

## COMENTARIOS CIVILES (DE DERECHO DE SUCESIONES) A CIERTAS NORMAS TRIBUTARIAS

GUILLERMO LOHMANN LUCA DE TENA

Catedrático de Derecho Civil en la Pontificia Universidad Católica  
Miembro de la Comisión de Reforma del Código Civil De la Academia Peruana de Derecho

### SUMARIO:

1. La responsabilidad Tributaria de los sucesores Mortis Causa. Artículo 17 del Código Tributario: 1. La diferencia sustancial;
2. La norma tributaria y los problemas que origina respecto de los sujetos y respecto del valor; 3. La cuotación de los llamados "anticipos de legítima". - II. Inafectación del Impuesto de Aicabá.

Confieso sin rubor ni propósito de enmienda que nunca me he sentido atraído por el Derecho Tributario. En particular, siempre me ha disgustado la manera en que el ordenamiento positivo fiscal distorsiona o, más sencillamente, adecua a sus conveniencias las instituciones o figuras de Derecho Civil. En parte esto último acaso se deba –lo acepto en bona fide como excusa– a que el legislador tributario no necesariamente sabe (aunque debiera) la rama del Derecho sobre la que se pronuncia o no se toma la molestia de estudiarla.

Hoy quiero ocuparme de dos gruesas impropiedades, para calificarlas de alguna manera.

### I. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS SUCESES MORTIS CAUSA. ARTICULO 17 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El artículo 17 del Código Tributario dispone 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 son también responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de estos (...)"

Esta disposición mueve a los siguientes comentarios.

#### 1. La diferencia sustancial entre herederos y legatarios

El causante puede haber dejado insolutas sus obligaciones tributarias. Estas obligaciones forman parte del pasivo sucesorio al que el artículo 861 del Código Civil se refiere anchamente como "deudas y cargas de la herencia" que, en rigor, no son "de la herencia" –en el sentido de surgir después de abierta la sucesión, que solo puede aplicarse a las cargas a que aluden los artículos 869 y 870 del Código Civil–, sino que más exactamente forman parte de la masa sucesoria en su conjunto, como universalidad dejada por el causante en la que los activos responden por los pasivos.

La misma norma civil es explícita al estatuir que es el heredero quien responde por esas "deudas y cargas".<sup>1</sup> Lo mismo, con otras palabras, repite la primera parte del artículo 735 del Código Civil, que, aunque situado en la Sección de Sucesión Testamentaria, es aplicable en lo pertinente cuando el heredero lo es por llamamiento legal y no testamentario.

El legatario, en cambio, solo afina su título en el llamamiento testamentario y, de ordinario,<sup>2</sup> sucede a título particular en activos concretos.

<sup>1</sup> Dejo ahora de lado el peligroso problema de la manera de limitar la responsabilidad, ocasionado por la defectuosa redacción del artículo 861, por que no tiene repercusión para efectos tributarios, ya que la norma del Código Tributario no deja espacio para duda cuando precepta que la responsabilidad es "hasta el límite del valor de los bienes que reciban", aunque esto da pie y margen para otras reflexiones, de las que trato más adelante en este mismo trabajo.

<sup>2</sup> Nuestro ordenamiento civil no prohíbe el legado parcial o de porción alícuota de activos no determinados.

Consecuentemente, los artículos 871 y siguientes del Código Civil regulan lo concerniente al pago de las deudas del causante disponiendo, en apretadísimo resumen, que: (i) mientras la herencia permanezca indivisa, la obligación de pagar las deudas del causante afecta a la masa hereditaria como un todo<sup>1</sup>; (ii) solo cuando se produzca la partición, no antes, los herederos pasan a ser directa y personalmente responsables en proporción a las respectivas cuotas con que hayan sido adjudicados; (iii) tanto los acreedores que lo fueron del causante como los que haya después de abierta la sucesión respecto de las responsabilidades de esta durante el tiempo de indivisión, pueden oponerse a que se haga partición de la herencia y al pago de los legados mientras no se les satisfaga el crédito o se les asegure el pago.

Queda claro, entonces (y desde el punto de vista civil no hay duda de ello en la doctrina sucesoria nacional), que las posibles responsabilidades del causante por los pasivos (entre ellos deberian considerarse los tributarios) se sujetan al régimen que sucintamente refiero a continuación:

- (a) En primer lugar, gravan la masa hereditaria indivisa, entendiéndola como tal –para distinguirla de la sucesoria, que es mayor– la que corresponderá a los herederos y, por tanto, no a los legatarios. De este enunciado se deriva que el acreedor que no tenga suficientemente garantizado su crédito con un activo singular, puede dirigirse indistintamente contra cualquier activo hereditario para hacer efectivo el cobro de su crédito.
- (b) En segundo lugar, si ya se hizo la partición y la deuda no ha sido asumida o adjudicada a un heredero en especial, el acreedor podrá dirigirse contra todos los herederos, pero necesariamente en proporción a sus respectivas cuotas hereditarias. Lo que significa, dicho de otra manera, que no podrá exigir a un heredero singular el íntegro de la deuda, porque la universalidad de la masa ya ha quedado extinguida y cada heredero ha dejado de tener titularidad porcentual sobre la universalidad de la masa, y ha pasado a ser propietario o titular individualizado de los elementos patrimoniales que singularmente se le hayan adjudicado.
- (c) En tercer lugar, los legatarios son responsables solo en los siguientes casos: (i) cuando no hay herederos porque toda la masa sucesoria se ha distribuido en legados, como lo permiten el artículo 738 *in fine* y el 790 Código Civil; (ii) si la porción estrictamente hereditaria de la masa sucesoria es insuficiente, esto es, deficitaria, por ser el valor de los pasivos superior al de los activos hereditarios y los herederos invocaron limitación de responsabilidad patrimonial; (iii) cuando el testador le haya impuesto al legatario el cumplimiento de ciertas obligaciones.

En síntesis: hay una clara prelación de responsables por los pasivos, pesando en primer lugar sobre toda la herencia como un patrimonio autónomo (que por un tiempo acaso no tenga titulares definidos), luego sobre cada uno de los herederos singularmente y en último lugar sobre los legatarios.

## 2. La norma tributaria y los problemas que origina respecto de los sujetos y respecto del valor

Apartándose del sensato régimen civil afinado y pulimentado por centurias, el tributario no discrimina en lo absoluto y coloca a la par y con carácter solidario a “Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciben”.

De esta manera, los problemas saltan prontamente a la vista.

### (a) La masa puede estar indivisa por dos razones<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Al extremo que el albacea puede vender bienes hereditarios para pagar las deudas (véase artículo 787 del Código Civil).

<sup>2</sup> Hay casos especiales, como por ejemplo cuando hay coherederos socios (artículo 836 del Código Civil), existe disposición testamentaria (artículo 866 del Código Civil) o por decisión judicial (artículo 857 del Código Civil).

La primera, cuando aún no se conocen los herederos llamados y aceptantes porque no hay declaración<sup>3</sup> judicial o notarial de ellos, o porque todavía no se ha abierto o protocolizado el testamento (o hay litigio sobre su validez, o sus alcances). Esta es, rectamente dicho, la conocida como herencia yacente, que está a la espera de que se sepa a quién le corresponde recibirla con efectos retroactivos a la muerte del causante. La segunda, porque quienes ya hayan aceptado ser herederos todavía no han hecho la partición.

En el primer caso, obviamente, aún no se sabe quiénes serán en definitiva los herederos, de manera que no se conoce quiénes son los adquirentes a los que se refiere el artículo 17 del Código Tributario. La responsabilidad tributaria recae sobre la masa como un patrimonio autónomo que, normalmente, tendrá un administrador de hecho o de derecho (testamentario, esto es albacea, convencional o judicial) que en su momento tendrá que hacer rendición de cuentas por sus actos. Por cierto, cuando se llegue a determinar quién o quiénes serán los herederos, ellos tendrán adquirido el título con eficacia retroactiva desde la muerte de su causante, pero mientras eso no ocurra —o sea, mientras no haya aceptación de la herencia— no hay persona cierta con calidad de heredero adquirente a la cual se pueda atribuir o imputar responsabilidad y ejercer contra ella acciones de cobranza. O, con más claridad, persona a la que reclamar nominalmente el cumplimiento de la obligación tributaria. Y quien cumpla, no lo hará necesariamente en nombre propio ni con cargo a su propio peculio, sino como heredero presunto o potencial en interés de un patrimonio cuyo titular es aún incierto (artículo 680 Código Civil).

En el segundo caso sí se sabe quiénes son los herederos, pero mientras la herencia esté indivisa ellos tienen una titularidad porcentual sobre el todo de activos y pasivos, que es cosa muy distinta que mismos derechos porcentuales sobre todos y cada uno de los elementos patrimoniales singulares que integran el todo. En este caso, por supuesto, el acreedor (tributario para estos fines) tendrá que reclamar accionando contra todos los herederos sin excepción, pero la pretensión tiene que ser ejercida contra el patrimonio hereditario indiviso y no, como sugiere la norma tributaria arriba transcrita, contra los bienes "que reciban", puesto que, como aún no ha habido partición, los herederos individualmente aún no han recibido nada singularizado. Obviamente, aunque el ejercicio sea sobre todo el patrimonio nada impide que cautelarmente se afecte un bien singular parte de ese todo y, llegado el caso, se lo remate.

#### (b) Solidaridad de los herederos

Solidaridad obligacional pasiva es en nuestro ordenamiento el estado jurídico según el cual hay una pluralidad de deudores y el acreedor está facultado para reclamar indistintamente a uno cualquiera de ellos el pago del íntegro de la obligación.

Si esto es así, a primera vista la norma tributaria parecería intrínsecamente contradictoria. En efecto, si se entendiera que entre herederos hay solidaridad ante el Fisco, eso se traduce en el que el acreedor tributario puede exigir el cumplimiento del íntegro de la deuda a cualquiera de los deudores, esto es, a cualquiera de los herederos. No se entiende, entonces, que a renglón de estatuir responsabilidad solidaria se disponga que es "hasta el límite del valor de los bienes que reciban".

¿Qué se habrá querido decir? Veo tres posibilidades: (i) que la intención haya sido establecer solidaridad entre el causante y los herederos (ii) que la intención haya sido referirse a los bienes de la universalidad que conjuntamente reciban todos los herederos; (iii) que haya sido referirse a los

<sup>3</sup> Esto de "declaración" es una manera oscura de decir: En primer caso, el Juez o Notario no declara herederos. Lo que hacen es llamar a quienes tienen aptitud de serlo. Jura que ejercen su derecho de aceptar o renunciar. En efecto, quien haya sido "declarado" heredero en haberlo podido tener todo el derecho de renunciar.

que reciba cada uno, pero que se haya empleado el plural 'reciban' porque obviamente solo puede haber solidaridad en caso de pluralidad.

En cualquiera de los casos, la regla no suena sensata. Empecemos con lo primero.

Solidaridad con el causante es cosa inconcebible, porque si alguien es causante de una sucesión es debido a que ya dejó de ser sujeto jurídico. Sus posiciones jurídicas son transferidas en *universum jus* (salvo el caso anómalo, pero posible, de que en testamento se haya hecho partición total adelantada) a sus herederos. Por tanto, estos no pueden ser solidarios con quien ya no existe. Quiero decir, si responden es porque lo hacen por deuda que han asumido como propia por haber aceptado la herencia; esa es justamente el núcleo del Derecho Hereditario.

Solidaridad de los herederos entre sí por lo que en conjunto constituye la herencia que reciben, es atribución poco menos que inútil, porque mientras la herencia esté indivisa es claro que la totalidad de los bienes responde (salvo gravámenes singulares, hipoteca, por ejemplo) por la totalidad de los débitos. Durante el período de indivisión –cuando por lógica todavía no hay atribución singularizada de bienes mediante adjudicación–, todos los herederos son partícipes en el todo en sus respectivas proporciones. Si el acreedor tributario quiere cobrar durante el tiempo de indivisión no puede dejar de emplazar a todos los copartícipes para que todos o parte de los bienes hereditarios se apliquen al pago de la deuda. Por la naturaleza de las cosas esto excluye la idea de solidaridad subjetiva. Cuando un bien común sea vendido para pagar la deuda (que porque era del causante ahora es de todos los herederos), es evidente que se ha aplicado mancomunidad, porque un activo y un pasivo heredados se han reducido con efectos para todos los copartícipes en sus correspondientes proporciones, no solo para uno de ellos.

Y, por último, solidaridad entre herederos luego de la partición y hasta el límite del valor que cada uno reciba suena a insensatez por varios motivos. Uno, porque es inicuo que a uno de los herederos se le pueda reclamar por un pasivo que no es suyo solamente, sino de todos los herederos. Dos, porque si en la partición un pasivo determinado se ha adjudicado a un heredero singular y los acreedores no se han opuesto a ello como les permite el artículo 875 del Código Civil, es indudable que los demás herederos han dejado de ser responsables por la sencilla razón de que la partición retrotrae sus efectos a la fecha de muerte del causante, de modo que quienes no hubieran recibido en adjudicación hereditaria un elemento patrimonial es como si nunca lo hubieran heredado. Tres, porque conduciría, por ejemplo, a que el acreedor quedara impago si el límite del valor de lo recibido por ese heredero no alcanza a cubrir el quantum de la deuda.

### (c) ¿Por qué solidaridad entre herederos y legatarios?

Como he dicho, la solidaridad permite al acreedor exigir el íntegro de la deuda a cualquiera de los deudores. Ahora bien, imponer solidaridad entre herederos y legatarios es, por decir lo menos, antitécnico y contrario a la lógica civil y especialmente sucesoria. Téngase en cuenta que el legatario, porque es legatario, no es heredero (salvo que haya concurrencia de llamamientos, siendo cada uno independiente del otro). Si no es heredero, por sentido común no sucede en la universalidad patrimonial que dejó el causante, a la que se adscriben los pasivos. Ser legatario es, en palabras sencillas, ser patrimonialmente lo equivalente a un donatario, pero no por un contrato como es el de donación, sino por un acto unilateral de liberalidad testamentaria que el legatario acepta. La diferencia es que el donatario es beneficiado en vida del causante, y el legatario por la muerte de su benefactor. Pero el efecto económico es sustancialmente el mismo: empobrecimiento en la masa patrimonial del causante que entra a sus herederos reducida por el legado, y enriquecimiento del legatario.

Siendo así las cosas, habiendo heredero (o masa hereditaria indivisa) en aptitud de pagar la deuda, el legatario no tiene por qué ser imputado con solidaridad pasiva, porque no sucede al causante en cosa distinta que el objeto del legado. Al legatario no se le transmite *mortis causa* otra cosa que activos, no ningún pasivo (salvo excepcionalmente lo que el testador haya dispuesto). Si la ciencia jurídica ha consagrado desde tiempos inmemoriales la distinción entre heredero y legatario es porque el primero sucede en pasivos y no al segundo.

Contrariamente a la solidaridad de legatarios con herederos que impone la norma tributaria, al titular de un legado le asiste un derecho análogo al del beneficio de excusión. O sea, que el acreedor no cobre al legatario mientras haya un heredero que, por haber heredado pasivos dentro del *universum ius*, debe pagarlos con los activos que también ha heredado.

Solo en casos que, reitero, son de excepción, el legatario asume la calidad de deudor por las obligaciones del difunto. Son: (a) que este lo haya dispuesto en testamento; (b) que toda la masa del causante esté distribuida en legados; o (c) que la masa activa que corresponda a los herederos no alcance a cubrir la pasiva, en cuyo caso es natural que el legatario deba pagar si quiere recibir, pues entre perjudicar y empobrecer a un acreedor y no favorecer totalmente a un tercero que sería enriquecido, el ordenamiento prefiere esto segundo. Se entiende, por supuesto, que un legatario nunca querrá serlo y rechazará el legado si, por serlo, el valor de lo que recibe queda anulado con el valor de lo que debe y, además, asume el problema consiguiente.

#### (d) ¿Qué significa "hasta el límite de valor de los bienes que reciban"?

La pregunta parece insignificante, pero no lo es. La primera oración del artículo 661 Código Civil –auténtica disposición por sí misma– establece que "El heredero responde de las deudas y cargas de la herencia sólo hasta donde alcancen los bienes de ésta".

La diferencia, pues, entre el ordenamiento civil y el tributario es profunda y significativa. Mientras que el primero circunscribe la responsabilidad hasta donde alcancen los bienes de la herencia –lo que obliga al acreedor a perseguir "esos" bienes y, en su caso, hacerse cobro con el remate de ellos y no con otros–, en el segundo es hasta el límite del valor de los bienes. Los enunciados, por cierto, denotan la diferencia. En sede civil, se responde con los bienes hereditarios y hasta el valor que resulte de ellos, pero no con los bienes que el heredero tenga de título no hereditario (salvo casos excepcionales de pérdida de responsabilidad limitada); en sede tributaria, en cambio, el heredero respondería hasta por el valor de los bienes hereditarios, pero no necesariamente con ellos, pudiendo el Fisco hacer efectivo el cobro de su crédito no con bienes hereditarios sino con patrimonio del heredero que no tenga origen en la herencia.

La decisión tributaria es altamente consumable, pues está rompiendo el criterio de unidad patrimonial de la herencia. Me explico, si el difunto tenía activos y pasivos que constituirían una unidad patrimonial, los primeros responden por los segundos y así se transmite a sus herederos hasta la partición. Lo que hace la regla fiscal, sin embargo, es permitir a la Administración Tributaria que cobre su crédito ejecutando otros bienes de los herederos distintos de los que hayan heredado. Es decir, que cobre con bienes ajenos al patrimonio hereditario.

#### (e) El fin de la responsabilidad

La situación es extraña. Los herederos, porque suceden a título universal y en las posiciones y situaciones jurídicas en que estaba su causante, continúan para sí el tiempo de prescripción que ya hubiera empezado el difunto. La disposición tributaria apunta que "la responsabilidad cesará: (a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción".

Pero el inciso (b) preceptúa que "Tratándose de otros adquirentes (...)", como son los legatarios, el plazo es de dos años desde que se efectuó la transferencia "si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señala ésta". Es extraño o no tiene explicación razonable que el legatario, que adquiere desde el momento de la muerte y no corre para él el plazo de prescripción ya en curso, pueda acaso tener una responsabilidad por más tiempo que el heredero.

Y eso de que la transferencia le sea comunicada a la Administración Tributaria es harina de otro costal sobre lo que dejo expuesto mi parecer más abajo.

### 3. La cuestión de los llamados "anticipos de legítima".

En esto, necesario y justo es decirlo, el legislador tributario se ha ceñido a una expresión consagrada por el uso jurídico común, que, sin embargo, no tiene acogida normativa y en cierto sentido es una corruptela. Veamos.

Cuando hay herederos a los que la ley llama impropriamente forzosos, cierta porción de lo que fue acervo patrimonial del difunto les corresponde por legítima. Esta porción de legítima no es una parte de los bienes (o sea, activos) del causante, sino una porción del valor neto que deja el difunto (activos menos pasivos) y a ese neto se agregan las liberalidades hechas en vida a los propios forzosos y a terceros. Con otras palabras: el total de liberalidades (cuyo valor ahora no interesa explicar cómo se determina) no debe exceder de la cuota de libre disposición (tercio o mitad según sea el caso) del acervo. Pongamos un ejemplo: una persona que deja activos por 100, deudas por 30 e hizo liberalidades por 20. En este caso la legítima de cónyuge o descendientes es la ecuación de 100 menos 30 más 20, lo que hace 90, cuyos dos tercios son 60. Como las liberalidades fueron de 20 y no llegan a 1/3 de 90, o sea no superan 30, no ha habido exceso en la cuota. Pero pongamos otra posibilidad: que el causante deje activos por 60, pasivos por 50 e hizo liberalidades por 20. Esta cifra de 20 no supera el tercio de los activos, pero sí lesiona la legítima, porque la ecuación debe ser la siguiente: 60 menos 50 más 20, de lo que resulta 30 cuyos dos tercios son 20. Ha habido, pues, un exceso de 10 en las liberalidades.

La legítima, pues, no es una parte de la herencia o patrimonio universal que al morir deja el de cuius, ni una parte de sus bienes activos relictos, sino una parte del neto de la herencia que el difunto deja, al que se adiciona lo que el causante había dispuesto en vida como liberalidad. Esas liberalidades más los legados no pueden exceder de la cuota de libre disposición.

Ahora bien, la expresión "anticipo de legítima" no ha sido utilizada ni en el Código Civil de 1852, ni en el de 1936 ni en el de 1984. A lo que se ha hecho referencia explícitamente en el Código de 1936 (artículo 775) y en el de 1984 (artículo 831) es a anticipo de herencia, en ambas ocasiones al tratar de la colación. Y es que la regla es la siguiente: las liberalidades que se hacen en vida (sea por donación o a otro título) son solamente eso mientras el autor de la liberalidad está con vida. Lo que ocurre es que, según él haya dispuesto, luego de su muerte la liberalidad pueda surtir efecto de: (a) a cuenta de legítima si no hubo dispensa; (b) a cuenta de herencia cuando hubo dispensa; o (c) no es anticipo de nada si el receptor renuncia a la calidad hereditaria, caso en el cual lo recibido simplemente se cuenta como liberalidad a un tercero ajeno a la sucesión. De lo dicho se colige, naturalmente, que es gruesa impropiedad la común expresión de "anticipo de legítima con dispensa de colación", pues cuando hay esa dispensa, y precisamente por ella, se está exonerando al receptor de que tome lo recibido a cuenta de su futura (e hipotética) legítima. En los casos que hay dispensa el valor de la liberalidad se atribuye a la cuota de libre disposición y no en la porción de legítima.

Definida así la legítima y su *modus operandi*, veamos lo que dice la disposición tributaria: "Los herederos son también responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de estos".

Mis comentarios son los siguientes:

- Sobre el presumible fundamento de la norma.- Lo que aparentemente ha querido disponer el legislador es que el receptor de la liberalidad que ha recibido por adelantado todo o parte de lo que habría de tocarle por herencia, no quede excluido de responsabilidad por las deudas tributarias del *de cuius*. Tiene cierta lógica, al margen de los comentarios que hago más abajo. En efecto, supongamos un único hijo que a su vez sería único heredero por no haber otros llamados y a quien su padre le transfirió en vida todo o gran parte de su fortuna. Si el padre fallece dejando más pasivos que activos, o sea, herencia deficitaria, al hijo le convendrá renunciar a la herencia o, simplemente, invocando limitación de responsabilidad pagar lo que alcance y algún acreedor se quedará sin recibir su crédito completo.

Al legislador fiscal, por lo visto, esa posibilidad no le complacía y se ha otorgado un tratamiento por completo privilegiado. Empero, la decisión es cuestionable. Así es, aparte de las observaciones que hago más abajo, el legislador no se ha percatado de que, en estricto, por efecto de la liberalidad el autor de ella –donante, por ejemplo– deja de ser propietario de lo donado, que queda excluido de su patrimonio. Y entonces caben dos posibilidades. Una: si por efecto de la donación disminuye el patrimonio del deudor tributario al grado de poner en riesgo el pago de su obligación fiscal ya existente, la autoridad tributaria puede intentar la acción de ineficacia pauliana (artículo 185 y ss. del Código Civil), como le está permitido a cualquier acreedor común y ordinario. Dos: si el crédito tributario surge después del acto de disposición gratuita, esto es, la donación, el adquirente o donatario no tiene por qué ser responsable de nada, porque el deudor tributario lo es cuando lo donado ya no estaba en su patrimonio.

Entonces, en el segundo caso el heredero del deudor tributario será responsable por la deuda como heredero, pero con los bienes que el causante tenía al momento de su muerte, no con los bienes que en algún momento tuvo y de los que válidamente dispuso por liberalidad. O dicho con otras palabras, no hay razón alguna para que el heredero (que sucede sólo en lo que el causante tenía al fallecer) responda "por los bienes que recibió(n) en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos".

Reitero, por la liberalidad recibida "en anticipo" el receptor no es heredero, sino mero adquirente por acto *inter vivos*. Lo que pasa es que, para "equilibrarlo" sucesoralmente con los otros herederos llamados forzosos, el *quantum* de eso que recibió tiene un efecto *post mortem*, sin que por ello cambie su naturaleza de actos *inter vivos*, ni el título de adquisición.

La tesis fiscal conduce a lo que conceptúo un despropósito que ilustro con dos ejemplos: (i) quien sin tener vocación legítima como heredero forzoso recibe una donación y tiempo después es designado por testamento como heredero voluntario, caso en el cual con la donación no se ha recibido "anticipo" de nada, pero el efecto económico para el acreedor tributario es el mismo, porque hay un deudor tributario (el muerto) y un heredero, pero este no responde con lo "anticipado" porque no tiene calidad de heredero forzoso; (ii) quien sin tener vocación hereditaria como forzoso –un sobrino, digamos– recibe una donación y luego es adoptado y por tanto llega a ser heredero, pero ha recibido algo que redujo el patrimonio del muerto y que, sin embargo, en su momento no era anticipo de nada.

En definitiva, la liberalidad que en vida da su causante recibió quien después llega a ser heredero debe estar inmune de cualquier responsabilidad, porque esta se limita a los bienes hereditarios.

- ¡Por qué solo anticipo de legítima!.- Curiosamente la regla tributaria alude solamente a anticipo de legítima. Ahora bien, las liberalidades que se hacen en favor de los herederos llamados

forzados pueden ser con o sin dispensa de colación. Cuando hay dispensa de colación, el valor de la liberalidad es imputado a la porción de libre disposición, de manera que el beneficiario recibe íntegra su legítima como si nunca hubiera habido donación, precisamente porque la liberalidad no se colaciona. Obviamente por el importe de esa liberalidad mediante actos *inter vivos* que es dispensada de colacionar, el receptor no llega a ser heredero; esto es, la liberalidad no se recibe a título sucesorio. A la inversa, cuando no hay dispensa la liberalidad es a cuenta de la legítima si el llamado a heredar decide aceptar. Porque si no acepta la calidad hereditaria evidentemente no llega a suceder al causante ni asume sus deudas. Y la liberalidad –que obviamente no se ve perjudicada si cabe dentro de la porción disponible– no puede ser ‘anticipo’ de algo que nunca llega a ocurrir.

De lo dicho resulta que, en estricta aplicación de la norma tributaria, se produce un tratamiento dispar. De un lado tiene responsabilidad tributaria quien reciba una liberalidad sin dispensa de colación y que, por naturaleza, la recibe por acto *entre vivos* (no a título hereditario porque no estaba en el haber del causante cuando este fallece) e imputa el valor de la liberalidad (no la liberalidad misma) a cuenta de la legítima y como adelanto de ella. En cambio, si el mismo sujeto recibe otra liberalidad dispensada de colación (o sea, que no produce efecto de anticipo de legítima sino de la parte disponible de la herencia) no tiene por ello responsabilidad.

En lo que no reparó el legislador tributario es que –como es en todas partes y lo es en el Perú por lo menos desde 1852– la colación (o sea, *post mortem* atribuir a la liberalidad un efecto de anticipo de legítima) es solo a favor de los colegitimarios y no aprovecha a los legatarios ni a los acreedores del difunto (artículo 843 del Código Civil). Y ello por una sencilla razón lógica: la colación es un beneficio que se concede únicamente a los legitimarios para que el ‘anticipado’ reciba menos de la herencia. O con otras palabras: por efecto de la colación el heredero no se convierte en tal por valor equivalente al de la liberalidad que recibió, sino que por la cuantía de ella recibe menos legítima.

- Sobre la solidaridad hasta por el valor el valor de adquisición.– Sigue la norma tributaria estableciendo que la responsabilidad del anticipado de legítima (o sea, sin dispensa de colación) es responsable solidario “por los bienes que recibe(n) en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes (...)”.

¿Solidario con quién? No con el muerto, claro está, porque a este ya nada se le puede exigir. ¿Con quién, pues? Tendría que ser con los herederos, y sobre ello me remito a lo que he dicho más arriba. Sólo agrego que puede darse perfectamente el caso de que el anticipado lo haya sido hasta por el íntegro de su legítima, caso en el cual, obviamente, nada heredará por tal concepto. Y si nada hereda, ¿por qué ser responsable ya que no sucede al causante?

La regla tributaria añade que la responsabilidad es hasta por el valor de los bienes anticipados. Me pregunto: ¿el valor a qué tiempo? ¿Al de la fecha de transferencia, o al actualizado, en más o en menos, apreciado o depreciado, a la fecha de apertura de la sucesión?

- Desde cuándo surge la responsabilidad.– Los problemas no son de poca entidad. Veamos.– Según la disposición bajo análisis, el anticipado es responsable “desde la adquisición” de los bienes. Como es de perogrullo excluir que pueda tener alguna responsabilidad antes de la adquisición, habrá que explorar por otro lado.

Primera posibilidad: que tenga responsabilidad entre la fecha de adquisición y la muerte de su benefactor. Eso no es posible en el contexto de la norma, pues ella dice que “Los herederos son también responsables solidarios por los bienes que reciben en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos”. Como, mientras el benefactor no muera, la liberalidad es simplemente un acto de disposición patrimonial sin efectos sucesorios, durante



este periodo previo a la muerte el anticipado ciertamente aún no es heredero, y puede incluso que ni llegue a serlo.

Segunda posibilidad: que tenga responsabilidad desde la fecha de adquisición por los pasivos tributarios que haya a la fecha del deceso de su causante. Y hasta cierto punto de vista esto también parece ser poco sensato si se piensa que los pasivos pueden haber surgido después de la fecha de adquisición.

En consecuencia, salvo mejor opinión encuentro que el supuesto normativo solo podría ser aplicado a aquellas obligaciones tributarias existentes a la fecha del anticipo y que además subsistan a la fecha de la muerte. Y cabe preguntarse: ¿es justo que el anticipado sea sujeto responsable por obligaciones que no conoce?; ¿por qué habría de tener responsabilidad si el fisco no ejerce la acción pauliana para obtener declaración de ineficacia de la liberalidad?

- Extinción de la responsabilidad.- Dispone el mismo artículo 17 del Código Tributario que "Tratándose de otros adquirentes (...)" (los que no suceden a título universal) la responsabilidad cesa a los dos años de efectuada la transferencia si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que esta señale, pero que si es informada fuera de tal plazo o no es informada, cesará cuando prescriba la deuda tributaria.

Veo dos aspectos. El primero es que, hasta donde sé, no hay norma alguna que establezca plazo y forma de comunicar.

El segundo es que el anticipado siempre es adquirente a título singular del bien o derecho materia de liberalidad. Nos tropezamos entonces con una situación dispar. Por un lado, por ser adquirente a título particular el plazo de responsabilidad es el citado de dos años. Pero por otro, si el anticipado es heredero y por tanto sucesor en general a título universal (aunque sobre un bien concreto lo haya sido a título particular) el plazo es el normal de prescripción de la deuda tributaria. ¿A qué plazo atendernos?

## II. INAFECTACIÓN DEL IMPUESTO DE ALCABALA

Me refiero en concreto a los llamados anticipos de legítima. El Impuesto de Alcabala, como se sabe, grava las transferencias de propiedad de inmuebles a título oneroso o gratuito. El inciso (a) del artículo 27 del Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal, dispone que están inafectas las transferencias por anticipo de legítima.

Ahora bien, ya he dejado expuesto más arriba que, en estricto, cuando se produce una transferencia por liberalidad a favor de quien es presunto legítimo tal transferencia no necesariamente es, al menos en ese momento en que se hace la liberalidad, anticipo sucesorio.

Lo que el Código Civil establece en su artículo 831 es 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". De este enunciado se deducen varias conclusiones.

a. Las donaciones son contratos y otros actos de liberalidades pueden o no ser contractuales o bilaterales (por ejemplo, la condonación de una deuda; la asunción de una obligación ante un tercero, etc.) Lo que está claro es que se trata de actos jurídicos entre vivos.

b. Se trata de actos que se gobiernan por las reglas respectivas correspondientes a su naturaleza. Tratándose de inmuebles (que es lo que interesa para los fines del Impuesto de Alcabala) el acto de transferencia gratuita de propiedad solo puede tener la naturaleza de donación (artículo 1621 del Código Civil)

c. Los actos de liberalidad, hayan sido o no donaciones, "se considerarán" como anticipo de herencia solo cuando la muerte ocurra. Hasta entonces no se consideran como cosa distinta de lo que son, según los numerales a y b precedentes. Naturalmente, no llegarán a considerarse como anticipo de nada si el beneficiado con la liberalidad no llega a ser heredero (por ejemplo, si renuncia a la herencia o es desheredado, sanción que solamente se limita a la legítima, conforme a los artículos 742 y 749 del Código Civil). Cuando no sean anticipo, esas liberalidades a quienes hubieran tenido vocación como herederos pero que no llegan a serlo, se reputan como liberalidades a extraños y son imputadas a la cuota de libre disposición del causante.

Por lo tanto, hasta que fallezca el autor de la liberalidad la donación todavía no es anticipo de nada.

d. Las liberalidades pueden colacionarse o no, según haya dispuesto el autor de ellas. La disposición de dispensa de colación tiene que constar en testamento u otro instrumento público. Puede ocurrir, entonces, que una liberalidad originalmente hecha sin dispensa, sea posteriormente objeto de dispensa. Y puede ocurrir, incluso, que una dispensa hecha al hacer la liberalidad sea posteriormente revocada, porque siendo la dispensa un acto testamentario, todo testamento puede ser revocado (artículo 798 del Código Civil).

e. Solo después de abierta la sucesión se sabrá con seguridad si hubo o no dispensa. Si no la hubo, la liberalidad no deja de serlo y "se considerará" desde entonces a cuenta de la legítima, de manera que el beneficiado tiene la opción (artículo 833 del Código Civil) de devolver la liberalidad a la masa legítimaria o de reintegrar contablemente su valor. Si hubo dispensa, la liberalidad no se reputa –o sea, que no se considera, en la terminología del artículo 831 del Código Civil– a cuenta de la legítima, sino parte de la cuota de libre disposición (artículo 832).

f. En definitiva, y como ya he dicho más arriba, es una contradicción aquello de que se hace un "anticipo de legítima con dispensa de colación", pues si no hay colación la liberalidad no se atribuye a cuenta de la porción legítimaria del sujeto beneficiado, sino que este recibe íntegra su legítima y conserva además la liberalidad.

g. Por lo tanto, aunque el beneficiario de la liberalidad llegue a ser heredero no siempre el bien transferido (o su valor) surte efecto: como anticipo de legítima.

Advertido todo lo anterior (y dejando de lado la buena voluntad del legislador tributario), resulta paradójico que:

- Se califique como transferencia inafecta una donación a la que mal se llama anticipo de legítima, pero que al momento de la transferencia no se sabe si será o no anticipo, porque solo se sabrá luego de la muerte del "anticipante".
- Que esté inafecta la transferencia de propiedad mediante el llamado anticipo de legítima, que es cuando no hay dispensa de colación.
- A la inversa, que si esté gravado el llamado anticipo de herencia, que es cuando sí se dispensa de colacionar a la legítima.
- Que a pesar de que en el acto de transferencia del inmueble a favor del potencial heredero forzoso no haya habido dispensa –o sea, el que en rigor puede llegar a ser genuino anticipo a cuenta de la futura legítima–, se produzca posterior dispensa, con lo cual la liberalidad que hubiera podido ser anticipo de legítima ya no será anticipo de ella.

Todo lo anterior, por supuesto, en el plano de pureza legal según las normas positivas del Código Civil y de la doctrina. Pero si escrutamos la lógica de las cosas y conjeturamos la presumible

Intención del legislador, lo que correctamente debió haber dicho el inciso a) del artículo 27 del Decreto Legislativo 776 sobre la transferencia de inmuebles es lo siguiente: Las donaciones a quienes tengan vocación de herederos forzosos. Con este enunciado se define: que la transferencia es gratuita, de la propiedad de un bien, a favor de un sujeto que sería heredero forzoso, si la muerte del donante fuera en ese momento; sin importar si sucesoriamente se computará a cuenta de la legítima o a cuenta de la porción disponible.