



Tribunal Fiscal

N° 11701-3-2011

EXPEDIENTE N° : 5800-2006
INTERESADO : **LUIS FELIPE CAMET PICCONE**
ASUNTO : Responsabilidad Solidaria
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 8 de julio de 2011

VISTA la apelación interpuesta por **LUIS FELIPE CAMET PICCONE** con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° 10093774987, contra la Resolución de Intendencia N° 0260150001161/SUNAT emitida el 28 de febrero de 2006 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04143-1-2005 de 5 de julio de 2005, declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 024-08-0000499 y 024-08-0000506 sobre responsabilidad solidaria por el Impuesto a la Renta - Personas Naturales del ejercicio 1997.

CONSIDERANDO:

Que la Administración atribuyó responsabilidad solidaria al recurrente por el Impuesto a la Renta - Personas Naturales del ejercicio 1997, correspondiente a los contribuyentes Jorge Raúl Camet Dickmann y Marta Josefina Piccone de Camet respectivamente, emitiendo para tal efecto las Resoluciones de Determinación N° 024-08-0000499 y 024-08-0000506, siendo que la reclamación formulada contra los citados valores fue declarada infundada por la Resolución de Intendencia N° 026-4-14529/SUNAT de 18 de julio de 2003, la cual fue apelada el 14 de agosto de 2003.

Que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03060-1-2005 y 03446-4-2005 de 17 de mayo y 1 de junio de 2005 respectivamente, se declararon nulas las Resoluciones de Intendencia N° 026-4-14500/SUNAT y 026-4-14501/SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones interpuestas contra la Resolución de Determinación N° 024-03-0014484 y Resolución de Multa N° 024-02-0056577 giradas a Jorge Raúl Camet Dickmann por el Impuesto a la Renta - Personas Naturales de 1997 y la sanción correspondiente, y contra la Resolución de Determinación N° 024-03-0014514 girada a Marta Josefina Piccone de Camet por el mismo tributo, a efecto que la Administración meritase las pruebas obtenidas con posterioridad a la emisión de las apeladas y emitiese nuevo pronunciamiento.

Que siendo que a la impugnación a la declaración de responsabilidad solidaria del recurrente estaba vinculada a las deudas tributarias contenidas en las resoluciones citadas en el párrafo anterior, este Tribunal mediante la Resolución N° 04143-1-2005 de 5 de julio de 2005, declaró la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 026-4-14529/SUNAT, disponiendo que la Administración emitiese nuevo pronunciamiento teniendo en cuenta lo que resolviera en cumplimiento de lo dispuesto en las mencionadas resoluciones del Tribunal Fiscal.

Que por las Resoluciones de Intendencia N° 0260150000942/SUNAT de 31 de agosto de 2005 y 0260150001133/SUNAT de 15 de febrero de 2006, emitidas en cumplimiento de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03060-1-2005 y 03446-4-2005, la Administración declaró infundadas las reclamaciones formuladas por los contribuyentes Jorge Raúl Camet Dickmann y Martha Josefina Piccone de Camet, contra las Resoluciones de Determinación N° 024-03-0014484 y 024-03-0014514 y la Resolución de Multa N° 024-02-0056577, las que fueron confirmadas por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06510-1-2010 y 06553-4-2010, de 18 y 22 de junio de 2010, respectivamente.

Que mediante la Resolución de Intendencia N° 0260150001161/SUNAT, materia de autos, la Administración declaró infundada la reclamación interpuesta por el recurrente contra las Resoluciones de Determinación N° 024-08-0000499 y 024-08-0000506, de conformidad con el numeral 1 del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, señalando que a través de las citadas resoluciones de determinación se le declaró responsable solidario en calidad de heredero de Jorge Raúl Camet Dickman y su cónyuge Marta Josefina Piccone de Camet, hasta el valor de los inmuebles otorgados como anticipo de legítima por parte de sus padres, tal como se



Tribunal Fiscal

N° 11701-3-2011

aprecia en las respectivas escrituras públicas e inscripción en el registro de propiedad inmueble que obran en autos.

Que precisa que la sociedad conyugal Camet-Piccone transfirió en anticipo de legítima diversos inmuebles mediante Escritura Pública de 27 de diciembre de 1982.

Que sostiene que si bien se verifica que la transferencia de propiedad mediante anticipo de legítima ocurrió antes de la determinación de la obligación tributaria, debe considerarse que la responsabilidad solidaria que el Código Tributario atribuye a los herederos se da como consecuencia de la transmisión de los bienes que el deudor originario poseía, sin interesar si los mismos fueron causa del nacimiento de la obligación tributaria en su momento, de tal forma que el adquirente se hace responsable solidario de las deudas contraídas por el deudor originario, debiendo responder hasta por el monto de los bienes que hubiera recibido.

Que señala que en tal sentido, nacida la obligación y producida la transferencia de bienes y mientras no esté extinguida dicha obligación, surge un supuesto de solidaridad mediante el cual será otro u otros los sujetos que se encuentren obligados al pago de la deuda tributaria. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02873-2-2003.

Que asimismo, señala que se ha constatado que a través de la Escritura Pública de 27 de diciembre de 1982 en referencia, se otorgaron en anticipo de legítima al recurrente y sus hermanos, diversos inmuebles, correspondiéndole a éste el 9% del valor de los mismos, equivalente al importe de S/. 181 278,00. Agrega que si bien el recurrente rechaza la metodología de valoración de dichos inmuebles, pues según sostiene, no existe norma que permita la actualización de antiguos soles a dólares y luego a nuevos soles, tal valoración se ha efectuado al amparo del artículo 74° del Código Tributario, conforme al cual la Administración podrá utilizar cualquier medio de valuación. Asimismo, indica que para efecto de convertir el monto considerado en la Escritura Pública de anticipo de legítima expresado en Soles Oro a Dólares Americanos, se utilizó el tipo de cambio compra del dólar establecido por la Superintendencia de Banca y Seguros al 27 de diciembre de 1982, y que posteriormente, se convirtió el importe en Dólares Americanos a Nuevos Soles, a través del tipo de cambio compra del dólar americano establecido por dicha entidad al 20 de diciembre de 2002, fecha de emisión de las resoluciones de determinación de responsabilidad solidaria, y que finalmente, sobre el monto calculado se aplicó el porcentaje correspondiente al recurrente (9%) de acuerdo con la Escritura Pública de anticipo de legítima.

Que el recurrente apela de la Resolución de Intendencia N° 0260150001161/SUNAT señalando que de acuerdo con lo establecido en los artículos 2°, 7° y 17° del Código Tributario, la responsabilidad solidaria del heredero como adquirente, requiere de la existencia de una obligación tributaria que haya nacido antes del acto de transferencia de propiedad de los bienes pues, sólo en tal caso, la Administración como acreedora de la obligación tributaria, se perjudicaría con la disminución del patrimonio del contribuyente, como deudor tributario; por lo que en ese sentido, la esencia jurídica del concepto de transmisión de responsabilidad del contribuyente a la persona que la ley califica como responsable solidario, requiere que al momento de la transferencia, que es el acto que da origen a la responsabilidad solidaria exista ya una obligación tributaria del cargo del contribuyente. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2828-5-2002.

Que indica que en su caso, la supuesta obligación tributaria en la que pretende sustentarse la Administración para indebidamente atribuirle responsabilidad solidaria, es una obligación tributaria de cargo de sus padres, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, determinada en diciembre de 2002, lo que demuestra que tal obligación era absolutamente inexistente cuando se suscribió la escritura pública de 31 de diciembre de 1982, en virtud de la cual sus padres transmitieron a título gratuito un porcentaje de sus bienes en vía de donación, también denominada anticipo de legítima; por tanto, no corresponde la atribución de responsabilidad por una deuda tributaria inexistente cuando el contribuyente dispuso de su patrimonio.



Tribunal Fiscal

N° 11701-3-2011

Que sostiene que conforme con el numeral 1 del artículo 17° del Código Tributario la responsabilidad solidaria de los herederos y demás adquirentes a título universal cesará al vencimiento del plazo de prescripción, lo cual evidencia que la obligación tributaria a cargo del deudor originario debe pre existir al momento del nacimiento de la responsabilidad solidaria de los herederos y demás adquirentes a título universal, puesto que lo contrario implicaría además de un contrasentido al existir responsabilidad solidaria pero no deuda tributaria que pueda ser exigida al representante solidario, lo cual constituye una incertidumbre jurídica para los herederos respecto de la fecha de cese de su responsabilidad solidaria, siendo que para los demás casos de responsabilidad solidaria no existe tal incertidumbre.

Que aduce que el artículo 74° del Código Tributario, invocado por la Administración para establecer el importe en nuevos soles por el cual se le atribuye responsabilidad solidaria, sólo es aplicable a aquello que configure o constituya un elemento de la base imponible, siendo que en el presente caso, el valor de los bienes transferidos en anticipo de legítima no constituye la base imponible de impuesto alguno; que en tal sentido, aun en el negado caso que existiese responsabilidad solidaria, la misma sólo puede estar limitada al porcentaje de participación que le corresponde sobre los bienes transferidos para todos los herederos, que sumaban en antiguos soles el importe de 562 000,00.

Que mediante el escrito de 2 de marzo de 2011, el recurrente señala que en el año 2002 la Administración le atribuyó responsabilidad solidaria sobre la base el numeral 1 del artículo 17° del Código Tributario cuyo texto antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, disponía que "(...) son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban", sustentándose en que la indicada norma bajo el término "herederos" comprende a aquellos que lo son a la muerte del causante como a los que reciben un anticipo de legítima.

Que sostiene que dicha interpretación es errada y vulnera el principio de reserva de ley recogido en el artículo 74° de la Constitución, así como por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, la cual dispone que en vía de interpretación no se puede, entre otros, extenderse disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Que indica al respecto, que es recién con la modificación del artículo 17° del Código Tributario dispuesta por el Decreto Legislativo N° 953, que se incorporó al anticipo de legítima como un supuesto de atribución de responsabilidad solidaria, al establecer que son responsables solidarios 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.

Que arguye que el término "también" es sinónimo de "además", expresión que pone en evidencia que se trata de una hipótesis nueva no prevista en la ley, por lo que resulta claro que antes de su entrada en vigencia no existía responsabilidad solidaria para quienes hubiesen recibido bienes en anticipo de legítima.

Que mediante escrito de 25 de mayo de 2011, el recurrente adjunta copia certificada de la sentencia de la Corte Suprema de 20 de abril de 2009, que confirmó la sentencia de la Primera Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Lima, de 5 de setiembre de 2007, que declaró fundada en todos sus extremos la demanda contencioso administrativa interpuesta contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02873-2-2003, que había confirmado las resoluciones administrativas emitidas por la SUNAT, que habían atribuido responsabilidad solidaria a la demandante desde el 26 de diciembre de 2001, por un anticipo de legítima efectuado por el deudor principal el 23 de marzo de 1999, indicando que la referida sentencia se ha pronunciado sobre un caso muy similar al que es materia de autos, en el cual tanto el anticipo de herencia como la imputación de responsabilidad solidaria se produjeron antes de la modificación del numeral 1 del artículo 17° del Código Tributario, introducida por el Decreto Legislativo N° 953, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 5 de febrero de 2004, el cual conforme al artículo 103° de la Constitución no tiene fuerza ni efecto retroactivos.

 3



Tribunal Fiscal

N° 11701-3-2011

Que en la referida sentencia emitida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema se indica que el sustento para declarar responsable solidaria en calidad de adquirente a la demandante hasta por el límite del valor de los inmuebles transferidos a su nombre en anticipo de legítima, por una deuda del ejercicio 1996, fue el numeral 1 del artículo 17° del Código Tributario aplicable en razón a la temporalidad, el mismo que establece que son responsables solidarios en calidad de adquirentes, los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. Asimismo, se sostiene que conforme como lo prevé el artículo 831° del Código Civil, 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; 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.

Que asimismo, señala que en el caso materia de pronunciamiento en dicha sentencia, el deudor tributario otorgó en calidad de anticipo de legítima a la demandante diversos inmuebles, siendo que si bien dicho acto de liberalidad, conforme al citado artículo, se debe considerar como un anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, no convierte a la demandante en heredera de éste, habida cuenta que para ser considerada como tal, se tendrá que producir el deceso de este último; y que si bien el artículo 724° del Código Civil señala que son herederos forzosos los hijos y 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 se produzca la muerte del causante; por tanto, el numeral 1 del artículo 17° del Código Tributario no 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.

Que añade que dicho argumento se corrobora con la dación del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004, sustituyéndose entre otros el numeral 1 del artículo 17° del Código Tributario, incorporándose un segundo párrafo a dicho numeral, que regula en forma expresa que los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban como anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos, norma que no alcanza a la demandante, por no haberse encontrado vigente al momento en que se produjeron los hechos materia del presente proceso.

Que es materia de controversia establecer si la atribución de responsabilidad al recurrente por parte de la Administración Tributaria, como consecuencia del anticipo de legítima otorgado mediante Escritura Pública de 31 de diciembre de 1982, al amparo del numeral 1 del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, se encuentra arreglada a ley.

Que a fin de resolver dicha controversia, mediante Informe de 31 de enero de 2011 se solicitó a la Sala Plena del Tribunal Fiscal la reconsideración del Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-21 de 21 de octubre de 2003, en el que se acordó 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"*.

Que mediante Acta de Reunión 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, de acuerdo con lo establecido por los numerales 6.1 y 6.2 del Acuerdo adoptado en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-02, debido a la existencia de consideraciones distintas a las analizadas en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-21,

4



Tribunal Fiscal

Nº 11701-3-2011

a que algunos de los vocales que participaron de la adopción de dicho acuerdo ya no laboran en este Tribunal y a que existen vocales que no participaron en el citado acuerdo al haber sido nombrados con posterioridad.

Que como consecuencia de la referida reconsideración se suscitaron las siguientes tres posiciones: 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; 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; y 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.

Que mediante el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2011-12 de 6 de julio de 2011 se adoptó en mayoría la primera de las posiciones, de acuerdo con los fundamentos que a continuación se reproduce:

"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.

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

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".

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



Tribunal Fiscal

Nº 11701-3-2011

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.

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

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*, Nº 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*, Nº 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.

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



Tribunal Fiscal

N° 11701-3-2011

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.

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.

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.

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 *grossa 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



Tribunal Fiscal

Nº 11701-3-2011

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 17º 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 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 25º 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 167º 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

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 LUCHA 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 1631º y 1637º del Código Civil.



Tribunal Fiscal

N° 11701-3-2011

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.

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."

Que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el referido Acuerdo de Sala Plena corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano" de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse su publicación en el diario oficial.

Que por los fundamentos expuestos y dado que la atribución de responsabilidad solidaria al recurrente respecto de las deudas de Jorge Raúl Camet Dickman y su cónyuge Marta Josefina Piccone de Camet, por el Impuesto a la Renta - Personas Naturales del ejercicio 1997, efectuada por la Administración como consecuencia del anticipo de legítima otorgado mediante Escritura Pública de 31 de diciembre de 1982, tiene como sustento legal el numeral 1 del artículo 17° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de su modificación por el Decreto Legislativo N° 953, procede revocar la apelada y dejar sin efecto las resoluciones de determinación impugnadas.

Que el 21 de enero de 2011 se llevó a cabo la diligencia de informe oral, con la asistencia de ambas partes (folio 270).

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Velásquez López Raygada, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

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.



Tribunal Fiscal

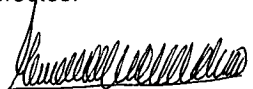
N° 11701-3-2011

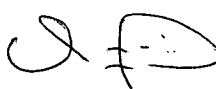
RESUELVE:

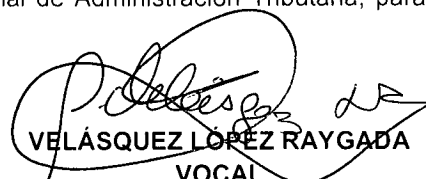
1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0260150001161/SUNAT de 28 de febrero de 2006 y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° 024-08-0000499 y 024-08-0000506.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"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".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL


Puerta Llanos
Secretario Relator
CM/HLL/gfo.