

TRATAMIENTO FISCAL DE LA TRANSFERENCIA POR VÍA SUCESORIA DE BIENES DE UN CIUDADANO PERUANO A UN RESIDENTE FISCAL ESPAÑOL

TAX TREATMENT OF THE TRANSFER OF ASSETS BY INHERITANCE FROM A PERUVIAN CITIZEN TO A SPANISH TAX RESIDENT

Recibido: 14.09.2024 / Aceptado: 25.09.2024



GONZALO A. ESCALANTE ALPACA

Abogado Especialista en Fiscalidad |
Profesor de Derecho Tributario |
Universidad Tecnológica de Perú y la
Universidad Católica de San Pablo[1]

 0000-0002-5365-2286

Resumen:

La migración de peruanos a España ha generado un fenómeno de importante relevancia impositiva como lo es hecho que la transferencia de bienes por vía sucesoria, que no está gravada en Perú, es pasible de generar consecuencias fiscales en España. Este escenario muchas veces no es analizado por las personas naturales al momento de establecer sus planes de movilidad dejando de lado el hecho que sus decisiones de migrar a un país como España acarrearán una importante carga impositiva. Por ello nos hemos propuesto exponer de manera concisa cuál es el tratamiento aplicable al caso de padres peruanos que transfieren su patrimonio a hijos residentes en España para efecto del Impuesto a las Sucesiones y Donaciones (ISD).

Palabras clave:

Sucesión, Impuesto a las Sucesiones y Donaciones, herencia, activos.

Abstract:

The migration of Peruvians to Spain has created a phenomenon of important tax relevance, such as the fact that the transfer of assets subject through succession, which is not taxed in Peru, does generate tax consequences in Spain. This scenario is

not often analyzed by individuals when they're defining their mobility plans leaving aside the fact that their decisions to migrate to a country like Spain carry a significant tax burden. Because of this, we have proposed to concisely explain the inheritance tax treatment applicable to the case of Peruvian parents who transfer assets to their children residing in Spain for the purposes of the Inheritance and Donation Tax (ISD, by its acronym in Spanish).

Keywords:

Succession, Inheritance and Donation Tax, inheritance, assets.

I. Introducción

En los últimos años España se ha constituido como uno de los principales destinos de los peruanos que emigraron fuera del Perú[2]. Más allá de las razones por las cuales se da dicha migración es importante tomar en consideración que el lugar de residencia fiscal de los miembros de una familia tiene repercusión en el tratamiento que resulta atribuible a los sujetos que puedan beneficiarse de la adquisición de bienes por la vía sucesoria.

Nos enfocamos en una situación que se hace cada vez más recurrente y que se deriva de la presencia de peruanos en España, como lo es el hecho que estas personas se constituyan en herederos de los familiares que fallecieron teniendo la condición de residentes en Perú, estando la masa hereditaria constituida por activos de distinta naturaleza.

Siendo que en Perú la adquisición de bienes por vía sucesoria no tiene impacto fiscal alguno, es importante tomar en cuenta los efectos impositivos que sí se generan respecto a los herederos por la obtención de la residencia fiscal en España y posteriormente hacerse propietarios por vía sucesoria de bienes, ubicados o no en este último país. Ello con el objetivo que las personas residentes en Perú puedan ponderar los efectos impositivos de un hecho que pudiera considerar inocuo como lo es la adquisición de bienes por herencia.

En las líneas siguientes comentaremos de manera acotada el tratamiento que resulta aplicable a las herencias conforme a la normativa peruana y española.

II. Tratamiento fiscal peruano a las sucesiones

Conforme a la normativa peruana la transferencia de la masa hereditaria se da como consecuencia del acto sucesorio constituido por el fallecimiento y en el

momento de su configuración. La adquisición de la herencia podrá hacerse de forma testamentaria o intestada.

Sobre la masa hereditaria tenemos que BUSTAMANTE ha indicado lo siguiente: «*el patrimonio hereditario o herencia lo componen los derechos, bienes y obligaciones que deja el causante a su muerte. En relación con la herencia y los herederos, debe tenerse en cuenta las palabras de Zárate del Pino, para quien la herencia es considerada como un universum ius, como una unidad y una universalidad desde la apertura de la sucesión hasta la división y partición, si hay pluralidad de herederos o hasta su aceptación, si se trata de un heredero singular*»[3].

Por ello, para el tema de nuestro análisis, debemos considerar que los residentes españoles que tengan la condición de herederos de un ciudadano peruano se harán propietarios de la masa hereditaria en el porcentaje que les corresponda. Este porcentaje depende principalmente de la cantidad de herederos existentes, así como la naturaleza del vínculo con el causante. Los cónyuges sobrevivientes pueden tener derecho a una participación superior en la masa hereditaria a los hijos, en tanto no exista una división de bienes en el matrimonio.

Sobre la base de ello corresponde que nos cuestionemos ¿cuál es el impacto impositivo que tiene la adquisición de bienes por la vía sucesoria en Perú?

Para responder a esta pregunta debemos considerar en primer lugar que la normativa peruana del Impuesto a la Renta dispone que se constituye como ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital, entendiéndose por estos a aquellos que no están destinados a la

comercialización en el giro de un negocio o empresa. La enajenación por su parte se conceptúa como la transferencia de propiedad que se realiza a título oneroso, esto es, cuando existe una contraprestación, como por ejemplo en el caso de una venta, permuta, o aporte a sociedades entre otros supuestos.

Así las cosas, considerando que la transferencia de bienes por vía sucesoria carece de onerosidad no acarrea un hecho pasible de estar gravado con el Impuesto a la Renta en Perú. En este sentido se ha pronunciado el fisco peruano mediante el Informe 073-2012-SUNAT/4B0000 donde concluyó que: «la transmisión de inmuebles y acciones que conforman la masa hereditaria del causante a la sucesión indivisa y de esta última a los herederos, no generan ganancias de capital gravadas con el Impuesto a la Renta por cuanto no se trata de enajenaciones, sino de transmisiones de bienes por causa de muerte»[4].

Una vez acontecida la transmisión de los bienes, pueden surgir otras obligaciones fiscales en Perú como consecuencia de ostentar su propiedad, como por ejemplo pagar el Impuesto Predial por la propiedad inmobiliaria adquirida o pagar Impuesto a la Renta respecto a los rendimientos obtenidos de los activos adquiridos.

Así las cosas, el tratamiento fiscal en Perú aplicable a las

sucesiones puede generar confusión en los peruanos migrantes a España ya que pudieran considerar de forma equivocada que el mismo tratamiento resulta aplicable en este país, donde existe un gravamen conforme se explica en el apartado siguiente.

III. La aplicación del ISD respecto a la sucesión proveniente de un no residente

Partimos este punto mencionando que el Tribunal Supremo Español ha definido al ISD de la siguiente manera: «el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - ISD- es un impuesto que grava las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito inter vivos.

Interesa destacar, a los efectos que nos ocupan, cómo el ISD se exige tanto a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España como a los que no la tengan. A los primeros por obligación personal – y con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado – (artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD); y a los segundos por obligación real, “por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse, o hubieran de cumplirse en el territorio español (...)” (artículo 7 LISD)»[5].



Ahora bien, en el caso que nos atañe tenemos que un ciudadano peruano adquiere la condición de residente fiscal en España como consecuencia de haber pasado más de 183 días en un año natural dentro de este país. Como consecuencia de ello y siempre que el heredero no haya pasado más de 183 días fuera del país dentro de los 365 días anteriores al devengo del impuesto, estará sujeto al pago del ISD.

Este tributo grava la adquisición de bienes por la vía sucesoria (mortis causa) o por actos inter vivos. Sobre este extremo, NAVAU MARTÍNEZ-VAL señala que: *«de todo ello se desprende que el objeto imponible del ISD, de acuerdo con la LISD, lo constituyen incrementos patrimoniales (incorporaciones de bienes y derechos) obtenidos por personas físicas, de carácter gratuito o lucrativo, procedentes de herencias, legados, donaciones y otros negocios jurídicos gratuitos inter vivos, o de seguros de vida equiparables y con causa en un negocio jurídico gratuito, al patrimonio del receptor, constituiría una clara mejora o incremento en la capacidad económica del mismo y, en consecuencia, su gravamen estaría constitucionalmente justificado. Y es que se trataría de un enriquecimiento real y efectivo para la persona del heredero, legatario, donatario o beneficiario del seguro, y no constituiría, por el contrario, una manifestación de riqueza inexistente o ficticia, cuyo gravamen sí estaría vedado al legislador, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad contributiva»*[6].

En este orden de ideas tenemos que, en lo referido a la configuración del hecho imponible por vía sucesoria, ESCRIBANO menciona que: *«las adquisiciones mortis causa pueden concretarse en un llamamiento a título universal (herederos), a título particular (legatarios) o por cualquier otro título sucesorio. Entre éstos se suelen mencionar (art. 11 RSD), las donaciones mortis causa; los contratos o pactos sucesorios; otros genéricos (percepciones de empresas por causa de muerte a favor de familiares de empleados, cuando no estén sujetos al IRPF), las cantidades atribuidas a los albaceas, en ciertos casos: en cuanto excedan por los usos y costumbre o excedan del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario»*[7].

Así las cosas, tenemos que el devengo del impuesto y consecuente nacimiento de la obligación de pago se dan

a la fecha del fallecimiento o cuando adquiera firmeza la declaración del fallecimiento del causante.

IV. Conclusiones

Sin perjuicio de lo antes mencionado, para determinar la jurisdicción encargada de efectuar la recaudación del ISD, así como la carga tributaria aplicable a cada caso concreto es necesario que se identifique la Comunidad Autónoma en la cual reside el heredero residente español. Esto debido a que el tratamiento fiscal varía en lo que a la tasa y bonificaciones se refiere dependiendo del lugar de domicilio del perceptor.

Resulta entonces necesario que los peruanos residentes en España que tengan la expectativa de recibir bienes como consecuencia de la sucesión se asesoren oportunamente para evitar así incomodas sorpresas en la forma de la imputación de una deuda tributaria por concepto de ISD de parte de la Hacienda española.

V. Referencias

- [1] Abogado por la Universidad Católica San Pablo con mención en Gestión Pública. Maestro en Derecho Empresarial por San Francisco Xavier Escuela de Negocios. Egresado de la Maestría en Ciencias Contables y Financieras con mención en Tributación Fiscal y Empresarial en la Universidad San Martín de Porres. Cuenta con diversos estudios de postgrado en materia tributaria. Es miembro activo del Instituto Peruano de Derecho Tributario, del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario, y de la International Fiscal Association – Grupo Perú. Profesor a nivel de pregrado y postgrado de Derecho Tributario en la Universidad Tecnológica del Perú y la Universidad Católica San Pablo respectivamente. Asimismo, cuenta con diversos artículos publicados en materia tributaria, habiendo sido a su vez, expositor tanto a nivel nacional como internacional.
- [2] Informática, Instituto Nacional de Estadística, 17 de Diciembre 2023. Disponible en: <https://www.gob.pe>.
- [3] BUSTAMANTE OYAGUE, E., «La vocación hereditaria en el derecho sucesorio peruano», 2006. Disponible en: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18411>.



[4] Tributaria, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración, 2012. Disponible en: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i073-2012.pdf>.

[5] Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 1546/2020, de 19 de noviembre de 2020.

[6] NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M. P., «Fundamento y límites del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: examen crítico a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional», en Fundamentos y Límites Constitucionales de la Fiscalidad Patrimonial, de NAVAU MARTÍNEZ-VAL, M. P. / ALONSO MADRIGAL, J., / CASCANTE SERRANO, E., et alt., Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2021.

[7] ESCRIBANO, F., «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en Curso de Derecho Tributario Parte Especial, de ESCRIBANO, F. / PÉREZ, F. / GARCÍA, F., et alt., Tecnos, Madrid, 2020.