

ENTRE DOS MUNDOS: LA FICCIÓN DE ADQUISICIÓN EN LA SUCESIÓN INDIVISA Y SU IMPACTO EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA POR GANANCIA DE CAPITAL EN LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES

BETWEEN TWO WORLDS: THE FICTION OF ACQUISITION BY THE UNDIVIDED ESTATE AND ITS IMPACT ON THE DETERMINATION OF INCOME TAX ON CAPITAL GAINS FROM THE TRANSFER OF REAL PROPERTY

Javier Vásquez Laguna*
Cuore Legal Advisors

This article examines the tax treatment of the undivided estate (sucesión indivisa) under Peruvian law in the context of capital gains taxation arising from the transfer of real property under Peruvian Income Tax Law. Through a doctrinal, statutory, and case law analysis of the civil law rules governing succession and the applicable tax provisions, the study demonstrates the absence of an express statutory regulation defining the essential elements of the taxable event in such cases.

Against this background, the article critically examines the use of subordinate regulations and administrative interpretations that have attempted to fill this legislative contradiction by constructing taxable events through the characterization of the undivided estate as an entity capable of acquiring ownership of immovable property and subsequently transferring such ownership to the heirs. It argues that these constructions infringe the principle of legality in taxation by establishing substantive elements of the tax obligation without statutory authorization and by unjustifiably departing from the civil law regime governing the acquisition of property.

El presente artículo analiza el tratamiento tributario de la sucesión indivisa en el Perú, con especial énfasis en la determinación de la ganancia de capital derivada de la enajenación de bienes inmuebles adquiridos por causa de muerte. A partir de un análisis dogmático, normativo y jurisprudencial del régimen civil de transmisión sucesoria y de las normas tributarias aplicables, el estudio demuestra la ausencia de una regulación legal expresa que defina los elementos esenciales del hecho imponible en estos supuestos.

En dicho contexto, se examina críticamente la utilización de disposiciones reglamentarias y criterios administrativos que han pretendido suplir esta contradicción mediante la construcción de hipótesis de incidencia, atribuyendo a la sucesión indivisa la condición de sujeto adquirente del derecho de propiedad sobre un inmueble, y generando, posteriormente, una segunda transferencia del derecho de propiedad sobre un inmueble por parte de los sucesores. Se sostiene que tales construcciones vulneran el principio de reserva de ley, al configurar elementos sustantivos de la obligación tributaria sin respaldo en una norma con rango de ley, y producen una ruptura injustificada con el régimen civil de adquisición de la propiedad.

* Abogado. Magíster en Tributación por la Universidad Continental. Socio en Cuore Legal Advisors (Lima, Perú). Código ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-4122-6168>. Contacto: jvasquez@cuorelegal.com

Nota del Editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Ejecutivo de THĒMIS-Revista de Derecho el 10 de abril de 2026, y aceptado por el mismo el 3 de agosto de 2026.

The article also analyzes relevant decisions issued by the Tax Court and the Supreme Court, highlighting both their contributions and their shortcomings in addressing the issue. Finally, it proposes a constitutional interpretation that recognizes the applicability of the civil law rules on succession within the tax system and underscores the need for legislative reform to define the limits of the classificatory autonomy of tax law.

KEYWORDS: *Income tax; capital gains; undivided estate; classificatory autonomy; real property transfer.*

Asimismo, se analizan diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal y de la Corte Suprema, destacando sus aciertos y limitaciones en la resolución del problema planteado. Finalmente, se propone una interpretación conforme con la Constitución que reconozca la aplicación de las reglas civiles de transmisión sucesoria en el ámbito tributario, así como la necesidad de una adecuación normativa que delimite el alcance de la autonomía calificadora del derecho tributario.

PALABRAS CLAVE: *Impuesto a la renta; ganancias de capital; sucesión indivisa; autonomía calificadora; transmisión sucesoria.*

I. INTRODUCCIÓN

La determinación del impuesto a la renta en operaciones que involucran la transferencia de bienes inmuebles adquiridos por causa de muerte ha generado en el ordenamiento jurídico peruano una problemática que pone en evidencia tensiones no resueltas entre el derecho civil, el derecho tributario y el derecho constitucional. En particular, el tratamiento de la sucesión indivisa como sujeto relevante para efectos tributarios ha dado lugar a interpretaciones que, en la práctica, alteran el momento y la titularidad de la adquisición de los bienes, con consecuencias directas en la configuración de la ganancia de capital gravada.

Desde la perspectiva del derecho civil, la transmisión de la propiedad a los sucesores se produce de pleno derecho desde el fallecimiento del causante, sin solución de continuidad. No obstante, en el ámbito tributario, diversas disposiciones reglamentarias y criterios administrativos han construido una lógica distinta, según la cual la sucesión indivisa adquiriría los bienes y posteriormente los transferiría a los sucesores, generando así una suerte de doble adquisición del inmueble (la primera, realizada por la sucesión indivisa, y la segunda, por los herederos), ambas con relevancia fiscal. Esta interpretación no solo carece de un respaldo expreso en normas con rango de ley, sino que plantea serias dudas respecto de su compatibilidad con el principio de reserva de ley y con los límites de la autonomía calificadora del derecho tributario.

En este contexto, el presente artículo tiene como objetivo analizar críticamente el tratamiento tributario de la sucesión indivisa en la determinación de la ganancia de capital por la enajenación de inmuebles, evaluando la coherencia del sistema normativo vigente y la validez de las construcciones reglamentarias y administrativas. Para ello, se desarrolla, en primer lugar, el marco conceptual necesario, abordando la naturaleza jurídica de la sucesión indivisa y el alcance de la autonomía calificadora. En segundo lugar, se examina el régimen civil de transmisión sucesoria y su relevancia para la configuración de los hechos imponible en materia tributaria.

Posteriormente, se analiza el tratamiento tributario previsto en normas con rango de ley, identificando defectos normativos, así como el rol *–rectius:* los excesos normativos– que han cumplido el reglamento y la interpretación administrativa en la construcción del supuesto de hecho gravado. A continuación, se revisa la jurisprudencia administrativa y judicial relevante. Finalmente, se plantea una evaluación crítica del sistema y se propone una interpretación conforme con la Constitución,

orientada a restablecer la coherencia del ordenamiento jurídico y a garantizar el respeto del principio de reserva de ley.

La relevancia del tema radica no solo en sus implicancias prácticas para los contribuyentes, sino también en su capacidad para evidenciar los límites estructurales de la potestad tributaria del Estado y la necesidad de mantener una adecuada articulación entre las distintas ramas del derecho.

II. MARCO CONCEPTUAL

A efectos de desarrollar adecuadamente el análisis propuesto, resulta necesario precisar algunos conceptos fundamentales. En particular, conviene delimitar los alcances de los términos declaratoria de herederos, sucesión intestada y sucesión indivisa, los cuales, pese a su cercanía terminológica, responden a realidades jurídicas distintas y pueden generar confusión en su uso indistinto.

Asimismo, es indispensable examinar el alcance de la autonomía calificadora del derecho tributario y el principio de reserva de ley, en tanto constituyen el fundamento que podría justificar un tratamiento diferenciado de la transmisión patrimonial respecto del previsto en el ordenamiento civil.

A continuación, se desarrollan brevemente estos conceptos.

A. Declaratoria de herederos, sucesión intestada y sucesión indivisa

1. Sucesión intestada o declaratoria de herederos

En el Perú, hasta hace algunas décadas, el proceso mediante el cual se determinaba a los sucesores de una persona fallecida era conocido como ‘declaratoria de herederos’ y se tramitaba exclusivamente en sede judicial. En la actualidad, dicho procedimiento se denomina ‘sucesión intestada’ y puede ser tramitado tanto ante el Poder Judicial como ante notario, conforme a la normativa vigente.

La sucesión intestada se encuentra regulada en la Sección Tercera del Libro de Sucesiones del Código Civil peruano, y constituye un mecanismo supletorio, complementario o sustitutivo de la sucesión testamentaria (Lohmann, 2002, p. 21).

Se trata de un procedimiento que se inicia con ocasión del fallecimiento de una persona natural (causante), cuya finalidad es determinar y declarar quiénes son sus sucesores. En ese sentido, cumple una función esencialmente declarativa respecto de la condición de sucesor.

Adicionalmente, la sucesión intestada no solo constituye un procedimiento, sino también un título sucesorio, al igual que el testamento en sus diversas modalidades (Ferrero, 1993, p. 682).

Por razones didácticas, en el presente artículo se utilizará el término ‘sucesión intestada’, aun cuando en nuestro medio sea común utilizar el término ‘declaratoria de herederos’.

2. Sucesión indivisa

Desde el momento del fallecimiento del causante y hasta la adjudicación de los bienes que integran la masa hereditaria a los sucesores, estos permanecen en una situación de comunidad jurídica denominada sucesión indivisa.

Esta no constituye una persona jurídica ni un sujeto de derecho con capacidad plena, sino una situación jurídica intermedia que surge desde el fallecimiento del causante y se extiende hasta la partición y adjudicación de los bienes hereditarios. Su existencia es, por naturaleza, transitoria y se orienta a permitir la administración y conservación del patrimonio hereditario mientras se define su distribución.

En este contexto, el ordenamiento jurídico le reconoce la condición de patrimonio autónomo. Así, conforme a lo dispuesto en el artículo 57 del Código Procesal Civil¹, la sucesión indivisa puede ser considerada como tal, otorgándosele determinadas capacidades funcionales destinadas a facilitar la gestión del conjunto de bienes que conforman la masa hereditaria.

En el ámbito tributario, la sucesión indivisa cuenta con capacidad tributaria, la cual se encuentra expresamente reconocida en el artículo 21 del Código Tributario². Esta capacidad responde a finalidades instrumentales, tales como el cumplimiento de obligaciones formales, la obtención de un número de Registro Único de Contribuyentes o la presentación de declaraciones juradas.

En otras palabras, la capacidad contributiva que posee la sucesión indivisa es una habilitación especial que permite que pueda ocupar la posición jurídica de deudor de una obligación tributaria (Ruiz de Castilla, 2023, p. 281).

No obstante, dicha capacidad no implica el reconocimiento de una capacidad jurídica plena. En particular, no supone, como regla general, que la sucesión indivisa pueda ser titular de derechos patrimoniales en sentido estricto ni que esté habilitada para adquirir o enajenar bienes inmuebles³.

En consecuencia, la sucesión indivisa no ostenta la calidad de sujeto de derecho en sentido pleno, sino que constituye un patrimonio autónomo con capacidades limitadas y funcionales. En ese marco, la facultad de adquirir y disponer de los bienes corresponde, en principio, a los sucesores, quienes, en su condición de sujetos de derecho, son los titulares de las situaciones jurídicas patrimoniales transmitidas por el causante.

B. Autonomía calificadora del derecho tributario

Como se ha señalado, en el ámbito civil la capacidad para adquirir y enajenar bienes corresponde a los sucesores y no a la sucesión indivisa. Sin embargo, esta regla podría ser matizada en el ámbito tributario en virtud de la denominada autonomía calificadora del derecho tributario.

Históricamente, el surgimiento de esta autonomía se vincula con el proceso de consolidación del derecho tributario como disciplina jurídica independiente. En este contexto, se desarrolló un intenso debate doctrinario respecto de si el derecho tributario debía sujetarse a las categorías del derecho privado o si, por el contrario, podía construir sus propios conceptos.

De manera simplificada, una primera posición –representada, entre otros, por Géný en Francia y Berliani en Italia– sostenía que el derecho tributario debía respetar las categorías del derecho civil. En contraste, una segunda posición –defendida por Trotabas en Francia y Vanoni en Italia– postulaba que el derecho tributario debía desarrollar sus propias categorías e instituciones.

Posteriormente, Giannini propuso una posición intermedia, que terminó por prevalecer, según la cual el derecho tributario, si bien reconoce y pue-

¹ Artículo 57.- Toda persona natural o jurídica, los órganos constitucionales autónomos y la sociedad conyugal, la sucesión indivisa y otras formas de patrimonio autónomo, pueden ser parte material de un proceso (1992).

² Artículo 21.-

Tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias. (1996)

³ En todo caso, la posibilidad de adquirir bienes sí puede predicarse respecto a casos en los que existe colación de un bien donado por el causante en vida, y que no fue materia de dispensa de colación.

de utilizar las categorías del derecho privado, no se encuentra obligado a seguirlas de manera estricta, pudiendo desarrollar sus propias instituciones cuando ello resulte necesario. En consecuencia, el intérprete debe aplicar las categorías tributarias allí donde estas existan; y, en su defecto, recurrir supletoriamente al derecho privado u otras ramas del derecho (año, p. x). Para un desarrollo más detallado de este debate, puede consultarse a González (1995) y Egas (2004).

En la actualidad, la autonomía calificadora constituye uno de los pilares del derecho tributario, en la medida en que permite que las normas tributarias definan categorías jurídicas propias, adaptadas a sus fines recaudatorios y de política fiscal.

Sin embargo, esta autonomía no es absoluta. Su ejercicio se encuentra limitado por los principios y reglas propios del Estado Constitucional de Derecho. En particular, destaca el principio de reserva de ley, recogido en el artículo 74⁴ de la Constitución Política del Perú (en adelante, la Constitución), el cual se desarrolla en el apartado C.

Asimismo, la autonomía calificadora debe ejercerse en armonía con los principios de razonabilidad, no confiscatoriedad y seguridad jurídica. En consecuencia, cuando una calificación tributaria se aparta de manera expresa del derecho común, resulta necesario verificar que dicha divergencia haya sido establecida mediante norma con rango de ley y que no implique la introducción de ficciones arbitrarias o carentes de justificación.

La autonomía calificadora no habilita al legislador –ni, con mayor razón, al reglamento o a la administración– a prescindir de las categorías del derecho común sin establecer, de manera expresa y completa, las consecuencias jurídicas de dicha separación. En particular, cuando se trata de la configuración del hecho imponible, la ley tributaria debe definir todos sus elementos esenciales, incluyendo los criterios de imputación subjetiva y los supuestos de adquisición o transferencia de derechos cuando estos resulten determinantes para la generación de la obligación tributaria.

En ese sentido, la autonomía calificadora no solo encuentra un límite formal en el principio de reserva de ley, sino también un límite material: la exigencia de coherencia mínima del sistema jurídico y de suficiencia normativa en la construcción del hecho imponible. De lo contrario, no se estaría ante una verdadera calificación tributaria autónoma, sino ante una remisión implícita –y no reconocida– a categorías del derecho privado, generando inconsistencias interpretativas y afectando la seguridad jurídica.

Habiendo analizado brevemente estos conceptos, corresponde analizar el tratamiento de la transmisión patrimonial derivada de la sucesión desde una doble perspectiva: civil y tributaria, a fin de evaluar la coherencia del sistema y los límites de la autonomía calificadora en el caso objeto de estudio.

C. Principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley constituye uno de los pilares del sistema tributario peruano y encuentra reconocimiento expreso en el artículo 74 de la Constitución. Conforme a dicha disposición, únicamente mediante norma con rango de ley pueden crearse tributos, definirse los hechos imponibles y establecerse los elementos esenciales de la obligación tributaria. Asimismo, la Constitución dispone que toda norma emitida en contravención de dicho mandato carece de eficacia jurídica.

Este principio exige que la configuración de los elementos esenciales del tributo quede reservada al legislador, constituyendo una manifestación del principio de legalidad y una garantía para los contribuyentes. En ese sentido, opera como un derecho de los ciudadanos a no quedar obligados al pago de tributos cuya configuración no haya sido establecida por una norma con rango de ley (Checa & Gamba, 2012, p. 100).

En la misma línea, Bravo sostiene que el principio de reserva de ley exige que tanto la hipótesis de incidencia como su consecuencia normativa únicamente puedan ser creadas, modificadas o reguladas mediante norma con rango de ley. Asimismo,

⁴ Artículo 74.-

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo. (1993)

precisa que el carácter relativo de este principio permite la intervención del reglamento únicamente cuando los aspectos material, subjetivo, temporal y espacial de la hipótesis de incidencia hayan sido previamente definidos por el legislador, de modo que la potestad reglamentaria se limite a desarrollar la ley sin innovar su contenido (Bravo, 2015, pp. 117 y ss.).

Por su parte, Ruiz de Castilla señala que el principio de reserva de ley se encuentra estrechamente vinculado con la distribución constitucional de la potestad tributaria, delimitando las competencias de los órganos estatales en la creación normativa. En virtud de este principio, tanto la creación del tributo como la determinación de su estructura corresponden exclusivamente a normas con rango de ley (Ruiz de Castilla, 2023, pp. 132-133). Consecuentemente, los reglamentos únicamente pueden desarrollar el contenido de las disposiciones legales que reglamentan, sin que les sea posible modificar, ampliar o contradecir los elementos establecidos por el legislador (Ruiz de Castilla, 2023, p. 138).

Dentro de la estructura de la hipótesis de incidencia tributaria, la doctrina identifica como elementos esenciales el aspecto material, subjetivo, temporal, espacial y mensurable. La determinación de cada uno de estos componentes resulta indispensable para la válida configuración del hecho imponible y, por tanto, debe respetar las exigencias derivadas del principio de reserva de ley. Sobre el desarrollo de estos elementos puede consultarse el estudio de Sevillano (2019, pp. 117-191).

En síntesis, el principio de reserva de ley exige que los elementos esenciales del tributo sean establecidos por el legislador y limita la potestad reglamentaria a una función de desarrollo y ejecución de la ley. Por ello, cualquier intento de crear, modificar o completar dichos elementos mediante normas de inferior jerarquía resulta incompatible con el mandato contenido en el artículo 74 de la Constitución.

La relevancia de este principio para el presente estudio radica en que la determinación del sujeto adquirente del inmueble, así como de la adquisición cuya posterior enajenación genera la ganan-

cia de capital, constituyen aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia del impuesto a la renta. En consecuencia, corresponde analizar si tales elementos han sido efectivamente establecidos por una norma con rango de ley o si, por el contrario, han sido incorporados mediante disposiciones reglamentarias o interpretaciones administrativas, con la consiguiente afectación del principio de reserva de ley.

III. TRANSMISIÓN SUCESORIA Y LA SUCESIÓN INDIVISA EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

A continuación, se analiza el marco normativo civil y tributario aplicable al caso. Este examen permitirá demostrar que la atribución a la sucesión indivisa de la capacidad para adquirir y enajenar bienes —y, en consecuencia, generar una ganancia de capital gravada— no se encuentra respaldada por normas con rango de ley, sino únicamente por disposiciones de carácter infralegal. Ello supone una ruptura injustificada con el régimen civil de transmisión sucesoria y carece de sustento en el ejercicio legítimo de la autonomía calificadora del derecho tributario.

A. Régimen civil de la transmisión sucesoria

Para comprender cómo se adquiere la propiedad de un inmueble por vía sucesoria, resulta necesario examinar el régimen de transmisión sucesoria previsto en el Código Civil peruano.

Siguiendo a Ferrero (1993), la muerte de una persona genera la apertura de la sucesión (p. 98). Conforme con lo dispuesto por los artículos 660⁵, 661⁶ y 662⁷ del Código Civil, la transmisión del patrimonio del causante a sus sucesores se produce desde el momento de la apertura de la sucesión. En este contexto, se distinguen diversas formas de adquisición de la herencia: *ipso iure*, mediante aceptación y mediante declaración judicial (pp. 133 y ss). Asimismo, la delación es la puesta a disposición de la herencia a quien tiene derecho a ella (pp. 147 y ss).

En esta línea, Lohmann (1995, pp. 54-55) distingue entre adquisición y transmisión de la herencia. El

⁵ Artículo 660.- Desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores (1984).

⁶ Artículo 661.- El heredero responde de las deudas y cargas de la herencia sólo hasta donde alcancen los bienes de ésta. Incumbe al heredero la prueba del exceso, salvo cuando exista inventario judicial (1984).

⁷ Artículo 662.-

Pierde el beneficio otorgado en el artículo 661 el heredero que:

1. Oculta dolosamente bienes hereditarios.

2. Simula deudas o dispone de los bienes dejados por el causante, en perjuicio de los derechos de los acreedores de la sucesión. (1984)

autor señala que no son equivalentes, pues mientras la transmisión se produce con el fallecimiento del causante —con la apertura de la sucesión—, la adquisición requiere la concurrencia de la vocación hereditaria, la delación y la aceptación —expresa o tácita—. La transmisión sucesoria opera de forma abstracta hacia los sucesores transitoriamente inciertos, debido a que el patrimonio del causante no puede quedar sin titular.

En relación con la sucesión intestada, el mismo autor precisa:

[...] [L]a conocida como declaratoria de herederos viene a ser, *mutatis mutandis*, como la institución testamentaria, cuya eficacia sucesoria está supeditada a que el beneficiario no tenga impedimento sucesorio (indignidad, por ejemplo), o a que quiera aceptar. Esto es, producida la declaración judicial o notarial, el llamado por ella todavía no es heredero, a menos que antes haya expresado de algún modo su voluntad en tal sentido. La declaración no determina de manera automática su calidad como heredero, sino solamente la calidad de poder serlo, siempre que lo quiera y tenga aptitud sucesoria. Dicho en breve: el declarado como heredero legal no está obligado a serlo si no quiere, y puede ser apartado cuando concurra alguna causal que lo permita. Rigen para él, ciertamente, las reglas de los artículos 661 y 662, las de indignidad desde luego, y las de aceptación y renuncia. (Lohmann, 2002, p. 23)

De ello se desprende que, si bien la sucesión se abre con el fallecimiento del causante, la adquisición de la condición de sucesor depende de la aceptación. No obstante, una vez adquirida dicha condición, sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento, produciéndose una continuidad jurídica sin solución de continuidad.

Este entendimiento no es reciente. Bajo la vigencia del Código Civil de 1936, Echecopar (1946, p. 27) ya señalaba que, en el instante del fallecimiento, todos los bienes se transmiten a los sucesores sin interrupción.

En consecuencia, conforme al régimen civil peruano, los derechos y obligaciones del causante se transmiten a sus sucesores desde el momento mismo de su fallecimiento, incluso antes de la emisión

del acta de sucesión intestada o de la inscripción del testamento.

En este contexto, la sucesión intestada cumple una función esencialmente declarativa y probatoria de la calidad de sucesor, mas no es constitutiva de derechos.

Asimismo, conforme con lo establecido en el artículo 673 del Código Civil⁸, la aceptación de la herencia se presume cuando el llamado no ejerce su derecho de renuncia dentro de los plazos legales: tres meses si se encuentra en el país y seis meses si se encuentra en el extranjero.

Por tanto, como regla general, la sucesión indivisa no adquiere derechos de propiedad. Estos se transmiten directamente a los sucesores desde el fallecimiento del causante, siendo aquella únicamente una situación transitoria de administración del patrimonio hereditario.

B. Régimen tributario de la sucesión indivisa: normativa con rango de ley

Resulta común encontrar en la doctrina la afirmación de que la sucesión indivisa puede asumir la condición de contribuyente en diversos supuestos tributarios, sin que, por lo general, se examine críticamente si dicha conclusión encuentra un sustento suficiente en el marco normativo vigente (Medrano, 2018, pp. 55-70; Alva, 2025, p. 139; Picón, 2021, pp. 80 y ss.). En ese contexto, el presente numeral analiza las disposiciones con rango de ley aplicables a la materia, mientras que el literal C desarrolla el marco infralegal. Este análisis permitirá determinar si la regulación vigente respeta el principio de reserva de ley y si el ejercicio de la autonomía calificadora del derecho tributario se ha mantenido dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico.

1. Trigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Legislativo 945

La Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo 945 incorporó a la Ley del Impuesto a la Renta la Trigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final, cuyo texto establece que las ganancias de capital derivadas de la enajenación de inmuebles —distintos a la casa habitación—

⁸ Artículo 673.-

La herencia se presume aceptada cuando ha transcurrido el plazo de tres meses, si el heredero está en el territorio de la República, o de seis, si se encuentra en el extranjero, y no hubiera renunciado a ella. Estos plazos no se interrumpen por ninguna causa. (1984)

constituyen rentas gravadas de segunda categoría, siempre que la adquisición y enajenación se produzcan a partir del 1 de enero de 2004⁹.

El supuesto de hecho gravado es, en apariencia, claro: la obtención de una ganancia de capital derivada de la enajenación de un inmueble adquirido y vendido con posterioridad a dicha fecha.

No obstante, la inclusión de la sucesión indivisa como sujeto comprendido en la norma plantea un problema de técnica legislativa. En la práctica jurídica, la transferencia de un inmueble perteneciente a una masa hereditaria requiere, como presupuesto mínimo, la identificación de los sucesores mediante la sucesión intestada o la apertura del testamento. Solo a partir de dicha identificación —y, en muchos casos, de la inscripción de la sucesión intestada o de la apertura del testamento en los registros de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (en adelante, SUNARP)— es posible celebrar válidamente actos de disposición.

Antes de ello, no solo existe incertidumbre sobre la titularidad, sino que resulta materialmente in-

viable formalizar la transferencia de un bien que continúa inscrito a nombre de una persona fallecida. En tal sentido, es la determinación de los sucesores la que hace posible el tráfico jurídico del inmueble y, por ende, la eventual generación de una ganancia de capital.

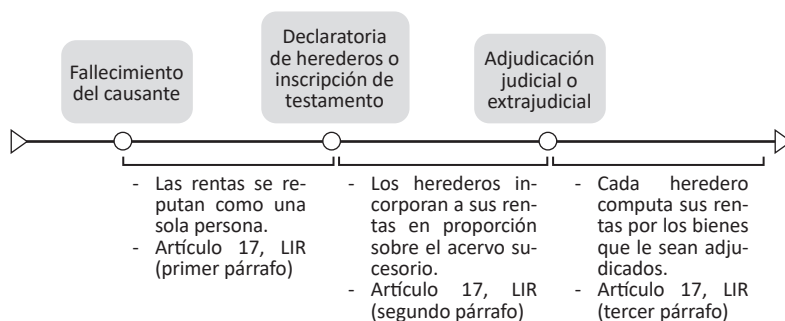
Pese a ello, la norma legal no establece cómo la sucesión indivisa podría adquirir un inmueble. En consecuencia, aun admitiendo la autonomía calificadora del derecho tributario, la configuración de una hipótesis en la que dicha entidad adquiera y enajene bienes requeriría una regulación expresa mediante norma con rango de ley, conforme al principio de reserva de ley recogido en la Norma IV del Código Tributario¹⁰.

2. Artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta

El artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta¹¹ regula el tratamiento fiscal de las rentas generadas con ocasión del fallecimiento de una persona.

Lo dispuesto en el artículo bajo comentario se puede visualizar de mejor forma en la figura 1.

Figura 1: Representación gráfica de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta



Fuente: Elaboración propia.

⁹ Disposiciones Transitorias y Finales

Primera.- Ganancias de capital devengadas a partir del 1.1.2004

Las ganancias de capital provenientes de la enajenación de inmuebles distintos a la casa habitación, efectuadas por personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, constituirán rentas gravadas de la segunda categoría siempre que la adquisición y enajenación de tales bienes se produzca a partir del 1.1.2004. (2003)

¹⁰ Norma IV: Principio de Legalidad - Reserva de Ley

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción; sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10; [...]. (1996)

¹¹ Artículo 17.-

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

A partir de la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, cada uno de los herederos deberá computar las rentas producidas por los bienes que se les haya adjudicado. (1993)

La figura representa las etapas que ocurren desde el fallecimiento del causante hasta la adjudicación de los bienes hereditarios, así como las consecuencias tributarias, conforme con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta.

De su contenido se desprende que, desde el fallecimiento del causante hasta la emisión del acta de sucesión intestada o la inscripción del testamento, las rentas se reputan como obtenidas por una persona natural¹². Posteriormente —con la emisión del acta de sucesión intestada o la inscripción del testamento en la SUNARP—, estas se atribuyen a los sucesores en proporción a su participación en la herencia, y, finalmente, tras la adjudicación de determinados bienes o alcúotas a cada sucesor, cada uno de ellos tributa por los bienes que le han sido asignados.

Este dispositivo cumple una función estrictamente organizativa en la asignación de rentas para efectos tributarios. Su finalidad es resolver los problemas prácticos derivados de la administración del impuesto durante el periodo de transición sucesoria.

Conviene precisar que el presente trabajo no cuestiona la finalidad perseguida por el artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta. Por el contrario, reconoce que dicha disposición cumple una función instrumental legítima al asegurar la continuidad de la sujeción al impuesto durante el período de transición sucesoria, evitando que la generación de rentas quede temporalmente fuera del ámbito de imposición mientras se determina quiénes son los sucesores. El cuestionamiento desarrollado en este artículo es distinto: consiste en determinar si esa finalidad administrativa puede servir de fundamento para considerar que la sucesión indivisa adquiere la propiedad de los bienes hereditarios o que los sucesores realizan una nueva adquisición con ocasión de la declaratoria de herederos o la inscripción del testamento, cuando ninguna norma con rango de ley establece tales consecuencias.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta no establece en ninguno de sus párrafos que la sucesión indivisa adquiera la propiedad de los bienes hereditarios. No crea efectos traslativos de propiedad ni atribuye a la sucesión indivisa la condición de sujeto con capacidad para adquirir o enajenar bienes. Tampoco establece que la declaratoria de herederos o la inscripción del testamento constituyan actos de adquisición de propiedad.

Por el contrario, únicamente establece cómo deben asignarse las rentas producidas por los bienes

hereditarios para efectos tributarios. Se trata de una regulación orientada exclusivamente a facilitar la gestión tributaria, sin alterar el régimen sustantivo de la transmisión patrimonial.

En consecuencia, aun bajo una interpretación sistemática de la Trigésimo Quinta Disposición Transitoria y Final y el artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta, no existe disposición legal que regule de manera expresa cómo la sucesión indivisa podría adquirir o transferir bienes inmuebles.

Esta omisión impide considerar válidamente la existencia de una hipótesis de incidencia en los términos propuestos por la normativa infralegal, al no haberse definido todos sus elementos esenciales.

En tales condiciones, no resulta jurídicamente admisible que esta ausencia normativa sea suplida por reglamentos o interpretaciones administrativas, pues ello vulneraría el principio de reserva de ley y desnaturalizaría los límites de la autonomía calificadora.

En consecuencia, aun cuando se admitiera que el legislador tributario puede apartarse del régimen civil de transmisión sucesoria, lo cierto es que, en el caso analizado, no existe una norma con rango de ley que haya definido de manera expresa cómo la sucesión indivisa adquiriría o transferiría bienes inmuebles para efectos tributarios. Esta omisión impide considerar válidamente configurado el supuesto de hecho gravado, pues no se han establecido todos los elementos necesarios para su operatividad.

En tales condiciones, no resulta jurídicamente admisible que dicha ausencia normativa sea suplida por disposiciones reglamentarias o interpretaciones administrativas, ya que ello implicaría no solo una vulneración del principio de reserva de ley, sino también una utilización indebida de la autonomía calificadora, al pretender construir una ficción tributaria sin sustento legal suficiente.

C. La construcción infralegal de la hipótesis de incidencia

Resulta pacífico en el ordenamiento jurídico que las normas reglamentarias no pueden contradecir ni ampliar el contenido de las normas con rango de ley, ni menos aún crear o modificar supuestos de hecho generadores de obligaciones tributarias.

¹² En la práctica, la sucesión intestada es denominada 'Sucesión Intestada de (nombres y apellidos del causante)', pudiendo obtener un número de registro único tributario o inscribirse de esta forma en los registros municipales de propiedad.

1. Decreto Supremo 086-2004-EF

El Decreto Legislativo 945 estableció que las ganancias de capital por enajenación de inmuebles adquiridos y vendidos a partir del 1.1.2004 se encuentran gravadas¹³, pero no definió los elementos necesarios para configurar la hipótesis de incidencia en el caso de sucesiones indivisas.

Precisamente porque el artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta persigue una finalidad de imputación de rentas y continuidad en la recaudación del impuesto, no resulta necesario que el legislador construya una ficción de adquisición del derecho de propiedad por parte de la sucesión indivisa. La continuidad de la tributación puede garantizarse mediante reglas de atribución subjetiva de las rentas sin alterar el régimen civil de transmisión sucesoria ni crear nuevas adquisiciones de propiedad para efectos tributarios.

En este sentido, el artículo 17 de la Ley del Impuesto a la renta se limita a establecer la forma en que las rentas deben de ser asignadas para efectos tributarios ante el fallecimiento de una persona hasta el momento en que los bienes que conformen la masa hereditaria sean atribuidos a los sucesores.

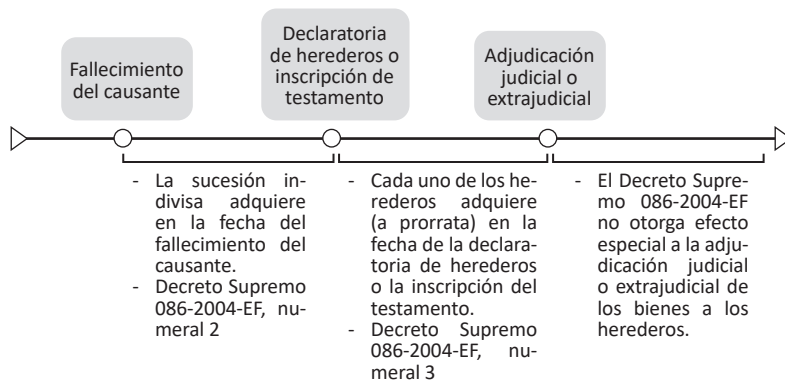
Pese a ello, el Decreto Supremo 086-2004-EF¹⁴ —norma de rango reglamentario— estableció la existencia de dos transferencias (dos adquisiciones) del derecho de propiedad: (i) la sucesión indivisa adquiere el inmueble en la fecha de fallecimiento del causante; y, posteriormente, (ii) los sucesores adquieren el inmueble con la emisión del acta de sucesión intestada o la inscripción del testamento, según corresponda.

Esta doble adquisición tiene como efecto que el desconocimiento de la fecha en que la propiedad es adquirida y, en consecuencia, gravar una operación que no se encuentra afectada.

Así, la hipótesis de incidencia que establece la Ley del Impuesto a la Renta se ve afectada por el referido Decreto Supremo, por establecer que una entidad sin capacidad jurídica plena (la sucesión indivisa) adquiere un inmueble. Luego, la hipótesis de incidencia se ve afectada al establecer que dicha entidad sin capacidad jurídica plena transfiere el derecho de propiedad a los sucesores.

Lo dispuesto en el Decreto Supremo 086-2004-EF se puede visualizar de mejor forma en la Figura 2.

Figura 2: Representación gráfica de lo dispuesto en la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo 086-2004-EF



Fuente: Elaboración propia.

¹³ Salvo que se trate de una casa habitación, para lo cual se deberán de cumplir con dos requisitos: (i) que el inmueble sea de propiedad del enajenante cuando menos por dos años; y (ii) que sea el único inmueble del enajenante.

¹⁴ Disposiciones Transitorias

Primera.- Ganancias de capital devengadas a partir del 1.1.2004

Para efecto de lo dispuesto en la Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo 945, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1. No estará gravada con el Impuesto la enajenación de inmuebles cuya adquisición se haya realizado con anterioridad al 1.1.2004, a título oneroso o gratuito, mediante documento de fecha cierta.
2. Tratándose de sucesiones indivisas a que se refiere el primer párrafo del Artículo 17° de la Ley, se reputará como fecha de adquisición del inmueble a la fecha de fallecimiento del causante.
3. En el caso de personas naturales a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 17° de la Ley, se considera como fecha de adquisición a la fecha en que se dicte la sucesión intestada o se inscriba el testamento en los Registros Públicos. (2004)

La figura 2 representa en una línea de tiempo las etapas que ocurren desde el fallecimiento del causante en adelante, así como las consecuencias tributarias, conforme con lo dispuesto en Primera Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo 086-2004-EF.

Esta construcción no solo carece de respaldo legal, sino que contradice el régimen civil de transmisión sucesoria y desnaturaliza el sentido del artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuya finalidad es meramente organizativa.

En consecuencia, el Decreto Supremo excede los límites de la potestad reglamentaria, invadiendo un ámbito reservado a la ley y vulnerando el principio de reserva de ley tributaria consagrado en el artículo 74 de la Constitución.

2. Informe 168-2005-SUNAT/2B0000

Sobre la base de la construcción reglamentaria, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) emitió el Informe 168-2005-SUNAT/2B0000, en el cual reafirma y amplía dicha interpretación.

En particular, el informe señaló lo siguiente:

[...] Tratándose de sucesiones indivisas, es decir, cuando aún no se ha dictado la declaratoria de herederos ni se ha inscrito en los Registros Públicos el testamento, la transmisión de bienes inmuebles con ocasión del fallecimiento del causante constituye una adquisición para la sucesión, para los efectos de las normas del Impuesto a la Renta materia de análisis, debiéndose considerar como fecha de tal adquisición la del fallecimiento del causante.

Para los mismos efectos, con la emisión de la declaratoria de herederos o la inscripción del testamento en los Registros Públicos, se entiende que en la misma fecha de tales actos, el cón-

yuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito, adquieren los inmuebles que forman parte de la masa hereditaria.

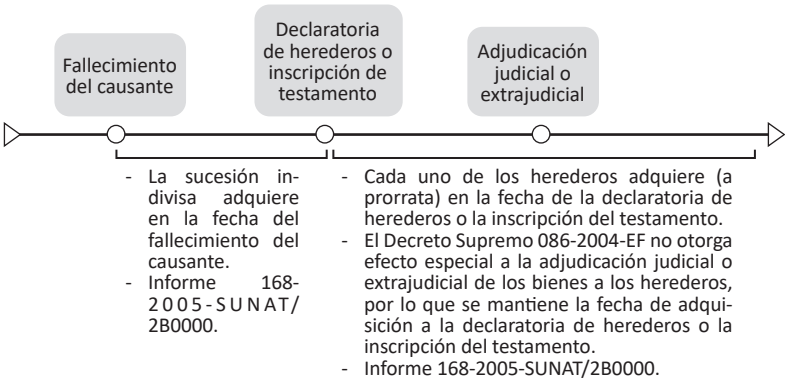
Cabe señalar que ni en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta ni en su Reglamento, así como tampoco en ninguna otra norma tributaria se ha dispuesto que en los casos en los que se produzca la adjudicación judicial o extrajudicial de los bienes que constituyen la masa hereditaria se entienda producida una adquisición para los efectos de las normas del Impuesto a la Renta materia de análisis.

[...] resulta congruente que se haya señalado como momento en que se entiende producida la adquisición de los inmuebles de la masa hereditaria por parte del cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito, en la fecha de emisión de la declaratoria de herederos o de inscripción del testamento en los Registros Públicos; y no se haya dispuesto que se entienda producida la adquisición de tales bienes en los casos en los que se produzca la partición y adjudicación judicial o extrajudicial de los mismos, toda vez que en estos casos, los contribuyentes del impuesto siguen siendo el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito, aunque ahora con respecto a las rentas producidas por los bienes adjudicados a cada cual.

En esa misma línea de argumentación, tratándose de bienes comunes en general, producida la partición y adjudicación judicial o extrajudicial de los bienes en cuestión, no debe entenderse que ha habido una adquisición de los mismos para efectos del pago a cuenta del Impuesto a la Renta a que se refiere el artículo 84°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta. (2005)

Lo dispuesto en el Informe 168-2005-SUNAT/2B0000 se puede visualizar de mejor forma en la Figura 3.

Figura 3: Representación gráfica del Informe 168-2005-SUNAT/2B0000



Fuente: Elaboración propia.

La figura 3 representa en una línea de tiempo las etapas que ocurren desde el fallecimiento del causante en adelante, así como las consecuencias tributarias, conforme con lo interpretado en el Informe 168-2005-SUNAT/2B0000.

El informe, además de repetir los errores del Decreto Supremo 086-2004-EF, extiende alguno de los efectos, consolidando un esquema de doble adquisición de propiedad, ampliando la aplicación del numeral 3 del referido Decreto Supremo.

La consecuencia de esta construcción es particularmente grave: se exige el pago de un tributo sobre la base de una adquisición no prevista por la ley tributaria, ni compatible con el régimen civil.

En tal escenario, se produce una vulneración directa del principio de reserva de ley, en la medida en que la obligación tributaria no se sustenta en una norma con rango de ley, sino en disposiciones reglamentarias e interpretaciones administrativas. Ni un reglamento ni una interpretación administrativa pueden crear obligaciones tributarias.

Finalmente, la relevancia del presente análisis trasciende el plano teórico. La problemática descrita ha generado efectos concretos en la práctica, afectando la determinación de obligaciones tributarias en casos reales. En tal sentido, a continuación, se examinarán supuestos específicos que evidencian las consecuencias de esta construcción normativa.

IV. EVALUACIÓN CRÍTICA DEL SISTEMA

El Decreto Legislativo 945 dispuso que las ganancias de capital derivadas de la enajenación de inmuebles, adquiridos a partir del 1 de enero de 2004, constituirían rentas gravadas con el Impuesto a la Renta de segunda categoría cuando fueran obtenidas por personas naturales, sociedades conyugales o sucesiones indivisas. Sin embargo, dicha norma omitió establecer cómo podría una sucesión indivisa –que carece de personería jurídica plena– adquirir o enajenar un bien inmueble.

Si bien esta norma se aparta de lo previsto por el Código Civil –según el cual los sucesores adquieren los derechos y obligaciones del causante desde el momento de su fallecimiento, sin solución de continuidad– dicha divergencia puede justificarse, en principio, por la autonomía calificadora del derecho tributario. Esta permite al legislador tributario crear sus propias categorías jurídicas con fines fiscales, siempre dentro del marco constitucional y legal. No obstante, los problemas del Decreto Legislativo 945 se hacen evidentes cuando se traslada su aplicación al terreno práctico.

En el Perú, la sucesión indivisa solo tiene capacidad jurídica limitada. En el ámbito tributario cuenta con capacidad para cumplir determinadas funciones, por ejemplo, obtener un número de Registro Único de Contribuyente y poder cumplir con determinadas obligaciones tributarias. Pero, como regla general, no posee capacidad suficiente para adquirir y enajenar inmuebles. Surge entonces una pregunta clave: ¿cómo puede una entidad sin capacidad jurídica adquirir o transferir la propiedad de un inmueble?

Imagine el lector el siguiente caso: una persona fallece intestada dejando como único bien un inmueble, y tiene dos hijos. Si un comprador quisiera adquirir el inmueble, lo usual sería que esperara a la sucesión indivisa e, inclusive, su inscripción en Registros Públicos. Pero si, por confianza, decide comprar el inmueble antes de que se realice el procedimiento de sucesión intestada, ¿con quién celebraría el contrato? La única respuesta posible es: con los hijos. Celebrar dicho contrato con la sucesión indivisa sería jurídicamente inviable, ya que esta no tiene capacidad legal para enajenar bienes.

En consecuencia, tampoco sería jurídicamente aceptable sostener que esta operación –realizada entre los hijos y el comprador antes de realizarse la sucesión intestada– fue celebrada por la sucesión indivisa. No existe norma con rango de ley que así lo disponga. Y como es sabido, en materia tributaria, toda creación de obligaciones debe tener sustento legal expreso.

Este error conceptual no solo se mantuvo, sino que fue agravado por el Decreto Supremo 086-2004-EF y por el Informe 168-2005-SUNAT/2B0000. El primero tergiversó el contenido del artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta –norma que solo regula la atribución de rentas, no la titularidad de los bienes–, al establecer dos ficciones sin sustento legal: (i) que la sucesión indivisa adquiere los bienes en la fecha del fallecimiento del causante y (ii) que los sucesores adquieren los bienes desde la fecha del acta de sucesión intestada o la inscripción del testamento en los Registros Públicos.

Sin perjuicio de los problemas ya señalados respecto a pretender que una sucesión indivisa pueda adquirir y enajenar bienes, el Decreto Supremo 086-2004-EF genera un problema adicional, como lo es el pretender que existe una segunda adquisición por parte de los sucesores desde la fecha del acta de sucesión intestada o la inscripción del testamento en los Registros Públicos. Si los bienes son adquiridos desde la muerte del causante, ¿cómo podría interpretarse que existe una nueva adquisición sin norma con rango legal que así lo establezca?

Por su parte, el Informe 168-2005-SUNAT/2B0000 extendió aún más el error contenido en el numeral 3 del citado decreto supremo, al considerar que incluso en los casos en que ya se han adjudicado los bienes, la adquisición se entiende realizada desde la fecha del acta de sucesión intestada o la inscripción del testamento. Esta interpretación, además de ser ajena a toda base legal, vulnera el principio de reserva de ley y contradice los fundamentos del derecho sucesorio.

Estas inconsistencias ponen en evidencia un problema estructural en la relación entre el derecho tributario y el derecho civil. Resulta indispensable que el legislador armonice ambos sistemas normativos, especialmente cuando se trata de instituciones complejas como la sucesión indivisa. La autonomía calificadora del derecho tributario no puede utilizarse como excusa para construir ficciones jurídicas sin base legal ni coherencia lógica. La seguridad jurídica, la coherencia normativa y el respeto al principio de legalidad exigen una reforma que unifique los criterios civiles y tributarios en torno a la titularidad y enajenación de bienes hereditarios, asegurando así un sistema tributario justo, racional y respetuoso del orden constitucional.

V. ANÁLISIS DE ALGUNOS CASOS RELEVANTES

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, resulta sencillo de entender que en muchos casos los administrados simplemente opten por realizar el pago del impuesto y olvidarse del asunto; o, pagar y, posteriormente, solicitar la devolución de este argumentando ser un pago indebido. Tampoco sorprende que el criterio seguido por el Tribunal Fiscal responda a lo establecido en el Decreto Supremo 086-2004-EF y el Informe 168-2005-SUNAT/2B0000, como se puede comprobar de la revisión de las Resoluciones del Tribunal Fiscal (en adelante, RTF) que a continuación se detallan.

A. RTF 12823-4-2013

En este caso, una sociedad conyugal adquirió un inmueble en una fecha no indicada. Al fallecer el

cónyuge causante, la cónyuge supérstite y sus hijos fueron declarados sucesores mediante resolución judicial emitida en julio de 1976. Con anterioridad al año 2004 fallece la cónyuge supérstite; sin embargo, su sucesión intestada fue realizada en enero de 2007, declarándose sucesores a sus hijos. En abril de 2008, los sucesores vendieron el inmueble adquirido de sus padres a un tercero.

La SUNAT, amparándose en el Decreto Supremo 086-2004-EF, sostuvo que la fecha de adquisición de la propiedad por los sucesores fue en el año 2007. Además, señaló que, al haberse vendido el inmueble el 2008, dicho inmueble no calificaba como casa habitación de los vendedores, por lo que se encontraban afectos al impuesto a la renta por ganancia de capital.

El Tribunal Fiscal resolvió que la ganancia de capital por la venta de la parte alícuota adquirida del padre causante en el año 1976 no se encontraba gravada con el impuesto a la renta; sin embargo, sí se encontraba afecta la venta de la parte alícuota adquirida de la madre causante, por haberse adquirido —en opinión del Tribunal Fiscal— mediante acta de sucesión intestada del año 2007¹⁵.

La afectación al patrimonio de los administrados resulta evidente, no solo porque el Decreto Supremo 086-2004-EF transgrede la reserva de ley, sino también porque la Administración Tributaria reconoció en el año 2019 que el argumento que sostuvo dicho reparo carece de sustento técnico. Así, en octubre de 2019, se emitió el Informe 157-2019-SUNAT/7T0000, en el cual la SUNAT reconoció que los ingresos obtenidos por la venta de un inmueble adquirido en dos momentos distintos, uno de ellos antes del 2004, no se encuentra gravada con el impuesto a la renta.

B. RTF 12825-4-2013

En este caso, una persona —propietaria de un inmueble— falleció intestada en enero del 2001; sin embargo, el acta de sucesión intestada fue realizada en enero de 2007. En abril de 2008, los sucesores

¹⁵ Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló:

Que de lo expuesto se advierte que a partir de dicha fecha (11 de enero de 2007), la recurrente en calidad de heredera de [...], debía incorporar a sus propias rentas la proporción que le correspondía en las rentas de tal sucesión de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio, al haberse dictado la referida sucesión intestada, constituyéndose a dicha fecha en copropietaria de los derechos y acciones que correspondía a la citada causante, reputándose las indicadas rentas a la recurrente en su calidad de persona natural a partir de la mencionada fecha, de conformidad con lo establecido en el artículo 17° de la Ley del Impuesto a la Renta, considerándose además conforme con lo establecido en el numeral 3 de la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, que a dicha fecha adquirió la referida proporción del inmueble en mención.

Que habiendo adquirido la recurrente la indicada proporción del referido inmueble ubicado en [...], con posterioridad al 1 de enero de 2004, su transferencia se encontrará afecta con el Impuesto a la Renta por la indicada proporción. (RTF 12823-4-2013)

res vendieron el inmueble adquirido del causante a un tercero.

La SUNAT sostuvo que la fecha de adquisición de la propiedad por los sucesores fue en el año 2007. Sin embargo, lo que resulta alarmante es que la SUNAT consideró como fecha de adquisición a la fecha de inscripción de la sucesión intestada en los registros de la SUNARP, contraviniendo el texto del Decreto Supremo 086-2004-EF, el cual ya resulta cuestionable. Por tanto, al haberse vendido el inmueble en 2008, para la SUNAT, la ganancia de capital generada por dicha venta se encontraba gravada con el impuesto a la renta.

El Tribunal Fiscal resolvió que la fecha de adquisición del inmueble fue en el año 2007, por lo que consideró que dicha operación se encontraba gravada con el impuesto a la renta¹⁶.

C. RTF 15955-4-2013

En este caso, una sociedad conyugal adquirió un inmueble en una fecha no indicada. La cónyuge causante falleció en setiembre de 1983; sin embargo, su sucesión intestada fue realizada en mayo de 2004 e inscrita en los registros de la SUNARP en noviembre de 2006. En dicha sucesión intestada se declararon sucesores al cónyuge supérstite y a los hijos de la causante. En marzo de 1989, falleció el cónyuge supérstite; sin embargo, su sucesión in-

testada fue realizada en agosto de 2006 e inscrita en los registros de la SUNARP en marzo de 2007. En dicha sucesión intestada se declararon sucesores a los hijos del causante. En mayo de 2007, los sucesores vendieron el inmueble adquirido de sus padres a un tercero.

De igual forma que en la RTF 12825-4-2013, en este caso, la SUNAT consideró como fecha de adquisición las fechas de inscripción de las actas de ambas sucesiones intestadas en los registros de la SUNARP y no las fechas de las propias actas, contraviniendo el –cuestionado– texto del Decreto Supremo 086-2004-EF. De esta forma, al haberse vendido el inmueble en mayo de 2007, la ganancia de capital generada por dicha venta se encontraba gravada con el impuesto a la renta.

El Tribunal Fiscal resolvió que las adquisiciones de las partes alicuotas ocurrieron en los años 2004 y 2006, fechas en las que se realizaron las sucesiones intestadas. Por tanto, dicho ente determinó que la ganancia de capital obtenida por la venta se encontraba afecta al impuesto a la renta¹⁷.

Si bien no compartimos la posición del Tribunal Fiscal, es de reconocer que rechazó la postura de la SUNAT en cuanto dicha entidad pretendía que las fechas de adquisición fueran las correspondientes a la inscripción en los registros de la SUNARP de las actas de sucesión intestada de los causantes.

¹⁶ Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló:

Que consecuentemente, toda vez que al 4 de abril de 2008, fecha de celebración del contrato de compra venta antes aludido, ya se había dictado la sucesión intestada conforme se ha indicado y la recurrente se encontraba incurso en los alcances del segundo párrafo del artículo 17°, le resultaba aplicable lo dispuesto por el numeral 3 de la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, a efecto de establecer la fecha de adquisición del bien inmueble enajenado, y en consecuencia ésta es la fecha en que se dictó la sucesión intestada, esto es, el 5 de enero de 2007.

[...]

Que tal como se ha señalado precedentemente, al haberse dictado la declaratoria de herederos con anterioridad a la celebración del contrato de compra venta, la recurrente era contribuyente del Impuesto a la Renta siendo que de conformidad con el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, la fecha de adquisición del inmueble enajenado era el 5 de enero de 2007, fecha en que se dictó la sucesión intestada, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en cuanto a que debe de considerarse como fecha de adquisición del inmueble el 29 de marzo de 2001, fecha de fallecimiento del causante.

Que asimismo cabe precisar que si bien el numeral 2 del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que se reputará como fecha de adquisición del inmueble enajenado a la fecha de fallecimiento de causante, dicho supuesto está previsto para los casos en los que las sucesiones indivisas son las que efectúan la enajenación del bien, toda vez que en dicho supuesto son dichas entidades los contribuyente del Impuesto a la Renta, dejando de existir como tales a partir de la declaratoria de herederos, como suceden en el caso de autos; por lo que lo alegado por la recurrente en el sentido contrario carece de sustento. (RTF 12825-4-2013)

¹⁷ Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló:

Que conforme se puede apreciar, a la fecha en que el recurrente transfirió las acciones y derechos que le correspondían por el mencionado inmueble, se habían dictado las sucesiones intestadas de [...] y [...], mediante el acta notarial del 17 de mayo de 2004 y Resolución No [...] del [...] Juzgado Civil de Lima de 22 de agosto de 2006, respectivamente, por lo que de acuerdo con lo establecido en el artículo 17° de la Ley del Impuesto a la Renta, el recurrente en su calidad de heredero debía incorporar a sus propias rentas la proporción que le correspondía en las rentas de la sucesión, siendo que conforme con la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, la fecha de adquisición de tales acciones y derechos correspondían a la fecha en que se dictaron las sucesiones intestadas, esto es, el 17 de mayo de 2004 y 22 de agosto de 2006, respectivamente, y en consecuencia al haber transferido el inmueble el [...] 2007, dicha operación constituía una ganancia de capital, la que se encuentra gravada como renta de segunda categoría [...]. (RTF 15955-4-2013)

Resulta grave el hecho que el Tribunal Fiscal hiciera prevalecer una norma infralegal frente a otra de norma legal, basándose en el principio de especialidad. La gravedad se entiende desde que la Ley del Impuesto a la Renta no establece que la sucesión indivisa adquiera derechos, sino que esto se establece mediante una norma infralegal (Decreto Supremo 086-2004-EF)¹⁸.

D. RTF 03801-8-2022 y Casación 17472-2023-LIMA

Debido a la relativa antigüedad de las resoluciones analizadas hasta este punto, el lector podría suponer que este tema actualmente ya no se discute. Sin embargo, la realidad demuestra que es un tema altamente relevante en la práctica diaria. Si se tiene en consideración que el sector inmobiliario se encuentra en una etapa de crecimiento continuo, la alta demanda por terrenos para construir edificios de vivienda genera que situaciones como las antes comentadas sean frecuentes. En este contexto, recientemente se resolvió un caso sobre la materia, que fue llevado hasta el Poder Judicial.

1. RTF 03801-8-2022

Este caso presenta algunos elementos que lo vuelven particularmente interesante, pues de forma previa al hecho que resolviera el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria había concedido la razón al contribuyente, considerando que el pago que realizó fue un pago indebido, por no calificar como ganancia de capital gravada, siendo que posteriormente la SUNAT cambió de criterio con motivo de una fiscalización realizada al contribuyente. Sin embargo, para efectos del presente artículo, dicho antecedente no será tenido en cuenta.

En este caso, una sociedad conyugal adquirió un inmueble en una fecha no determinada. El cónyuge causante falleció en julio de 1977; sin em-

bargo, su sucesión intestada fue realizada en setiembre de 2004 e inscrita en los registros de la SUNARP posteriormente (no se indica la fecha). En dicha sucesión intestada se declararon sucesores a la cónyuge supérstite y al hijo del causante. En mayo de 2003, falleció la cónyuge supérstite; sin embargo, su sucesión intestada fue realizada en setiembre de 2004 e inscrita en los registros de la SUNARP en diciembre de 2005. En dicha sucesión intestada se declaró sucesor al hijo de la causante. En diciembre de 2005 se inscribió la adjudicación de las alícuotas en la partida registral del inmueble heredado. En octubre de 2018, los sucesores vendieron el inmueble adquirido de sus padres a un tercero.

Al igual que en las RTF 12825-4-2013 y 15955-4-2013, la SUNAT consideró como fecha de adquisición las fechas de inscripción de las actas en los registros de la SUNARP y no las fechas de las propias actas, contraviniendo el propio texto del –cuestionado– Decreto Supremo 086-2004-EF. De esta forma, al haberse vendido el inmueble en octubre de 2018, la ganancia de capital generada por dicha venta se encontraba gravada con el impuesto a la renta.

El Tribunal Fiscal resolvió que la adquisición del inmueble por el contribuyente fue en setiembre de 2004, dictaminando que la ganancia de capital obtenida por la venta se encontraba afecta al impuesto a la renta¹⁹.

Este caso es relevante debido a que el contribuyente sustentó su postura en que la venta fue realizada luego de que la sucesión indivisa se había extinguido; es decir, su premisa se sostenía en el hecho que, al haberse extinguido la sucesión indivisa en virtud de la adjudicación, debía de considerarse que la venta fue realizada como persona natural (sucesor). Según este razonamiento, debía de aplicarse el numeral 2 del Decreto Supremo

¹⁸ Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló:

[...] cabe señalar que el artículo 17° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que una vez dictada la declaratoria de herederos hasta que se adjudiquen los bienes de la masa hereditaria, los herederos deberán incorporar a sus rentas la proporción que les corresponde en las rentas de la sucesión, por lo que la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 086-2004-EF ha dispuesto que se considera como fecha de adquisición a la fecha en que se dicte la sucesión intestada, entre otros, en tal sentido por el principio de especialidad de la norma, en materia del Impuesto a la Renta para los efectos de determinar si se encuentra gravada la operación de venta de bienes inmuebles deberá verificarse que el recurrente haya adquirido el inmueble a partir del año 2004, conforme a lo dispuesto en la norma tributaria (ley especial), la que prima respecto de lo dispuesto en el artículo 660° del Código Civil (ley general), lo que se encuentra acreditado en autos, por lo que no resulta amparable el alegato formulado por el recurrente. (RTF 15955-4-2013)

¹⁹ Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló:

Que de lo expuesto, se advierte que el 26 de octubre de 2018, fecha de celebración del contrato de compra venta antes aludido, ya se había dictado la sucesión intestada, y el recurrente se encontraba incurrido en los alcances del segundo párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que le resultaba aplicable lo dispuesto por el numeral 3 de la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, y, en ese sentido, el recurrente adquirió el 25% de las acciones y derechos del inmueble enajenado el 3 de setiembre de 2004, fecha en que se dictó la sucesión intestada.

086-2004-EF, considerándose como fecha de adquisición la fecha del fallecimiento de la causante (2003) y no el segundo párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta y consecuentemente numeral 3 del Decreto Supremo 086-2004-EF (en virtud de lo cual la SUNAT consideró como de adquisición la sucesión indivisa).

El argumento resulta interesante porque, si bien el numeral 2 del Decreto Supremo 086-2004-EF sí establece que se considera como fecha de adquisición a la fecha de fallecimiento del causante, dicho numeral remite expresamente al primer párrafo del artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual se refiere a las sucesiones indivisas.

Lo más interesante de este caso es que el contribuyente logró obtener una resolución de la Corte Suprema favorable a sus intereses, la cual se analiza a continuación.

2. CAS 17472-2023-LIMA

Este pronunciamiento de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema resolvió el caso que diera mérito a la RTF 03801-8-2022, comentada previamente.

Tanto en primera como en segunda instancia judicial, se dio la razón a lo señalado por el Tribunal Fiscal, considerando que el inmueble fue adquirido en setiembre de 2004 –fecha en que se dictó la sucesión intestada de la causante–, por lo que la venta realizada por los sucesores en octubre de 2018 generaba una ganancia de capital afecta

al impuesto a la renta de segunda categoría, aplicándose el numeral 3 del Decreto Supremo 086-2004-EF.

Al respecto, la Corte Suprema analizó si correspondía o no aplicar el referido numeral 3 al caso concreto. Es decir, si se debía o no considerar como fecha de adquisición a la fecha de la sucesión indivisa. De los argumentos expuestos en la sentencia se puede interpretar lo siguiente: la Corte Suprema consideró que para el momento en que se celebró el contrato de compraventa (octubre de 2018) la sucesión indivisa ya se había extinguido, por lo que no cabría aplicar el numeral 3 del Decreto Supremo 086-2004-EF²⁰. Por la misma razón, tampoco cabría aplicar el numeral 2 del Decreto Supremo 086-2004-EF²¹. Siendo que no existe una norma tributaria que se aplique al caso en concreto, en virtud del principio de supletoriedad, se aplica el artículo 660 del Código Civil, según el cual desde el momento de fallecimiento de una persona todos los derechos y obligaciones son transmitidos a sus sucesores. Además, la Corte Suprema tuvo en consideración que el acta de sucesión intestada tiene carácter declarativo, no pudiendo ser interpretada como un acto constitutivo. Por lo tanto, en el caso concreto, se determinó que la fecha de adquisición fue la fecha de fallecimiento de la causante (mayo de 2003), por lo que la ganancia de capital que se generó en virtud de la enajenación del inmueble no se encuentra afecta al impuesto a la renta. En este sentido, la Corte Suprema declaró nula la RTF 03801-8-2022, así como la Resolución de Intendencia respectiva, ordenando a la SUNAT la devolución de todo lo pagado²².

Que estando a lo expuesto y considerando que la adquisición del bien enajenado se produjo con posterioridad al 1 de enero de 2004, la venta realizada por el recurrente se encontraba gravada con el Impuesto a la Renta como renta de segunda categoría, por lo que el reparo bajo análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiente confirmar la apelada.

Que tal como se ha señalado precedentemente, al haberse dictado la declaratoria de herederos con anterioridad a la celebración del contrato de compraventa, el recurrente tenía la calidad de contribuyente del Impuesto a la Renta siendo que de conformidad con el numeral 3 de la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, la fecha de adquisición del 25% de las acciones y derechos del inmueble enajenado fue el 3 de setiembre de 2004, fecha en que se dictó la sucesión intestada, por lo que carece de sustento lo alegado por el recurrente en cuanto a que debe de considerarse como fecha de adquisición del inmueble el 11 de mayo de 2003, fecha de fallecimiento del causante. (RTF 03801-8-2022)

²⁰ Pues lo dispuesto en dicho numeral solo se aplicaría desde la fecha de la sucesión indivisa (o inscripción del testamento en los Registros Públicos) hasta la fecha de adjudicación a favor de los sucesores.

²¹ Pues lo dispuesto en dicho numeral solo se aplicaría si el bien se hubiera vendido durante el periodo de existencia de la sucesión indivisa.

²² Al respecto, en la CAS 17472-2023-LIMA, la Corte Suprema señaló:

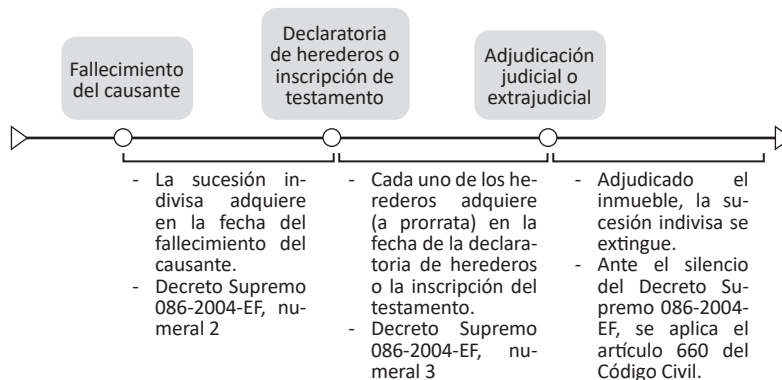
2.23. Al respecto, es pertinente hacer referencia al principio de supletoriedad, que está vinculado a la relación entre las disposiciones de diversas ramas o subsistemas de nuestro ordenamiento jurídico, por el cual lo regulado en un cuerpo normativo puede ser aplicable a otro, siempre y cuando no sea incompatible, para evitar la existencia de lagunas jurídicas.

2.24. Con relación a la aplicación supletoria del Código Civil a otro tipo de relaciones jurídicas reguladas por otras leyes, el artículo IX del título preliminar del Código Civil señala lo siguiente:

Artículo IX.- Aplicación supletoria del Código Civil

Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza.

Figura 4: Representación gráfica de la interpretación del Decreto Supremo 086-2004-EF hecho por la Corte Suprema en la Casación 17472-2023-LIMA



Fuente: Elaboración propia.

Como puede apreciarse, si bien la Corte Suprema reconoció que la adquisición ocurre desde el fallecimiento del causante, no cuestionó que una norma reglamentaria como el Decreto Supremo 086-2004-EF pudiera crear o modificar los elementos del hecho imponible, en clara vulneración del principio de reserva de ley.

Sin perjuicio de que el resultado al que arriba la Corte Suprema resulta compatible con la lógica

del derecho civil —al reconocer que la adquisición del inmueble se produce desde el fallecimiento del causante—, la fundamentación empleada presenta una debilidad relevante desde la perspectiva del derecho tributario. En efecto, el análisis judicial parte de la premisa de la inexistencia de una norma tributaria aplicable al caso concreto, lo que justificaría la aplicación supletoria del Código Civil. No obstante, lo relevante del caso no radica únicamente en una falta de regulación adecuada,

2.25. Ahora bien, en el ámbito tributario prima el principio de especialidad; no obstante, será pertinente la aplicación de normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen, y supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los del derecho administrativo. Así, la norma IX del título preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario señala lo siguiente:

NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

2.26. Por lo tanto, a fin de determinar si la enajenación del inmueble materia de litis, efectuada el veintiséis de octubre de dos mil dieciocho, se encontraba o no gravada con el impuesto a la renta de segunda categoría, corresponde que esta Sala Suprema determine si el recurrente adquirió el derecho de propiedad sobre el bien inmueble con anterioridad al 01 de enero de 2004.

2.27. Teniendo en cuenta los hechos expuestos, el artículo 61 del Código Civil refiere que la muerte pone fin a la persona; en consecuencia, desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores, tal como lo prescribe el artículo 660 del Código Civil. Así, se genera un cambio de titularidad en el patrimonio del causante y son los sucesores los llamados a heredar, debido a que tienen vocación hereditaria.

2.28. En tal sentido, el acta que contiene la declaratoria de herederos es de carácter declarativo, es decir, se reconocen los derechos ya existentes que surgen al momento del fallecimiento del causante; siendo necesario, sin embargo, que, para el ejercicio de los derechos y obligaciones, la calidad de heredero sea reconocida por el funcionario competente, como es el juez o el notario.

2.29. Por lo tanto, en el caso, el inmueble enajenado por el recurrente fue adquirido por este en su calidad de heredero desde el momento de la muerte de sus padres, [...] y [...], quienes fallecieron intestados el 11 de mayo de 2026 y el 25 de julio de 1977, respectivamente; es decir, la adquisición ocurrió con anterioridad al 01 de enero de 2004, de conformidad con lo establecido en el artículo 660 del Código Civil. Asimismo, dicho bien fue enajenado como persona natural el 26 de octubre de 2018 y no como miembro de la sucesión intestada, pues esta ya se encontraba extinguida con la declaratoria de herederos en virtud del numeral 2 de la primera disposición transitoria del Decreto Supremo N.º 086-2004-EF.

2.30. Cabe precisar que, los bienes no han sido enajenados durante la existencia de la sucesión pues, de ser así se tendrían que haber incorporado las rentas que corresponden de la sucesión; no obstante, ello se realizó el 28 de diciembre de 2018, cuando ya estaba extinguida la sucesión intestada con la adjudicación extrajudicial de los bienes de la sucesión, por lo que resulta aplicable el supuesto establecido en el numeral 1 del Decreto Supremo N.º 086-2004-EF.

2.31. Por las consideraciones antes expuestas, corresponde declarar fundadas las infracciones de naturaleza sustancial denunciadas por el recurrente. (2013)

sino en la existencia de disposiciones reglamentarias que, excediendo su ámbito competencial, han pretendido configurar elementos esenciales de la hipótesis de incidencia.

En este contexto, se perdió una oportunidad para que la Corte Suprema se pronuncie de manera expresa sobre la validez constitucional del Decreto Supremo 086-2004-EF y de la interpretación administrativa que de él deriva, manteniéndose la inseguridad jurídica. De este modo, si bien se corrigió el resultado en el caso concreto, no se estableció un criterio claro respecto de los límites de la potestad reglamentaria en materia tributaria, ni se desarrolló una doctrina jurisprudencial sólida sobre el alcance del principio de reserva de ley en la configuración de las ganancias de capital en supuestos de transmisión sucesoria.

VI. PROPUESTA CORRECTIVA

A partir del análisis efectuado, se advierte que el principal problema en el tratamiento tributario de la sucesión indivisa no radica únicamente en la existencia de normas reglamentarias que exceden su ámbito competencial, sino también en la falta de una regulación legal clara y coherente sobre la forma en que deben entenderse las transmisiones patrimoniales en este contexto.

En ese sentido, una interpretación conforme con la Constitución y con el sistema jurídico en su conjunto exige reconocer que, en ausencia de una norma con rango de ley que establezca expresamente lo contrario, resultan plenamente aplicables las reglas del derecho civil sobre transmisión sucesoria. En particular, debe entenderse que los sucesores adquieren los bienes, derechos y obligaciones del causante desde el momento de su fallecimiento, sin solución de continuidad, y que la sucesión intestada o la inscripción del testamento tienen únicamente un carácter declarativo y no constitutivo de derechos.

Bajo esta premisa, la sucesión indivisa no puede ser considerada, ni siquiera para efectos tributarios, como un sujeto con capacidad para adquirir o enajenar bienes inmuebles. Su reconocimiento en el ámbito tributario responde exclusivamente a finalidades de carácter instrumental, vinculadas a la administración, control y recaudación de tributos, tales como la posibilidad de contar con un número de Registro Único de Contribuyentes o de cumplir con obligaciones formales.

En consecuencia, no resulta jurídicamente admisible sostener que la sucesión indivisa adquiere bienes al momento del fallecimiento del causante, ni que exista una segunda adquisición a favor

de los sucesores con ocasión de emitirse el acta de sucesión intestada o inscribirse el testamento en los registros de la SUNARP. Tales construcciones no solo carecen de sustento en una norma con rango de ley, sino que generan una ruptura injustificada entre el tratamiento civil y tributario de la transmisión sucesoria, desconociendo tanto la dogmática jurídica como la realidad de las operaciones económicas.

Esta disociación produce, además, efectos prácticos indeseables, al introducir incertidumbre en la determinación de la base imponible y en la identificación del sujeto pasivo, así como al permitir la imposición de cargas tributarias sobre la base de adquisiciones ficticias.

Por ello, resulta necesario que el legislador establezca de manera expresa que las diferencias en el tratamiento tributario de la sucesión indivisa tienen un carácter exclusivamente funcional, orientado a facilitar la gestión y fiscalización de los tributos, sin que ello implique la creación de nuevas categorías sustantivas en materia de titularidad o transferencia de derechos.

En particular, cualquier regulación futura debería dejar claramente establecido que: (i) la sucesión indivisa no adquiere ni transfiere bienes inmuebles; (ii) los sucesores son considerados propietarios desde el fallecimiento del causante para todos los efectos jurídicos, incluidos los tributarios; y (iii) las reglas especiales del derecho tributario en esta materia tienen como único propósito ordenar la atribución de rentas y el cumplimiento de obligaciones fiscales, sin alterar la naturaleza ni el momento de la adquisición de los bienes.

Solo a través de una regulación de este tipo será posible garantizar la coherencia del ordenamiento jurídico, la seguridad jurídica de los contribuyentes y el pleno respeto al principio de reserva de ley en materia tributaria.

VII. CONCLUSIONES

- En el derecho civil peruano, la transmisión del patrimonio del causante a sus sucesores se produce desde el momento mismo de su fallecimiento, sin solución de continuidad. En este marco, la sucesión indivisa no constituye un sujeto de derecho con capacidad jurídica plena, sino un patrimonio autónomo de carácter transitorio, carente –como regla general– de facultades para adquirir o enajenar bienes inmuebles.
- La sucesión intestada cumple una función meramente declarativa y probatoria de la

calidad sucesoria, mas no constitutiva de derechos. En consecuencia, no genera una adquisición de propiedad, sino que reconoce una situación jurídica preexistente.

- En el ámbito tributario, si bien el Código Tributario y la Ley del Impuesto a la Renta reconocen a la sucesión indivisa capacidad tributaria, esta tiene carácter instrumental y está orientada a facilitar la administración, declaración y pago de tributos.
- El principio de autonomía calificador del derecho tributario permite apartarse de las categorías del derecho civil; sin embargo, su ejercicio no es irrestricto. Se encuentra limitado por el principio de reserva de ley, así como por exigencias de coherencia normativa y razonabilidad en la configuración del hecho imponible.
- En materia tributaria, la creación de la hipótesis de incidencia y la definición de sus elementos esenciales deben emanar necesariamente de una norma con rango de ley. En particular, cuando se pretende atribuir efectos jurídicos distintos a los previstos en el derecho común, resulta indispensable una regulación expresa, completa y suficiente.
- En el ordenamiento jurídico peruano, no existe en la legislación tributaria con rango de ley que establezca la forma en que una sucesión indivisa pueda adquirir inmuebles, así como tampoco establece que la sucesión indivisa pueda transferirlo posteriormente a favor de los sucesores con ocasión de la sucesión intestada o la inscripción del testamento.
- El Decreto Supremo 086-2004-EF y el Informe 168-2005-SUNAT/2B0000 han construido, a nivel reglamentario y administrativo, una doble adquisición de propiedad: (i) que la sucesión indivisa adquiere la propiedad del inmueble al momento del fallecimiento del causante; y (ii) que los sucesores adquieren la propiedad del inmueble con la emisión del acta de sucesión intestada o la inscripción del testamento, según corresponda.
- Lo establecido por el Decreto Supremo 086-2004-EF y el Informe 168-2005-SUNAT/2B0000 carece de sustento legal y excede los límites de la potestad reglamentaria.
- En consecuencia, no se encuentra válidamente configurado el supuesto de hecho

que permitiría gravar una supuesta ganancia de capital atribuible a la sucesión indivisa, en la medida en que no se han definido por ley los elementos esenciales de dicha hipótesis de incidencia.

- Toda interpretación que sostenga que la sucesión indivisa adquiere los bienes hereditarios, o que los sucesores los adquieren recién con el acta de sucesión intestada o la inscripción del testamento, resulta incompatible con el régimen civil de transmisión sucesoria y con el marco legal tributario vigente. Dichas interpretaciones contravienen la lógica del sistema jurídico y permiten la exigencia de tributos sin sustento legal suficiente.
- Lo resuelto por la Corte Suprema en la Casación 17472-2023-LIMA evidencia un avance hacia la corrección de estas distorsiones, al reconocer que la adquisición de la propiedad por los sucesores se produce desde el fallecimiento del causante, en concordancia con el régimen civil.
- La finalidad administrativa perseguida por el artículo 17 de la Ley del Impuesto a la Renta resulta compatible con el ordenamiento constitucional y cumple una función relevante para asegurar la continuidad de la tributación durante el período de transición sucesoria. Sin embargo, dicha finalidad no autoriza a que normas reglamentarias o interpretaciones administrativas introduzcan nuevas adquisiciones de propiedad o configuren hipótesis de incidencia no previstas por la ley.
- En este contexto, corresponde al legislador establecer, mediante norma con rango legal, las reglas especiales que resulten necesarias para compatibilizar la gestión tributaria con el régimen civil de transmisión hereditaria, sin desnaturalizar ninguno de ambos sistemas, incluyendo los alcances del tratamiento tributario de la sucesión indivisa, delimitando con claridad los supuestos en los que la autonomía calificador puede operar, a fin de evitar interpretaciones extensivas o reglamentarias que vulneren el principio de reserva de ley.
- Finalmente, se propone que el tratamiento tributario de las transmisiones sucesorias respete el régimen civil de adquisición de la propiedad, reservando las ficciones tributarias únicamente para fines de gestión y control, sin que estas puedan generar efectos

sustantivos como la creación de nuevas adquisiciones o transferencias inexistentes en la realidad jurídica, dejando a salvo los objetivos administrativos recaudatorios y, por tanto, los efectos tributarios de pagos que podrían haberse realizado. ¶

CONFLICTO DE INTERESES

El autor declara expresamente que no existen conflictos de intereses que hayan influido en la elaboración, evaluación ni publicación del presente artículo.

FUENTES DE FINANCIACIÓN

El autor declara que no ha recibido financiamiento externo para la realización de la presente investigación.

ESTÁNDARES ÉTICOS

El autor manifiesta que esta investigación ha sido desarrollada conforme con los principios y estándares éticos aplicables a la labor académica e investigativa.

REFERENCIAS

- Alva, M. (2025). *Implicancias tributarias de las transferencias de bienes inmuebles*. Instituto Pacífico.
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos de derecho tributario* (5.ª ed.). Jurista Editores.
- Checa, C., & Gamba, C. (2012). *Principio de reserva de la ley tributaria*. Grijley.
- Echecopar, L. (1946). *Derecho de sucesiones: Examen del Libro Tercero del Código Civil Peruano de 1936*. Editorial Lumen S.A.
- Egas, P. (2004). La interpretación en materia tributaria. *Foro: Revista de Derecho*, 3, 127-73.
- Ferrero, A. (1993). *Derecho de sucesiones* (4.ª ed.). Cultural Cuzco S.A.
- Giannini, A. (2022). *Instituciones de Derecho Tributario*. Ediciones Olejnik.
- González García, E. (1995). Interpretación de la norma jurídica tributaria. Curso dictado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.
- Lohmann Luca de Tena, G. (1995). *Derecho de sucesiones: Sucesiones en general* (Tomo I, Biblioteca para leer el Código Civil, Vol. XVII). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

(2002). *Derecho de sucesiones* (Tomo III, Biblioteca para leer el Código Civil, Vol. XVII). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Medrano, H. (2018). *Derecho tributario: Impuesto a la renta. Aspectos significativos* (Colección Lo Esencial del Derecho, Vol. 32). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Picón, J. (2021). *Tributación en el sector construcción e inmobiliario*. Instituto Pacífico.

Ruiz de Castilla, R. (2023). *Derecho tributario peruano: Principios y fundamentos* (Vol. 1, 2.ª ed.). Palestra Editores.

Sevillano, S. (2019). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y Código Tributario* (2.ª ed.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

- Constitución Política del Perú [Const]. (1993).
- Corte Suprema de Justicia de la República, Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 28 de enero de 2024, Casación 17472-2023-Lima fue emitida el 20 de septiembre de 2023.
- Decreto Legislativo 295. Código Civil, Diario Oficial *El Peruano*, 25 de julio de 1984 (Perú).
- Decreto Legislativo 768. Código Procesal Civil, Diario Oficial *El Peruano*, 4 de marzo de 1992 (Perú).
- Decreto Legislativo 945. Decreto Legislativo que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, Diario Oficial *El Peruano*, 23 de diciembre de 2003 (Perú).
- Decreto Supremo 086-2004-EF. Decreto Supremo que modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Diario Oficial *El Peruano*, 4 de julio de 2004 (Perú).
- Decreto Supremo 122-94-EF. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Diario Oficial *El Peruano*, 21 de setiembre de 1994 (Perú).
- Decreto Supremo 133-2013-EF. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, Diario Oficial *El Peruano*, 22 de junio de 2013 (Perú).

Decreto Supremo 179-2004-EF. Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Diario Oficial *El Peruano*, 8 de diciembre de 2004 (Perú).

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT] (2005). Informe 168-2005-SUNAT/2B0000.

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT] (2019). Informe 157-2019-SUNAT/7T0000.

Tribunal Fiscal, 8 de agosto de 2013, Resolución 12823-4-2013 (Perú).

Tribunal Fiscal, 8 de agosto de 2013, Resolución 12825-4-2013 (Perú).

Tribunal Fiscal, 18 de octubre de 2013, Resolución 15955-4-2013 (Perú).

Tribunal Fiscal, 25 de mayo de 2022, Resolución 03801-8-2022 (Perú).