



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

TRIBUNAL FISCAL

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DEL CENTENARIO DE MACHU PICCHU PARA EL MUNDO"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2011-12

TEMA : DETERMINAR SI LOS ADQUIRENTES DE BIENES COMO CONSECUENCIA DE UN ANTICIPO DE HERENCIA SON RESPONSABLES SOLIDARIOS DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL NUMERAL 1) DEL ARTÍCULO 17° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF.

FECHA : 06 de julio de 2011
HORA : 5:00 p.m.
MODALIDAD : Video Conferencia
LUGAR : Calle Diez Canseco N° 258 Miraflores
Javier Prado Oeste N° 1115, San Isidro

ASISTENTES :

Licette Zúñiga D.	Gabriela Márquez P.	Rosa Barrantes T.
Marina Zelaya V.	Sergio Ezeta C.	Jesús Fuentes B.
Mariella Casalino M.	Raúl Queuña D.	Pedro Velásquez L.
Ada Flores T.	Caridad Guarníz C.	Víctor Castañeda A.
Silvia León P.	Ana María Cogorno P.	Luis Cayo Q.
Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.	José Martel S.
Doris Muñoz G.	Patricia Meléndez K.	Carmen Terry R.
Juana Pinto de A.	Luis Ramírez M.	Miguel De Pomar S.
Renée Espinoza B.	Lily Villanueva A.	Rossana Izaguirre Ll.
Carlos Moreano V.	Lorena Amico DL.	Jorge Sarmiento D.
Cristina Huertas L.	Gary Falconí S.	Roxana Ruiz A.
Zoraida Olano S.		

I. ANTECEDENTES:

Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene el punto de deliberación, los votos emitidos y el acuerdo adoptado, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano”.

Handwritten symbols and characters, including letters, numbers, and symbols, arranged in a grid-like pattern.

TEMA:

DETERMINAR SI LOS ADQUIRENTES DE BIENES COMO CONSECUENCIA DE UN ANTICIPO DE HERENCIA SON RESPONSABLES SOLIDARIOS DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL NUMERAL 1) DEL ARTÍCULO 17° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF.

	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	PROPUESTA 3
	Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia no son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953. Fundamento: Ver propuesta 1 del Informe.	Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953). Dicha responsabilidad alcanza a las deudas contraídas y multas impuestas al eventual causante antes y después de la fecha del anticipo. Fundamento: Ver propuesta 2 del Informe.	Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953). Dicha responsabilidad alcanza solamente a las deudas contraídas por el eventual causante hasta la fecha del anticipo y no alcanza a las multas que se le hayan impuesto. Fundamento: Ver propuesta 3 del Informe.
Vocales			
Dra. Olano		X	
Dra. Zúñiga		X	
Dra. Barrantes		X	
Dra. Márquez		X	
Dra. Zelaya		X	
Dr. Ezeta	X		
Dr. Fuentes	X		
Dra. Casalino	X		
Dr. Queuña	X		
Dr. Velásquez	X		
Dra. Flores		X	
Dra. Guarniz		X	
Dr. Castañeda	X		
Dra. León	X		
Dra. Cogorno	X		
Dr. Cayo	X		
Dr. Huamán		X	
Dra. Winstanley		X	
Dr. Martel	X		
Dra. Muñoz		X	
Dra. Terry	X		
Dra. Meléndez	X		
Dra. Pinto	X		
Dr. Ramírez		X	
Dr. De Pomar	X		
Dra. Espinoza		X	
Dra. Villanueva		X	
Dra. Izaguirre	X		
Dr. Moreano	X		
Dra. Amico		X	
Dr. Sarmiento	X		
Dra. Huertas	X		
Dr. Falconí		X	
Dra. Ruiz		X	
Total:	18	16	

[Handwritten signatures and notes at the bottom of the page]

TEMA: DETERMINAR SI LOS ADQUIRENTES DE BIENES COMO CONSECUENCIA DE UN ANTICIPO DE HERENCIA SON RESPONSABLES SOLIDARIOS DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL NUMERAL 1) DEL ARTÍCULO 17° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF.

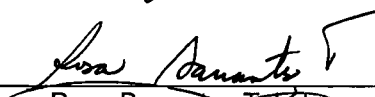
PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.		
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.
Vocales		
Dra. Olano	X	
Dra. Zúñiga	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Márquez	X	
Dra. Zelaya	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. Velásquez	X	
Dra. Flores	X	
Dra. Guarníz	X	
Dr. Castañeda	X	
Dra. León	X	
Dra. Cogorno	X	
Dr. Cayo	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Terry	X	
Dra. Meléndez	X	
Dra. Pinto	X	
Dr. Ramírez	X	
Dr. De Pomar	X	
Dra. Espinoza		X*
Dra. Villanueva		X
Dra. Izaguirre	X	
Dr. Moreano	X	
Dra. Amico	X	
Dr. Sarmiento	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Falconí	X	
Dra. Ruiz	X	
Total:	32	2

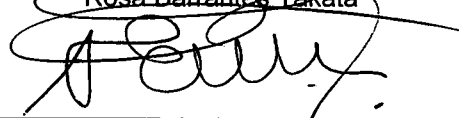
* Sólo en el caso de que no se cambie el criterio

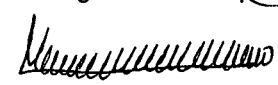
Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

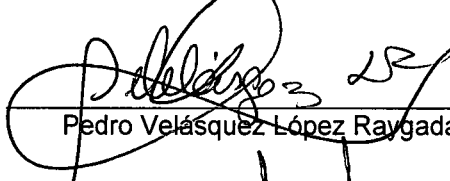
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.

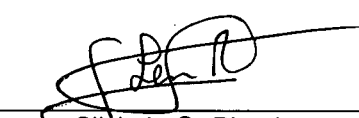

Licette Zúñiga Dulanto

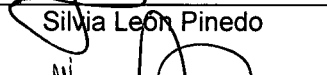

Rosa Barrante Takata

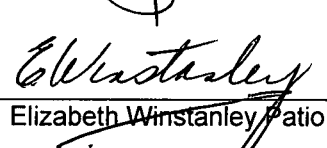

Sergio Ezeta Carpio


Mariella Casalino Mannarelli


Pedro Velásquez López Raygada

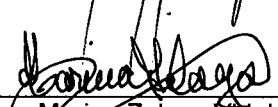

Caridad Guarníz Cabell

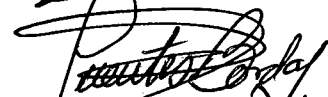

Silvia León Pinedo


Elizabeth Winstanley Patio

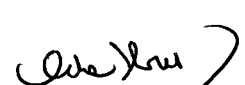

Doris Muñoz García

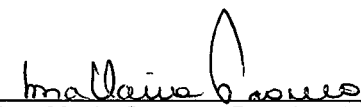

Gabriela Márquez Pacheco

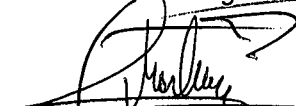

Marina Zelaya Vidal

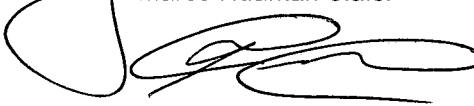

Jesús Fuentes Borda

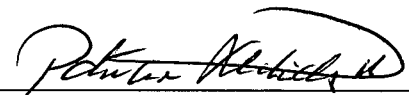

Raúl Queuña Díaz

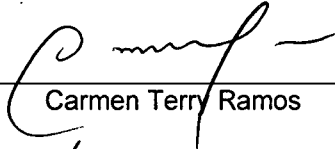

Ada Flores Talavera

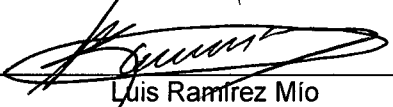

Ana María Cogorno Prestinoni


Marco Huamán Sialer

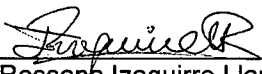

José Martel Sánchez


Patricia Meléndez Kohatsu

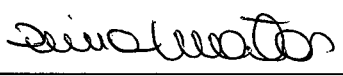

Carmen Terry Ramos

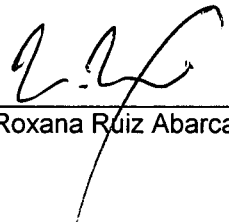

Luis Ramirez Mio

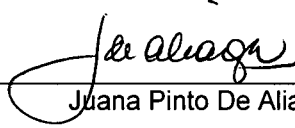

Renee Espinoza Bassino


Rossana Izaguirre Llampasi


Lorena Amico De Las Casas

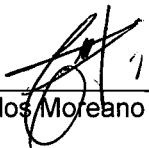

Cristina Huertas Lizarzaburu


Roxana Ruiz Abarca

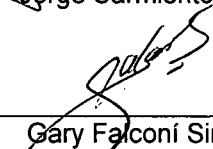

Juana Pinto De Aliaga

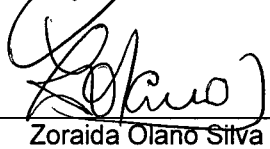

Miguel De Pomar Shiota


Lily Villanueva Azharán


Carlos Moreano Valdivia


Jorge Sarmiento Díaz


Gary Falconi Sinche


Zoraida Olano Silva

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2011-12

INFORME

TEMA : DETERMINAR SI LOS ADQUIRENTES DE BIENES COMO CONSECUENCIA DE UN ANTICIPO DE HERENCIA SON RESPONSABLES SOLIDARIOS DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL NUMERAL 1) DEL ARTÍCULO 17° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, APROBADO POR EL DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF.

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispuso que eran responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos y legatarios hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

Mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-21 del 21 de octubre de 2003, se estableció como criterio que *"Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF"*. Entre otros argumentos, el acuerdo se basó en los siguientes fundamentos:

"(...) De lo anteriormente expuesto, se concluye que cuando el Código Civil al regular el anticipo de legítima como las donaciones y otras liberalidades que los "herederos forzosos" reciban del causante y que serán objeto de colación, alude justamente a aquellas personas que al momento de la liberalidad tienen la vocación del carácter de heredero forzoso (derecho expectatio de suceder como tales), no refiriéndose a otros donatarios, más aún si al realizarse el anticipo de legítima se produce una transferencia patrimonial a favor del beneficiario del mismo, sin perjuicio de que siga gozando de su vocación del carácter de heredero forzoso.

En consecuencia, cuando el numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario, señala que son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos hasta el límite del valor de los bienes que reciban, no sólo alude a aquellas transferencias que se produzcan a la muerte del causante sino también a las producidas con motivo del anticipo de legítima.

Debe tenerse en cuenta que la responsabilidad solidaria que el Código Tributario atribuye a los herederos se da como consecuencia de la transferencia de los bienes que el deudor originario poseía, independientemente del momento en que nace la obligación tributaria para dicho deudor, de tal forma que el adquirente se hace responsable solidario de las deudas contraídas por el deudor originario, desde la sola adquisición debiendo responder hasta por el monto de los bienes que hubiera recibido en dicha oportunidad."

Por otro lado, mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2011-05 de 15 de abril de 2011, se estableció que *"Procede reconsiderar el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-21 de 21 de octubre de 2003"*, por tanto, corresponde establecer si los adquirentes de bienes como consecuencia de un anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953.



II. ANTECEDENTES NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

III. PROPUESTAS

3.1. PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia no son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953.

FUNDAMENTO

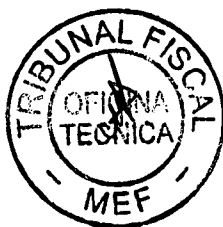
De acuerdo con los artículos 7°, 8° y 9° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, entendiéndose como contribuyente a aquél que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria; en tanto que el responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Por su parte, el numeral 1) del artículo 17° del citado Código dispone que son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

Asimismo, la Norma IV del Título Preliminar del indicado Código, ha establecido que sólo por ley o decreto legislativo (en caso de delegación) puede señalarse, entre otros, al deudor tributario, esto es, contribuyentes y responsables. A su vez, la Norma VIII del mismo Título Preliminar dispone que en vía de interpretación no se podrá extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

En el presente caso corresponde determinar si al amparo del mencionado numeral 1) del artículo 17° antes citado (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953), es posible atribuir responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes a los herederos forzosos que reciben donaciones u otras liberalidades que sean consideradas como anticipo de herencia, para lo cual se hará una revisión de las reglas que rigen a la responsabilidad solidaria y a la figura del heredero para determinar si las personas mencionadas por el citado artículo pueden ser consideradas como tales¹.

¹ El análisis es efectuado según el texto del Código Tributario vigente antes de la sustitución del numeral 1) del artículo 17° efectuada por el Decreto Legislativo N° 953. En el nuevo texto se señala que *"Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos"*.



El responsable es un deudor tributario que junto con el obligado principal –contribuyente o sustituto- responde de la deuda tributaria de estos últimos². Su obligación no deriva del hecho imponible sino de una obligación conexas a él, que se crea por ley a efecto de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria principal ampliando el espectro de sujetos a los que se les puede exigir la deuda³.

En virtud a ella el responsable podrá repetir contra el contribuyente por el íntegro de lo que se vea obligado a responder. En este sentido, el artículo 20° del Código Tributario prevé que los sujetos obligados al pago del tributo de acuerdo con lo establecido por los artículos precedentes (se hace referencia a aquellos que regulan a la responsabilidad solidaria), tienen derecho a exigir los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado.

Ahora bien, ya que la norma analizada alude a los herederos, es necesario considerar la regulación que sobre éstos se efectúa en las normas civiles así como del *iter* que ocurre desde el fallecimiento de un causante hasta la adquisición de la herencia por parte de sus herederos con el fin de determinar si los adquirentes de bienes del *de cuius* como consecuencia de donaciones u otras liberalidades que éste les hiciera en vida (que son consideradas como anticipo de herencia para efecto de colacionarse) pueden ser considerados en estricto como “herederos”⁴.

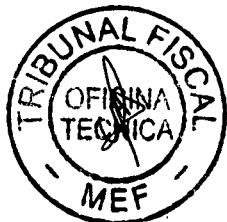
Al respecto, el artículo 660° del Código Civil dispone que desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores. Sobre el particular, LOHMANN explica que la sucesión *mortis causa* es aquella en virtud de la cual una o más personas asumen (ingresan) las posiciones jurídicas que deja al morir el causante y que sean transmisibles. Agrega que no puede dejar de observarse que la muerte determina que la herencia quede automáticamente puesta a disposición del llamado a la herencia por lo que no es del todo cierto que “desde el momento de la muerte se sea heredero y que se produzca la transmisión a éste ya que ello solo ocurrirá cuando se acepte la calidad de heredero y por tanto, la recepción del patrimonio relicto”. En consecuencia, concluye el autor, la transmisión no es automática sino que está supeditada a la aceptación la cual surte efectos retroactivos⁵.

² En este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ señala que el responsable es deudor junto a los sujetos pasivos. Asimismo, indica que si bien el término “junto” puede ser ambiguo, es también expresivo de una idea que sirve para distinguir esta figura de la transmisión de la deuda y del sustituto del impuesto. Agrega que esta unión de los dos deudores — sujeto pasivo y responsable— no exige que estén obligados solidariamente, sino que también pueden serlo subsidiariamente. Al respecto, véase: CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, “Los Sujetos de la Obligación Tributaria” en: *Revista de Administración Pública*, N° 48, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1965, Madrid, p. 73. Por su parte, ORENA DOMÍNGUEZ señala que a diferencia del sustituto, el responsable no desplaza al sujeto pasivo o deudor principal, de modo que habrá dos deudores del tributo, aunque con un régimen jurídico diferenciado. Al respecto, véase: ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, “La posición del responsable subsidiario” en: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2004, Pamplona, p. 1.

³ En este sentido, ESCRIBANO señala que: “la función buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es garantizar la deuda, por consiguiente es evidente la función de garantía que se busca por el legislador: se trata de ampliar el espectro de sujetos a los que se le puede exigir la deuda”. Al respecto, véase: ESCRIBANO, Francisco, “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria” en: *Quincena Fiscal Aranzadi*, N° 13, 1995, Pamplona, p.3.

⁴ Se recurre a las normas del Código Civil en aplicación de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario ya que éste último no brinda ningún alcance de lo que se debe entender por herederos para efectos de la atribución de la responsabilidad analizada.

⁵ En este sentido, véase: LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo, *Derecho de Sucesiones. Biblioteca para leer el Código Civil*, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, Lima, pp. 33 y ss.



En efecto, debe diferenciarse cuatro conceptos que se encuentran relacionados con la sucesión de una persona, estos son: la apertura de la sucesión, la vocación, la delación y la adquisición de una herencia.

La apertura de la sucesión ocurre con la muerte del causante y es el momento al que se retrotraen los derechos sucesorios cuando la herencia es aceptada⁶. Por su parte, se denomina vocación a la herencia o vocación sucesoria a la situación en la que se encuentra un sujeto que tiene la posibilidad de participar en la sucesión que ya se encuentra abierta por efecto de una designación legal o testamentaria, aunque no llegue a ser sucesor. Sobre el particular, el citado autor precisa que tener vocación sucesoria no es lo mismo que ser sucesor sino estar en posibilidad de serlo. Esta situación es atribuida por ley o por la voluntad del causante. Significa estar en aptitud legal o testamentaria de poder acceder a ser sucesor efectivo⁷.

A su vez, la delación implica que una o más personas determinadas que tienen vocación están en efectiva aptitud legal actual de poder aceptar o rechazar la herencia, por tener igual o mejor derecho que otras, y que la adquisición de la herencia no depende de la realización de un supuesto posterior a la apertura distinto de la aceptación. LOHMANN señala que la delación se diferencia de la vocación porque ésta última es un llamamiento genérico y abstracto a todos los posibles sucesores legales y testamentarios. La delación no atribuye por sí misma la calidad de heredero o legatario, sino que consiste en un ofrecimiento legal que constituye un paso previo para adquirir la cualidad de heredero y un derecho para el llamado, porque sólo en la medida en que éste acepte el ofrecimiento, adquirirá con efectos retroactivos la calidad de heredero y el contenido de la herencia⁸.

Finalmente, indica que la adquisición se produce con la aceptación de la herencia y que no es un término equivalente al de "transmisión" de la herencia ya que ésta última se produce con la apertura de la sucesión en el momento de la muerte mientras que la adquisición solo se produce con la aceptación la cual tiene efecto retroactivo a la apertura de la sucesión. En consecuencia, si no se produce la aceptación no hay adquisición y por tanto, no hay sucesor firme, sino solo una expectativa⁹.

Por lo expuesto, se tiene que el heredero sólo será considerado como tal desde el momento en que acepta la herencia ya que por medio de ésta se expresa la voluntad de una persona de querer serlo. En este sentido, explica el anotado autor, mientras que no haya aceptación mal se hace en hablar de heredero, o de heredero provisional¹⁰. Cabe reiterar que la aceptación efectuada (expresa o tácitamente) tiene efectos desde la muerte del causante. En caso de renuncia a la herencia, la persona que cuenta con *ius delationis* manifiesta su voluntad en el sentido de no querer tomar la herencia. Siguiendo la línea de razonamiento, LOHMANN explica que en este caso no es que se deje de ser heredero sino que no se ha sido nunca¹¹.

⁶ Al respecto, LOHMANN detalla que sobre este momento de apertura de la sucesión gira todo el mecanismo sucesorio pues hacia éste hay que mirar para retrotraer los efectos de la aceptación o de la renuncia, para determinar quiénes son o pueden ser los sucesores y su capacidad para suceder, para fijar el contenido exacto de la herencia, para cuantificar los frutos que se hubieren devengado desde el deceso, entre otros. Al respecto, véase: *Ibidem*, p. 40

⁷ En este sentido véase: *Ibidem*, p. 46.

⁸ Al respecto, véase: *Ibidem*, pp. 52 y ss.

⁹ En este sentido, véase: *Ibidem*, pp. 54 y ss.

¹⁰ Al respecto, señala que ello no significa que el llamado a heredar se encuentre desprovisto de derechos y facultades. Uno de ellos es el de pedir la formación de inventario para saber si ejerce o no el derecho de aceptar. Entre otras facultades, tiene las de administración y conservación (artículo 680° del Código Civil). Véase: *Ibidem*, p. 203.

¹¹ Véase: *Ibidem*, pp. 205 y ss., y 236 y ss.



Ahora bien, el artículo 831° del Código Civil dispone que: "*Las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título, hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se considerarán como anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquél*"¹².

En consecuencia, debe determinarse si las personas mencionadas por este artículo del Código Civil se encuentran incluidas dentro del precepto del numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario. Esto es, determinar si las personas que han recibido los mencionados anticipos deben ser consideradas como herederos a efecto de la responsabilidad solidaria.

Como se ha explicado precedentemente, antes de la aceptación de la calidad de heredero, las personas que tienen vocación hereditaria así como *ius delationis* no son en estricto herederos siendo que esta norma civil regula la reconstitución del patrimonio del causante para efectos del cálculo de la legítima que corresponda. De acuerdo con LOHMANN, la denominación de anticipo de herencia no es exacta ya que es impropio calificar de ese modo a las donaciones a favor de legitimarios. Explica que en realidad no ocurre un anticipo de herencia ya que el legitimario donatario puede renunciar a ésta y no llegar a ser nunca heredero de modo que lo que éste recibió por donación nunca será anticipo de algo que puede no llegar a ocurrir. Por consiguiente, concluye, se trata sólo de una forma cómoda de explicar el efecto que, según sea el caso, puede hacer surtir la liberalidad hecha al legitimario¹³.

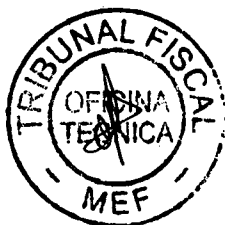
En tal sentido, no es propio equiparar a las personas que en vida del causante hayan sido sus donatarios con sus herederos ya que éstos últimos sólo lo serán luego de producirse el *iter* antes explicado y la aceptación de la herencia. Por tanto, antes de la muerte del causante, estas

¹² Esta norma busca proteger a la legítima, la cual es definida por el artículo 723° del Código Civil como la parte de la herencia de la que no puede disponer libremente el testador cuando tiene herederos forzosos. Sin embargo LOHMANN critica esta definición y explica que la legítima no es siempre una parte de la herencia y que no hay que confundirlas entre sí.

Agrega que la legítima es un derecho y que la herencia es el contenido del derecho. Asimismo, señala que la legítima es un concepto más amplio que no se calcula exclusivamente sobre la herencia dejada —entendida como suma de activos y pasivos universalmente considerados— sino *grosso modo* sobre el valor de la herencia neta (activos menos pasivos) más el valor de las liberalidades a legitimarios y a terceros. Indica también que la legítima no siempre es parte del conjunto universal que el causante transmite ni siempre tiene que ser satisfecha a título de herencia, porque el ordenamiento jurídico permite que pueda satisfacerse a título distinto al de heredero y no necesariamente es pagada con bienes incluidos en la herencia que el causante deja al fallecer, como ocurre cuando ésta es entregada en vida del causante mediante donaciones a sus legitimarios y deja la herencia a terceras personas. Por ello, concluye el citado autor, la legítima no es siempre una parte de la herencia relicta sino una parte del patrimonio del causante y se calcula sobre la base de un patrimonio ideal o ficticio. Asimismo, explica que las calidades de legitimario y heredero no siempre concurren. En tal sentido, véase el comentario realizado al artículo 723° del Código Civil por: LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo, en: *Código Civil Comentado*, Tomo IV, Gaceta Jurídica, 2003, Lima, pp. 315 y ss.

En igual sentido, REBOLLEDO VARELA señala que la legítima, al no conllevar la condición de heredero, supone que el descendiente o la recibe en testamento, en vida o a través de las operaciones particionales. Indica también que el causante en vida es libre de adquirir y disponer de sus bienes aunque debe tenerse en cuenta que las disposiciones con ánimo de liberalidad que realice "inter vivos" serán colacionables como adición a la masa hereditaria. Asimismo, en cuanto al cálculo de la legítima, afirma que se atenderá al valor de los bienes que quedaren a la muerte del causante, con deducción de las deudas y cargas (*relictum*) sin comprender a las impuestas en el testamento a lo cual se le debe adicionar el valor de las donaciones colacionables (*donatum*). Al respecto, véase: REBOLLEDO VARELA, Ángel Luis, "El legitimario ante la desheredación de hecho" en: *Aranzadi Civil-Mercantil*, Vol. III, Aranzadi, 1995, Pamplona, pp.3 y ss.

¹³ En este sentido, véase: LOHMANN LUCA DE TENA, *Ibidem*, p. 657. Agrega que tampoco puede denominarse a la donación como un anticipo de legítima aunque aquella en su oportunidad pueda imputarse a ésta última ya que podría ocurrir una desheredación del donatario posterior a la donación lo cual conllevaría a la exclusión del derecho legitimario, sin que ello pueda afectar a la donación realizada, la cual en principio no es revocable salvo que sean excesivas o que resulten de aplicación los artículos 1631° y 1637° del Código Civil.



personas no son herederos y si se hace mención a un "anticipo de herencia" es sólo para efectos de considerar a los bienes recibidos como colacionables.

Ahora bien, el artículo 25° del Código Tributario señala que la obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal, y que en caso de herencia, la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba. Asimismo, el artículo 167° de la misma norma prevé que por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias.

La sucesión *mortis causa* en materia tributaria tiene relevancia jurídica cuando fallece el "obligado tributario" ya que como consecuencia de ello, se produce una transmisión de las situaciones subjetivas pasivas (deudas tributarias) y de las situaciones subjetivas activas derivadas de las primeras (derechos y/o créditos tributarios). Sin embargo, como se ha mencionado precedentemente, dicha transmisión está sujeta a la aceptación de la herencia, la cual, una vez efectuada, produce efectos retroactivos a la fecha del deceso del causante, por lo que la aludida transmisión no es automática sino que requiere de dicha aceptación.

Por consiguiente, además de no poderse equiparar a los herederos con los donatarios de un futuro causante, se tiene que no tiene sentido señalar que quien recibe bienes por "anticipo de herencia" es responsable solidario junto con los herederos y legatarios ya que ambas figuras no coexisten en el mismo espacio temporal ya que, fallecido el causante, si el donatario (que tiene vocación de heredero forzoso) acepta la herencia a la que es llamado, se convertirá en un heredero más.

Habiéndose concluido que las figuras del donatario que recibe lo que se ha denominado "anticipo de herencia" y heredero no son coincidentes, no podría aplicarse al primero los efectos normativos previstos para el segundo en virtud de lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario antes citada ya que ello implicaría extender el supuesto normativo del numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario a personas y situaciones distintas a las indicadas por dicha norma a través de una interpretación.

Concordante con ello, el Decreto Legislativo N° 953 modificó el Código Tributario, incluyendo entre los responsables solidarios a quienes hubieren recibido bienes mediante anticipo de herencia, lo que reafirma lo concluido¹⁴.

¹⁴ Cabe mencionar que la conclusión arribada ha sido acogida por pronunciamientos emitidos a nivel judicial. En efecto, mediante la Resolución de 20 de abril de 2009, emitida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia, se confirmó la Resolución de la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima de 5 de setiembre de 2007, que a su vez declaró fundada en todos sus extremos la demanda y la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02873-2-2003 –resolución que confirmó la atribución de responsabilidad solidaria de la recurrente al amparo del numeral 1) del artículo 17 del Código Tributario, al haber recibido bienes en anticipo de herencia- y de las resoluciones emitidas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

En dichas resoluciones del Poder Judicial se ha considerado, entre otros fundamentos, que el hecho que una persona reciba bienes inmuebles en calidad de anticipo de legítima o de herencia no la convierte inmediatamente en heredero, sino en donatario, acto que debe regirse necesariamente por las reglas de la donación, por cuanto no se ha producido el fallecimiento del causante. En tal sentido, se señala también que en dicho supuesto aún no se puede considerar al beneficiario del acto como un heredero, por lo que no es correcto atribuirle responsabilidad solidaria en aplicación del numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario (vigente en la fecha en que se expidieron las resoluciones impugnadas), por cuanto este numeral sólo se aplica cuando una persona recibe bienes en calidad de heredero o de legatario.



Por tanto, se concluye que aquella persona que hubiese adquirido bienes por concepto de "anticipo de herencia", no tiene calidad de responsable solidario prevista por el numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario (según su texto vigente antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 953). Como consecuencia de esta conclusión, se modifica el Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2003-21 del 21 de octubre de 2003.

3.2. PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953). Dicha responsabilidad alcanza a las deudas contraídas y multas impuestas al eventual causante antes y después de la fecha del anticipo.

FUNDAMENTO

De acuerdo con los artículos 7°, 8° y 9° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, entendiéndose como contribuyente a aquél que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria; en tanto que el responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Por su parte, el numeral 1) del artículo 17° del citado Código dispone que son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

Es preciso tener en cuenta que en doctrina la distinción entre herederos y legatarios, radica en que los primeros suceden a título universal en virtud de un derecho a suceder reconocido en la ley, mientras que los segundos son sucesores a título particular que reciben algo por un acto de liberalidad.

El responsable es un deudor tributario que junto con el obligado principal –contribuyente o sustituto– responde de la deuda tributaria de estos últimos¹⁵. Su obligación no deriva del hecho imponible sino de una obligación conexas a él, que se crea por ley a efecto de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria principal ampliando el espectro de sujetos a los que se les puede exigir la deuda¹⁶.

¹⁵ En este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ señala que el responsable es deudor junto a los sujetos pasivos. Asimismo, indica que si bien el término "junto" puede ser ambiguo, es también expresivo de una idea que sirve para distinguir esta figura de la transmisión de la deuda y del sustituto del impuesto. Agrega que esta unión de los dos deudores — sujeto pasivo y responsable— no exige que estén obligados solidariamente, sino que también pueden serlo subsidiariamente. Al respecto, véase: CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, "Los Sujetos de la Obligación Tributaria" en: *Revista de Administración Pública*, N° 48, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1965, Madrid, p. 73. Por su parte, ORENA DOMÍNGUEZ señala que a diferencia del sustituto, el responsable no desplaza al sujeto pasivo o deudor principal, de modo que habrá dos deudores del tributo, aunque con un régimen jurídico diferenciado. Al respecto, véase: ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, "La posición del responsable subsidiario" en: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2004, Pamplona, p. 1.

¹⁶ En este sentido, ESCRIBANO señala que: "la función buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es garantizar la deuda, por consiguiente es evidente la función de garantía que se busca".



Ahora bien, a efecto de determinar si de acuerdo con el numeral 1) del artículo 17°¹⁷ del Código Tributario antes citado los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia pueden ser considerados herederos y por tanto, responsables solidarios, corresponde recurrir al Código Civil a fin de esclarecer la naturaleza jurídica de la figura sucesoria del anticipo de legítima en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario¹⁸.

El artículo 831° del Código Civil señala que las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título, hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se considerarán como "anticipo de herencia" para efecto de colacionarse¹⁹, salvo dispensa de aquél.

Sobre el particular, TOMAYLLA ROJAS señala que el anticipo de legítima es un acto jurídico bilateral por el cual el causante, a través de un acto de liberalidad, que por lo general es una donación, transfiere a título gratuito a favor de uno de sus herederos forzosos la titularidad de algún o algunos de sus bienes que integran la legítima. Dicho acto se ha realizado a fin de que el anticipado, estando aún en vida su causante, goce de parte o la totalidad de los bienes que por derecho le corresponderían a la muerte de éste²⁰.

Según el artículo 723° del Código Civil, la legítima constituye la parte de la herencia de la que no puede disponer libremente el testador cuando tiene herederos forzosos, definiéndose en el artículo 724° de dicho Código como herederos forzosos a los hijos y demás descendientes, a los padres y demás ascendientes y al cónyuge²¹.

Si bien en principio el artículo 660° del Código Civil señala que desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores, a modo de excepción, en el caso de los herederos forzosos y para efecto de la colación, el artículo 831° de dicho Código hace referencia a la figura del anticipo de herencia, en tanto permite la transferencia de la herencia en forma adelantada a los herederos forzosos, formando parte de ésta no sólo los bienes y derechos, sino también las obligaciones.

por el legislador: se trata de ampliar el espectro de sujetos a los que se le puede exigir la deuda". Al respecto, véase: ESCRIBANO, Francisco, "Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria" en: *Quincena Fiscal Aranzadi*, N° 13, 1995, Pamplona, p.3.

¹⁷ El análisis es efectuado según el texto del Código Tributario vigente antes de la sustitución del numeral 1) del artículo 17° efectuada por el Decreto Legislativo N° 953. En el nuevo texto se señala que "Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos".

¹⁸ Esta norma dispone que: "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".

¹⁹ "La colación es el acto por el cual un heredero forzoso que concurre a la herencia con otros legitimarios agrega a la masa hereditaria el valor de los bienes que ha recibido del difunto por título distinto de la herencia (como por ejemplo las donaciones), para el efecto de establecer la parte que a cada heredero corresponde como legítima". Al respecto, véase: ECHECOPAR GARCÍA, Luis, *Derecho de Sucesiones*, Gaceta Jurídica, 1999, Lima, p. 249.

²⁰ En este sentido, véase: TOMAYLLA ROJAS, Miriam, "El Anticipo de Legítima" en: *Revista Actualidad Jurídica*, Tomo 111, Gaceta Jurídica, 2003, Lima, p.138.

²¹ FERRERO denomina a los herederos forzosos como herederos reservatarios, en vista de que la ley reserva para ellos una parte intangible del patrimonio del causante. También se les conoce con el nombre de legitimarios, pues la parte intangible que les está reservada se denomina legítima. Asimismo, herederos necesarios, pues necesariamente heredan. Al respecto, véase: FERRERO COSTA, Augusto, *El Derecho de Sucesiones en el Nuevo Código Civil Peruano*, Fundación M.J. Bustamante de La Fuente, 1987, Lima, pp. 35 y ss.



De lo anteriormente expuesto, se concluye que cuando el Código Civil regula el anticipo de herencia como las donaciones y otras liberalidades que los "herederos forzosos" reciben del causante y que serán objeto de colación, alude justamente a aquellas personas que al momento de la liberalidad tienen la vocación de heredero forzoso, no refiriéndose a otros donatarios, más aún si al realizarse el anticipo de legítima se produce una transferencia patrimonial a favor del beneficiario del mismo, sin perjuicio de que siga gozando de su vocación del carácter de heredero forzoso.

En consecuencia, cuando la norma tributaria analizada señala que son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos hasta el límite del valor de los bienes que reciban, no solo alude a aquellas transferencias que se produzcan a la muerte del causante sino también a las producidas con motivo de un anticipo de legítima.

Debe tenerse en cuenta que la responsabilidad solidaria que el Código Tributario atribuye a los herederos, se da como consecuencia de la transferencia de los bienes que el deudor originario poseía, independientemente del momento en que nace la obligación tributaria para dicho deudor, de tal forma que el adquirente se hace responsable solidario de las deudas contraídas por el deudor originario desde la sola adquisición debiendo responder hasta por el monto de los bienes que hubiera recibido en dicha oportunidad.

De esta manera, nacida la obligación tributaria de cargo del deudor originario y producidas las situaciones de transferencia de bienes a los sujetos que tengan vocación de herederos forzosos y al no haberse extinguido la obligación tributaria, surge un supuesto de responsabilidad solidaria mediante el cual hay serán otro u otros los sujetos que se encuentren igualmente obligados al pago de la deuda tributaria.

De otro lado, cabe indicar que en el supuesto del anticipo de legítima la responsabilidad nace como consecuencia de la transferencia intervivos, supuesto que también es regulado en el numeral 3) del artículo 17° antes citado, cuando establece que son responsables solidarios los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

En base a lo anteriormente expuesto, cabe concluir que aquella persona que hubiese adquirido bienes por concepto de anticipo de herencia, tiene la calidad de responsable solidario de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953).

Cabe indicar que para el análisis del alcance de lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953 se ha considerado lo dispuesto por la Norma IX del citado Código, que establece que 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, siendo que esta posición fue aprobada por la Sala Plena N° 2003-21 y ratificada con la sustitución del numeral 1) del artículo 17° efectuada por el citado decreto legislativo.

En lo concerniente al alcance temporal y material de la responsabilidad solidaria de los adquirentes de bienes por concepto de anticipo de herencia, de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario, es responsable desde el momento en que adquiere los bienes en calidad de anticipo de legítima y los bienes que recibieron servirán para responder por las deudas tributarias contraídas por el causante, pero no se advierte que el



ordenamiento legal haya limitado la atribución de responsabilidad solo a las deudas contraídas hasta antes de la transferencia efectuada mediante el anticipo de legítima.

Al no haber dejado de existir el causante, el heredero forzoso que adquirió bienes en anticipo de herencia mantiene su obligación como responsable solidario por las deudas tributarias que genere el futuro causante.

Debe tenerse en cuenta que la responsabilidad solidaria que el Código Tributario atribuye a los herederos se da como consecuencia de la transferencia de los bienes que el deudor originario poseía, es decir, lo que se busca es cumplir con la finalidad de la figura de la responsabilidad tributaria, la cual es garantizar el cumplimiento del pago de la deuda contraída por el eventual causante en su calidad de contribuyente, independientemente del momento en que se incurrió en ésta.

En esa línea, la responsabilidad atribuida a los herederos forzosos que recibieron bienes mediante anticipos de legítima alcanza tanto a las deudas tributarias generadas por el eventual causante a la fecha de transferencia de dichos bienes como a las generadas luego de dicho momento.

Ahora bien, debe determinarse también si la responsabilidad atribuida alcanza a las multas que se hayan impuesto al eventual causante.

Como se ha señalado, la responsabilidad aludida por el numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario se produce como consecuencia de una adquisición de bienes, *inter vivos* y a título gratuito.

Por otro lado, el artículo 167° del Código Tributario señala que “*Por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias*”.

La finalidad de dicha norma, como se aprecia, es impedir que las sanciones por infracciones sean transmitidas *mortis causa* a los herederos y legatarios de un causante.

En el presente caso, si bien los que recibieron los bienes mediante un anticipo de herencia son considerados “herederos” del eventual causante, hace falta un elemento para que no se produzca la transmisión de la sanción, esto es, que la transmisión de bienes entre causante y heredero sea *mortis causa*.

Por tanto, dado que la responsabilidad solidaria en el caso del anticipo de legítima se sustenta en una transferencia *inter vivos*, el supuesto de extinción de las sanciones a que alude expresamente el artículo 167° del Código Tributario no se produce y en consecuencia, el heredero es también responsable por las sanciones que se hubieren impuesto a su eventual causante hasta el límite del valor de los bienes que reciba.

Sobre el particular MAZORRA MANRIQUE DE LARA distingue las figuras de responsabilidad y de transmisión, entre otros, porque en el primer caso se requiere la existencia del contribuyente mientras que en el segundo, el sujeto pasivo contribuyente desaparece, colocándose en su lugar el sucesor, que se convierte en el nuevo sujeto pasivo de la obligación²². En tal sentido, cuando

²² En este sentido, véase: MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, *Los Responsables Tributarios*, Marcial Pons, 1994, Madrid, p. 55.



el Código Tributario califica a los herederos como responsables solidarios en calidad de adquirentes se refiere a las situaciones de transmisiones patrimoniales realizadas en vida ya que sólo en esos casos podría existir "responsabilidad" (existiría el sujeto deudor y la persona responsable que garantiza el pago que debe efectuar el primero).

En ese sentido, la previsión efectuada por el artículo 167° no abarcaría al caso de los herederos a los que se les transfirió bienes de su eventual causante mediante anticipos de legítima ya que dicha norma hace referencia a las transmisiones *mortis causa* mientras que los anticipos de legítima constituyen transmisiones patrimoniales *inter vivos*.

Por tanto, se concluye que los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 953 y que dicha responsabilidad alcanza a las deudas contraídas y multas impuestas al eventual causante antes y después de la fecha del anticipo.

3.3 PROPUESTA 3

DESCRIPCIÓN

Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953). Dicha responsabilidad alcanza solamente a las deudas contraídas por el eventual causante hasta la fecha del anticipo y no alcanza a las multas que se le hayan impuesto.

FUNDAMENTO

De acuerdo con los artículos 7°, 8° y 9° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, entendiéndose como contribuyente a aquél que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria; en tanto que el responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

Por su parte, el numeral 1) del artículo 17° del citado Código dispone que son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

En el presente caso corresponde determinar si al amparo de esta última norma (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953) es posible atribuir responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes a los herederos forzosos que reciben donaciones u otras liberalidades que sean consideradas como anticipo de herencia para lo cual se hará una revisión de las reglas que rigen a la responsabilidad solidaria y a la figura del anticipo de herencia²³.

²³ El análisis es efectuado según el texto del Código Tributario vigente antes de la sustitución del numeral 1) del artículo 17° efectuada por el Decreto Legislativo N° 953. En el nuevo texto se señala que "Los herederos también son



El responsable es un deudor tributario que junto con el obligado principal –contribuyente o sustituto- responde de la deuda tributaria de estos últimos²⁴. Su obligación no deriva del hecho imponible sino de una obligación conexas a él, que se crea por ley a efecto de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria principal ampliando el espectro de sujetos a los que se les puede exigir la deuda²⁵.

En virtud a ella el responsable podrá repetir contra el contribuyente por el íntegro de lo que se vea obligado a responder. En este sentido, el artículo 20° del Código Tributario prevé que los sujetos obligados al pago del tributo de acuerdo con lo establecido por los artículos precedentes (se hace referencia a aquellos que regulan a la responsabilidad solidaria), tienen derecho a exigir los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado.

Ahora bien, a efecto de determinar si de acuerdo con el numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario antes citado los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia pueden ser considerados herederos y por tanto, responsables solidarios, corresponde recurrir al Código Civil a fin de esclarecer la naturaleza jurídica de la figura sucesoria del anticipo de legítima en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

El artículo 831° del Código Civil señala que las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título, hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se considerarán como “anticipo de herencia” para efecto de colacionarse²⁶, salvo dispensa de aquél.

Sobre el particular, TOMAYLLA ROJAS señala que el anticipo de legítima es un acto jurídico bilateral por el cual el causante, a través de un acto de liberalidad, que por lo general es una donación, transfiere a título gratuito a favor de uno de sus herederos forzosos la titularidad de algún o algunos de sus bienes que integran la legítima. Dicho acto se ha realizado a fin de que el anticipado, estando aún en vida su causante, goce de parte o la totalidad de los bienes que por derecho le corresponderían a la muerte de éste²⁷.

responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos”.

²⁴ En este sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ señala que el responsable es deudor junto a los sujetos pasivos. Asimismo, indica que si bien el término “junto” puede ser ambiguo, es también expresivo de una idea que sirve para distinguir esta figura de la transmisión de la deuda y del sustituto del impuesto. Agrega que esta unión de los dos deudores — sujeto pasivo y responsable— no exige que estén obligados solidariamente, sino que también pueden serlo subsidiariamente. Al respecto, véase: CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, “Los Sujetos de la Obligación Tributaria” en: *Revista de Administración Pública*, N° 48, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1965, Madrid, p. 73. Por su parte, ORENA DOMÍNGUEZ señala que a diferencia con el sustituto, el responsable no desplaza al sujeto pasivo o deudor principal, de modo que habrá dos deudores del tributo, aunque con un régimen jurídico diferenciado. Al respecto, véase: ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor, “La posición del responsable subsidiario” en: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2004, Pamplona, p. 1.

²⁵ En este sentido, ESCRIBANO señala que: “la función buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es garantizar la deuda, por consiguiente es evidente la función de garantía que se busca por el legislador: se trata de ampliar el espectro de sujetos a los que se le puede exigir la deuda”. Al respecto, véase: ESCRIBANO, Francisco, “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria” en: *Quincena Fiscal Aranzadi*, N° 13, 1995, Pamplona, p.3.

²⁶ “La colación es el acto por el cual un heredero forzoso que concurre a la herencia con otros legitimarios agrega a la masa hereditaria el valor de los bienes que ha recibido del difunto por título distinto de la herencia (como por ejemplo las donaciones), para el efecto de establecer la parte que a cada heredero corresponde como legítima”. Al respecto, véase: ECHECOPAR GARCÍA, Luis, *Derecho de Sucesiones*, Gaceta Jurídica, 1999, Lima, p. 249.

²⁷ En este sentido, véase: TOMAYLLA ROJAS, Miriam, “El Anticipo de Legítima” en: *Revista Actualidad Jurídica*, Tomo 111, Gaceta Jurídica, 2003, Lima, p.138.



Según el artículo 723° del Código Civil, la legítima constituye la parte de la herencia de la que no puede disponer libremente el testador cuando tiene herederos forzosos, definiéndose en el artículo 724° de dicho Código como herederos forzosos a los hijos y demás descendientes, a los padres y demás ascendientes y al cónyuge²⁸.

Si bien en principio el artículo 660° del Código Civil señala que desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores, a modo de excepción, en el caso de los herederos forzosos y para efecto de la colación, el artículo 831° de dicho Código hace referencia a la figura del anticipo de herencia, en tanto permite la transferencia de la herencia en forma adelantada a los herederos forzosos, formando parte de ésta no sólo los bienes y derechos, sino también las obligaciones.

De lo anteriormente expuesto, se concluye que cuando el Código Civil regula el anticipo de herencia como las donaciones y otras liberalidades que los "herederos forzosos" reciben del causante y que serán objeto de colación, alude justamente a aquellas personas que al momento de la liberalidad tienen la vocación de heredero forzoso (derecho expectatio de suceder como tales), no refiriéndose a otros donatarios.

En consecuencia, cuando la norma tributaria analizada señala que son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos hasta el límite del valor de los bienes que reciban, alude también a aquellas transferencias que se produzcan con motivo de un anticipo de legítima.

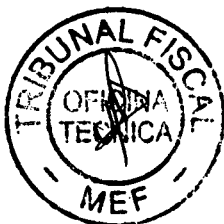
Debe tenerse en cuenta que la responsabilidad solidaria que el Código Tributario atribuye a los herederos, se da como consecuencia de la transferencia de los bienes que el deudor originario poseía, de tal forma que el adquirente se hace responsable solidario de las deudas contraídas por el deudor originario desde la sola adquisición debiendo responder hasta por el monto de los bienes que hubiera recibido en dicha oportunidad.

De esta manera, producidas las situaciones de transferencia de bienes a los sujetos que tengan vocación de herederos forzosos y al no haberse extinguido la obligación tributaria, surge un supuesto de responsabilidad solidaria mediante el cual hay ahora otros sujetos que se encuentren igualmente obligados al pago de la deuda tributaria. Así, en el supuesto analizado, la responsabilidad nace como consecuencia de la transferencia patrimonial *inter vivos*.

En base a lo anteriormente expuesto, cabe concluir que aquella persona que hubiese adquirido bienes por concepto de anticipo de herencia, tiene la calidad de responsable solidario prevista por el numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953).

Habiéndose llegado a tal conclusión, debe determinarse el alcance temporal y material de la responsabilidad ya que el numeral 1) del artículo 17° analizado no hace referencia al respecto, por lo que debe hacerse una interpretación de la norma acorde con la naturaleza de la responsabilidad solidaria imputada.

²⁸ FERRERO denomina a los herederos forzosos como herederos reservatarios, en vista de que la ley reserva para ellos una parte intangible del patrimonio del causante. También se les conoce con el nombre de legitimarios, pues la parte intangible que les está reservada se denomina legítima. Asimismo, herederos necesarios, pues necesariamente heredan. Al respecto, véase, FERRERO COSTA, Augusto, *El Derecho de Sucesiones en el Nuevo Código Civil Peruano*, Fundación M.J. Bustamante de La Fuente, 1987, Lima, pp. 35 y ss.



El responsable solidario, como se ha expuesto, es una figura que tiene sustento en una función de garantía que se basa en un presupuesto de hecho diferente al hecho generador de la obligación tributaria. Así, para que el responsable solidario esté obligado al pago de la deuda, es necesario no solo que acaezca el hecho imponible que obliga al contribuyente sino también el hecho que de acuerdo a ley lo hace responsable²⁹.

En el presente caso, la responsabilidad deriva de la adquisición de bienes –a título gratuito- que antes pertenecían a una persona (el eventual causante) y que constituían una garantía genérica de sus obligaciones. En efecto, si dichos bienes hubiesen permanecido en el patrimonio del transferente, habrían sido pasibles de ejecución por parte de sus acreedores en caso de que no cumpla con el pago de sus deudas, entre ellas, las tributarias.

En tal sentido, parte de dicha garantía genérica ha sido transmitida en forma gratuita a quienes tienen vocación de herederos forzosos, quienes tendrán la responsabilidad de responder por las deudas tributarias de su eventual causante hasta el límite de los bienes que reciban.

Se advierte entonces que el motivo de establecer esta clase de responsabilidad radica en la necesidad de prever que las personas se valgan de nexos familiares para disgregar y proteger su patrimonio de tal forma que no pueda ser objeto de ejecución ante la falta de pago de las deudas tributarias. Ante tal panorama, el ordenamiento ha previsto que los herederos forzosos serán responsables por el pago de las deudas tributarias del eventual causante hasta el límite de los bienes que se les transfirió, evitándose así posibles transmisiones cuyo objetivo puede estar relacionado con la maliciosa protección del mencionado patrimonio ante la falta de pago de una deuda.

Ahora bien, como se ha expuesto, el contenido de la deuda del responsable tributario viene predeterminada por el hecho generador de la obligación del deudor principal, y en consecuencia, siempre se encontrará sometida a que ésta exista previamente³⁰. En efecto, si bien la responsabilidad no se deriva directamente de la realización del hecho imponible ya que de esto surgirá la obligación del contribuyente, es necesario para que exista responsabilidad que haya surgido previamente la obligación que se pretende garantizar con ésta.

Así, por un lado, el ordenamiento pretende que los deudores no desintegren su patrimonio – garantía del cumplimiento de sus obligaciones- y por otro, hace responsable a personas que teniendo nexos familiares con éstos aceptan sus liberalidades ya que debido a dichas transferencias, los primeros contarán con menos bienes para hacer frente a sus obligaciones. En tal sentido, corresponde que los adquirentes sean responsables por las deudas tributarias del eventual causante que existían al momento de la mencionada transferencia ya que es en ese

²⁹ En este sentido, véase: ROSAS CHÁVEZ, Javi y SÁENZ RABANAL, María Julia, "Concepción doctrinaria del responsable tributario y notas sobre su tratamiento en la legislación peruana", *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria*, IPDT y Pontificia Universidad Católica del Perú, 2006, Lima, pp. 286 y ss. Las citadas autoras sostienen que la obligación tributaria se estructura sobre un presupuesto de hecho distinto al presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria aunque accesorio y relacionado con éste, conforme al cual se convierte en responsable por deuda ajena, ya que ésta no refleja su capacidad contributiva, e, implica en caso de su incumplimiento, la satisfacción de la deuda del sujeto previsto en el hecho generador de la obligación tributaria. En igual sentido, CORTÉS DOMÍNGUEZ indica que para que se dé un caso de responsabilidad es necesario que se realice el hecho imponible en virtud del cual queda obligado el contribuyente y que además se produzca el presupuesto de hecho en virtud del cual queda obligado el responsable. Al respecto véase: CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Op. Cit.*, pp. 69 y ss.

³⁰ En este sentido, véase: ROSAS CHÁVEZ, Javi y SÁENZ RABANAL, María Julia, *Op. Cit.*, p. 298.



momento que los bienes transferidos se encontraban respaldando una posición deudora, es decir, ya existía la obligación tributaria que se pretende garantizar con el supuesto de responsabilidad por adquisición.

En consecuencia, cuando el ordenamiento jurídico hace responsable a quienes reciben bienes mediante anticipos de herencia, no pretenden que lo sean por las futuras deudas en que incurra dicho causante pues al momento de adquirir los bienes no se tiene forma de saber que éste incurrirá en alguna deuda ni su posible monto.

Esto, llevado a extremos podría significar, dado que la norma no prevé un plazo máximo de responsabilidad luego de la adquisición, que el fisco pueda exigir a un hijo el pago de deudas incurridas por su padre después de varios años de haberse producido dicho anticipo.

En efecto, en el caso de los herederos, la norma prevé que su responsabilidad cesa al vencimiento del plazo de prescripción mientras que en el caso de otros adquirentes, se ha dispuesto que ésta cese a los dos años desde que se efectuó la transferencia (si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que ésta señale). Interpretar la norma que atribuye responsabilidad de una forma distinta a la explicada conllevaría a que los herederos que reciban bienes en anticipo de legítima estén permanentemente sujetos a responsabilidad después de efectuada la transferencia ya que dicha responsabilidad solo cesaría en función de la prescripción de cada nueva deuda que adquiriera el eventual causante.

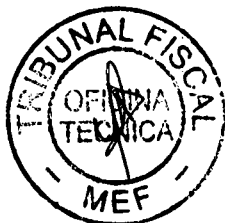
En tal sentido, si bien la norma no ha indicado un plazo para que cese la responsabilidad desde el momento de la adquisición como en el caso de otros adquirentes, debe interpretarse acorde con el principio de seguridad jurídica que ello es así porque se ha considerado que la responsabilidad está referida a las deudas que existían al momento de efectuarse la transferencia y hasta que éstas prescriban³¹.

Por lo expuesto se concluye que los herederos forzosos que reciben bienes mediante anticipo de legítima son responsables por el pago las deudas de su eventual causante que existían al momento en que se produjo la transferencia a título gratuito.

Finalmente, debe determinarse si los herederos forzosos a los que se ha hecho referencia deben responder por las multas que se hubieren impuesto al eventual causante.

PÉREZ ROYO define a la infracción tributaria a través de sus elementos esenciales, estos son, una acción constituida por un comportamiento positivo u omisivo de una persona a través de la cual lesiona un derecho del fisco o el mandato o prohibición contenido en una norma tributaria

³¹ HERNÁNDEZ, analizando otro supuesto del artículo 17° (el contemplado en el numeral 3), señala que lo que marca el límite de la responsabilidad es la fecha de adquisición. Si bien hace alusión a otra situación, ambas comparten la característica de referirse a responsabilidades atribuidas por haberse adquirido algo. En ese sentido, el autor señala lo siguiente: *"Empero, en este aspecto considero que lo que marca el límite es justamente la fecha de la adquisición, por cuanto estamos frente a una responsabilidad solidaria que se deriva de la circunstancia de haberse producido una adquisición importante o total del patrimonio del transferente que lo podría poner en dificultades para cumplir con las obligaciones tributarias surgidas con anterioridad a esa fecha –asumiendo que estemos frente a un caso en que con la transferencia no se produce la extinción del transferente-, pero que no existe fundamento alguno para atribuir al adquirente responsabilidad solidaria por las deudas tributarias del transferente nacidas con posterioridad a esa fecha"*. Al respecto, véase: HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis, "Relatoría General", IX Jornadas de Derecho Tributario. Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria, IPDT y Pontificia Universidad Católica del Perú, 2006, Lima, p. 28.



siempre que el ordenamiento reserve para dicho comportamiento una reacción de carácter represivo o sanción. Agrega que el comportamiento y la sanción deben estar descritos con precisión en la norma legal (tipicidad y legalidad)³².

Por otro lado se ha definido a la sanción administrativa como “un mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal”³³.

Ahora bien, entre los elementos que integran el concepto de sanción administrativa, BERMÚDEZ SOTO incluye a la responsabilidad. Al respecto, explica que sólo puede sancionarse a aquellos a quien la ley considera responsables de la sanción —aunque no necesariamente sean los culpables³⁴— siendo que la responsabilidad es un elemento que opera en la fase de la imposición de la sanción³⁵.

Es decir, cometida la infracción, debe definirse a quien debe imponerse la sanción administrativa que corresponda, para lo cual debe considerarse su naturaleza, contenido y los fines que persigue. En efecto, la sanción administrativa en tanto retribución negativa tiene como primera finalidad la prevención de una conducta, es decir, evitar que se lleve a cabo una acción u omisión que ha sido tipificada como infracción administrativa, por lo que en última instancia, puede decirse que lo que se busca es la protección del ordenamiento jurídico³⁶.

Asimismo, las sanciones administrativas tienen un carácter represivo o punitivo³⁷ y un contenido aflictivo en el sentido de que constituyen un mal que debe soportar el administrado en su patrimonio jurídico³⁸.

Como consecuencia de estas características, es entendible que una sanción no pueda ser transmitida a terceros herederos, tal como lo establece el artículo 167° del Código Tributario el cual prevé que “*Por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias*”. En tal sentido, no cabe transmitir a terceros herederos y legatarios el efecto de una sanción impuesta al administrado por haberla merecido personalmente por su acción u omisión.

En este sentido, CALVO ORTEGA manifiesta que las sanciones tributarias no son transmisibles dado que la imputabilidad necesaria en toda infracción y, en consecuencia, en la sanción, limita ésta al sujeto infractor correspondiente. Asimismo, señala que la imputabilidad entendida como una relación entre hecho y sujeto genera un vínculo personalísimo³⁹.

³² En este sentido, véase: PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 2000, Madrid, p. 299.

³³ Al respecto, véase: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Civitas, 2001, Madrid, p. 161.

³⁴ El artículo 165° del Código Tributario prescribe que las infracciones son sancionadas de forma objetiva.

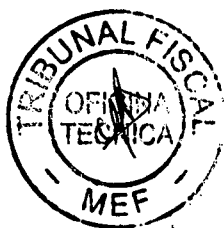
³⁵ Al respecto, véase: BERMÚDEZ SOTO, Jorge, “Elementos para definir las sanciones administrativas” en: *Revista Chilena de Derecho*, Número Especial, 1998, pp. 325 y ss. El autor explica que el concepto de responsabilidad en materia de infracciones es más amplio que el de culpabilidad, el cual es un concepto propio de la fase de la imputación de la infracción mientras que el de responsabilidad es uno propio de la imposición de la sanción.

³⁶ En este sentido, véase: BERMÚDEZ SOTO, Jorge, *Op. Cit.*, p. 327.

³⁷ Al respecto, véase: PÉREZ ROYO, Fernando, *Op. Cit.*, p. 297.

³⁸ En este sentido, véase: BERMÚDEZ SOTO, Jorge, *Op. Cit.*, p. 328.

³⁹ Al respecto, véase: CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero*, Tomo I Derecho Tributario (Parte General), Civitas, 2000, Madrid, p. 476. Respecto del alcance de la responsabilidad solidaria MAZORRA señala que ésta no comprende a las sanciones tributarias ya que son medidas asimilables a las penas, lo cual es evidente cuando el



En consecuencia, los fines de la sanción (represivo y preventivo) deben observarse respecto de las personas que cometieron la infracción pues no tendría sentido que se reprima a los herederos y se les afecte patrimonialmente por conductas ajenas a ellos. Sobre el particular, si bien la pena también tiene un fin represivo general –se castiga para que la sociedad en general comprenda la importancia del cumplimiento de las normas legales y las consecuencias de su infracción- ello también debe apreciarse desde el punto de vista del infractor (se ejemplificará castigando al infractor, esto es, el fin preventivo general no es una justificación para que la sanción sea transmitida a los herederos).

En tal sentido, dada la personalidad de la sanción, ésta no sería transmisible a los herederos de un eventual causante siendo que además existe en nuestro ordenamiento una norma que expresamente impide que ello ocurra. En efecto, debido a que el supuesto de responsabilidad analizado recae en personas que son consideradas herederas, es de aplicación el supuesto previsto por el artículo 167° del Código Tributario antes citado.

Además, la obligación tributaria a que aluden los artículos referidos a la responsabilidad solidaria estaría vinculada al hecho generador del tributo⁴⁰, que no incluiría las multas, en tanto no ha sido expresamente señalado por el legislador.

De lo expuesto se concluye que los herederos forzosos que adquieren bienes de su eventual causante en virtud de un anticipo de legítima no son responsables respecto de las multas impuestas a éste.

Por tanto, los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953. Dicha responsabilidad alcanza solamente a las deudas contraídas por el eventual causante antes de la fecha del anticipo y no alcanza a las multas que le hayan impuesto.

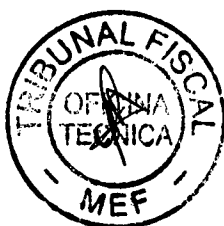
IV. CRITERIOS A VOTAR

4.1. PROPUESTA 1

Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia no son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953.

presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria no está constituido por una conducta ilícita del responsable. En este sentido, véase: MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, *Los Responsables Tributarios*, Marcial Pons, 1994, Madrid, pp. 161 y ss.

⁴⁰ Así, el artículo 9° del Código Tributario señala que el responsable debe cumplir con la obligación tributaria atribuida al contribuyente, y el artículo 1° del citado código señala que la obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria. Agrega el artículo 2° de este cuerpo normativo que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley como generado de dicha obligación.



4.2 PROPUESTA 2

Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953). Dicha responsabilidad alcanza a las deudas contraídas y multas impuestas al eventual causante antes y después de la fecha del anticipo.

4.3 PROPUESTA 3

Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1) del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF (antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 953). Dicha responsabilidad alcanza solamente a las deudas contraídas por el eventual causante hasta la fecha del anticipo y no alcanza a las multas que se le hayan impuesto.



ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

CODIGO CIVIL

Artículo 660°.- Trasmisión sucesoria de pleno derecho

"Desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores".

Artículo 672°.- Formas de aceptar la herencia

"La aceptación expresa puede constar en instrumento público o privado. Hay aceptación tácita si el heredero entra en posesión de la herencia o practica otros actos que demuestren de manera indubitable su voluntad de aceptar".

Artículo 673°.- Presunción de aceptación de herencia

"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".

Artículo 674°.- Renuncia a herencia y legado

"Pueden renunciar herencias y legados quienes tienen la libre disposición de sus bienes".

Artículo 723°.- Noción de legítima

"La legítima constituye la parte de la herencia de la que no puede disponer libremente el testador cuando tiene herederos forzosos".

Artículo 724°.- Herederos forzosos

"Son herederos forzosos los hijos y los demás descendientes, los padres y los demás ascendientes, y el cónyuge".

Artículo 831°.- Noción de colación

"Las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título, hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se considerarán como anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquél".

Artículo 871°.- Deudas que recaen sobre masa hereditaria

"Mientras la herencia permanece indivisa, la obligación de pagar las deudas del causante gravita sobre la masa hereditaria; pero hecha la partición, cada uno de los herederos responde de esas deudas en proporción a su cuota hereditaria".



TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO - DECRETO SUPREMO Nº 135-99-EF

NORMA IV DEL TÍTULO PRELIMINAR: 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; (...).”*

NORMA VIII DEL TÍTULO PRELIMINAR: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

“...En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

NORMA IX: APLICACION 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”.

Artículo 7°.- DEUDOR TRIBUTARIO

“Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”.

Artículo 8°.- CONTRIBUYENTE

“Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”.

Artículo 9°.- RESPONSABLE

“Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”.

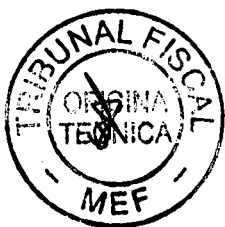
Artículo 17°.- RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES

“Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

- 1. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban (...)*

La responsabilidad cesará:

- a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción...”.*



Artículo 20°.- DERECHO DE REPETICION

"Los sujetos obligados al pago del tributo, de acuerdo con lo establecido en los artículos precedentes, tienen derecho a exigir a los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado".

Artículo 25°.- TRANSMISION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

"La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal.

En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba".

Artículo 167°.- INTRANSMISIBILIDAD DE LAS SANCIONES

"Por su naturaleza personal, no son transmisibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias".

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 953

Artículo 17°.- RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES (DESPUÉS DE LA MODIFICACIÓN EFECTUADA POR EL DECRETO LEGISLATIVO N° 953)

"Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

- 1. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban; Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos. (...)*

La responsabilidad cesará:

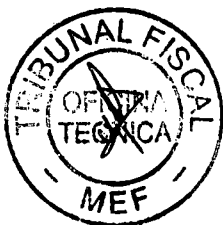
- a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción.*

Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia....".

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA N° 2003-21

Mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-21 del 21 de octubre de 2003, se estableció como criterio que *"Los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia son responsables solidarios de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF".* El acuerdo se basó en los siguientes fundamentos:

"De conformidad con los artículos 7°, 8° y 9° del Texto Único Ordenado del Código Tributario el deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable, entendiéndose como contribuyente a aquél que realiza o respecto



del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria; en tanto que el responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.

El numeral 1 del artículo 17° del citado Código establece que son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos y legatarios hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

Como se advierte, el referido Código contempla como responsables solidarios en calidad de adquirentes, a los herederos y legatarios, quienes deben cumplir la obligación tributaria atribuida a su causante, hasta el límite del valor de los bienes que reciban.

Es preciso tener en cuenta que en doctrina la distinción entre herederos y legatarios, radica en que los primeros suceden a título universal en virtud de un derecho a suceder reconocido en la ley, mientras que los segundos son sucesores a título particular que reciben algo por un acto de liberalidad.

Ahora bien, a efecto de determinar si de acuerdo al artículo 17° antes citado los adquirentes de bienes como consecuencia del anticipo de herencia pueden ser considerados herederos y por tanto responsables solidarios, corresponde en virtud de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, recurrir al Código Civil a fin de esclarecer la naturaleza jurídica de la figura sucesoria del anticipo de legítima.

El artículo 831° del Código Civil señala que las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título, hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se considerarán como anticipo de herencia para efecto de colacionarse⁴¹, salvo dispensa de aquél.

Sobre el particular, Miriam Mabel Tomaylla Rojas⁴² señala que debemos entender el anticipo de legítima como un acto jurídico bilateral por el cual el causante, a través de un acto de liberalidad, que por lo general es una donación ha transferido a título gratuito a favor de uno de sus herederos forzosos la titularidad de algún o algunos de sus bienes que integran la legítima. Dicho acto se ha realizado a fin de que el anticipado, estando aún en vida su causante, goce de parte o la totalidad de los bienes que por derecho le corresponderían a la muerte de su causante.

Según el artículo 723° del Código Civil, la legítima constituye la parte de la herencia de la que no puede disponer libremente el testador cuando tiene herederos forzosos, definiéndose en el artículo 724° de dicho Código como herederos forzosos a los hijos y demás descendientes, a los padres y demás ascendientes y al cónyuge.

Si bien en principio el artículo 660° del Código Civil señala que desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores, a modo de excepción en el caso de los herederos forzosos y para efecto de la colación, el artículo 831° de dicho Código hace referencia a la figura del anticipo de herencia, en tanto permite la transferencia adelantada a los herederos forzosos de la herencia, formando parte de la misma no sólo los bienes y derechos, sino también las obligaciones.

⁴¹ "La colación es el acto por el cual un heredero forzoso que concurre a la herencia con otros legitimarios agrega a la masa hereditaria el valor de los bienes que ha recibido del difunto por título distinto de la herencia (como por ejemplo las donaciones), para el efecto de establecer la parte que a cada heredero corresponde como legítima". LUIS ECHECOPAR GARCIA, Derecho de Sucesiones, 1999, Lima: Gaceta Jurídica, p. 249.

⁴² El Anticipo de Legítima. Revista Actualidad Jurídica. Tomo 111, Febrero 2003, p. 138.



Augusto Ferrero⁴³, también denomina a los herederos forzosos como herederos reservatarios, en vista de que la ley reserva para ellos una parte intangible del patrimonio del causante. También se les conoce con el nombre de legitimarios, pues la parte intangible que les está reservada se denomina legítima. Asimismo, herederos necesarios, pues necesariamente heredan.

De lo anteriormente expuesto, se concluye que cuando el Código Civil al regular el anticipo de legítima como las donaciones y otras liberalidades que los "herederos forzosos" reciban del causante y que serán objeto de colación, alude justamente a aquellas personas que al momento de la liberalidad tienen la vocación del carácter de heredero forzoso (derecho expectatio de suceder como tales), no refiriéndose a otros donatarios, más aún si al realizarse el anticipo de legítima se produce una transferencia patrimonial a favor del beneficiario del mismo, sin perjuicio de que siga gozando de su vocación del carácter de heredero forzoso.

En consecuencia, cuando el numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario, señala que son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos hasta el límite del valor de los bienes que reciban, no sólo alude a aquellas transferencias que se produzcan a la muerte del causante sino también a las producidas con motivo del anticipo de legítima.

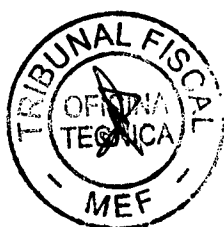
Debe tenerse en cuenta que la responsabilidad solidaria que el Código Tributario atribuye a los herederos se da como consecuencia de la transferencia de los bienes que el deudor originario poseía, independientemente del momento en que nace la obligación tributaria para dicho deudor, de tal forma que el adquirente se hace responsable solidario de las deudas contraídas por el deudor originario, desde la sola adquisición debiendo responder hasta por el monto de los bienes que hubiera recibido en dicha oportunidad.

De esta manera, nacida la obligación tributaria de cargo del deudor originario y producidas las situaciones de transferencia de bienes a los sujetos que tengan vocación del carácter de herederos forzosos y al no haberse extinguido dicha obligación tributaria, surge un supuesto de solidaridad mediante el cual ahora será otro u otros los sujetos que se encuentren igualmente obligados al pago de la deuda tributaria.

De otro lado, cabe indicar que en el supuesto del anticipo de legítima la responsabilidad nace como consecuencia de la transferencia patrimonial intervivos, supuesto que también es regulado en el numeral 3) del artículo 17° antes citado, cuando establece que son responsables solidarios los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

Dado que la responsabilidad solidaria en el caso del anticipo de legítima se sustenta en una transferencia intervivos, no se presenta el supuesto de extinción de las sanciones a que alude expresamente el artículo 167° del Código Tributario, por tanto el sujeto que recibe el anticipo de legítima responde por la totalidad de la deuda tributaria del transferente (deudor original) que incluye el tributo, multas e intereses, y hasta el límite del valor de los bienes que reciba".

⁴³ El Derecho de Sucesiones en el Nuevo Código Civil Peruano, Lima: Fundación M.J. Bustamante de La Fuente. 1987; p. 35 y 36.



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 06036-4-2003 de 24 de octubre de 2003:

"Que de lo actuado se aprecia que mediante Escritura Pública de Anticipo de Legítima del 23 de marzo de 1999 la sociedad conyugal integrada por (...) transfirió en propiedad a la recurrente, el inmueble ubicado en Calle Soto Bermeo N° 400, Urbanización La Virreyna – Surco;

Que la Administración, mediante las Resoluciones de Intendencia N°s 024-4-55428/SUNAT y 024-4-55429/SUNAT, atribuyó a la recurrente responsabilidad solidaria en calidad de adquirente y hasta el límite del valor del inmueble transferido a su nombre, por la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N°s 024-03-0009227 y 024-03-0009228 giradas a nombre de (...) -padres de la recurrente- sobre Impuesto a la Renta de Personas Naturales del ejercicio 1996;

(...)

Que estando al criterio expuesto y a lo resuelto por este Tribunal en las Resoluciones N°s 02873-2-2003, 05634-2-2003 y 05924-1-2003 del 28 de mayo, 30 de setiembre y 22 de octubre de 2003, respectivamente, se concluye que la recurrente es responsable solidaria por las deudas contraídas por los deudores originarios hasta por el monto de los bienes recibidos en anticipo de legítima;

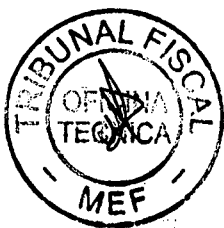
(...)

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que no procede el cobro de los intereses moratorios por su carácter sancionador, es preciso indicar que conforme a lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 02873-2-2003 dado que la responsabilidad solidaria en el caso del anticipo de legítima se sustenta en una transferencia intervivos, no se presenta el supuesto de extinción de las sanciones a que alude expresamente el artículo 167° del Código Tributario, en tanto el supuesto de dicho artículo está referido a la intransmisibilidad de las sanciones por infracciones tributarias a los herederos y legatarios del infractor, y no a casos como el de autos en que se atribuye responsabilidad solidaria por el anticipo de legítima recibido, respondiendo la recurrente por la totalidad de la deuda tributaria del transferente (deudor original) que incluye el tributo, multas e intereses, y hasta el límite del valor de los bienes que reciba, careciendo de sustento lo alegado por aquélla en el sentido contrario".

RTF N° 05655-5-2004 de 11 de agosto de 2004:

"Que al respecto, de autos se aprecia que a través de la escritura pública de anticipo de legítima de 23 de marzo de 1999, la sociedad conyugal integrada por (...) transfirió en propiedad a la recurrente, el inmueble ubicado en la Calle Soto Bermeo N° 400, Urbanización La Virreyna, distrito de Santiago de Surco (folios 1 a 7).

Que mediante las Resoluciones de Determinación N°s. 024-08-0000181 a 024-08-0000186, la Administración atribuyó a la recurrente la responsabilidad solidaria en calidad de adquirente y hasta el límite del valor del inmueble (S/. 925 295,00) que le fue transferido como anticipo de legítima, ubicado en Calle Soto Bermeo N° 400, Urbanización La Virreyna, distrito de Santiago de Surco, por la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N°s. 024-03-0010426 a 024-03-0010431, acotada a su padre (...), por reparos al Impuesto a la Renta – personas



naturales de los ejercicios 1997 a 2000 e Impuesto a la Renta – tercera categoría de los ejercicios 1997 y 1998.

(...)

Que estando al criterio expuesto y a lo resuelto por este Tribunal en las Resoluciones N°s. 2873-2-2003, 5634-2-2003, 5924-1-2003, 6036-4-2003, 7452-4-2003, 7458-4-2003 de fechas 28 de mayo, 30 de setiembre, 22 y 24 de octubre y 23 de diciembre de 2003 así como las Resoluciones N°s. 3111-1-2004 y 3112-1-2004 de 14 de mayo de 2004, se concluye que la recurrente es responsable solidaria por las deudas contraídas por los deudores originarios hasta por el monto de los bienes recibidos en anticipo de legítima.

(...)

Que de otro lado cabe precisar que conforme con los fundamentos del acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2003-21, el supuesto de responsabilidad establecido por el numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario no sólo alude a aquellas transferencias que se produzcan a la muerte del causante sino también a las producidas con motivo del anticipo de legítima, por lo que no se ha extendido la norma a supuestos distintos como alega la recurrente invocando la Norma VIII del Código Tributario”.

RTF N° 05281-2-2005 de 24 de agosto de 2005

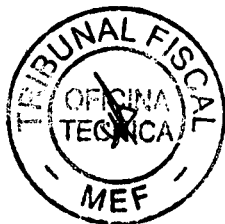
“Que en el caso de autos mediante Escrituras Públicas de Anticipo de Legítima del 3 de marzo de 1999, la sociedad conyugal integrada por (...) transfirió a la recurrente, en su calidad de heredera forzosa, los inmuebles ubicados en Jr. Ucayali N°s. 150-160, Lima, calle Aricota N° 109-111, Santiago de Surco y calle Roma N° 551-589, Miraflores (folios 613 a 633 del Expediente N° 4997-2003), asimismo, mediante Escrituras Públicas del 2, 5, 10, 19, 24 y 30 de noviembre, del 1 y 6 de diciembre de 1999 y del 4 y 5 de enero de 2000, la mencionada sociedad conyugal transfirió a la recurrente en calidad de anticipo de legítima los inmuebles ubicados en Jr. Prolongación Gamarra N° 569 (tiendas del 1er. al 5to. piso y del 6to. al 9no. piso), La Victoria;

(...)

Que estando al criterio expuesto y a lo resuelto por este Tribunal en las Resoluciones N°s. 02873-2-2003, 05634-2-2003 y 2187-4-2005, se concluye que la recurrente es responsable solidaria por las deudas tributarias contraídas por los deudores originarios (padres de la recurrente) hasta por el monto de los bienes recibidos en anticipo de legítima;

(...)

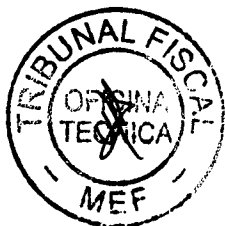
Que con relación al argumento sobre el supuesto error de la Administración al designarla como responsable solidaria en calidad de adquirente en virtud del numeral 1 del artículo 17° del Código Tributario, al considerar que dicha norma sólo es aplicable a los herederos y legatarios y que de conformidad con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no puede extenderse a supuestos distintos, debiendo interpretarse dicho artículo en conjunto, es preciso señalar que tal como se ha expuesto en los considerandos anteriores y conforme con los fundamentos del acuerdo establecido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-21, el supuesto de responsabilidad establecido en el numeral 1 del artículo 17° del Código Tributario no sólo alude a aquellas transferencias que se produzcan a la muerte del causante sino también a las producidas con motivo del anticipo de legítima, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en este extremo”.



RESOLUCIONES EMITIDAS POR EL PODER JUDICIAL

RESOLUCIÓN N° 35 EMITIDA POR LA PRIMERA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA EN EL EXPEDIENTE N° 1444-2003 (05-09-2007).

"(...) Que habiendo adquirido la demandante inmuebles en calidad de anticipo de legítima del deudor tributario (...), resulta necesario determinar si dicho acto la convierte en heredera a efectos de comprenderla como responsable solidaria en calidad de adquirente, de acuerdo con el numeral 1 del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (numeral vigente a la fecha que se expidieron las resoluciones impugnadas); SETIMO.- Que el anticipo de legítima o anticipo de herencia, es una figura jurídica especial que se encuentra prevista en el artículo 831° de nuestro Código Civil, y se aplica a los actos de donación o liberalidad intervivos realizados a favor de los herederos forzosos para efectos de la colación de bienes al momento de abrirse la sucesión correspondiente. En consecuencia, tratándose de bienes inmuebles se rige por las reglas de la donación por lo que sólo puede ser revocado por las causales de indignidad para suceder o desheredación, conforme así lo ordena el artículo 1637° del Código Civil; OCTAVO.- Que si bien es cierto que la demandante, como hija del deudor principal (...) en un futuro podría convertirse en heredera forzosa del mismo (artículo 724° del Código Civil), también es cierto que hasta la fecha no tiene la condición de heredera forzosa, por cuanto no se ha producido el elemento principal de toda sucesión mortis causa, cual es, el fallecimiento del causante; por ello sería contrario a la doctrina imperante y a nuestra legislación civil considerar como heredera a la recurrente cuando aún no se ha producido el fallecimiento del que sería causante. El hecho que una persona reciba bienes inmuebles en calidad de "anticipo de legítima o de herencia" no la convierte inmediatamente en heredero, sino en donatario; acto que debe regirse necesariamente por las reglas de la donación, siendo ello así, en estos casos, cuando exista transferencia del patrimonio del deudor a título gratuito causando perjuicio al acreedor nuestro Código Civil faculta a este último para solicitar la declaración de ineficacia respecto de dicho acto; máxime si el artículo 831° del Código Civil únicamente tiene como finalidad alcanzar una situación de igualdad entre los herederos forzosos, en el momento en que se produce la partición de la masa hereditaria, respecto de aquellas donaciones hechas en vida. El precitado artículo, strictu sensu, no expresa que las donaciones realizadas en vida son anticipos de herencia, sino que dichas donaciones "se consideran como anticipos de herencia" y solo para efectos de colacionarse; es decir, que cualquier donación que haga una persona en vida a favor de uno de sus descendientes, deberá considerarse en el futuro como un anticipo de herencia; por lo tanto, recién al producirse el fallecimiento del donante, el donatario deberá colacionarse o reintegrar el total de la donación a la masa hereditaria (si no hubo dispensa de colación) a efectos de que todos los herederos forzosos reciban en partes iguales; NOVENO.- Que por las razones expuestas, se concluye que a la recurrente no se le puede considerar aún como una heredera, por lo tanto no resulta correcto atribuirle responsabilidad solidaria en aplicación del numeral 1 del artículo 17° del aludido Código (numeral vigente a la fecha en que se expidieron las resoluciones impugnadas); por cuanto este numeral solo se aplica cuando una persona recibe bienes en calidad de heredero o de legatario y no en calidad de anticipo de herencia; la norma aludida a la fecha de su aplicación no hace referencia ni establece existencia de responsabilidad solidaria cuando una persona ha recibido bienes inmuebles mediante anticipo de herencia o de legítima; la interpretación a la que arriba la entidad demandada en la resolución impugnada considerando a la actora como heredera, no se ajusta a derecho; máxime si se tiene en consideración, que de conformidad con lo establecido en el artículo VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos



distintos de lo señalado en la ley; en consecuencia, resulta improcedente aplicar a la demandante por vía de interpretación el numeral 1) del artículo 17° del aludido Código Tributario; DÉCIMO.- Que, por el contrario, recién con fecha 05 de febrero de 2004 (tres años después de expedida la resolución que declaraba a la demandante como responsable solidaria) mediante el Decreto Legislativo N° 953, se sustituyó el numeral 1) del artículo 17° del Texto único Ordenado del Código Tributario, esta vez sí se precisó en forma textual que "Son responsables solidarios en calidad de adquirentes: 1. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos"; sin embargo esta norma no es de aplicación a la demandante por no haberse encontrado vigente a la fecha de los acontecimientos materia del presente proceso; sin desmedro del ejercicio que pudiera corresponder a la demandante de accionar su derecho de cobranza de la acreencia del deudor mediante las acciones legales que la ley lo faculte; (...) DÉCIMO SEGUNDO.- Que, habiéndose determinado la improcedencia de la aplicación a la actora del numeral 1) del artículo 17° del Código Tributario (...) los demás puntos controvertidos como accesorios siguen la suerte del principal, dado que de ellos se derivan como consecuencia del primero; por estas consideraciones este Colegiado administrando justicia a nombre de la nación: **DECLARA FUNDADA** en todos sus extremos la demanda interpuesta por (...) contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria sobre impugnación de Resolución Administrativa; y en consecuencia **NULAS**: la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02873-2-2003 de fecha 28 de mayo de 2003; (...).

RESOLUCIÓN EMITIDA POR LA SALA CIVIL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN LA APELACIÓN N° 770-08 (20-04-2009), QUE CONFIRMA LA RESOLUCIÓN N° 35 EMITIDA POR LA PRIMERA SALA ESPECIALIZADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPERIOR DE JUSTICIA DE LIMA.

"(...) SEXTO.- Que, conforme lo prevé el artículo ochocientos treinta y uno del Código Civil, en relación a la colación; las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título, hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se considerarán como anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquél; siendo que en el caso de autos, conforme se señala en los actuados administrativos, con fecha veintitrés de marzo de mil novecientos noventa y nueve, el deudor tributario (...) otorgó en calidad de anticipo de legítima a favor de la demandante, los inmuebles ubicados en (...) SETIMO.- Que, dicho acto de liberalidad, como lo señala el artículo ochocientos treinta y uno del Código Civil, se debe considerar como un anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquél; lo que quiere decir que al producirse la colación de ser el caso, los actos de liberalidad otorgados en vida por el causante, deben ser considerados como anticipo de herencia, ello con la finalidad que la masa hereditaria sea distribuida en forma equitativa a todos los que resulten herederos del *cujus*; lo que ocurrirá cuando se produzca la apertura de la sucesión prevista en el artículo seiscientos sesenta del Código acotado, señala que desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores; siendo que en el caso de autos, el anticipo de legítima otorgado a la demandante por parte de su padre, el contribuyente (...), no la convierte en heredera de éste, habida cuenta que para ser considerada, se tendría que producir el deceso de éste último; y, si bien, el artículo setecientos veinticuatro del Código Civil, señala que son herederos forzosos los hijos y los demás descendientes, los padres y los demás ascendientes, y el cónyuge; ello constituye un derecho expectatio que se verá materializado cuando ocurra el suceso que dé lugar a la apertura de la sucesión, es decir cuando ocurra la muerte del causante; por tanto el numeral uno del artículo diecisiete del Texto Único Ordenado del Código Tributario no le resulta aplicable a la recurrente, por no tener la calidad de



heredera aún; más aún si se tiene en cuenta que de conformidad con lo establecido en la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en vía de interpretación, no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por la Ley; OCTAVO.- Que dicho argumento se corrobora con la dación del decreto legislativo número novecientos cincuenta y tres (...) el mismo que ahora sí regula en forma expresa que los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos (...); por las razones expuestas CONFIRMARON la sentencia (...) que declara fundada la demanda en todos sus extremos (...).

