ACUMULACIÓN DE CAPITAL:

Entre los argumentos que suelen ser tomados en consideración y a los cuales se apela al resaltar los peligros relacionados con los efectos económicos que provocaría el Impuesto a la Herencia, se destacan: el efecto negativo sobre el ahorro y la acumulación de capital, y sobre la iniciativa privada. Repasemos brevemente el origen de dichos argumentos, discutiendo su fundamento teórico y su validez en el contexto actual.

La objeción teórica que refiere al efecto negativo sobre el ahorro fue formulada en principio por Adam Smith y luego por

David Ricardo (1985). Se plantea que el impuesto sucesorio, al recaer sobre el ahorro del sector privado, atenta contra la acumulación de capital. A su vez, esta crítica puede subdividirse en dos: por un lado, la consideración del efecto sobre el ahorro derivado de la alteración en las decisiones de los agentes, y por el otro, el efecto prescindiendo de dicha influencia psicológica.

En cuanto a la primera, se sostiene que la existencia del impuesto puede incentivar a las personas a modificar su conducta en detrimento del ahorro. En algunos casos, es posible que alguien se vea alentado a aumentar su consumo para evitar la “confiscación” de su patrimonio. Sin embargo, puede ocurrir lo contrario. Una persona, ante la proximidad de su muerte, puede pretender dejar una masa determinada de riqueza a sus herederos. Ante el conocimiento de que su patrimonio será gravado tenderá a aumentar su ahorro con el fin de poder dejar, al menos, esa cuantía a los herederos una vez descontado el impuesto. En definitiva, el efecto neto en la decisión de ahorro de las personas es incierto. De todas formas, como señala Jarach (1983), en la sociedad moderna el ahorro y la acumulación de capital no dependen de decisiones individuales sino que se deben a decisiones de las empresas y, entre ellas, grandes sociedades de capital. Resulta poco factible que una S.A. altere cierta decisión productiva o de inversión a raíz de la preocupación de un accionista por el destino de su patrimonio después de su muerte.

Respecto de la segunda vía a través de la cual se ve afectado el ahorro, Ricardo (1985) sostiene lo siguiente: *“Si las necesidades del Gobierno, cuando quedan atendidas mediante el cobro de impuestos adicionales, dan lugar a un aumento de la producción, o a una reducción en el consumo del pueblo, los impuestos recaerán sobre la renta, y el capital nacional*

permanecerá invariable; pero si no hay aumento de producción o reducción del consumo improductivo por parte del pueblo, los impuestos recaerán necesariamente sobre el capital, es decir, que disminuirán los fondos destinados al consumo productivo”.

En otras palabras, Ricardo (1985) advierte que un nuevo impuesto puede: a) *disminuir el consumo y sólo afectar la renta; es decir, como si se pagase el impuesto reduciendo una parte de fondos que, de todos modos, se destinarían a “consumo improductivo”;* o b) *si la sociedad no disminuye su consumo ni aumenta la producción, en ese caso, el impuesto se costearía con ahorros que irían a transformarse en capital (“consumo productivo”).*

En tanto grava al sector de más altos ingresos y, precisamente, es éste el que posee una mayor propensión a ahorrar, el impuesto sucesorio efectivamente recae sobre el ahorro privado. Sin embargo, cabe preguntarse: ¿El efecto sobre el ahorro privado trae aparejado necesariamente una reducción en la acumulación general de capital?

En primer lugar, en la medida en que se parta de la premisa que el Estado efectuará gastos de consumo socialmente inútiles, se afirmará que toda reducción de los recursos del sector privado en pos de incrementar las arcas del Estado será perjudicial para el conjunto de la población³. Sin embargo, si nos detenemos a

³ *Esto se expone claramente en las siguientes palabras del Dr. en Economía Alex Tabarrok: “Un dólar pagado en impuestos difícilmente es lo mismo que un dólar enviado al Ejército de Salvación. Si Carnegie hubiese tenido que pagar un impuesto como el que él mismo propone su patrimonio hubiese terminado en cofres de anónimos del gobierno y nunca hubiese sido visto nuevamente”. Tabarrok, A: “Impuesto a la herencia: teoría, historia y ética”. Ed. Eseade*

analizar el destino del gasto público, es posible derivar conclusiones diferentes, O'Connor (1973). Una parte del gasto público, la inversión social, es destinada a realizar inversiones (obras de infraestructura en comunicación, transporte, energía, investigación y desarrollo etc.) que ningún capital individual por sí mismo podría llevar a cabo. Estas inversiones contribuyen directamente a aumentar la productividad del trabajo. Otra porción, el consumo social, consiste en gastos que, al asumirlos el Estado, contribuyen a disminuir el costo de reproducción de la fuerza de trabajo (educación, salud, seguros sociales).

Las dos categorías de gasto estatal expuestas (inversión social y consumo social) conforman lo que O'Connor denomina capital social, el cual es un gasto que resulta productivo para el capital, propiciando la acumulación. Finalmente, una tercera fracción de las erogaciones estatales, el gasto social, está dirigida a mantener la armonía social, asegurando la propia legitimación del Estado (subsidios a la pobreza y desempleo, programas de asistencia social, etc.). Este último tipo de erogaciones no resultan productivas para el capital a pesar de ser un gasto necesario para su reproducción. En definitiva, podemos señalar que el efecto del impuesto en la formación de capital dependerá, en parte, del destino del Gasto Público.

En segundo lugar, teniendo presente su capacidad de recaudación, la crítica pierde aún más fuerza. Difícilmente pueda atribuírsele un efecto relevante en la acumulación de capital a un gravamen que representa un 0.5% de la recaudación total de los países en que se encuentra actualmente vigente. De todas formas, debe notarse que por

(2002). Aquí Tabarrok se refiere a Andrew Carnegie, un millonario estadounidense que, hacia fines del siglo XIX, realizó una importante campaña a favor del Impuesto a la Herencia.

más pequeña que sea la masa recaudada, el efecto redistributivo (objetivo primordial, no debe olvidarse) queda asegurado por el carácter progresivo del tributo. Dado un determinado monto y una cierta estructura de Gasto Público, el impuesto contribuiría a que su financiamiento sea más equitativo. Como alternativa posible, la implementación bien puede venir de la mano de una afectación específica, aportando simultáneamente a modificar la estructura del Gasto Público, persiguiendo algún objetivo focalizado.

En tercer lugar, cabe señalar que hasta aquí hemos planteado la discusión en torno al efecto del impuesto a la herencia sobre el nivel de ahorro agregado aceptando tácitamente la esencia teórica que presenta a toda reducción en el ahorro como perjudicial para la acumulación de capital. Este argumento tiene como premisa la noción, compartida por Clásicos y Neoclásicos, que toda abstención de consumo conduce necesariamente a un acto de inversión. Por ese motivo, Ricardo (1985) sostiene que de costearse el impuesto con ahorros, se estaría afectando el “capital en potencia”. Sin embargo, esta concepción teórica fue refutada por Keynes (2001) en su Teoría General hace ya más de setenta años. Desde este punto de vista, el ahorro no es otra cosa que la porción no consumida del ingreso, es decir, no es más que un simple residuo. Por lo tanto, ya no es válido argumentar que todo ahorro deba necesariamente fluir hacia la inversión. El dinero no sólo actúa mediando el intercambio de mercancías, sino que también funciona como reserva de valor; es posible atesorar riqueza en forma de dinero líquido. Por lo tanto, si bien parte del ahorro puede destinarse a la inversión, otra parte se mantendrá inmóvil, atesorada.

Lo relevante de este punto es la relación causal entre el ahorro y la inversión, que resulta inversa a la visión neoclásica. El ahorro no determina la inversión sino que es al revés. La causalidad va desde la inversión hacia el ahorro: la inversión repercute en la producción y el ahorro queda determinado como un residuo acorde al nuevo nivel del producto. Por lo tanto, la crítica que intenta mostrar que el impuesto reducirá el nivel de inversión de una economía vía una reducción en el ahorro, puede ser rechazada.

Finalmente, en cuanto al efecto sobre la iniciativa privada, suele sostenerse que, en el caso de que los bienes sean ilíquidos (básicamente la propiedad inmueble), la imposición puede forzar la venta de los mismos para afrontar el pago del impuesto. Esta posibilidad es mayor cuanto más improductiva sea esa propiedad. Siguiendo este argumento, la estructura productiva del país podría verse afectada, al destruirse negocios en marcha y desincentivarse futuras inversiones.

Sin embargo, dentro de las normativas del gravamen sucesorio suelen incluirse cláusulas que afrontan este problema, las cuales debilitan el argumento. Éstas incluyen normalmente casos como exenciones o facilidades de pago en casos de que lo heredado sea una empresa familiar o PYME. De esta forma, se evitan las ventas de empresas que pertenecen a individuos que no pueden efectuar el pago del impuesto sin destruir la actividad productiva en cuestión.

1.3.2. SITUACIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS

1.3.2.1. ORIGEN DE LAS MANDAS FORZOSAS

Las mandas forzosas tienen un origen de naturaleza religiosa y se generaban cuando una persona estaba a punto de fallecer, ya que estas normalmente entregaban parte de sus bienes a entidades de bien social o la propia Iglesia.

Una investigación de la época colonial en Argentina demuestra que una pequeña parte de los bienes o dineros eran entregados al legado de las “mandas forzosas y acostumbradas”. Allí precisa ROSAL MIGUEL (2000) que *“... generalmente se separaban de los bienes unos pocos reales, uno o dos a cada una de ellas; en nuestros estudios sobre la época colonial habíamos visto que las mandas forzosas eran “la conservación de los Santos Lugares de Jerusalén”, “la redención de cristianos cautivos”, “la fábrica de la Santa Iglesia Catedral”, “la Hermandad de María Santísima de los Dolores y Ánimas Benditas del Purgatorio” y “la Esclavitud del Santísimo Sacramento”.*

Inclusive existe una Ley emitida por el Rey Carlos III de España de 1770 que prohíbe hacer mandas a los confesores, sus deudos, Iglesias y Religiones. Ello se puede apreciar de la Ley XV tal como se aprecia a continuación:

“Ley XV. Don Carlos III en San Idelfonso por resolución a consejo del 25 de setiembre de 1770 y del Consejo del 18 de agosto de 1771, regula la Observancia del auto acordado prohibitivo de hacer mandas a los confesores, sus deudos, Iglesias y Religiones.

Por auto acordado 3 tit. 10 lib. 5 de la Nueva Recopilación se dispone lo siguiente: La ambición humana a llegado a corromper aún más lo sagrado; pues muchos confesores olvidados de su conciencia con varias sugerencias inducen a los penitentes, y lo que es más a los que están en artículo de muerte, a que les dexen (sic) sus herencias con título de fideicomisos, o con el de distribuirlas en obras pías, o aplicarlas a las Iglesias y Conventos de su instituto, fundar capellanías y otras disposiciones pías; de donde proviene, que los legítimos herederos, la jurisdicción de la Real Hacienda quedan defraudados, las conciencias de los que esto aconsejan y ejecutan (sic) bastantemente enredadas, y sobre todo el daño es gravísimo, y mucho mayor el escándalo; y aunque para ocurrir a todo convendría prohibir absolutamente a los Escribanos, hacer escrituras en que directa o indirectamente resulten beneficiados los confesores”⁴.

De lo mencionado hasta este momento se aprecia que las “mandas forzosas” tenían naturaleza religiosa y no tenían naturaleza tributaria, ni estaban ligadas a la incorporación de recursos a favor del fisco como tributos. Ello cambió a partir de la publicación del Decreto del 22 de setiembre de 1826, el cual fuera dictado por Andrés de Santa Cruz, quien en ese momento era presidente del Consejo de Gobierno. De esta manera, como refiere VALVERDE GONZÁLES (2004) el concepto de “mandas forzosas” “... quedaron reducidas a una sola llamada de Restauración, creada para que su producto sirviera de fondo para el pago de la deuda nacional interna, de lo que podemos colegir, sin hacer mayores esfuerzos que su regulación inicial

⁴ Novísima recopilación de las leyes de España

obedeció ya no a fines altruistas, sino de apremio económico con el objeto de consolidar la deuda interior. Como se advierte, las mandas testamentarias con finalidades religiosas prontamente se trocaron en Mandas Forzosas por cuestiones de interés público, para obtener recursos a favor del erario nacional, dado que por Decreto del 13 de agosto de 1830 se estipuló que dichas mandas se destinarán al pago de reformas militares, considerando que su rendimiento estaba destinado a la extinción de la deuda pública, cuyos montos serían recolectados por la Caja de Amortizaciones como lo expresaba el Decreto del 11 de octubre de 1833”.

Conforme lo señala ROMERO EMILIO (2006), “En realidad el cuadro tributario de ésta época es curioso e interesante. Hay muchas contribuciones que se cobraban en las provincias, a pesar de estar derogadas, pero en general las pocas que quedaron fueron rindiendo tan poco, debido a su falta de cobranza y organización, que no vale la pena mencionarlas. Las llamadas “Mandas Forzosas” que se pagaban por cada testamento, la de “venta de oficios”, que no fue derogada sino que cayó en desuso, no rindieron hasta el año 1848 ni siquiera dos mil pesos”.

1.3.3. TRATAMIENTO TRIBUTARIO PERUANO DE LAS HERENCIAS, DONACIONES Y LEGADOS - LEY DEROGADA N° 2227

A continuación se analizará la legislación que consideraba al Impuesto sobre las Herencias, **haciendo mención expresa que dicho tributo está actualmente derogado** y que se presenta los datos a título informativo, tomando en cuenta que se pretende restituirlo, según la propuesta del Presidencia de la República.

1.3.3.1. BASE IMPONIBLE

Respecto a la base imponible sobre la cual se deberán aplicar las tasas antes señaladas, la propia norma en sus artículos 5° y 6° precisa que se deberán tomar en cuenta las cantidades entregadas por la liquidación de las pólizas de seguros, sea cuales fuere la forma y denominación del contrato, que se entreguen a los herederos del asegurado o a la persona a cuyo favor se extendió la póliza. También estarán sujetos al impuesto materia de análisis todos los bienes, sean muebles o inmuebles radicados en el país, y las acciones o derechos que en él se posean, aun cuando la sucesión se haya abierto en el extranjero.

1.3.3.2. DEDUCCIONES Y MÍNIMOS NO IMPONIBLES

Según lo establecido en el art. 10, la regulación del impuesto se hará sobre el monto del haber de cada heredero, tomando el activo neto, deducidos los gananciales del conyugue, caso de haberlo, y las deudas justificativas de la sucesión, o sobre el monto de cada legado o donación cuando se trate de estas sucesiones

1.3.3.3. ALICUOTAS

El 12 de febrero de 1916 se publicó la Ley N° 2227 que creó el Impuesto sobre las Herencias, Donaciones y Legados. El texto del artículo 1° de dicha norma señala que las transmisiones de toda clase de bienes, acciones y derechos que se verifiquen por sucesión, a título de herencia, legado o donación, están sujetas al impuesto materia de esta Ley, con arreglo al grado de parentesco entre el causante donante y adquirente, y con sujeción a los tipos (*Ver cuadro N° 02*).

En el caso de las suma de dinero que se otorguen a través de legados, excluyendo las que tengan por fin objetos de beneficencia y obras públicas, deberán aplicar la tasa del 10%.

Existe una tasa gradual si los montos de la herencia son más elevados. El artículo 3° de la norma en mención determina que el impuesto se aumentará gradualmente, según las sumas recibidas, (*Ver cuadro N° 03*)

Cabe precisar que en la fecha que se dictó la Ley N° 2227 el patrón monetario en el Perú era la Libra Peruana, “...*la cual fue la moneda de oro emitida por Perú con un peso de 7,9881 gramos entre los años 1898 y 1930 para circulación interna. Era equivalente a 10 veces un sol de plata y también fue emitida en forma de billetes, circulando la moneda de oro de manera paralela a las monedas de plata*”

El texto del artículo único de la Ley N° 8758 que modificó al artículo 25° de la Ley N° 2227 precisó que en el caso de los extranjeros no domiciliados en la república, abonarán en la

misma proporción que los nacionales, el impuesto sucesorio por los bienes que hereden en el país⁵.

1.3.3.4. EXCEPTUADOS DEL PAGO DEL IMPUESTO

El texto del artículo 20º de la Ley N° 2227 determinó que solo estarán exceptuados del pago del impuesto:

- a) Las **hijuelas**⁶ correspondientes a las sucesiones en línea recta hasta la suma de quinientas libras. En las que excedan de este valor se calculará el impuesto descontando las quinientas libras que se declaran exoneradas.
- b) Las sucesiones que recaigan a favor de instituciones de beneficencia, instrucción y obras públicas, cualquiera que sea el monto de ellas.
- c) Los bienes que se trasmitan en razón de una sucesión, si el instituyente los hubiera adquirido, a su vez, por herencia, dentro de los cinco años anteriores a su fallecimiento y hubiera abonado el Impuesto con arreglo a esta ley.

⁵ En la norma original antes del cambio se determinaba que los extranjeros no domiciliados debían pagar la tasa más elevada.

⁶ En España, tradicionalmente se ha denominado "hijuela" al conjunto de bienes y derechos que se adjudican, en pago de sus derechos hereditarios, a cada uno de los herederos; es decir, son hijuelas los lotes hereditarios, que se recogen en el cuaderno particional o escritura de división o partición de la herencia. Actualmente en España ya no se emplea este término sino el de lotes hereditarios o adjudicaciones hereditarias. Esta información puede consultarse en la siguiente página web: <http://forum.wordreference.com/showthread.php?t=58268>.

1.3.3.5. INTERESES Y MULTAS

En caso de omitir el cumplimiento de la obligación antes señalado, sufrirán el recargo del 25% sobre el valor del impuesto.

1.3.3.6. PERIODO DE PRESCRIPCIÓN

El derecho a cobrar el impuesto prescribía a los cinco (5) años.

1.3.3.7. PENALIDADES

Existía una especie de penalidad a los bancos y demás instituciones de crédito, al precisarse que dichos entes no podrán hacer entrega de las pólizas, bienes, acciones o derechos, mientras que los herederos no cumplan con exhibir el comprobante del pago del Impuesto. El castigo hacia ellos era de pagar el propio tributo y el 2% de la suma entregada como multa.

El pago del Impuesto se debía efectuar dentro de los treinta días más el término de la distancia, contados desde la fecha en la cual se haya declarado herederos a través de un testamento o de una declaratoria de herederos, en el caso de una sucesión intestada. Es en ese plazo que se deberá cumplir con el pago del tributo respectivo.

La valorización de los bienes corre a cargo de los peritos designados por el Tesorero Fiscal o el funcionario o entidad que haga sus veces, abonándose por el Fisco los honorarios respectivos.

También existían reglas que deberían cumplir los jueces, los notarios públicos y los registradores. Así, en el caso de los **JUECES** se determina que no ministrarán posesión de los bienes por razón de herencia, sin que se acredite con el certificado respectivo haberse pagado o garantizado el impuesto. En lo que respecta a los **NOTARIOS PÚBLICOS**, se indica que no autorizarán contratos ni insertarán en sus registros escrituras sobre bienes o responsabilidades testamentarias, ni expedirán testimonio sin la manifestación del certificado de pago o de garantía del impuesto que devolverán al interesado después de inserto en el instrumento. Por último, en el caso de los **REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD INMUEBLE**, éstos no podrán anotar en los registros de su cargo, acto o contrato alguno sobre bienes afectos al impuesto, sin que se acredite previamente el pago o afianzamiento de éste.

Por último, en el artículo 14 señala que si se prueba que hubo exceso en la tasación, y este representa el 25% o más del valor real de los bienes, sin perjuicio de la restitución del caso, se declarará la inhabilidad del perito para intervenir e nuevas operaciones judiciales y se le impondrá una multa equivalente a cuatro veces la cantidad indebidamente cobrada por razón del impuesto, en beneficio de los interesados en la sucesión a quienes abonará también las costas del juicio.

1.3.3.8. VIGENCIA DEL TRIBUTO

Este tributo fue derogado en la época del segundo gobierno del arquitecto Fernando Belaunde Terry (1980 – 1985) por tener la característica de ser anti técnico y de muy difícil

recaudación. Ello determinaría también que las tasas iniciales estaban orientadas tomando como base las Libras Peruanas y nuestro país había pasado por diversos procesos inflacionarios, los cuales obligaron a que se varíe también la moneda a utilizarse⁷.

Cabe indicar que a raíz de la publicación de la Ley N° 29477, Ley que inicia el proceso de consolidación del espectro normativo peruano, se señala en su artículo 2° una lista de normas que se encuentran derogadas tácitamente. Así, se menciona que no forman parte del ordenamiento jurídico vigente una serie de normas que se encuentran derogadas de manera tácita, dentro de las que se encuentra la Ley N° 2227.

El texto del artículo 7° de la Ley N° 29477 considera que las obligaciones y derechos que pudieran haber generado las normas listadas en los artículos precedentes, mientras hubieren estado vigentes, se sujetan a lo establecido en los artículos 62° y 103° de la Constitución Política del Perú. Lo enunciado en los artículos precedentes no acarrea necesariamente la nulidad, insubsistencia o derogación implícita de normas posteriores expedidas a consecuencia o por mandato de las normas listadas en ellos; ni implica rehabilitación de disposiciones derogadas expresamente.

⁷ *Tengamos presente que en nuestro país hemos pasado de Las Libras Peruanas (Lp) a los Soles de Plata (S/), luego a los Soles de Oro (S/), posteriormente a los Intis (I/), luego los Intis millón y finalmente el Nuevo Sol (S/) que es la moneda actualmente en curso.*

1.3.3.9. GESTION DEL IMPUESTO

Los bienes eran administrados por el Tesoro fiscal del departamento o del funcionario o de la entidad oficial que lo reemplace conforme a ley.

1.3.3.10. LIMITACIONES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO

- ✓ Fue derogado por tener la característica de ser anti técnico y de muy difícil recaudación, ello por el hecho que era más costoso administrarlo que lo que finalmente se recaudaba.
- ✓ Determinaría también que las tasas iniciales estaban orientadas tomando como base las Libras Peruanas y nuestro país había pasado por diversos procesos inflacionarios, los cuales obligaron a que se varíe también la moneda a utilizarse.
- ✓ Se generaron problemas con los herederos, ello por el hecho que al recibir un patrimonio se vieron obligados a vender parte del mismo para poder cancelar el tributo.

1.3.4. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA LEGISLACIÓN COMPARADA: PAÍSES QUE CUENTA CON UN IMPUESTO A LAS HERENCIAS

1.3.4.1. LEY N° 29/1987 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES - ESPAÑA

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – Ley N° 29/1987 se ha utilizado a favor de una distribución más

equitativa de la riqueza, al ser la herencia y las donaciones el factor más importante de concentración de patrimonio, por lo que este Impuesto que la grave, con el carácter de progresivo en términos razonables, ayudaría a un reparto más equitativo de la propiedad. Así como reducir las desigualdades sociales. Respecto a la eficacia económica, contribuiría a disminuir la perpetuación de la acumulación de riqueza en determinados estratos de la sociedad, al mismo tiempo que fomentaría la igualdad de oportunidades y la aplicación de otros principios tributarios, con la reducción de las desigualdades en la distribución de la renta.

En este caso se destacan la descentralización de decisión en el tributo en manos de las Comunidades Autónomas y una particular modalidad de globalidad y progresividad sobre los sujetos del gravamen.

Si bien el impuesto constituye un ingreso fiscal de las Comunidades Autónomas, la Ley Nacional sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones regula los aspectos centrales del impuesto, quedando para las Comunidades Autónomas cierta disposición sobre las deducciones, que como resultado de la competencia tributaria entre dichas jurisdicciones y de su interacción con demás países de la Unión Europea, evidenciaron importantes reducciones en el impuesto. No obstante, en todos los casos se busca gravar a los beneficiarios que gocen de un mayor patrimonio, ya sea preexistente o como consecuencia a la herencia recibida. Las principales reducciones de la cuota tributaria se centran sobre bienes afectados a alguna actividad económica, a la vivienda habitual,

extendiéndose los beneficios generalmente sólo sobre las personas con grado de parentesco más cercano.

a) BASE IMPONIBLE

Se gravan los bienes del causante que se encuentren en España.

La base imponible es el valor neto de la adquisición individual de los herederos, entendiendo como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles, las que incluyen reducciones por empresa que continúen siendo explotadas por los herederos durante determinado período de tiempo, y sobre la vivienda familiar. Se suma el seguro de vida que pueda recibir el beneficiario aunque se le permite el descuento a las dos primeras categorías (incluyen ascendientes, descendientes y cónyuges) los seguros de vida hasta aproximadamente € 9.000.

b) DEDUCCIONES Y MÍNIMOS NO IMPONIBLES

La base liquidable resulta de la aplicación sobre la base imponible de las siguientes reducciones⁸: para los descendientes menores de 21 años, se establece una deducción de €16 mil más €4 mil por cada año de edad inferior a veintiuno que tenga el

⁸ Según la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las reducciones que hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma, estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

beneficiario, sin que la reducción pueda exceder los □48 mil. Además, para herederos con más del 33% de minusvalía se considera una reducción de la base de □48 mil, que en el caso que la minusvalía supere el 65% se ampliará hasta □150 mil. Las donaciones, en la normativa nacional, no tienen derecho a mínimos exentos, reservados exclusivamente a las sucesiones. *(Ver cuadro N° 4)*

c) ALÍCUOTAS

Las tasas se aplican a partir de las reducciones existentes para el contribuyente en particular. En esta instancia, no se aplican alícuotas distintas según la relación parental de los herederos con el causante. Las alícuotas varían con una primera progresividad desde una mínima media y marginal de 7,65 % hasta una marginal máxima del 34%. *(Ver cuadro N° 5)*.

Sin embargo la escala de alícuotas descriptas no resultan en el pago definitivo del impuesto, debido a que la legislación española interpreta la progresividad y subjetividad del tributo de una manera particularmente amplia. En efecto, si bien es cierto que en la mayoría de las legislaciones suelen contemplarse tratamientos diferenciales según el grado de parentesco, lo cual no sólo responde a una protección de los herederos que usufructuaban los bienes aunque no su titularidad (cónyuges e hijos), sino también a evitar cierta elusión del impuesto ante la posibilidad de saltar generaciones intermedias (legar hacia los nietos evitando el impuesto en una generación), en el caso español la cuota final del tributo está en relación al patrimonio preexistente del beneficiario, mostrando no sólo una subjetividad profunda en la concepción del tributo,

sino también una mayor progresividad en la recaudación del mismo. *(Ver cuadro N° 6).*

De esta manera, el ajuste que se realiza a la cuota tributaria permite una mayor progresividad del impuesto, ya que contempla las características personales del heredero al momento de recibir la transferencia a título gratuito. *(Ver tabla N° 01)*

d) EXEPTUADOS DEL PAGO DEL IMPUESTO

- ✓ Los premios obtenidos en juegos autorizados.
- ✓ Indemnizaciones
- ✓ Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios concedidos por entidades públicas o privadas.
- ✓ Las cantidades, prestaciones o utilidades que entreguen las corporaciones, asociaciones, fundaciones, entre otros
- ✓ Las cantidades que perciban los beneficiarios de planes y fondos de pensiones.

e) INTERESES Y MULTAS

El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado 2 del artículo 18 de esta ley se considerará infracción grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.

f) PERIODO DE PRESCRIPCIÓN

El derecho a cobrar el impuesto prescribía a los cinco (4) años.

g) PENALIDADES

El incumplimiento de las obligaciones establecidas Cuando se trate de órganos jurisdiccionales, la autoridad competente del Ministerio de Hacienda pondrá los hechos en conocimiento del Consejo General del Poder Judicial, por conducto del Ministerio Fiscal, a los efectos pertinentes. Se sancionará de acuerdo a lo establecido en art. 132 de la Ley General Tributaria.

h) GESTIÓN DEL IMPUESTO

En cuanto a la gestión, la titularidad de la competencia funcional para la gestión y liquidación del ISD corresponde a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo. No obstante, algunas CC AA han atribuido con distinto alcance la gestión y liquidación a las Oficinas Liquidadoras del Distrito Hipotecario a cargo de los Registradores de la Propiedad.

i) LIMITACIONES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO

- ✓ Se ha suscitado polémicas desde el punto de vista del sujeto pasivo que lo soporta, puesto que es un impuesto fuerte y excesivamente progresivo debido a su tarifa y a los coeficientes multiplicadores.

- ✓ De ser un Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas de régimen Común e Impuesto concertado o convenido con las Diputaciones Forales Vascas y la Comunidad Foral de Navarra, ha hecho difícil el mantenimiento o introducción en esas legislaciones los criterios básicos en los que se basa el Impuesto.
- ✓ El impuesto a la herencia ha sido flexibilizado en varias comunidades, en especial para fomentar la sucesión en empresas familiares. "Eso ha permitido mantener la unidad económica y no menoscabarla para una sucesión patrimonial. Al tener que vender parte de los activos para pagar un impuesto se destruye valor, es una suerte de expropiación".

1.3.4.2. LEY N° 14.044 IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES- ARGENTINA/BUENOS AIRES

En este caso se presentan las estimaciones de alcance e incidencia del impuesto sobre las herencias en la Provincia de Buenos Aires, que dieron sustento a las modificaciones planteadas en la Ley impositiva 14.200 y que permitieron finalmente hacer efectiva y progresiva la recaudación del tributo a partir de 2011.

a) BASE IMPONIBLE

Grava todo aumento de riqueza (bienes recibidos- inmuebles, automotores, depósitos, títulos públicos, acciones, etc.) obtenido como consecuencia de una transmisión a título gratuito, que comprenda o afecte bienes situados en la

Provincia y/o beneficie a personas físicas o jurídicas con en la misma.

Entre las transmisiones a título gratuito que se encontrarán alcanzadas por este impuesto citamos, a modo de ejemplo, las herencias, donaciones, legados y cualquier otro hecho que implique un enriquecimiento a título gratuito.

Si se tratase de una herencia o legado, el hecho imponible se producirá en el momento mismo del deceso del causante. Si se tratase de una donación la ley dispone que el hecho imponible se produzca en el momento en que el beneficiario acepte la misma.

Ley señala que no es objeto de impuesto si el monto total del enriquecimiento patrimonial obtenido a título gratuito no supera los \$50.000 pesos. Este último importe será de \$200.000 pesos cuando se trate de padres, hijos y cónyuge

b) DEDUCCIONES Y MÍNIMOS NO IMPONIBLES

Del haber transmitido según correspondiere se Deducirán:

- ✓ *Las deudas dejadas por el causante al día de su fallecimiento*
- ✓ *Los gastos de sepelio del causante hasta un máximo de \$10,000 (art. 317 CF).*

Originalmente se encuentran exentos los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito que no superen los \$50.000 pesos. Este último importe será de \$ 200.000 pesos cuando se trate de padres, hijos y cónyuge.

c) ALÍCUOTA

La alícuota se determinará computando la totalidad de los bienes recibidos por el beneficiario, en la Provincia y/o fuera de ella, según el caso.

Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en otra jurisdicción por gravámenes similares al presente. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en otra jurisdicción. A la fecha no se ha implementado el impuesto en las restantes jurisdicciones.

En el enriquecimiento obtenido a título gratuito proveniente de transmisiones sucesivas o simultáneas efectuadas por un mismo transmitente a una misma persona en un plazo de cinco años, contados a partir de la primera transmisión, la alícuota se determinará de acuerdo al monto total del enriquecimiento. El reajuste se efectuará a medida que se realicen aquéllas, considerando lo pagado como pago a cuenta sobre el total que corresponda en definitiva.

Las alícuotas se establecerán en base a una serie de escalas. Hay tres líneas de parentesco, la descendiente (hijos, nietos y demás), la ascendiente (padre, abuelo, etc.) y la colateral, formada por parientes que descienden del mismo tronco (hermanos, primos, etc.). En la última los Grados se cuentan ascendiendo al tronco común primero y luego descendiendo.

Por ejemplo, los hermanos están en segundo grado colateral, hijos y padres en primer grado, nietos y abuelos en segundo

grado, en cada caso descendiente y ascendientes, respectivamente. (Ver Cuadro N° 7).

d) EXEPTUADOS DEL PAGO DEL IMPUESTO

- ✓ No es objeto de impuesto si el monto total del enriquecimiento patrimonial obtenido a título gratuito no supera los \$50.000 pesos. Este último importe será de \$200.000 pesos cuando se trate de padres, hijos y cónyuge.
- ✓ Las transmisiones a favor del Estado Nacional.
- ✓ Los bienes donados o legados que reciban las instituciones religiosas, de beneficencia, entre otros.

e) INTERESES Y MULTAS

- ✓ Multa automática por no presentar DDJJ.
- ✓ Multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar,
- ✓ Multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco, si se encuadrara la infracción como tal.

f) PERIODO DE PRESCRICIÓN

El derecho a cobrar el impuesto prescribía a los cinco (5) años.

g) PENALIDADES

Los contribuyentes o responsables podrán interponer ante la Autoridad de Aplicación demandas de repetición de los gravámenes y sus accesorios, cuando consideren que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa. Siendo la Autoridad de Aplicación la que compense los importes pertinentes.

h) GESTIÓN DEL IMPUESTO

En cuanto a la gestión de los bienes en herencia, tendrán la titularidad los jueces, funcionarios y escribanos públicos, quienes deberán exigir la justificación del pago del impuesto o, en su defecto, la intervención y conformidad de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires para la entrega, transferencia, inscripción u otorgamiento de posesión de bienes afectados por este gravamen.

i) LIMITACIONES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO

- ✓ Muchos especialistas prevén que el impacto en la economía será negativo, tanto en el ahorro, como en la inversión, consecuencia conocida por la experiencia y opiniones de doctrina calificada. Además otras jurisdicciones imitarán a la Provincia creando conflictos de movilidad de capitales con pagos a cuenta complejos en función de la radicación de los bienes.
- ✓ Las restricciones a la transmisión e inscripción de bienes, pueden resultar muy injustas ante casos en que deberá efectuarse su venta previa para afrontar el impuesto.

- ✓ Los legisladores de la oposición manifiestan que este impuesto se convertirá en un tributo regresivo y que castigará a amplios sectores sociales.
- ✓ Los especialistas establecen que este impuesto desalienta sensiblemente el ahorro, por lo que se entiende que un impuesto bastante inferior al 100% pueda, incluso, generar mayores recursos, eligiendo no el impuesto que iguala los recursos sino el que maximice su rendimiento.

1.3.5. ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA POSIBLE APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS

Si la muerte pone fin a la existencia de las personas pero no la de sus bienes, ello trae como consecuencia que de manera automática se extinga al sujeto de derechos, con lo que se origina sin necesidad de documento alguno la figura de la sucesión indivisa, con respecto a la mencionada figura enfocaremos los efectos tributarios de la posible aplicación del Impuesto a las Herencias:

1.3.5.1. LAS REGLAS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO QUE HACEN REFERENCIA A LA SUCESIÓN INDIVISA:

Conforme lo determina la Norma XI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual fuera aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, las sucesiones indivisas domiciliadas en el país se encuentran sometidas al cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicho Código y en las leyes y reglamentos tributarios.

Del mismo modo, se consideran sometidas a las mismas normas aquellas sucesiones indivisas que tengan la condición de no domiciliadas en el país, ello respecto de sus patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el Perú. Por lo que (i) deberán constituir domicilio en el Perú, o (ii) nombrar representante con domicilio en él.

Dentro de los artículos del Código Tributario que estarían relacionados con la sucesión indivisa encontramos a los siguientes:

- ✓ El artículo 7° del Código Tributario, que considera dentro de la definición del deudor tributario a aquella "...persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable".
- ✓ En idéntico sentido el artículo 8° del Código Tributario precisa la definición de contribuyente, señalando que es "...aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria".
- ✓ También existe una mención a los herederos y legatarios en el artículo 17° del referido código, al considerarlos como responsables solidarios en calidad de adquirentes de bienes, sólo hasta el límite del valor de los bienes que reciban.
- ✓ Finalmente, el texto del artículo 25° del Código Tributario establece que la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En este punto se observa que se mantiene el principio de la responsabilidad limitada hasta por el límite del valor de los bienes y derechos que éste reciba.
- ✓ Cabe precisar que el artículo 661° del Código Civil consigna este tipo de responsabilidad, según la cual el heredero

responde respecto de las deudas y cargas de la herencia sólo hasta donde alcancen los bienes de ésta.

- ✓ Es pertinente mencionar que únicamente se transmiten a los herederos y legatarios los bienes y derechos más no lo correspondiente a las sanciones, dado el carácter personalísimo de las mismas. Este criterio se encuentra establecido en el artículo 167º del Código Tributario. El artículo en mención precisa lo siguiente: “Por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias”.

Al efectuar una consulta a la doctrina extranjera apreciamos que el maestro VILLEGAS, Héctor B (1993) considera aplicable lo siguiente: “Con relación a los sucesores, cabe hacer algunas consideraciones especiales. Las leyes tributarias hablan de los contribuyentes y sus herederos. Esta situación de los herederos respecto a la deuda tributaria del causante se rige por el derecho civil (...) el heredero es el continuador de la persona del causante y responde por la deuda tributaria, incluso con sus bienes”.

1.3.5.2. TRANSMISIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS A LOS HEREDEROS

Este punto resuelve a la pregunta *¿Las sanciones tributarias se pueden transmitir a los herederos?* La sanción constituye un concepto que tiene estrecha relación con la infracción, toda vez que se trata de una especie de punición por el hecho de vulnerar el cumplimiento de una norma primaria que contiene un precepto de conducta.

Para GARCÍA MAYNEZ (2002) una sanción “... es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”.

Sea cual fuera la naturaleza de las sanciones impuestas a la persona natural que falleció, por parte de la Administración Tributaria, es decir administrativas o tributarias, éstas se extinguen por el solo hecho del fallecimiento. El sustento de las ideas señaladas en los párrafos anteriores tiene como fundamento que las sanciones califican como personalísimas ya que atienden a las calidades propias e inherentes de la persona⁹.

Sobre el tema es interesante leer la postura del jurista español CALVO ORTEGA (2004) cuando precisar que “Las sanciones tributarias no son transmisibles dado que la imputabilidad legal necesaria en toda infracción y, en consecuencia, en la sanción limita ésta al sujeto infractor correspondiente. No lo son evidentemente inter vivos (donde si se quisiese hacer un planteamiento alejado del Derecho sancionatorio jugaría en última instancia el principio de indisponibilidad de las situaciones subjetivas), pero tampoco mortis causa dado que la imputabilidad estudiada anteriormente (entendida como una relación entre hecho y sujeto) genera un vínculo personalísimo”.

En igual sentido observamos el pronunciamiento del Tribunal Fiscal al emitir la **RTF N° 00993-2-2001 del 05.09.2001** determina que “La obligación tributaria que se transmite a los

⁹ En el antiguo Derecho Romano se les calificaba como “*intuitu personae*” (locución latina que indica por razón de la persona o en consideración a ella)

sucesores y demás adquirentes a título universal, es la obligación sustantiva, es decir el pago de tributos y no las obligaciones formales como la exhibición de documentos, de modo que no correspondía que se determinara la existencia de un incremento no justificado sustentándose únicamente en el hecho que los sucesores del contribuyente no cumplieron con justifica un préstamo”.

La RTF N° 2329-4-96 del 25.10.96 trata sobre el mismo tema y dice lo siguiente “Las sanciones por infracciones tributarias no son transmisibles a los herederos y legatarios del infractor, por lo que puede llevarse a cabo la sanción de cierre, en tanto ha quedado acreditado que el inmueble donde se desarrolla el objeto de la sanción temporal es conducido por la sucesión indivisa del infractor”.

1.3.5.3. LA SUCESIÓN INDIVISA Y SU MENCIÓN EN EL TUPA DE LA SUNAT:

La Sucesión Indivisa que se forma posteriormente al fallecimiento de una persona tiene dentro de los Procedimientos recogidos en el Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA) de la SUNAT algunas menciones en la Sección I, la cual regula los Procedimientos Tributarios Internos y se aprecian a continuación:

✓ INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES RUC: Procedimiento N° 01

Este procedimiento contiene los requisitos básicos que se deben aplicar cuando una persona obtiene su número de RUC ante la SUNAT. En el caso puntual de la Sucesión Indivisa se deben

cumplir otros requisitos señalados en el numeral 3 de los requisitos específicos, que están a cargo de la misma como:

- Exhibir el original y presentar fotocopia simple de la partida o acta de defunción del causante emitida por la Municipalidad según corresponda. De este modo, quien asume la calidad de Deudor Tributario es la Sucesión Indivisa, en tanto no se determine su responsabilidad de manera individualizada.

✓ **MODIFICACIÓN DE DATOS EN EL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES: Procedimiento N° 03.**

Este procedimiento determina los cambios de persona natural (que ha fallecido) a una sucesión indivisa. Aquí se aprecia que además de cumplir con los requisitos generales señalados en el TUPA para este procedimiento se deberá cumplir con exhibir el original y presentar la fotocopia simple de la partida o acta de defunción del causante (persona fallecida), emitida por la Municipalidad correspondiente¹⁰.

Si la sucesión indivisa mantiene la misma actividad del causante, entonces solo cambiará el tipo de contribuyente, manteniendo el mismo número de RUC.

✓ **SOLICITUD DE BAJA DE INSCRIPCIÓN EN DONDE SE INCLUYE AL FIN DE LA SUCESIÓN INDIVISA BAJO DOS MODALIDADES: El procedimiento N° 5**

En este caso se determina el fin de la sucesión indivisa, de tal manera que:

¹⁰ Cabe hacer referencia que en muchas Municipalidades, sean estas Distritales o Provinciales, ya no se cuentan con los archivos, toda vez que desde hace algún tiempo atrás los Registros del Estado Civil por el que se entregan las partidas de nacimiento, matrimonio o defunción son ahora distribuidas por el Registro Nacional de Identidad y Estado Civil - RENIEC.

- En caso se trate de una partición extrajudicial: Se requiere Testamento, Escritura Pública o documento privado con firmas legalizadas notarialmente. Allí se debe detallar el destino de los bienes y la adjudicación que corresponda a cada uno de los herederos legalmente declarados.
- En caso se trate de una partición judicial: Se requiere la presentación de la Resolución Judicial de Partición.

1.3.5.4. PARTICIÓN SUCESORIA:

El texto del artículo 983° del Código Civil determina que: “Por la partición permutan los copropietarios, cediendo cada uno el derecho que tiene sobre los bienes que no se le adjudique, a cambio del derecho que le ceden en los que se le adjudican”.

Sobre el mismo tema al consultar a FERRERO, Augusto (1993) se precisa que: “La partición sucesoria es el acto jurídico mediante el cual se pone fin al condominio de la herencia, adjudicándosele a cada sucesor lo que le corresponde”.

Por ello, en la medida que los herederos son calificados como copropietarios de determinados bienes que forman parte de la masa hereditaria, resulta de este modo imposible poder materializar el porcentaje hasta que no se realice la división y partición, proceso que en la sucesión indivisa puede realizarse de dos maneras:

- ✓ **PARTICIÓN EFECTUADA POR LOS PROPIOS HEREDEROS:** Esta partición también se le denomina amigable, convencional o también extrajudicial. Se realiza

cuando todos los herederos son capaces y se encuentran de acuerdo con llevar a cabo la partición, la cual puede ser realizada por Escritura Pública ante Notario o ante el propio Juez.

✓ **PARTICIÓN EFECTUADA JUDICIALMENTE:** Esta se realiza cuando no hay acuerdo entre los herederos, cuando uno de ellos la solicita o de cualquier acreedor de la sucesión o también acreedor de cualquiera de los integrantes de la sucesión. Esta modalidad de partición es obligatoria por mandato de ley cuando alguno de los herederos es incapaz.

En caso que el número de RUC haya sido cambiado de la persona fallecida a la Sucesión Indivisa, ésta última tendrá vigencia temporal, en tanto no se produzca la declaratoria de herederos. Solo cuando se determine quienes son los herederos, con las respectivas participaciones en porcentajes (%), la Sucesión Indivisa desaparecerá.

En los procedimientos antes señalados se exige la presentación del original de la copia simple de la partida de defunción del causante, precisándose además que los formularios N° 2127¹¹ y 2054¹², podrán ser firmados por el representante de la sucesión o en su defecto, por cualquiera de los herederos, los cuales deben tener capacidad de derecho.

¹¹ *SOLICITUD DE MODIFICACIÓN DE DATOS, CAMBIO DE RÉGIMEN O SUSPENSIÓN TEMPORAL DE ACTIVIDADES.*

¹² *REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES REPRESENTANTES LEGALES, DIRECTORES, MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO Y PERSONAS VINCULADAS*

1.3.5.5. LA SUCESIÓN INDIVISA EN LA NORMATIVIDAD DEL IMPUESTO A LA RENTA

Dentro de los artículos de la Ley del Impuesto a la Renta que estarían relacionados con la sucesión indivisa encontramos a los siguientes:

- ✓ El primer párrafo del artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta considera contribuyente a la sucesión indivisa.
- ✓ Dentro del tema de la definición de la base jurisdiccional del Impuesto a la Renta, observamos que el literal f) del artículo 7° de la Ley del Impuesto a la Renta, determina que en el caso de las sucesiones indivisas, éstas se consideran domiciliadas en el Perú cuando la persona natural, a la fecha de su fallecimiento tuviera la condición de domiciliado en el país.
- ✓ El artículo 17° de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que 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.

En idéntico sentido la doctrina manifiesta que “... la Ley también considera contribuyentes a las sucesiones indivisas hasta la declaratoria de herederos o declaración de validez del testamento”.

Una vez que se dicta la declaratoria de herederos o se inscriba 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

supérstite¹⁵, 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.

- ✓ De acuerdo a lo que establece el numeral 3 del artículo 49° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la sucesión indivisa deberá cumplir con presentar una declaración jurada ante la Administración Tributaria a nombre del causante, en donde consignará el total de las rentas percibidas o devengadas hasta la fecha de fallecimiento. Se precisa que el plazo para presentar esta declaración jurada es a los tres (3) meses contados a partir de la fecha en la que el causante falleció.

1.3.5.6. PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA ANUAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LA SUCESIÓN INDIVISA:

Recordemos que desde el 1 de enero (que es el inicio del cómputo del ejercicio gravable) hasta el momento en el cual una persona que genera rentas fallece (en cualquier día del año), existe un período en el cual se han generado ingresos,

¹⁵ *Hace referencia al cónyuge que sobrevive. La palabra "Supérstite" proviene del latín superstes que significa "que sobrevive".*

motivo por el cual dicho período deberá ser declarado ante la Administración Tributaria. La pregunta que surge de inmediato es ¿quién las presentará?, ello debido a que el generador de las rentas ya falleció. En ese caso quienes asumen la obligación formal de cumplir con presentar la declaración jurada sería la sucesión indivisa.

Un ejemplo nos permitirá apreciar esta situación. Veamos el caso de los herederos de una persona natural fallecida el 26 de enero de 2010 que regentaba una farmacia y que una vez reunidos todos deciden continuar con el negocio de la persona fallecida, aprovechando que la clientela del negocio está fidelizada y la ubicación de la farmacia está cerca a dos hospitales y a una clínica.

Los herederos frente a la cercanía de la fecha para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta que corresponde al ejercicio gravable 2009 deben seguir las siguientes reglas:

- ✓ **Sobre la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta por el año 2009:** La Sucesión Indivisa deberá presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta en el mes de marzo o abril del año 2010 (de acuerdo con el cronograma aprobado por la SUNAT, tomando en cuenta el último dígito de RUC de la persona fallecida, por el período comprendido desde el 01.01.2009 al 31.12.2009.

- ✓ **Respecto al período comprendido entre el 01.01.2010 y el 26.01.2010:** El numeral 3 del artículo 49º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, determina que la sucesión

indivisa se encuentra en la obligación de presentar una declaración jurada ante el fisco a nombre del causante. En la mencionada declaración consignará el total de las rentas percibidas o devengadas hasta el día de fallecimiento. Cabe precisar que el plazo para poder presentar esta declaración jurada es a los tres (3) meses contados a partir del fallecimiento del titular del negocio. En el caso materia de ejemplo, se deberá presentar a fines del mes de abril de 2010.

- ✓ **Respecto a los periodos considerados a partir del 26.01.2010:** Tomando en cuenta que se realiza actividad gravada con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría (el negocio de la farmacia), la sucesión indivisa continuará efectuando la presentación de la declaración jurada mensual correspondiente al Impuesto a la Renta y al IGV, a través del PDT N° 621 IGV – RENTA, efectuando también el pago a cuenta mes a mes.

Lo antes señalado se puede presentar de la siguiente manera:

Año: 2009

Declaración a presentar: el de la persona fallecida por el período 01.01.2009 al 31.12.2009

Responsable para presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta: La Sucesión indivisa.

Año: 2010

Declaración a presentar: el de la persona fallecida por el período 01.01.2010 al 26.01.2010 (fecha de fallecimiento).

Responsable para presentar la Declaración Jurada: La Sucesión indivisa.

Año: 2010

Declaración a presentar: de la sucesión indivisa por el período 26.01.2010 en adelante.

Responsable para presentar la Declaración Jurada: La Sucesión indivisa

1.3.5.7. LAS SUCESIONES INDIVISAS Y SU INCIDENCIA CON LA LEGISLACIÓN DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS (IGV):

El articulado de la Ley del IGV que guarda relación con la sucesión indivisa encontramos a los siguientes:

- ✓ El contenido del artículo 9º de la Ley del IGV, el cual determina como sujetos del impuesto, entre otros, a la Sucesión Indivisa siempre que esta:
 - Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución.
 - Presten en el país servicios afectos.
 - Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.
 - Ejecuten contratos de construcción afectos.
 - Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles.
 - Importen bienes afectos.

En caso que la Sucesión Indivisa no efectúe actividad empresarial pero si realice operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IGV, será considerada como sujeto afecto en la medida que sean habituales en dichas operaciones.

Pese a ello, es preciso señalar que si la Sucesión Indivisa ejerce actividad empresarial y además realiza operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas, será considerada como sujeto afecto en tanto sean habituales en dichas operaciones.

Para poder calificar la condición de “habitualidad” la Administración Tributaria tendrá que considerar entre otros factores a la naturaleza, monto o frecuencia de las operaciones.

- ✓ En caso se trate de una operación que corresponda la venta de bienes muebles: Lo importante es determinar si al momento de adquirir o producir bienes se tuvo en consideración su uso, consumo o venta.
- ✓ En caso se trata de una operación en la cual se ejecutan de prestaciones de servicios: Se considerarán habituales solo aquellos servicios que sean generosos y que además tengan características que sean similares a los que se prestan del tipo comercial, por ello se debe evaluar la frecuencia y/o monto.
- ✓ En caso se trate del supuesto de la primera venta de inmuebles efectuada por el constructor: Aquí se debe evaluar si se ha realizado la venta de por lo menos dos (2) inmuebles dentro de un período de doce (12) meses, ello para ver la posibilidad de afectar el IGV a partir del impuesto a partir de la segunda transferencia, efectuando una salvedad para el caso de transferencia de inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados, sean de manera total o parcial para efectos de su enajenación, ya que en estos casos la operación siempre estará gravada.

- ✓ Cuando se produzca la importación de bienes: No se requiere habitualidad o actividad empresarial para ser calificado como sujeto del Impuesto General a las Ventas.

1.3.5.8. LA NORMATIVIDAD DEL REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE PAGO Y SU INCIDENCIA CON LAS SUCESIONES INDIVISAS:

De conformidad con lo dispuesto en el texto del artículo 1º del Decreto Ley N° 25632, norma que aprobó la Ley de Comprobantes de Pago, se precisa que se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieren bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza. Esta obligación rige aún cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta.

Los comprobantes de pago se deben entregar en las oportunidades señaladas en el artículo 5º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT y normas modificatorias, por lo que resuelta probable que los herederos busquen emitir el correspondiente comprobante de pago como sucesión indivisa, toda vez que se continúa con la obra de la persona fallecida.

Ahora, nos preguntamos ¿Qué se puede hacer con respecto a los comprobantes de pago que pueden quedar en stock y que normalmente llevan como referencia el nombre de la persona que falleció?

Al respecto, recomendamos dar de baja los comprobantes de pago en los que figure como titular la persona que falleció y solicitar una nueva autorización para la impresión de los mismos mencionando el nombre de la sucesión indivisa, ya que no existe una base legal expresa que permita mantener los comprobantes con el nombre del contribuyente fallecido en el caso de una Sucesión Indivisa.

1.3.5.9. LA NORMATIVIDAD CONTENIDA EN LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL Y SU INCIDENCIA CON LAS SUCESIONES INDIVISAS:

Dentro del texto de la Ley de Tributación Municipal, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF y normas modificatorias, no existe una mención de carácter expreso con respecto a la Sucesión Indivisa. Aunque es preciso señalar que mientras la Sucesión Indivisa mantenga tal situación puede ser considerada contribuyente para distintos impuestos regulados en dicha norma.

A manera de ejemplo, se puede mencionar que la Sucesión Indivisa puede ser propietaria de diferentes inmuebles y al haberse producido la muerte del causante existen herederos de por medio, respecto de los cuales se han transferido los bienes a su favor, por consiguiente si existen impuestos municipales que gravan la propiedad de bienes inmuebles que son de propiedad de la Sucesión Indivisa, ésta se encontrará obligada al pago de los mismos.

Con este preámbulo verificaremos que sucederá con los distintos tributos municipales contenidos en la Ley de Tributación Municipal:

a) LA INCIDENCIA DE IMPUESTO PREDIAL RESPECTO A LA SUCESIÓN INDIVISA:

Tomando en consideración que al momento del fallecimiento del causante se ha producido una transferencia de propiedad de los inmuebles que le pertenecieron a la Sucesión Indivisa, esta última será considerada propietaria en tanto no se determinen los porcentajes definitivos a través de una declaratoria de herederos. En tal sentido, la sucesión responde por el pago del Impuesto Predial que grava la propiedad de los predios en mención.

En el caso de la existencia de predios que fueron adquiridos por el causante en vida, estos califican como bienes que pasan a formar parte de la masa hereditaria que será repartida entre sus herederos forzosos.

En este orden de ideas, la sucesión indivisa deberá cumplir con presentar ante la Municipalidad respectiva donde se encuentren ubicados los referidos inmuebles una declaración jurada, en ella se efectuará la comunicación del fallecimiento del causante, adjuntando el certificado de defunción o la partida de defunción. Del mismo modo, deberá cumplir con efectuar una declaración en los formularios físicos que la Municipalidad le proporciona¹⁴, para efectos de registrar los predios a nombre de

¹⁴ Entre los formularios del Impuesto Predial que se utilizan en las Municipalidades, está la Hoja de Resumen (HR) donde se acumulan todos los predios que el contribuyente posee en el distrito y el Predio Urbano (PU) que efectúa una descripción de cada uno de los predios de acuerdo a sus características físicas.

la Sucesión Indivisa, la cual será contribuyente mientras no exista declaratoria de herederos.

Considerando el carácter anual del Impuesto Predial, la Sucesión Indivisa será contribuyente para efectos del pago del referido impuesto a partir del 01 de enero del año siguiente al cual falleció el causante.

Un problema que puede presentarse a menudo es el caso de pensionistas que son propietarios de un inmueble, que es destinado a su vivienda y el mismo constituye su única propiedad, además que percibe una pensión que no supere una (1) UIT mensual. En estos casos si el pensionista ha obtenido el beneficio de la deducción fallece, el beneficio que obtuvo en vida y que está consignado en el texto del artículo 19° de la Ley de Tributación Municipal, no resulta hereditario. Ello quiere decir que si el beneficio lo obtuvo el pensionista por el cumplimiento de las condiciones señaladas en el mencionado artículo el beneficio no se transfiere a los herederos ni tampoco a la Sucesión Indivisa, ni menos al cónyuge supérstite.

En todo caso, si el cónyuge supérstite adquiere la condición de pensionista y cumple con los requisitos señalados en el texto del artículo 19 de la Ley en mención, se le deberá otorgar el beneficio a ella por el porcentaje de propiedad que hubiera adquirido en el proceso de declaratoria de herederos.

b) LA INCIDENCIA DE IMPUESTO DE ALCABALA RESPECTO A LA SUCESIÓN INDIVISA:

La transferencia de los predios que se encontraban a nombre del causante y que se entregan a favor de la sucesión indivisa se

considera inafecta al pago del referido impuesto, ello por un mandato expreso del texto del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal, cuyo TUO fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 156-2004-EF y normas modificatorias.

En esta misma línea de pensamiento, las siguientes transferencias no se encontrarán afectas al pago del Impuesto de Alcabala:

- ✓ Los anticipos de legítima.
- ✓ Las que se produzcan por causa de muerte.
- ✓ Las producidas por la división y partición de: La masa hereditaria, la sociedad de gananciales y las de condóminos originarios.
- ✓ La de alícuotas entre herederos o de condóminos originarios.

Es por ello que en una Sucesión Indivisa formada por los herederos del causante no se encontrará obligada a cumplir con pagar el Impuesto de Alcabala, respecto de los predios que le fueron transferidos luego del fallecimiento del causante.

c) LA INCIDENCIA DE LOS ARBITRIOS MUNICIPALES RESPECTO A LA SUCESIÓN INDIVISA:

Los Arbitrios Municipales que las distintas municipalidades en el país cobran son por la prestación o mantenimiento de servicios públicos prestados al propietario¹⁵ de los inmuebles, ya sea de manera efectiva e individualizada o de manera potencial.

¹⁵A partir del año 1996 la Municipalidad Metropolitana de Lima a través de las Ordenanzas que aprobaron los arbitrios en su jurisdicción incorporaron como sujeto pasivo del pago de los

Los predios que ahora pertenecen a la sucesión indivisa se encuentran afectos al pago de los Arbitrios Municipales, a partir del mes siguiente de producido el fallecimiento del titular o si la Municipalidad respectiva lo considera, de acuerdo a la normatividad que apruebe, a partir del trimestre siguiente.

d) LA INCIDENCIA DE LA LICENCIA DE FUNCIONAMIENTO RESPECTO A LA SUCESIÓN INDIVISA:

La Licencia de Funcionamiento constituye una autorización que otorgan las Municipalidades tanto a las personas naturales o como a las personas jurídicas para el desempeño de alguna actividad comercial o de servicios. En caso que se produzca el fallecimiento del titular de un negocio, la sucesión indivisa que se forma posteriormente asume la titularidad del negocio, por ello se debe tramitar el cambio del titular de la Licencia.

e) LA INCIDENCIA DE COBRANZA COACTIVA DE TRIBUTOS QUE FUERON GENERADOS LUEGO DEL FALLECIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE:

Resulta un tema recurrente el hecho que algunas Municipalidades (sean distritales o provinciales) emitan valores de cobranza conteniendo deudas, respecto de períodos en los cuales los deudores tributarios han fallecido. Esta situación se debe en su mayoría porque la base de contribuyentes o padrones no se encuentran actualizados.

arbitrios municipales a los propietarios, ya que hasta 1995 se consideraba como obligado al pago a los ocupantes del predio. Es por ello que a partir de dicha fecha la mayor parte de las distintas municipalidades en el país (sean distritales o provinciales) consideran como sujeto pasivo al propietario de los predios.

Este problema se genera porque los miembros que integran las sucesiones indivisas o herederos no cumplen con comunicar el fallecimiento del causante.

Sobre este tema resulta importante revisar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal al momento de resolver una queja. Allí se señaló que no procedía cobrar coactivamente deudas de Licencia de Funcionamiento, Arbitrios e Impuesto Predial por los años 1999 a 2003, cuando en realidad el contribuyente había fallecido en el año 1992. Debiendo en todo caso emitirse nuevos valores y resoluciones de ejecución coactiva y notificárselas a los sucesores¹⁶.

DISEÑO METODOLÓGICO

¹⁶ *Recomendamos revisar la RTF N° 9552-1-2004 del 07 de diciembre de 2004.*

II. DISEÑO METODOLÓGICO

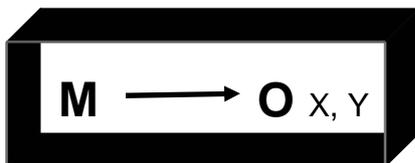
2.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN:

El presente trabajo de investigación se encuentra circunscrito dentro del enfoque: Cualitativo.

Para el presente estudio se ha sumido: La Investigación Básica, en su Nivel Descriptiva – Analítica, pues está orientada a realizar el análisis de los efectos tributarios de la posible aplicación del impuesto a las transferencias gratuitas de bienes provenientes de herencias en el Perú.

2.2. DISEÑO DE INVESTIGACIÓN:

Por la naturaleza de la investigación, el diseño asumido es NO - EXPERIMENTAL, cuya fórmula es la siguiente:



Dónde:

M = Constituye la muestra en estudio (Casuísticas encontradas en experiencias internacionales que se dan con la aplicación del Impuesto a las Herencias)

O = Es la medición (Análisis) que se realizará de los casos para determinar la viabilidad de la restitución del Impuesto a las Herencias en el Perú.

X = Es la variable independiente (Casuísticas Internacionales)

Y = Es la variable dependiente (Impuesto a las Herencias)

2.3. POBLACIÓN Y MUESTRA:

2.3.1. Población Muestral:

La población en estudio estuvo constituida por seis casuísticas internacionales que se dan con la aplicación del Impuesto a las Herencias. *(Ver Anexo N° 02)*

2.4. UNIDAD DE ANÁLISIS:

La unidad de análisis estuvo constituida por casuísticas de experiencias internacionales en materia del Impuesto a las Herencias, en donde encontramos la Ley Derogada N° 2227 Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados-Perú, la Ley N° 29/1987 Impuesto sobre sucesiones y donaciones-España y la Ley N° 14.004 Impuesto a la transmisión gratuita de bienes-Argentina/Buenos Aires y así mismo, el Informe N° 087-2012-SUNAT/4B0000 dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120 (que rige a partir del 1 de agosto) que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el acápite a.2 del literal a) del artículo 21°, publicado en el diario oficial de circulación nacional "El Peruano" de fecha 18.7.2012, que determina gravar con el impuesto a la ganancia en la venta de bienes que se adquieren gratis.

2.5. MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS:

2.5.1. Métodos:

a) Método de la Modelación:

Método mediante el cual se crean abstracción con vistas de explicar la realidad. El modelo como sustituto de objeto de

investigación. En el modelo se revela la unidad de los objetivos y lo subjetivo.

Se dice que la modelación es el método que opera en forma práctica o teórica con un objeto y no en forma directa, utilizando para ello cierto sistema intermedio, auxiliar, natural o artificial.

En el presente estudio se utilizó casuísticas de experiencias internacionales en materia del Impuesto a las Herencias, en donde encontramos la Ley Derogada N° 2227 Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados-Perú, la Ley N° 29/1987 Impuesto sobre sucesiones y donaciones-España y la Ley N° 14.004 Impuesto a la transmisión gratuita de bienes-Argentina/Buenos Aires y así mismo, el Informe N° 087-2012-SUNAT/4B0000 dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120 (que rige a partir del 1 de agosto) que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el acápite a.2 del literal a) del artículo 21°, publicado el 18.7.2012, que determina gravar con el impuesto a la ganancia en la venta de bienes que se adquieren gratis.

b) Método Lógico Histórico:

Este método fue utilizado dado que en la sociedad los diversos problemas o fenómenos no se presentan de manera desafortunada sino que es un largo proceso que los origina, motiva o da lugar a su existencia.

Esta evolución de otra parte no es rigurosa o repetitiva de manera similar, sino que va cambiando de acuerdo a determinadas tendencias o expresiones que ayudan a interpretar de una manera secuencial.

c) Método Sintético:

Es el proceso mediante el cual se relacionan hechos aparentemente aislados y se formula una teoría que unifica los diversos elementos.

2.5.2. Técnicas:

✓ **El Fichaje:** permitió fijar conceptos y datos relevantes, mediante la elaboración y utilización de fichas para registrar organizar y precisar aspectos importantes considerados en las diferentes etapas de la investigación. Las fichas utilizadas fueron:

- **Ficha de Resumen:** utilizadas en la síntesis de conceptos y aportes de diversas fuentes, para que sean organizados de manera concisa y pertinentemente en estas fichas, particularmente sobre contenidos teóricos o antecedentes consultados.
- **Fichas Textuales:** sirvieron para la transcripción literal de contenidos, sobre su versión bibliográfica o fuente informativa original.
- **Fichas Bibliográficas:** Se utilizaron permanentemente en el registro de datos sobre las fuentes recurridas y que se consulten, para llevar un registro de aquellos estudios, aportes y teorías que dieron el soporte científico correspondiente a la investigación.

2.5.3. Instrumentos:

✓ **Cuaderno de Campo:** Se utilizó con el propósito de registrar las casuísticas de experiencias internacionales en materia del Impuesto

a las Herencias, en donde encontramos la Ley Derogada N° 2227 Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados-Perú, la Ley N° 29/1987 Impuesto sobre sucesiones y donaciones-España y la Ley N° 14.004 Impuesto a la transmisión gratuita de bienes-Argentina/Buenos Aires y así mismo, el Informe N° 087-2012-SUNAT/4B0000 dispuesta por el Decreto Legislativo N°. 1120 (que rige a partir del 1 de agosto) que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el acápite a.2 del literal a) del artículo 21°, publicado el 18.7.2012, que determina gravar con el impuesto a la ganancia en la venta de bienes que se adquieren gratis. (*Ver Anexo N° 03*)

- ✓ **Análisis Documental:** Cuyo objetivo fue analizar las casuísticas de experiencias internacionales en materia del Impuesto a las Herencias, en donde encontramos la Ley Derogada N° 2227 Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados-Perú, la Ley N° 29/1987 Impuesto sobre sucesiones y donaciones-España y la Ley N° 14.004 Impuesto a la transmisión gratuita de bienes-Argentina/Buenos Aires y así mismo, el Informe N° 087-2012-SUNAT/4B0000 dispuesta por el Decreto Legislativo N°. 1120 (que rige a partir del 1 de agosto) que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el acápite a.2 del literal a) del artículo 21°, publicado el 18.7.2012, que determina gravar con el impuesto a la ganancia en la venta de bienes que se adquieren gratis, a fin de fundamentar los efectos tributarios del Impuesto a las Herencias en el Perú. (*Ver Anexo N° 04*)

2.6. TÉCNICAS DE PROCESAMIENTO DE DATOS:

2.6.1. Análisis Cualitativo de los Datos.

La información obtenida fue codificada y analizada cualitativamente. Las técnicas de procesamiento utilizadas fueron las siguientes:

- ✓ Examinar el origen del problema
- ✓ Elegir los temas y fuentes apropiadas
- ✓ Recolección de datos: Legislaciones de otros países, Proyecto de ley actual, Ley derogada N°2227, Constitución política del Perú y expedientes del tribunal fiscal referentes al tema, artículos, entre otros.
- ✓ Clasificar los datos, categorías precisas, que permitan poner de manifiesto las semejanzas, diferencias y relaciones significativas.
- ✓ Verificar la validez de las técnicas empleadas para la recolección de datos.
- ✓ Realizar observaciones objetivas y exactas.
- ✓ Describir, analizar e interpretar los datos obtenidos, en términos claros y precisos.

RESULTADOS

III. RESULTADOS:

Habiendo tratado la discusión teórica en torno a los fundamentos del impuesto y sus efectos económicos, pasemos ahora a argumentar las cuestiones relacionadas con su implementación práctica. Entre estas tenemos:

3.1. ANÁLISIS DE LA VIABILIDAD DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS EN EL PERÚ:

3.1.1. Analizar cuándo éste impuesto se convierte en un impuesto a favor del fisco de acuerdo a su derogatoria.

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO MOTIVO DE ANÁLISIS	DETALLE DEL ANÁLISIS	COMENTARIO PRODUCTO DEL ANÁLISIS REALIZADO.
LEY DEROGADA N° 2227 IMPUESTO A LAS HERENCIAS, DONACIONES Y LEGADOS-PERÚ	12/02/1916	Análisis de la viabilidad de la aplicación del Impuesto a las Herencias	El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados estuvo vigente en el Perú hasta el segundo gobierno del Presidente Belaunde en el que se dejó de lado porque era muy complicada su	<ul style="list-style-type: none">• Fue derogado por tener la característica de ser anti técnico y de muy difícil recaudación, ello por el hecho que era más costoso administrarlo que lo que finalmente se recaudaba.• Determinaría también que las tasas iniciales estaban orientadas tomando como base las Libras Peruanas y nuestro país había pasado por diversos procesos inflacionarios, los cuales obligaron a que se varíe también la moneda a utilizarse.

			<p>recaudación.</p> <p>En tal sentido, se vio conveniente dejarlo sin efecto, porque era más costoso administrarlo que recaudarlo, afectando de esta manera la economía del País.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Se generaron problemas con los herederos, ello por el hecho que al recibir un patrimonio se vieron obligados a vender parte del mismo para poder cancelar el tributo. <p>Por ello es indispensable que dentro de las normativas del gravamen sucesorio deban incluirse cláusulas que afrontan este problema, las cuales debilitan el argumento. Es decir que incluyan casos como exenciones o facilidades de pago en casos de que lo heredado sea una empresa familiar o Pyme. De esta forma, se evitan las ventas de empresas que pertenecen a individuos que no pueden efectuar el pago del impuesto sin destruir la actividad productiva en cuestión.</p>
--	--	--	---	--

3.1.2. Analizar su aplicación en el tema de las herencias según experiencias internacionales.

a) Análisis de la experiencia internacional:

Analizaremos la experiencia internacional en base a un cuadro comparativo (*Ver cuadro N° 8*) en la que se puede observar que el diseño del impuesto y resto del sistema tributario tienen una aplicación diferente para cada país (España y Argentina). Sin embargo los importes del mínimo no imponible y la estructura de alícuotas, además de ser siempre materias opinables, son muy importantes porque definen el impacto que este tributo tiene en los contribuyentes.

De esta forma lo que busca el impuesto es aplicar el principio de equidad, afectando un porcentaje, avalado por un monto respectivo, con la finalidad de que la recaudación sea cada vez más cuantiosa y realmente grave montos altos.

Algo que es importante rescatar es que la aplicación del presente impuesto puede afectar la capacidad contributiva, teniendo en cuenta que no todos los hogares tienen la capacidad de acumular riqueza material, por lo que sólo serán incididos por el impuesto a las herencias aquellas capaces de lograr tal acumulación.

Explicaremos por separado la situación de cada país:

✓ **Análisis de la aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España – Ley N° 29/1987:**

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO MOTIVO DE ANÁLISIS	DETALLE DEL ANÁLISIS	COMENTARIO PRODUCTO DEL ANÁLISIS REALIZADO.
<p>LEY N° 29/1987 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES – ESPAÑA</p>	<p>18/12/1987</p>	<p>Análisis de la aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España.</p>	<p>En este caso se destacan la descentralización de decisión en el tributo en manos de las Comunidades Autónomas y una particular modalidad de globalidad y progresividad sobre los sujetos del gravamen.</p>	<p>La aplicación en España se usa a partir de las reducciones existentes para el contribuyente en particular. En esta instancia, no se aplican alícuotas distintas según la relación parental de los herederos con el causante. Las alícuotas varían con una primera progresividad desde una mínima media y marginal de 7,65 % hasta una marginal máxima del 34%.</p> <p>Sin embargo la escala de alícuotas descriptas no resultan en el pago definitivo del impuesto, debido a que la legislación española interpreta la progresividad y subjetividad del tributo de una manera particularmente amplia. En efecto, si bien es cierto que en la mayoría de las legislaciones suelen contemplarse tratamientos diferenciales según el grado de parentesco, lo cual no sólo responde a una protección de los herederos que usufructuaban los bienes aunque no su titularidad (cónyuges e hijos), sino también a evitar cierta elusión del impuesto ante la posibilidad de saltar generaciones intermedias (legar hacia los nietos evitando el impuesto en una generación), en el caso español la cuota final del tributo está en relación al patrimonio preexistente del beneficiario, mostrando no sólo una subjetividad profunda en la concepción del tributo, sino también una</p>

				mayor progresividad en la recaudación del mismo.
--	--	--	--	--

ANÁLISIS PRÁCTICO

En base al esquema de liquidación del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones (*Ver Anexo N° 04*), se muestra a continuación la aplicación del impuesto plasmado en un caso práctico:

CASO:

Don Pedro falleció en el año corriente, en estado de viudedad, dejando como únicos herederos a dos hijos mayores de 21 años.

✓ *David: Tiene un patrimonio preexistente de 402.678 euros*

✓ *Luis: Tiene un patrimonio preexistente de 402.680 euros.*

Los bienes declarados y comprobados por la Administración ascienden a 250.000 euros, incluido el ajuar doméstico.

Se pide: *Calcular la cuota tributaria correspondiente del ISD a cada uno de los hijos.*

	<i>David</i>	<i>Luis</i>
<i>Base imponible</i>	<i>125,000.00</i>	<i>125,000.00</i>
<i>Reducción</i>	<i>15,956.87</i>	<i>15,956.87</i>
<i>Base liquidable</i>	<i>109,043.13</i>	<i>109,043.13</i>
<i>CUOTA ÍNTEGRA</i>	<i>13.875.82</i>	<i>13.875.82</i>
<i>CUOTA TRIBUTARIA</i>	<i>13.875.82*1</i>	<i>13.875.82*1.05 = 14.569.61</i>

Diferencia de cuotas: $14.569,61 - 13.875,82 = 693,79$

Diferencia de patrimonio preexistente $402.680 - 402.678 = 2$

Como la diferencia de cuotas es superior a la diferencia de patrimonios, se ha producido el problema del «error de salto», por lo que se reduce la cuota tributaria por el importe en exceso:

$$693,79 - 2 = 691,79$$

La cuota tributaria de Luis será entonces de:

$$\mathbf{CT = 14.569,61 - 691,79 = 13.877,82}$$

De este modo, la situación final será:

	<i>David</i>	<i>Luis</i>
<i>Patrimonio preexistente</i>	<i>402,678.00</i>	<i>402,680.00</i>
<i>Inc. Pat. Por la herencia</i>	<i>125,000.00</i>	<i>125,000.00</i>
<i>TOTAL</i>	<i>527,678.00</i>	<i>527,680.00</i>
<i>A deducir: CT</i>	<i>13.875.82</i>	<i>13.877.82</i>
<i>Patrimonio final</i>	<i>513,802.18</i>	<i>513,802.18</i>

- ✓ **Análisis de la aplicación del Impuesto a la Transmisión gratuita de Bienes en Argentina-Buenos Aires – Ley N° 14.044:**

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO MOTIVO DE ANÁLISIS	DETALLE DEL ANÁLISIS	COMENTARIO PRODUCTO DEL ANÁLISIS REALIZADO.
LEY N° 14.044 IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE	16/10/2009	Análisis de la aplicación del Impuesto a la Transmisión gratuita de	En este caso se presentan las estimaciones de alcance e incidencia del impuesto sobre las	Este impuesto incluye herencias, legados, donaciones, anticipos de herencia y cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito (art. 307 CF).

<p>BIENES- ARGENTINA/BU ENOS AIRES</p>		<p>Bienes en Argentina-Buenos Aires</p>	<p>herencias en la Provincia de Buenos Aires, que dieron sustento a las modificaciones planteadas en la Ley impositiva 14.200 y que permitieron finalmente hacer efectiva y progresiva la recaudación del tributo a partir de 2011.</p>	<p>Entre las exenciones, se encuentra la liberación del pago del tributo a la transmisión gratuita de bienes a quienes hereden una propiedad valuada en hasta \$100 mil que sea destinada a residencia única familiar.</p> <p>Las alícuotas están establecidos en base a una serie de escalas. Hay tres líneas de parentesco, la descendiente (hijos, nietos y demás), la ascendiente (padre, abuelo, etc.) y la colateral, formada por parientes que descienden del mismo tronco (hermanos, primos, etc.). En la última los Grados se cuentan ascendiendo al tronco común primero y luego descendiendo.</p> <p>Las tasas del impuesto para los herederos forzosos se aplican en forma progresiva sobre el excedente del mínimo, entre el 4% al 16%, y para los parientes lejanos en base a 22%.</p> <p>La presente Ley asegura que se trata de un impuesto "de clara raíz progresiva, que se rige por criterios de equidad impositiva y apunta a quienes evidencian un incremento patrimonial que está originado en una herencia o donación, haciendo explícita su capacidad contributiva".</p> <p>En conclusión, el objetivo de la Ley es gravar a las grandes herencias, con alícuotas que crecen a medida que se incrementa el patrimonio heredado y, del mismo modo, que aumentan cuanto más se aleja el grado de parentesco del heredero.</p>
---	--	---	---	---

ANÁLISIS PRÁCTICO

En base al esquema de liquidación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (*Ver anexo N° 05*), se muestra a continuación la aplicación del impuesto plasmado en un caso práctico:

CASO:

En el caso de una herencia recibida por un hijo del causante, cuya valuación total de los bienes recibidos sea de \$6,000, 000.00.

Base Imponible:	\$6,000, 000.00
<i>Cuota fija según categoría</i>	\$ 221,031.00
<i>+Excedente límite mínimo (8.7250% de 100,000)</i>	\$ <u>8,725.00</u>
Total impuesto a ingresar:	\$ 229,756.00

El pago del impuesto será exigido para cualquier acto de disposición de los bienes adquiridos a título gratuito. La justificación del pago será exigida por jueces, escribanos y funcionarios públicos. Asimismo esta justificación se podrá suplir por la intervención y conformidad de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

3.1.3. Analizar si es conveniente o no su inclusión en el sistema tributario peruano

a) Análisis de la Doble Imposición:

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO MOTIVO DE ANÁLISIS	DETALLE DEL ANÁLISIS	COMENTARIO PRODUCTO DEL ANÁLISIS REALIZADO.
LA DOBLE IMPOSICIÓN		Análisis de la doble imposición	<p>La doble imposición se establece cuando dos autoridades tributarias recaen sobre la misma persona, el mismo hecho imponible y en el mismo período, con impuestos iguales o similares.</p> <p>Como se observa, tal fenómeno requiere de una “triple identidad”, a saber, de sujeto, de hecho imponible y de período, sumado a ello la “similitud del gravamen”. En lo que respecta al Impuesto a las Transferencias Gratuitas de Bienes es dable recordar que su hecho imponible es de carácter instantáneo, agotándose en el mismo momento de haberse generado (es decir, el hecho imponible nace y se extingue temporalmente en el mismo momento) y por ende la</p>	<p>Desde un punto de vista más práctico la doble imposición se da porque no se tienen en cuenta el conjunto de Impuestos que antes de la propia herencia han recaído sobre los mismos bienes y derechos gravados por aquélla.</p> <p>El problema se produce cuando se opte por las dos vías a la vez. Gravar un patrimonio en vida y volverlo a gravar cuando fallece el que ha sido sujeto pasivo del Impuesto de Patrimonio, mediante otro impuesto, parecería efectivamente una doble imposición. El dato del fallecimiento, en sí, no supone una variación patrimonial.</p> <p>Por ejemplo, se tiene un edificio en la cual se alquila departamentos, y por ende se tributa por dichos alquileres, el dueño de dicho edificio fallece y lo hereda y se aplica el Impuesto a herencias. La doble imposición en esta caso esta claro, como gravar un impuesto por la totalidad del bien si en vida</p>

			<p>capacidad de contribuir de los responsables no se considerara a lo largo de un periodo fiscal (como sucede en el caso de "tributos de ejercicio"). Por lo expuesto, la obligación tributaria nace al operar el enriquecimiento producto de la transmisión a título gratuito, lo que genera que la identidad del período se relativice.</p>	<p>ya se ha estado pagando impuestos.</p> <p>Ante ésta situación es importante que la legislación contemplen en la normativa ciertos casos de exención tributaria, y de esta manera la doble imposición, no constituya en realidad un problema.</p>
--	--	--	---	---

b) Análisis de una posible evasión y/o elusión

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO MOTIVO DE ANÁLISIS	DETALLE DEL ANÁLISIS	COMENTARIO PRODUCTO DEL ANÁLISIS REALIZADO
EVASIÓN Y/O ELUSIÓN		Posibilidades de evasión y/o elusión tributaria	Existen enfoques que dan sustento a la complementariedad del impuesto respecto del resto de los tributos que	Bajo otra óptica, no excluyente con la anterior, el tributo puede ser considerado no como un pago en lugar de los impuestos evadidos, sino en lugar de aquellos que estuvieron ausentes. En ese caso sostenemos que este gravamen recupera la imposición omitida sin anular el beneficio de las exenciones determinadas por la política fiscal, funcionando como un impuesto a la propiedad

			<p>componen el sistema tributario. Uno de ellos consiste en considerar que el impuesto grava ingresos que por evasión o elusión en su momento, no fueron gravados con anterioridad.</p>	<p>pagado una vez por cada generación. En este sentido, puede hablarse de complementariedad del impuesto sucesorio con el resto de los impuestos a la propiedad, en lugar de hablar de doble imposición.</p> <p>El problema de la evasión es quizás el más relevante ya que podría socavar la recaudación, limitando al mismo tiempo el potencial redistributivo. Esto sucedería debido a que es probable que aquellos que posean un mayor nivel de riqueza cuenten a la vez con mayores oportunidades de lograr evadir el pago del tributo. Es esperable que la evasión se concentre principalmente en los bienes líquidos (dinero y títulos-valores), considerando el contexto de gran movilidad de capitales bajo la dinámica de la globalización financiera. Teniendo esto en cuenta, los esfuerzos en la gestión deberán estar dirigidos hacia este tipo de propiedad, aplicando los mecanismos de control fiscal pertinentes. Sin embargo, el impuesto puede resultar altamente efectivo respecto de la propiedad inmueble, con los consecuentes efectos positivos que esto traería en tanto colabore a desconcentrar la propiedad de la tierra.</p> <p>De todas formas, es importante destacar que, incluso en el caso de que exista un alto nivel de evasión, si la base imponible es lo suficientemente alta es imposible que recaiga sobre los sectores medios, como algunos enfatizan insistentemente. En este punto, cabe considerar la contribución del impuesto a la equidad tributaria.</p>
--	--	--	---	--

c) Análisis de la Equidad Tributaria

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO MOTIVO DE ANÁLISIS	DETALLE DEL ANÁLISIS	COMENTARIO PRODUCTO DEL ANÁLISIS REALIZADO
<p>EQUIDAD TRIBUTARIA</p>		<p>Análisis de la Equidad Tributaria del Impuesto a las Herencias en el Perú</p>	<p>El concepto de equidad no está exento de encerrar cierta polémica, ya que implica consideraciones subjetivas asociadas a la justicia distributiva. Sin embargo, en el marco del análisis tributario, usualmente se toma como parámetro la capacidad de pago y, como muestra de ésta, el nivel de ingresos.</p>	<p>En este sentido, se sostiene que existen básicamente dos tipos de equidad: horizontal y vertical. La primera se refiere a que los contribuyentes con similar capacidad de pago deben pagar una magnitud similar en concepto de impuestos, mientras que la segunda implica que los individuos con mayor capacidad de pago deben afrontar una carga tributaria mayor. A partir de la capacidad redistributiva del sistema tributario (o de un impuesto en particular) surge el análisis de la regresividad, proporcionalidad o progresividad del mismo. Los impuestos progresivos gravan proporcionalmente más a los estratos de mayores ingresos y por tanto contribuyen a redistribuir el ingreso a favor de los sectores relativamente más pobres. En pocas palabras, en su formulación más simple, la equidad se asocia a la igualdad en el nivel de ingresos, y un impuesto progresivo contribuye a redistribuir el ingreso en</p>

				<p>busca de una mayor equidad. Por lo tanto, a <i>los efectos de determinar conveniencia o no del impuesto a la Herencia se torna relevante poder establecer sobre quién recae efectivamente.</i></p> <p>En este sentido, cabe resaltar que este impuesto no es trasladable mediante el mecanismo de precios, con lo cual el sujeto que ve incrementado su patrimonio es efectivamente quien debe afrontar el pago efectivo del tributo.</p> <p>Por lo tanto, si bien la evasión puede restringir su progresividad al escaparse parte de la riqueza potencial susceptible de ser gravada, la carga nunca se traslada a los sectores de menores ingresos, como sí suele suceder en el caso de los impuestos indirectos que generan un efecto redistributivo regresivo.</p>
--	--	--	--	---

d) Análisis de la Nueva Reforma Tributaria que modifica la Ley del IR Dispuesta por el D.L. N° 1120

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO MOTIVO DE ANÁLISIS	DETALLE DEL ANÁLISIS	COMENTARIO PRODUCTO DEL ANÁLISIS REALIZADO.
<p align="center">NUEVA REFORMA TRIBUTARIA QUE MODIFICA LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA DISPUESTA POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 1120</p>	<p align="center">18/07/2012</p>	<p>Análisis de la nueva modificación de la ley del IR dispuesta por el decreto legislativo n°. 1120 (que rige a partir del 1 de agosto del 2012) .</p>	<p>Se habla mucho de la baja recaudación en nuestro país, se habla de evasión de impuestos, pero ¿Qué esta haciendo realmente el estado peruano para erradicar dichos problemas tributarios y generan una mayor recaudación al fisco?</p> <p>La nueva reforma tributaria que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el acápite a.2 del literal a) del artículo 21°, publicado el 18.7.2012, que determina gravar con</p>	<p>La nueva modificación establece que los pagos definitivos por la ganancia de capital en venta de inmuebles por sucesiones indivisas que obtengan ingresos por la venta de inmuebles (con excepción de aquéllos que sean ocupados como casa habitación del vendedor), tendrán que efectuar un pago definitivo por este concepto.</p> <p>Para ello, se aplicará la tasa del 5% sobre la ganancia de capital positiva, es decir, mayor a cero. (Ganancia de capital = Precio de venta - costo computable). El costo computable se determina según lo señalado en el artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta.</p> <p>Bajo este contexto consideramos que formalmente no es un impuesto a la herencia pero económicamente sí. Cómo funciona: no se está grabando la herencia cuando se recibe sino cuando se vende. No se grava la herencia sino la ganancia en la venta de la herencia y es por eso que está dentro del impuesto a la renta. No se toma en cuenta el autoevalúo sino que "el costo computable de los heredados será el mismo costo computable (lo que vale algo cuando se adquiere) que tenía el difunto. El impuesto gravaría</p>

		<p>el impuesto a la ganancia en la venta de bienes que se adquieren gratis.</p> <p>Es decir, cuando una persona recibe una herencia no tendrá que pagar nada, el pago se realizará en caso de que se venda lo que se herede. Ello, debido a que según la nueva norma el bien vendido deja de ser "herencia" y pasa a convertirse en "ganancia".</p>	<p>casi todo el valor de la herencia. Es ahí donde aparece el impuesto a la herencia, y consideramos que se encuentra escondido en la presente modificación, sólo que no lo quieren llamar así.</p> <p>Es por ello que es necesario que el Ejecutivo ordene el esquema tributario en base a criterios técnicos, pues no es buena idea subir la carga impositiva en medio de una previsible contracción del crecimiento.</p> <p>Finalmente, creemos ya no es una buena idea tratar de introducir más impuestos en el país, que ya tiene una alta presión tributaria, pues de ésta forma la administración de este nuevo impuesto no contribuiría a los estándares de recaudación que realmente se está esperando.</p>
--	--	---	--

ANÁLISIS PRÁCTICO

Una persona fallece en el año 2003. Producto de la sucesión intestada originada por dicho hecho, en enero de 2010 se dicta una sucesión intestada, para posteriormente, en junio de 2010 inscribirse la propiedad en los Registros Públicos. En el mes de octubre de 2010 se vende el inmueble a un valor de S/. 130,000 Nuevos Soles. El valor del auto-avalúo del año 2010 es S/. 80,000 Nuevos Soles.

¿La venta del inmueble está afectada al Impuesto a la renta de segunda categoría?

La venta sí estaría afectada al Impuesto a la Renta porque se considera como fecha de adquisición la fecha en que se dictó la sucesión intestada, siendo ésta en el año 2010 (numeral 3 de la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 086-2004-

EF). Ahora bien, si el inmueble fue adquirido a título gratuito, el costo computable estará dado por el valor de ingreso al patrimonio, entendiéndose por tal, el valor del auto-avalúo del año 2010 (literal a.2 del inciso a) del numeral 21.1 del artículo 21° de la Ley del Impuesto a la Renta). De tal forma que el cálculo para determinar el impuesto definitivo de segunda categoría será como sigue:

CONCEPTO	S/.
Valor de venta	130,000
Costo computable actualizado 80,000	80,000
Ganancia de Capital	50,000
Impuesto calculado (50,000 x 5%)	2,500

Para poder cumplir con su obligación el heredero deberá ingresar a SUNAT Operaciones en Línea con su Código de Usuario y Clave SOL y presentar el Formulario N° 1665, en donde detallará la operación realizada, pudiendo efectuar el pago del impuesto mediante cargo a una cuenta bancaria o con tarjeta de crédito o de forma directa utilizando la Guía para Pagos Varios – Boleta de Pago 1662, caso en el cual debe consignar como periodo tributario octubre 2010 y código de tributo 3021 (Renta de Segunda Categoría – Cuenta propia). Este pago tiene carácter definitivo.

IV. DISCUSIÓN:

Recibir una herencia, legado o donación, significa una mejoría en la situación económica de quien la recibe, y de aquí puede considerarse que aumenta la capacidad contributiva. Si estas adquisiciones caben dentro de la definición general del ingreso que señale la Ley del Impuesto a la Renta, son gravadas por éste, a menos que se les declare exentas específicamente.

Por lo tanto, la primera cuestión que debe resolverse se refiere a si *debe considerarse el gravamen que recae sobre esas transmisiones dentro del impuesto a la renta, designado para alcanzar los aumentos adicionales al bienestar económico que representan las percepciones gratuitas, o si éstas deben considerarse por separado como elementos distintos de imposición para ser gravadas independientemente con tasas progresivas en términos de las transmisiones mismas, sin relación con la **capacidad contributiva** de quien las recibe.*

Gravar estas transmisiones sin considerar el monto de los ingresos regulares con que cuenta el que las recibe, riñe con el **principio de equidad**, pues significa **cargar el mismo impuesto a una persona de escaso nivel económico que a otra de elevado nivel, por el mismo monto percibido gratuitamente.**

Pero hay razones para gravarlas por separado. Una es que las percepciones de este género son esporádicas, y si la ley de impuestos al ingreso no prevé la forma de prorratear los ingresos eventuales, se distorsionarían la progresividad del impuesto al gravarlos en el año en el que ocurren.

Otra razón es que *en la mayoría de las transmisiones por causa de muerte, la transmisión se hace a la viuda e hijos del autor de la sucesión.* En esta situación obtener el título de propiedad no representa una real mejoría económica para el que la recibe, al que ha tenido el uso de la propiedad con anterioridad a tener el título de ella, y el hecho que origina la transmisión de éste, coincide en muchos

casos cuando se trata de hijos menores y viudas sin ingresos o bienes propios con la desaparición de la fuente de ingresos familiares, por lo que de hecho puede representar en realidad un quebranto económico y una escasa capacidad contributiva.

Es importante discutir los siguientes puntos:

✓ **Impacto, traslación e incidencia de estos impuestos**

La traslación de estos impuestos es inconcebible, excepto si el impacto lo establece la ley en el donante y éste reduce la suma neta que da al donatario, por lo que el gravamen incide en éste.

✓ **Doble imposición**

En cuanto a la doble imposición, ésta no constituye en realidad un problema. En este sentido, la denominación “Impuesto al Enriquecimiento del Patrimonio a Título Gratuito”- se ajusta más fielmente al objeto del gravamen, indicando con mayor claridad que “lo que se grava no es el acto de la transmisión sino la consecuencia de ella, esto es el incremento patrimonial de herederos, legatarios o donatarios”. En este caso, se estaría produciendo un enriquecimiento “accidental”, que para el beneficiario implicaría un nuevo ingreso inesperado, lo cual traería aparejado lógicamente un incremento en su capacidad contributiva. No obstante, es necesario reconocer que no siempre el acto de heredar implica esto último. Un ejemplo sería la muerte del jefe de familia, en cuyo caso es probable que la familia directa se vea afectada por pérdidas económicas más allá de la existencia o no del impuesto. Es por este motivo que todas las legislaciones vigentes contemplan ciertos casos de exención tributaria, además del mínimo imponible que establece a partir de qué monto recibido puede cobrarse el impuesto, como se percibió en el análisis de la experiencia internacional. Sin embargo, si los ingresos provinieran de una renta de capital, en lugar de ser fruto del trabajo, la muerte no modificaría el ingreso familiar. Siguiendo este argumento, se justifica la diferenciación en las alícuotas según el grado de

parentesco aplicada en el modelo legal del impuesto sobre las hijuelas: cuanto más lejano es, más “accidental” es el ingreso y mayor es la alícuota.

✓ **Efectos económicos de estos impuestos**

Porque siempre se les considera remotos, estos impuestos tienen poca influencia sobre los incentivos a trabajar e invertir.

Al ser soportados principalmente por fondos acumulados y no por ingreso corriente, tienen efectos severos sobre la acumulación de capital, porque se pagan de fondos que de otro modo estarían disponibles para la expansión. **Si la mayor parte de una sucesión consiste en un negocio con poco efectivo, puede forzarse a la liquidación de aquél para cubrir el impuesto.**

Pero el aspecto más importante del gravamen sobre herencias y legados es el que podría desempeñar al reducir el poder monopólico de las grandes fortunas al fraccionarlas, y al disminuir la importancia del capital acumulado por generaciones como determinante de la distribución de la riqueza.

✓ **Administración de estos impuestos**

Como estos gravámenes se aplican a una base que no implica transacción de mercado, la valuación tiene que hacerla la administración, y hay sucesiones muy complicadas en las que la valuación es difícil.

Si no se integran los impuestos sobre herencias, legados y donaciones, se da un incentivo para la transmisión entre vivos para eludir los impuestos por transmisiones por causa de muerte. Aun gravándose por igual ambas situaciones, trasladando unos bienes por herencia y otros por donación especialmente si las donaciones se hacen en el transcurso de varios años, se reduce la progresividad del impuesto.

Pero el obstáculo más serio para su correcta administración es que lo que se refiere a alcanzar a las grandes fortunas, estos impuestos tienen las mismas debilidades que se mencionaron al tratar el impuesto a la riqueza neta

respecto al anonimato al tratar el impuesto a la riqueza neta respecto al anonimato en las acciones. Al no ser posible la identificación de los propietarios de las fortunas más cuantiosas, constituidas por acciones que se poseen y transmiten sin registro alguno, sólo es posible gravar los bienes patrimoniales de fácil identificación, de los que las casas son el mejor ejemplo. Cuando lo que se trasmite es la casa habitación, se afecta fundamentalmente a la clase media, y si de ésta a las personas en los estratos económicamente más bajos. En estas condiciones es imposible que estos impuestos sean eficaces y equitativos.

✓ **Efectos en la capacidad contributiva del contribuyente**

Si bien es cierto, el impuesto al patrimonio es un impuesto sobre el patrimonio neto, el valor de toda la propiedad menos la deuda y cualquier gasto del patrimonio. Esencialmente el impuesto es sobre “un impuesto sobre todas las cosas”. Es un impuesto sobre el efectivo, las cuentas bancarias, las acciones, los bonos, los inmuebles, los negocios, los equipos y maquinarias, los automóviles y cualquier otra propiedad, pólizas de seguro de vida, obras de arte, inclusive los bienes personales. Para calcular el impuesto se necesita que los bienes del fallecido sean gravados aun así llamado “precio justo de mercado”. En la práctica esto significa que el representante legal del fallecido debe batallar, en nombre de los herederos, que presiona por valuaciones más altas sobre las propiedades más difíciles de valorar como las empresas o los bienes personales.

Los impuestos sobre el patrimonio neto y las herencias son ejemplos de una intervención triangular, una intervención coercitiva entre uno o dos personas en este caso entre el donante y el heredero. El impuesto al patrimonio daña al heredero y (ex ante) al donante. El heredero empeora porque su herencia será menor de lo que sería de otro modo. El impuesto daña el donante porque perjudica su capacidad de ayudar a sus hijos u otros herederos. Además, dado que hay involucradas grandes sumas de dinero, el impuesto sobre el patrimonio neto afecta a la familia heredera. Por lo general, como hemos visto anteriormente, los herederos no consumirán toda su herencia. Igual que sus

padres, los herederos tratarán de dejar una herencia a sus propios hijos. Por lo tanto, es probable que el impuesto del donador original también afecte a los hijos de los herederos. Esto no implica una vez ganada la riqueza se perpetúa por sí misma para siempre. Por el contrario, si una fortuna fuese totalmente inmune al riesgo tenderá a disiparse rápidamente en la medida que haya más de un heredero en cada generación. En un mercado libre la riqueza está continuamente cambiando de manos. Aumentar e inclusive mantener una riqueza requiere de habilidades empresariales. Piense cuánto más fácil es gastar un millón de soles que ganarlo. De todos modos, la riqueza normalmente durará más de una generación de manera que es razonable argumentar que al menos dos generaciones de herederos serán perjudicadas significativamente por el impuesto.

Además de estos daños directos hay efectos indirectos sobre la sociedad. El impuesto al patrimonio, por ejemplo, puede disminuir los ahorros y bajar las cantidades que se destinan a la caridad.

Un impuesto sobre la transferencia de la propiedad entre generaciones puede afectar los ahorros al cambiar el comportamiento del testador y del heredero. El efecto sobre el testador se descompone en dos partes, el efecto precio y el efecto riqueza. El impuesto aumenta el precio del testador y, por lo tanto, reduce el deseo de testar. Sin embargo el efecto sobre los ahorros es ambiguo. Supongamos que un hombre desea dar en herencia un patrimonio de S/. 1 millón a su hija. Si no hay impuesto él debe ahorrar S/. 1 millón, pero si hay un impuesto del 50% y sigue queriendo dar en herencia S/. 1 millón debe aumentar su ahorro a S/. 2 millones. En la mayor parte de las circunstancias el testador deseará reducir el monto a testar, pero mientras la reducción sobre la herencia final sea menor que el 50% el efecto precio tendrá un efecto positivo sobre el ahorro.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

- El impuesto que fue establecido por el Ex Presidente Fernando Belaúnde Terry (Ley Derogada N° 2227), se aplicó con muchas limitaciones que no surtieron el efecto deseado, porque su aplicación no fue debidamente analizada en todo su contexto legal y económico.
- El actual Presidente del País Ollanta Humala Taso pretende restituir este impuesto mediante Ley, para lo cual deberá tomar en cuenta las experiencias internacionales sobre este tema teniendo en cuenta que en algunos países que lo recaudan se han generado problemas sobre todo con los herederos, ello por el hecho que al recibir un patrimonio se han visto obligados a vender parte del mismo para poder cancelar el tributo. Esta posibilidad es mayor cuanto más improductiva sea esa propiedad. Siguiendo este argumento, la estructura productiva del país podría verse afectada, al destruirse negocios en marcha y desincentivarse futuras inversiones.
- La iniciativa presidencial es buena si tenemos en cuenta que este impuesto generara ingresos adicionales para su respectiva asignación y distribución, pero previamente deberá someterse a un análisis minucioso por parte de los expertos en esta materia.
- Los Ingresos que se recauden por este Impuesto generarán un ordenamiento legal sobre las herencias, donaciones y legados propiciando que se eviten problemas en su aplicación y evasión.
- El problema de la evasión es quizás el más relevante ya que podría socavar la recaudación, limitando al mismo tiempo el potencial redistributivo. Esto sucedería debido a que es probable que aquellos que posean un mayor nivel de riqueza cuenten a la vez con mayores oportunidades de lograr evadir el pago del tributo. Es esperable que la evasión se concentre principalmente en los

bienes líquidos (dinero y títulos-valores), considerando el contexto de gran movilidad de capitales bajo la dinámica de la globalización financiera.

- En cuanto a la doble imposición, ésta no constituye en realidad un problema. En este sentido, la denominación “Impuesto a la transferencia gratuita de bienes provenientes de herencias”- se ajusta más fielmente al objeto del gravamen, indicando con mayor claridad que “lo que se grava no es el acto de la transmisión sino la consecuencia de ella, esto es el incremento patrimonial de herederos, legatarios o donatarios”. En este caso, se estaría produciendo un enriquecimiento “accidental”, que para el beneficiario implicaría un nuevo ingreso inesperado, lo cual traería aparejado lógicamente un incremento en su capacidad contributiva. No obstante, es necesario reconocer que no siempre el acto de heredar implica esto último.
- El concepto de equidad no está exento de encerrar cierta polémica, ya que implica consideraciones subjetivas asociadas a la justicia distributiva. Sin embargo, en el marco del análisis tributario, usualmente se toma como parámetro la capacidad de pago y, como muestra de ésta, el nivel de ingresos. En pocas palabras, en su formulación más simple, la equidad se asocia a la igualdad en el nivel de ingresos, y un impuesto progresivo contribuye a redistribuir el ingreso en pos de una mayor equidad.
- Con respecto a la nueva modificación de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente en el acápite a.2 del literal a) del artículo 21º, publicado el 18.7.2012, que determina gravar con el impuesto a la ganancia en la venta de bienes que se adquieren gratis, consideramos que incluirlo al sistema tributario de nuestro país sería un poco apresurado, tomando en cuenta que somos un país que aún no se encuentra en la capacidad de manejar un impuesto como éste, pues si evaluamos en elevado índice de evasión tributaria que ya se presenta en nuestro país, incluir un nuevo impuesto sería como forzar a la administración a controlar un impuesto que no genera elevadas

proporciones de recaudación y haría que los evasores busquen nuevas maneras de continuar evadiendo sus responsabilidades tributarias.

RECOMENDACIONES

RECOMENDACIONES

- Para la aplicación del Impuesto a las Herencia, es indispensable que dentro de las normativas del gravamen sucesorio deban incluirse cláusulas que afronten futuras limitaciones en la aplicación, las cuales debilitan el argumento. Es decir que se considere inicialmente un impuesto mínimo hasta generar confianza en los contribuyentes, de igual manera en casos como exenciones o facilidades de pago para cada caso y de esta forma, se evitan las ventas de bienes que pertenecen a individuos que no pueden efectuar el pago del impuesto sin destruir la actividad productiva en cuestión.
- En base al análisis de la experiencia internacional, se recomienda que la legislación Peruana, se encuentre dotada con la flexibilidad suficiente para adecuarse al cambiante entorno, verificando un nivel mínimo de inafectación, pero sin dejar de recoger principios fundamentales tales como el de la eficiencia, equidad, neutralidad y simplicidad, evitando las distorsiones que pueda provocar el propio sistema de decisiones de los agentes económicos que soportan la carga de los tributos. Es importante resaltar que además de estos daños directos hay efectos indirectos sobre la sociedad. El impuesto al patrimonio, por ejemplo, puede disminuir los ahorros y bajar las cantidades que se destinan a la caridad.
- Con respecto al tema de la Doble imposición es importante que la Legislación Peruana contemplen en la normativa ciertos casos de exención tributaria, y de esta manera la doble imposición, no constituya en realidad un problema.

- Para el problema de la evasión y/o elusión corresponde tener en cuenta, que los esfuerzos en la gestión deberán estar dirigidos hacia este tipo de propiedad (bienes líquidos), reduciendo de ésta manera los mecanismos elusivos, estableciendo un mayor control a efecto de elevar los niveles de recaudación; y obtener así mayor claridad de la normativa, reduciendo costos y simplificando su aplicación.
- Si bien es cierto la equidad se asocia a la igualdad en el nivel de ingresos, por lo tanto los efectos de determinar conveniencia o no del impuesto a la Herencia en el Perú se torna relevante poder establecer sobre quién recae efectivamente ésta aplicación.
- Respecto a la nueva reforma tributaria que modifica la Ley del Impuesto a la renta, es necesario que el Ejecutivo ordene el esquema tributario en base a criterios técnicos, pues no es buena idea subir la carga impositiva en medio de una previsible contracción del crecimiento.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- Alva, M (2011). El Impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados: ¿Resulta pertinente su creación en la actualidad?. Actualidad empresarial, N° 230 – Primera Quincena de Mayo 2011. Perú.
- Artana, D (1998). "El diseño del sistema tributario. Aspectos conceptuales y empíricos y su relevancia para el caso argentino" en "La reforma tributaria en la Argentina". Editorial Fiel
- Calvo, R (2004). Curso de Derecho Financiero. "I. Derecho Tributario: Parte General". Octava edición. Madrid. Editorial Thomson Civitas. Página 424
- Casás, J. (2000). "Reimplantación del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes".
- Ferrero, A (1993.). Derecho de Sucesiones. Cuarta edición. Lima, Editorial Cultural Cuzco S.A. Página 785.
- García, E (2002.). Introducción al Estudio del Derecho. México Editorial Porrúa. Página 295.
- García, H (1967.) El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario, Buenos Aires, Ediciones Depalma.

- Hoover, G (1927) . "The economic effects of Inheritance Taxes". The American Economic Review, Vol. 17, No. 1
- Jarach, D (1996): "Finanzas públicas y derecho tributario". Ed. Habedlo - Perrot Pág. 63
- Keynes, J.M. (2001) "Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero" Ed. Fondo de Cultura Económica López, Rodrigo: "Imponernos". Cuaderno de trabajo N° 22. Centro Cultural de la Cooperación (2003) Pág. 32
- Macón, J (2003), "Obstáculos a la correspondencia fiscal de las provincias", publicado en PET, junio-2;
- Mill, J (1943). "Principios de economía política". Fondo de Cultura Económica, México. Pág. 215.
- Mises, L (1981). Socialism, Indianapolis, Liberty Classics.
- Musgrave, R (1968). "Teoría de la Hacienda Pública" Ed. McGraw-Hill
- O'Connor. "The Fiscal Crisis of the State". St. James Press. (1973) citado en Gough, I. "Economía Política del Estado de Bienestar". Madrid. H. Blume (1982).
- Pigou, Arthur (1946). "La Economía del Bienestar". Editorial M. Aguilar Pág. 605.
- Ricardo, D (1985). "Principios de Economía Política y Tributación". Editorial Sarpe Pág. 137.
- Romero, E (2006). "Historia Económica del Perú. Colección Clásicos Sanmarquinos. Fondo Editorial de la UNMSM". Universidad Alas Peruanas. Lima,. Página 347.

- Rothbard, M (1956.) "Toward a Reconstruction of Utility and Welfare Economics", On Freedom and Free Enterprise, Mary Sennholz.. Editorial Princeton, Van Nostrand.
- Villegas, H (1993.). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo único. 5ta edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Página 257.
- West, M (1893). "The theory of the Inheritance Tax". Political Science Quartely, Vol 8, No. 3
- Código Tributario (D.S.135-99-EF). Título preliminar. Norma II; inciso a).

REFERENCIAS LINKOGRÁFICAS:

- ALARCO TOSONI, Germán. "Impuesto a las Herencias". Artículo publicado en el diario La Primera del 12.11.10. Recuperado de: http://www.diariolaprimeraperu.com/online/columnistas/impuesto-a-las-herencias_74058.html?sms_ss=email&at_xt=4dc1bcfbc65faa79%2C0
- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA - Vigésima segunda edición : <http://www.rae.es/rae.html>
- Novísima recopilación de las leyes de España. Tomo V. Libros X, XI y XII. Esta información puede consultarse en la siguiente página web: <http://es.scribd.com/doc/26709295/Novisima-recopilacion-de-las-leyes-de-Espana-T-5-1805>
- OVIEDO, Jorge. "Fuerte ampliación del alcance del Impuesto a la herencia": En la Provincia de Buenos Aires más presión fiscal sobre los contribuyentes. Diario La Nación de Buenos Aires. Edición del 28.01.11. Recuperado de :

<http://www.lanacion.com.ar/1345258-fuerte-ampliacion-delalcance-del-impuesto-a-la-herencia>

- ROSAL, Miguel A. Aspectos de la Religiosidad Afroporteña, Siglos XVIII – XIX. Conicet – Inst. Ravignani. Página 7. Recuperado de : <http://revistaquilombo.com.ar/documentos/Aspectos%20de%20la%20Religiosidad%20Afroportena.pdf>
- SILVA, Manuel. “El impacto que el Impuesto a las Herencias tiene en las Sucesiones”. Artículo publicado en el Suplemento Economía y Negocios on line el día 06.08.07. Puede consultarse en la siguiente dirección web: http://www.economiaynegocios.cl/mis_finanzas/detalles/detalle_emp.asp?id=839
- Recomendamos revisar el artículo titulado “POTENCIALIDAD DEL SERVICIO VS PRESTACIÓN EFECTIVA: ¿Qué criterio aplicar en los Arbitrios Municipales?”, el cual fuera publicado en la revista “Análisis Tributario” – Enero 2003 Vol. XVI N° 180 páginas 29 a 33. Recuperado de : <http://blog.pucp.edu.pe/item/51223>
- Ruiz Castillo, J. (Julio 2004). EN DEFENSA DE UN IMPUESTO PROGRESIVO SOBRE EL CONSUMO. Universidad Carlos III de Madrid. Recuperado de: <http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/10016/41/1/de040603.pdf>.
- Tabarrok, A. (octubre 2000) IMPUESTOS A LA HERENCIA: TEORÍA, HISTORIA Y ÉTICA. Instituto Universitario ESEADE. Recuperado de www.esade.edu.ar/servicios/Libertas/11_3_Tabarrok.pdf.
- VALVERDE GONZALES, Manuel Enrique. “Dos instituciones jurídicas peruleras: Tras juanillos y Mandas Forzosas”. Artículo publicado en la Gaceta de la OCMA correspondiente al Año III número 28 del mes de abril de 2004. Páginas 4 y 5. Recuperado de :

http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:yHUMyTjEXpwJ:ocma.pj.gob.pe/contenido/boletin/028.pdf+%22mandas+forzosas%22%2Bper%C3%BA%2Bley&hl=es&gl=pe&pid=bl&srcid=ADGEESj7OmB3HHhE0qpO0GuQ_AaExcPXKmx_expf3iGeJDJOPgt0VS8IeaZ3fNLrTVF0kCrT4BLJN_gammhZhyExZ5rlghFrWXL5HcD22Vj7y8Ih709Dxr1p2i0OCptVMkDhw7lvMbxix&sig=AHIEtbRnQn5tk2DG1Jqi2EreN3fQ6iFgcQ

- WIKIPEDIA. Recuperado de : http://es.wikipedia.org/wiki/Libra_peruana

ANEXOS

ANEXOS

ANEXO N° 01: MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO	FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	MARCO TEÓRICO	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES DE OPERACIONALIZACIÓN		DISEÑO METODOLÓGICO				
					VARIABLE	NIVEL DE MEDICIÓN	TIPO DE ESTUDIO	POBLACIÓN	MUESTRA	MÉTODOS	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS
"ANÁLISIS DE LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DE LA POSIBLE APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS TRANSFERENCIAS GRATUITAS DE BIENES PROVENIENTES DE HERENCIAS EN EL PERÚ"	¿Resulta pertinente la restitución del Impuesto a las transferencias de bienes provenientes de herencias, como medio que generará exigencia de equidad, justicia tributaria y mayor recaudación en el sistema tributario peruano?	<p>I. MARCO TEÓRICO</p> <p>1.1. Antecedentes de la Investigación</p> <p>1.2. Teorías</p> <p>1.2.1. La teoría de la renta producto o teoría de la fuente</p> <p>1.2.2. La teoría del flujo de riqueza</p> <p>1.2.3. La teoría del consumo más incremento patrimonial</p> <p>1.2.4. Teorías sobre el concepto de renta recogidas por la legislación del impuesto a la renta</p> <p>1.3. Bases teóricas</p> <p>1.3.1. El impuesto a las herencias, donaciones y legados</p> <p>1.3.2. Situación histórica del impuesto a las herencias</p> <p>1.3.3. Tratamiento tributario peruano de las herencias, donaciones y legados - ley derogada n° 2227</p> <p>1.3.4. Tratamiento tributario de la legislación comparada: países que cuenta con un impuesto a las herencias</p> <p>1.3.5. Análisis de los efectos tributarios de la posible aplicación del impuesto a las herencias</p>	<p>Objetivo general:</p> <p>La aplicación de este impuesto generará una mayor recaudación tributaria para el Estado y en consecuencia contribuirá a mejorar la calidad de vida de la población, la cual en los últimos años ha presentado elevados índices de pobreza.</p> <p>Objetivos específicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> Análisis de la viabilidad de la aplicación del nuevo Impuesto a las Herencias en el Perú. Análisis de cuándo este impuesto se convierte en un impuesto a favor del fisco de acuerdo a su derogatoria. Análisis de su aplicación en el tema de las herencias según experiencias internacionales Análisis de si es conveniente o no su inclusión en el sistema tributario peruano. 	<p>Para ello el Estado deberá administrar adecuadamente este impuesto para que dicha aplicación consiga los beneficios esperados y sirva de apoyo para que nuestro país siga avanzando</p>	IMPUESTO A LAS HERENCIAS	CUALITATIVA	El presente trabajo de investigación se encuentra circunscrito dentro del enfoque: Cualitativo.	La población en estudio estuvo constituida por seis casuísticas internacionales que se dan con la aplicación del Impuesto a las Herencias.	1. Análisis de la posible restitución del Impuesto en el Perú.	1. Método de la Modelación: Método mediante el cual se crean abstracción con vistas de explicar la realidad.	a) Examinar el origen del problema
					PRINCIPIO DE EQUIDAD	CUALITATIVA	Para el presente estudio se ha sumido: La investigación Básica, en su Nivel Descriptiva – Analítica, pues está orientada a realizar el análisis de los efectos tributarios de la posible aplicación del impuesto a las transferencias gratuitas de bienes provenientes de herencias en el Perú.		2. Análisis de la Experiencia Internacional.	2. Método Lógico Histórica: Este método fue utilizado dado a que están referidos a que en la sociedad los diversos problemas o fenómenos no se presentan de manera desafortunada sino que es un largo proceso que los origina, motiva o da lugar a su existencia.	b) Elegir los temas y fuentes apropiadas
					CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	CUALITATIVA			3. Análisis de la Doble Imposición.	3. Método Sintético: Es el proceso mediante el cual se relacionan hechos aparentemente aislados y se formule una teoría que unifica los diversos elementos.	c) Recolección de datos: Legislaciones de otros países España y Argentina, Proyecto de ley actual, Ley derogada N°2227, Constitución política del Perú y expedientes del tribunal fiscal referentes al tema, artículos, tesis, entre otros.
					EFFECTOS TRIBUTARIOS	CUALITATIVA			4. Evasión y/o Elusión		d) Clasificar los datos, categorías precisas, que permitan poner de manifiesto las semejanzas, diferencias y significativas.
									5. Equidad Tributaria.		e) Verificar la validez de las técnicas empleadas para la recolección de datos.
									6. Análisis de la Nueva reforma tributaria que modifica la Ley del IR, dispuesta por el decreto legislativo n°. 1120 (que rige a partir del 1 de agosto del 2012)		f) Realizar observaciones objetivas y exactas.
											g) Describir, analizar e interpretar los datos obtenidos, en términos claros y precisos.

Fuente: Elaboración Propia – Diciembre del 2012

CUADRO N° 01

MODELOS LEGALES DE EXPERIENCIAS INTERNACIONALES

PAIS	GRAVA DONACIONES	SOBRE EL ACERVO SUCESORIO	SOBRE LAS HIJUELAS	TRATAMIENTOS PREFERENCIALES		TASA
				FAMILIA	NEGOCIOS	
Reino Unido	Hasta 7 años antes de la muerte	Sí	No	Cónyuges exentos	Sí	Única de 40%, base: U\$S 505.877
EEUU	Sí	Sí	No	Cónyuges exentos	Sí, dependiendo de la continuidad en el funcionamiento después de la muerte	18% - 48%, base: U\$S 1.615.730
Alemania	Sí	No	Sí	Preferencia hacia los cónyuges y cohabitantes	Sí, dependiendo de la continuidad en el funcionamiento después de la muerte	7% - 30%, base según características del beneficiario
Irlanda	Sí	No	Sí	Cónyuges exentos y diferentes preferencias según grados de parentesco	Sí, dependiendo de la continuidad en el funcionamiento después de la muerte	Única de 20%, base según características del beneficiario
Suecia	Sí	No	Sí	Preferencia hacia parejas, cohabitantes y parientes	Sí, dependiendo de la continuidad en el funcionamiento después de la muerte	10% - 30%, base según características del beneficiario
Bélgica	Hasta 3 años antes de la muerte	No	Sí	Preferencia hacia parejas, cohabitantes y parientes	Sí	3% - 90%, base según características del beneficiario
Holanda	Hasta 3 años antes de la muerte	No	Sí	Preferencia hacia parejas, cohabitantes y parientes	Sí, dependiendo de la continuidad en el funcionamiento después de la muerte	5% - 65%, base según características del beneficiario
España	Sí	No	Sí	Preferencia hacia parejas, cohabitantes y parientes	Sí	7,65% - 34%, base según características del beneficiario, incluyendo nivel de riqueza
Noruega	-	No	Sí	Cónyuges exentos y diferentes preferencias según grados de parentesco	-	10% - 30%, base según características del beneficiario

Fuente: "Inland Revenue: Inheritance Tax", The Capital Taxes Office UK, 2004.
 CIEPP, "Consideraciones acerca de la Imposición sobre Herencias y Donaciones", F. Seppi 2005.

CUADRO N° 02

ESCALA DE TASAS APLICABLES SEGÚN LEY DEROGADA N° 2227-IMPUESTO A LAS HERENCIAS EN EL PERÚ

Grado de parentesco	Tasa aplicable	Representado por
Línea recta ascendente y descendente y entre esposos	1%	Cónyuge, padre. Abuelo, bisabuelo, tatarabuelo, hijo, nieto, bisnieto, tataranieto.
Línea colateral de segundo grado	3%	Hermanos.
Línea colateral de tercer grado	4%	Tíos, sobrinos.
Línea colateral de cuarto grado	5%	Tío abuelo, primos, sobrinos nieto.
Línea colateral de quinto grado	8%	Primo en segundo grado (hijos de los primos hermanos), tío bisabuelo (hermano del bisabuelo)
Línea colateral de sexto grado	9%	Primo en tercer grado (hijos de los primos de segundo grado), tío tatarabuelo (hermano del tatarabuelo).
Parientes de grado más lejano y extraños	10%	Los parientes por parentesco de afinidad, es decir los parientes políticos y los que no tienen relación de consanguinidad ni afinidad,

FUENTE: Ley derogada N°2227-Impuesto a las Herencias

FECHA: 12/02/1916

CUADRO N° 03

ESCALA DE GRADUALIDAD DE TASAS APLICABLES SEGÚN LEY DEROGADA N° 2227-IMPUESTO A LAS HERENCIAS EN EL PERÚ

Grado de parentesco	Hasta 25,000 Libras peruanas	De 25,001 hasta 50,000 Libras peruanas	De 50,000 Libras peruanas en adelante
Línea recta ascendente y descendente y entre esposos	1%	1.5%	2%
Línea colateral de segundo grado	3%	3.5%	4%
Línea colateral de tercer grado	4%	4.5%	5%
Línea colateral de cuarto grado	5%	5.5%	6%
Línea colateral de quinto grado	8%	8.5%	9%
Línea colateral de sexto grado	9%	9.5%	10%
Parientes de grado más lejano y extraños	10%	10.5%	11%

FUENTE: Ley derogada N°2227-Impuesto a las Herencias

FECHA: 12/02/1916

CUADRO N° 04

REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE POR ACTOS MORTIS CAUSA E INTER

* REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE POR ACTOS MORTIS CAUSA E INTER VIVOS		
En función el grado de parentesco con el causante	Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados	Reducción de € 15.956,87 hasta €47.858,59 , más € 3.990,72 por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente.
	Grupo II: Adquisiciones por ascendientes, descendientes, cónyuge y adoptados (de 21 a más años)	€15.956,87
	Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grados, ascendientes y descendientes por afinidad	€7.993,46
	Grupo IV: Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños	No hay reducción.
Reducción de la empresa familiar y de la vivienda habitual, siempre que se mantengan en el patrimonio del causahabiente durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante	Empresas individuales o negocios profesionales: exentos de tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando se haga a favor de cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida.	Reducción del 95% de la Base Imponible por actos Mortis causa y del valor de adquisición por actos inter vivos.
	La vivienda habitual del fallecido: a favor de su cónyuge, ascendientes, descendientes o bien pariente colateral mayor de 65 años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.	Reducción del 95% de la Base Imponible, con el límite de € 122.606,47 para cada sujeto pasivo.
	Bienes que se transmitan y que integren el patrimonio histórico español.	Reducción del 95% de la Base Imponible
Contratos de seguro sobre la vida	Cantidades percibidas, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea el del cónyuge, ascendiente, descendiente o adoptado	Reducción del 100%, con un límite de €9.195,49

VIVOS – LEY N° 29/1987 -ESPAÑA

FUENTE: Elaboración propia

FECHA: Diciembre 2012

CUADRO N° 05:

ESCALA DE ALÍCUOTAS (EUROS) - ESPAÑA

Base Liquidable hasta:	Alícuota Media	Cuota Íntegra	Alícuota Marginal
7.993,5	7,65%	611,5	8,50%
15.980,9	8,07%	1.290,4	9,35%
23.968,4	8,50%	2.037,3	10,20%
31.955,8	8,92%	2.852,0	11,05%
39.943,3	9,35%	3.734,6	11,90%
47.930,7	9,77%	4.685,1	12,75%
55.918,2	10,20%	5.703,5	13,60%
63.905,6	10,62%	6.789,8	14,45%
71.893,1	11,05%	7.944,0	15,30%
79.880,5	11,47%	9.166,1	16,15%
119.757,7	13,03%	15.606,2	18,70%
159.634,8	14,45%	23.063,3	21,25%
239.389,1	16,71%	40.011,0	25,50%
398.777,5	20,23%	80.655,1	29,75%
797.555,1	24,99%	199.291,4	34,00%

Fuente: Ley Nacional 29/1987 de España

CUADRO N° 06:

ESPAÑA-IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES-AJUSTE DE CUOTA TRIBUTARIA SEGÚN RIQUEZA INICIAL DEL HEREDERO Y PARENTESCO (EUROS)

Patrimonio preexistente (de los herederos)	Grupos ³⁸		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,1
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,1	1,7471	2,2
Más de 4.020.770,98	1,2	1,9059	2,4

Fuente: Ley Nacional 29/1987 de España.

TABLA N° 01

REDUCCIONES PERSONAL EN RELACIÓN AL PARENTESCO Y BONIFICACIONES REALES SOBRE BIENES Y PATRIMONIOS SEGÚN LEY N° 29/1987 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES – ESPAÑA

Reducciones personales en relación al parentesco
GRUPO I
Bonificación en más del 99% de la cuota: Baleares, Canarias, Castilla y León, Madrid, La Rioja y Comunidad Valenciana
Bonificación con límites:
- Andalucía: bonificación del 100% para base imponible inferior a 175.000 euros y patrimonio preexistente menor de 402.678,11 euros
- Aragón: bonificación del 100% para menores de edad, hasta 3.000.000 de euros. Luego, bonificación del 100 % si el patrimonio preexistente no supera 402.678,11 euros y el conjunto de ésta y otras reducciones no supera los 150.000 euros
- Asturias: bonificación del 100% hasta una base imponible de 150.000 euros
- Castilla-La Mancha: bonificación del 95% de la cuota
- Murcia: deducción del 99% de la cuota hasta un límite de 450.000 euros
Reducción adicional:
- Cantabria: 50.000 euros, más 5.000 euros por cada año menos de 21
- Cataluña: de 275.000 euros, más 12.000 euros por cada año menor de 21 años, hasta 539.000 euros
- Extremadura: reducción en la base imponible de 18.000 euros, más 6.000 euros por cada año menor de 21 que tenga el contribuyente, sin que la reducción pueda exceder de 70.000 euros.
- Galicia: 1.000.000 euros, más 100.000 euros por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, con un límite de 1.500.000 euros
GRUPO II
Bonificación en más del 99% de la cuota: Canarias, Castilla y León, Madrid, La Rioja y Comunidad Valenciana.
Bonificación con límites
- Andalucía, Aragón, Asturias, Castilla-La Mancha y Murcia en las mismas condiciones para los parientes del Grupo I
Reducción adicional:
- Baleares: mínimo no imponible de 25.000 euros. Se reduce la cuota íntegra por un 1% de la base imponible.
- Cantabria: 50.000 euros.
- Cataluña: 500.000 euros para cónyuge, 275.000 hijos, 150.000 resto de descendientes, 100.000 euros ascendientes
- Galicia:
• para adquisiciones por descendientes y adoptados de 21 años o más y menores de 25: 900.000 euros, menos 100.000 euros por cada año mayor de 21 hasta 24;
• de 25 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes: 18.000 euros.
El resto de las Comunidades para este Grupo no aplican beneficios fiscales importantes.
Demás reducciones y bonificaciones reales sobre bienes y patrimonios.
Sin perjuicio de las incorporaciones realizadas por las CCAA mencionadas anteriormente por parentesco, conforme a su competencia normativa, se aplicaron en las legislaciones de dichas comunidades, reducciones y bonificaciones mayores a las establecidas por la Ley Nacional, tanto en lo atinente a la vivienda habitual y los seguros de vida, como así también a la empresa familiar, alcanzando en la mayoría de los casos a bienes y derechos afectados a alguna actividad económica.

FUENTE: Análisis de la Ley N° 29/1987 Impuesto sobre sucesiones y donaciones – España

CUADRO N° 07:

ESCALA DE GRADUALIDAD DE TASAS APLICABLES SEGÚN LEY N° 14.044 IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES –
ARGENTINA /BUENOS AIRES

Base imponible (\$)		Padre, hijos y cónyuge		Otros ascendientes y descendientes		Colaterales de 2do. grado		Colaterales de 3er. y 4to. grado otros parientes y extraños (incluyendo personas jurídicas)	
Mayor a	Menor o igual a	Cuota fija (\$)	% sobre exced. límite mínimo	Cuota fija (\$)	% sobre exced. límite mínimo	Cuota fija (\$)	% sobre exced. límite mínimo	Cuota fija (\$)	% sobre exced. límite mínimo
0	125.000	-	4,0000%	-	6,0000%	-	8,0000%	-	10,0000%
125.000	250.000	5.000	4,0750%	7.500	6,0750%	10.000	8,0750%	12.500	10,0750%
250.000	500.000	10.094	4,2250%	15.094	6,2250%	20.094	8,2250%	25.094	10,2250%
500.000	1.000.000	20.656	4,5250%	30.656	6,5250%	40.656	8,5250%	50.656	10,5250%
1.000.000	2.000.000	43.281	5,1250%	63.281	7,1250%	83.281	9,1250%	103.281	11,1250%
2.000.000	4.000.000	94.531	6,3250%	134.531	8,3250%	174.531	10,3250%	214.531	12,3250%
4.000.000	8.000.000	221.031	8,7250%	301.031	10,7250%	381.031	12,7250%	461.031	14,7250%
8.000.000	16.000.000	570.031	13,5250%	730.031	15,5250%	890.031	17,5250%	1.050.031	19,5250%
16.000.000	en adelante	1.652.031	15,9250%	1.972.031	17,9250%	2.292.031	19,9250%	2.612.031	21,9250%

FUENTE: Ley N° 14.044 Impuesto a la transmisión gratuita de bienes- Argentina/Buenos Aires

ANEXO N° 02:

**CASUÍSTICAS INTERNACIONALES QUE SE DAN CON LA APLICACIÓN DEL
IMPUESTO A LAS TRANSFERENCIAS GRATUITAS DE BIENES PROVENIENTES DE
HERENCIAS**

N°	SUPUESTOS DE INVESTIGACIÓN
1	Análisis de la posible restitución del Impuesto en el Perú.
2	Análisis de la Experiencia Internacional
3	Análisis de la Doble Imposición
4	Evasión y/o Elusión
5	Equidad Tributaria
6	Análisis de la Nueva reforma tributaria que modifica la Ley del IR, dispuesta por el decreto legislativo n°. 1120 (que rige a partir del 1 de agosto del presente año)

FUENTE: Elaboración propia

FECHA: 16/10/2012



UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

FACULTA DE CIENCIAS EMPRESARIALES

ESCUELA DE CONTABILIDAD

HOJA DE CUADERNO DE CAMPO

(Anexo N°03)

OBJETIVOS: Registrar la programación de acciones y su descripción detallada en el tema de Herencias, Donaciones y Legados en el Perú.

ASPECTOS: CASACIONES	DESCRIPCIÓN DETALLADA
<p>Análisis de la posible restitución del Impuesto a las Herencias en el Perú:</p>	<p>BASE LEGAL: - ANÁLISIS:</p>
<p>Análisis de la Experiencia Internacional:</p>	<p>BASE LEGAL: - ANÁLISIS:</p>
<p>Análisis de la Doble Imposición:</p>	<p>BASE LEGAL: - ANÁLISIS:</p>

<p>Evasión y/o Elusión:</p>	<p>BASE LEGAL: -</p> <p>ANÁLISIS:</p>
<p>Equidad Tributaria:</p>	<p>BASE LEGAL: -</p> <p>ANÁLISIS:</p>
<p>Análisis de la Nueva reforma tributaria que modifica la Ley del IR, dispuesta por el decreto legislativo n°. 1120 (que rige a partir del 1 de agosto del presente año):</p>	<p>BASE LEGAL: -</p> <p>ANÁLISIS:</p>



UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

FACULTA DE CIENCIAS EMPRESARIALES

ESCUELA DE CONTABILIDAD

GUÍA PARA EL ANÁLISIS DOCUMENTAL

(Anexo N°04)

OBJETIVOS: Analizar la viabilidad de la aplicación del impuesto a las Herencias, Donaciones y Legados en el Perú.

TIPO DE DOCUMENTO	FECHA	ASPECTO MOTIVO DE ANÁLISIS	DETALLE DEL ANÁLISIS	COMENTARIO PRODUCTO DEL ANÁLISIS REALIZADO.
LEY DEROGADA N° 2227 IMPUESTO A LAS HERENCIAS-PERÚ				

<p>LEY N° 29/1987 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES – ESPAÑA</p>				
<p>LEY N° 14.044 IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES- ARGENTINA/BU ENOS AIRES.</p>				
<p>LA DOBLE IMPOSICIÓN</p>				
<p>EVASIÓN Y/O ELUSIÓN</p>				

EQUIDAD TRIBUTARIA				
NUEVA REFORMA TRIBUTARIA QUE MODIFICA LA LEY DEL IR, DISPUESTA POR EL DECRETO LEGISLATIVO Nº. 1120				

CUADRO N° 08:

DETALLE COMPARATIVO DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS SEGÚN EXPERIENCIAS INTERNACIONALES

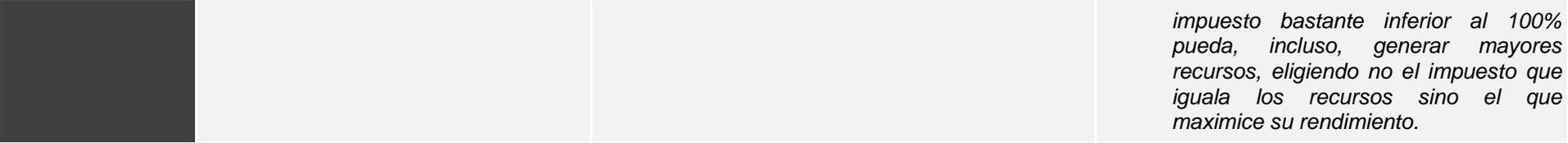
DETALLE COMPARATIVO DE LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS SEGÚN EXPERIENCIAS INTERNACIONALES			
	PERÚ	ESPAÑA	ARGENTINA
OBJETIVO DE LEY	<p><i>En este caso, se hace mención que la Ley N° 2227 Impuesto sobre las Herencias, está actualmente derogado y que se presenta los datos a título informativo, tomando en cuenta que se pretende restituirlo, según la propuesta del Presidencia de la República.</i></p>	<p><i>El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – Ley N° 29/1987 se a utilizado a favor de una distribución más equitativa de la riqueza, al ser la herencia y las donaciones el factor más importante de concentración de patrimonio, por lo que este Impuesto que la grave, con el carácter de progresivo en términos razonables, ayudaría a un reparto más equitativo de la propiedad. Así como reducir las desigualdades sociales. Respecto a la eficacia económica, contribuiría a disminuir la perpetuación de la acumulación de riqueza en determinados estratos de la sociedad, al mismo tiempo que fomentaría la igualdad de oportunidades y la aplicación de otros principios tributarios, con la reducción de las desigualdades en la distribución de la renta.</i></p> <p><i>En este caso se destacan la descentralización de decisión en el tributo en manos de las Comunidades Autónomas y una particular modalidad de globalidad y progresividad sobre los sujetos del gravamen.</i></p>	<p><i>El Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes (ITGB) – Ley N°14.044 reintroducido en la Provincia de Buenos Aires, aplicado en forma Personal, global y progresiva, atiende a la igualdad de oportunidades a través de la redistribución de aquella riqueza que no resulta como producto directo del esfuerzo del sujeto gravado.</i></p>

<p>BASE IMPONIBLE</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Bienes, sean muebles o inmuebles radicados en el país. Las acciones o derechos que en él se posean, aun cuando la sucesión se haya abierto en el extranjero. <input type="checkbox"/> Las cantidades entregadas por la liquidación de las pólizas de seguros, sea cuales fuere la forma y denominación del contrato. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> En las transmisiones mortis causa, inter vivos y donaciones, el valor neto de los bienes y derechos de la adquisición individual. <input type="checkbox"/> Se suma el seguro de vida que pueda recibir el beneficiario aunque se le permite el descuento a las dos primeras categorías (incluyen ascendientes, descendientes y cónyuges) los seguros de vida hasta aproximadamente € 9.000 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Grava todo aumento de riqueza obtenido como consecuencia de una transmisión a título gratuito, que comprenda o afecte bienes situados en la Provincia y/o beneficie a personas físicas o jurídicas con en la misma.
<p>DEDUCCIONES Y MÍNIMOS NO IMPONIBLES</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Según lo establecido en el art. 10, la regulación del impuesto se hará sobre el monto del haber de cada heredero, tomando el activo neto, deducidos los gananciales del conyugue, caso de haberlo, y las deudas justificativas de la sucesión, o sobre el monto de cada legado o donación cuando se trate de estas sucesiones. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Dedución de cargas, deudas y gastos debidamente acreditadas. <input type="checkbox"/> En las adquisiciones mortis causa, incluidas las de beneficiarios de pólizas de seguro de vida, se permite la aplicación a la BI una serie de reducciones o mínimos exentos, tanto en el caso de obligación personal de contribuir como real. <input type="checkbox"/> Dedución por doble imposición internacional y la bonificación por Ceuta y Melilla esta última varía entre un 50% y 99%. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Las deudas dejadas por el causante al día de su fallecimiento <input type="checkbox"/> Los gastos de sepelio del causante hasta un máximo de \$10,000 pesos
<p>ALICUOTA</p>	<p>La aplicación esta sujeto con arreglo al grado de parentesco entre el causante donante y adquirente, y con sujeción a los tipos, es decir existe una tasa gradual si los montos de la herencia son más elevados. Las alícuotas varían con una primera progresividad desde una mínima media y marginal de 1% hasta una marginal máxima del 11%.</p>	<p>Las tasas se aplican a partir de las reducciones existentes para el contribuyente en particular. En esta instancia, no se aplican alícuotas distintas según la relación parental de los herederos con el causante. Las alícuotas varían con una primera progresividad desde una mínima media y marginal de 7,65 % hasta una marginal máxima del 34%.</p>	<p>La alícuota varían según el grado de parentesco, siendo el objeto de Ley gravar con énfasis a las grandes herencias, con alícuotas que crecen a medida que se incrementa el patrimonio heredado y, del mismo modo, que aumentan cuanto más se aleja el grado de parentesco del heredero.</p>
<p>EXENTOS DEL IMPUESTO</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Los lotes hereditarios que no superen las 500 libras. <input type="checkbox"/> Las sucesiones que recaigan a 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Los premios obtenidos en juegos autorizados. <input type="checkbox"/> Indemnizaciones <input type="checkbox"/> Las subvenciones, becas, premios, primas, 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> No es objeto de impuesto si el monto total del enriquecimiento patrimonial obtenido a título gratuito no supera los \$50.000

	<p><i>favor de instituciones de beneficencia, instrucción y obras públicas.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Los bienes que se trasmitan en razón de una sucesión, si el instituyente los hubiera adquirido, a su vez, por herencia, dentro de los cinco años anteriores a su fallecimiento y hubiera abonado el Impuesto con arreglo a esta ley. 	<p><i>gratificaciones y auxilios concedidos por entidades públicas o privadas .</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Las cantidades, prestaciones o utilidades que entreguen las corporaciones, asociaciones, fundaciones, entre otros <input type="checkbox"/> Las cantidades que perciban los beneficiarios de planes y fondos de pensiones. 	<p><i>pesos. Este último importe será de \$200.000 pesos cuando se trate de padres, hijos y cónyuge.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Las transmisiones a favor del Estado Nacional. <input type="checkbox"/> Los bienes donados o legados que reciban las instituciones religiosas, de beneficencia, entre otros.
<p>VENCIMIENTO DEL PAGO DEL TRIBUTO</p>	<p><i>El pago del Impuesto se debía efectuar dentro de los 30 días más el término de la distancia, contados desde la fecha en la cual se haya declarado herederos a través de un testamento o de una declaratoria de herederos, en el caso de una sucesión intestada. Es en ese plazo que se deberá cumplir con el pago del tributo respectivo.</i></p>	<p><i>Las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración deberán pagarse:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior. <input type="checkbox"/> Las notificadas entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> En los enriquecimientos producidos por actos entre vivos: hasta vencidos quince (15) días de producido el hecho imponible; <input type="checkbox"/> En los enriquecimientos producidos por causa de muerte: hasta vencidos veinticuatro (24) meses de producido el hecho imponible; <input type="checkbox"/> En los casos de ausencia con presunción de fallecimiento: hasta vencidos veinticuatro (24) meses de la declaración; no se considerará que existe nuevo enriquecimiento a título gratuito si el presunto heredero falleciere antes de obtener posesión definitiva.
<p>INTERESES Y MULTAS</p>	<p><i>En caso de omitir el cumplimiento de la obligación antes señalado, sufrirán el recargo del 25% sobre el valor del impuesto.</i></p>	<p><i>El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado 2 del artículo 18 de esta ley se considerará infracción grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 500 euros. La sanción se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Multa automática por no presentar DDJJ, <input type="checkbox"/> Multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar, <input type="checkbox"/> Multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco, si se encuadrara la infracción como tal.

PERIODO DE PRESCRIPCIÓN	<i>El derecho a cobrar el impuesto prescribía a los cinco (5) años.</i>	<i>El derecho a cobrar el impuesto prescribía a los cinco (4) años.</i>	<i>El derecho a cobrar el impuesto prescribía a los cinco (5) años.</i>
PENALIDADES	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> <i>Existía una especie de penalidad a los bancos y demás instituciones de crédito, al precisarse que dichos entes no podrán hacer entrega de la herencia mientras que los herederos no cumplan con exhibir el comprobante del pago del Impuesto. El castigo hacia ellos era de pagar el propio tributo y el 2% de la suma entregada como multa.</i> <input type="checkbox"/> <i>Caso de no verificarse el pago del tributo dentro del plazo de 60 días se procederá administrativamente al embargo de los bienes que recaerá sobre la mitad de la renta que produzcan los bienes de la sucesión.</i> <input type="checkbox"/> <i>Si los bienes de la testamentaría no producen renta o el monto de esta en la parte embargable no permite cubrir el impuesto en el plazo de 6 meses, se procederá a su venta en pública subasta.</i> 	<i>El incumplimiento de las obligaciones establecidas Cuando se trate de órganos jurisdiccionales, la autoridad competente del Ministerio de Hacienda pondrá los hechos en conocimiento del Consejo General del Poder Judicial, por conducto del Ministerio Fiscal, a los efectos pertinentes. Se sancionará de acuerdo a los establecido en el recuadro de intereses y multas.</i>	<i>Los contribuyentes o responsables podrán interponer ante la Autoridad de Aplicación demandas de repetición de los gravámenes y sus accesorios, cuando consideren que el pago hubiere sido efectuado en forma indebida o sin causa. Siendo la Autoridad de Aplicación la que compense los importes pertinentes.</i>
GESTIÓN DEL IMPUESTO	<i>Tesoro fiscal del departamento o del funcionario o de la entidad oficial que lo reemplace conforme a ley</i>	<i>En cuanto a la gestión, la titularidad de la competencia funcional para la gestión y liquidación del ISD corresponde a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.</i>	<i>Los jueces, funcionarios y escribanos públicos deberán exigir la justificación del pago del impuesto o, en su defecto, la intervención y conformidad de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires para la entrega, transferencia, inscripción u otorgamiento de posesión de bienes afectados por este gravamen.</i>

<p>VALORIZACIÓN DE LOS BIENES</p>	<p><i>Corre a cargo de los peritos designados por el Tesorero Fiscal o el funcionario o entidad que haga sus veces, abonándose por el Fisco los honorarios respectivos.</i></p>	<p><i>Corre a cargo de los peritos designados.</i></p>	<p><i>En el caso de los inmuebles situados en la Provincia, dispone que se considerará el valor fiscal a la fecha del hecho imponible o el valor de mercado, que no podrá exceder en más de un 30% el valor fiscal. Con relación a inmuebles ubicados fuera de la Provincia, se procederá de la misma manera. A falta de valuación fiscal, se considerará el valor de mercado.</i></p> <p><i>Otros bienes se valorará al último valor de cotización o el último valor de mercado a la fecha del hecho imponible. De no existir los citados valores se efectuará tasación pericial</i></p>
<p>LIMITACIONES EN LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO</p>	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Fue derogado por tener la característica de ser anti técnico y de muy difícil recaudación, ello por el hecho que era más costoso administrarlo que lo que finalmente se recaudaba. <input type="checkbox"/> Determinaría también que las tasas iniciales estaban orientadas tomando como base las Libras Peruanas y nuestro país había pasado por diversos procesos inflacionarios, los cuales obligaron a que se varíe también la moneda a utilizarse. <input type="checkbox"/> Se generaron problemas con los herederos, ello por el hecho que al recibir un patrimonio se vieron obligados a vender parte del mismo para poder cancelar el tributo. 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Se ha suscitado polémicas desde el punto de vista del sujeto pasivo que lo soporta, puesto que es un impuesto fuerte y excesivamente progresivo debido a su tarifa y a los coeficientes multiplicadores. <input type="checkbox"/> De ser un Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas de régimen Común e Impuesto concertado o convenido con las Diputaciones Forales Vascas y la Comunidad Foral de Navarra, ha hecho difícil el mantenimiento o introducción en esas legislaciones los criterios básicos en los que se basa el Impuesto. <input type="checkbox"/> El impuesto a la herencia ha sido flexibilizado en varias comunidades, en especial para fomentar la sucesión en empresas familiares. "Eso ha permitido mantener la unidad económica y no menoscabarla para una sucesión patrimonial. Al tener que vender parte de los activos para pagar un impuesto se destruye valor, es una suerte de expropiación". 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Muchos especialistas prevén que el impacto en la economía será negativo, tanto en el ahorro, como en la inversión, consecuencia conocida por la experiencia y opiniones de doctrina calificada. Además otras jurisdicciones imitarán a la Provincia creando conflictos de movilidad de capitales con pagos a cuenta complejos en función de la radicación de los bienes. <input type="checkbox"/> Las restricciones a la transmisión e inscripción de bienes, pueden resultar muy injustas ante casos en que deberá efectuarse su venta previa para afrontar el impuesto. <input type="checkbox"/> Los legisladores de la oposición manifiestan que este impuesto se convertirá en un tributo regresivo y que castigará a amplios sectores sociales. <input type="checkbox"/> Los especialistas establecen que este impuesto desalienta sensiblemente el ahorro, por lo que se entiende que un

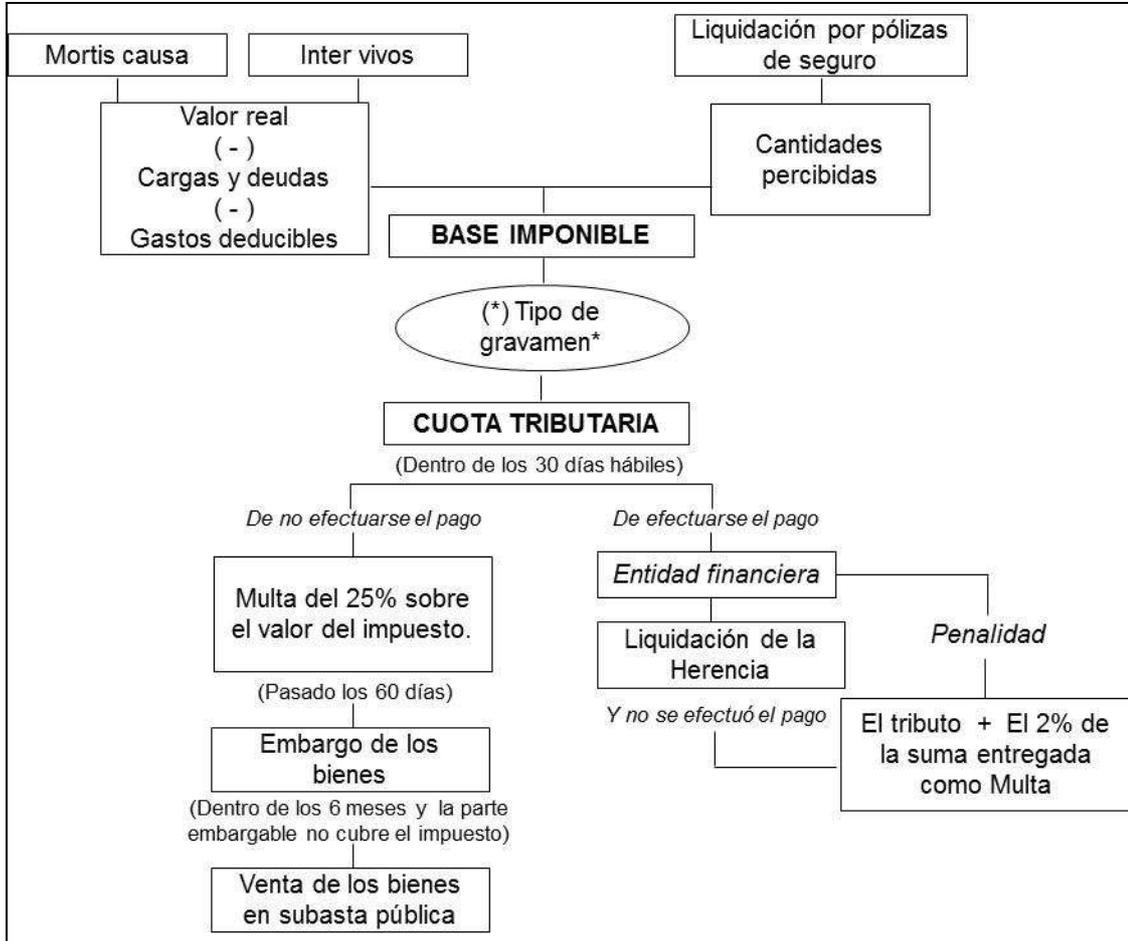


impuesto bastante inferior al 100% pueda, incluso, generar mayores recursos, eligiendo no el impuesto que iguala los recursos sino el que maximice su rendimiento.

*FUENTE: Elaboracion Propia
FECHA: Octubre 2012.*

ESQUEMA N° 01:

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS, DONACIONES Y LEGADOS – LEY DEROGADA N° 2227 - PERÚ

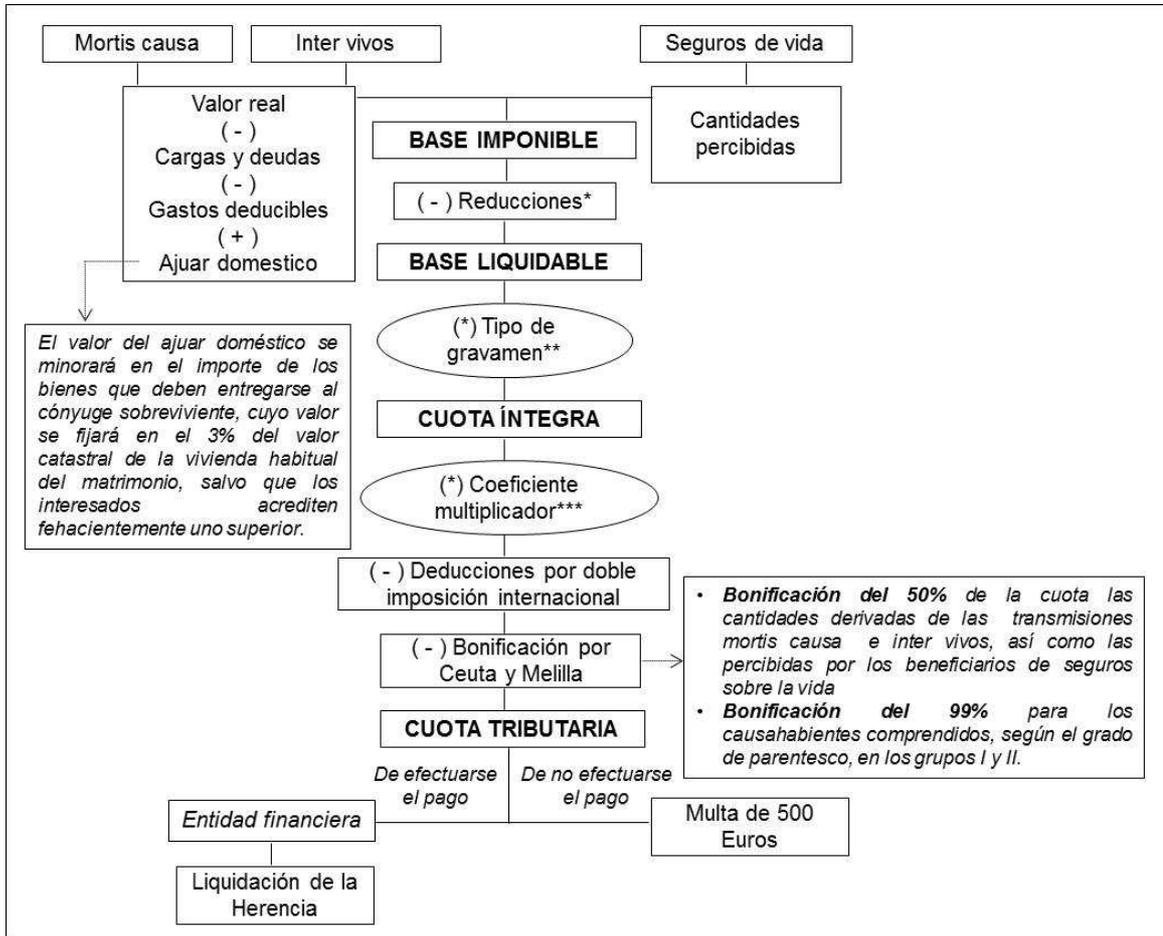


Fuente: Elaboración Propia

Fecha: Diciembre del 2012

ESQUEMA N° 02:

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES - LEY N° 29/1987 - ESPAÑA

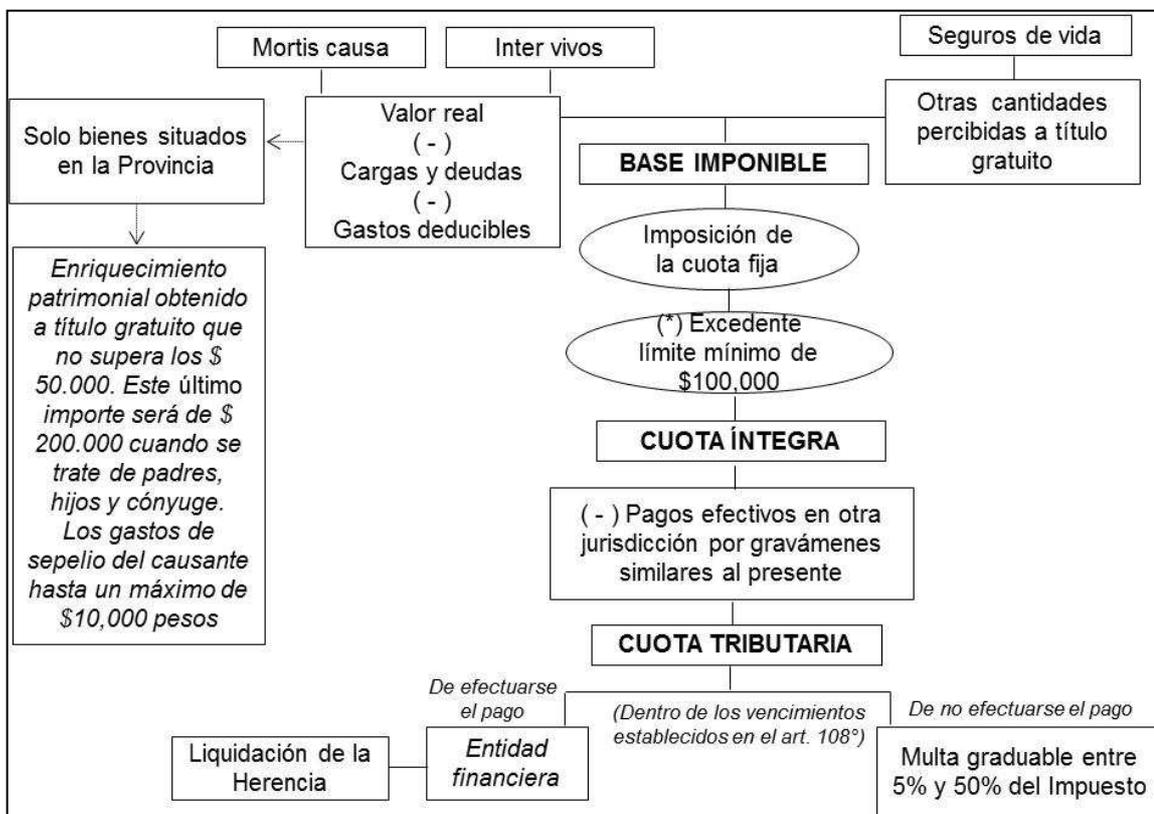


Fuente: Elaboración Propia

Fecha: Diciembre del 2012

ESQUEMA N° 03:

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA TRANSMISIÓN GRATUITA DE BIENES – LEY N° 14.044 - ARGENTINA / BUENOS AIRES



Fuente: Elaboración Propia

Fecha: Diciembre del 2012