



**UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO**

**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA**

**ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO**



**TESIS**

---

**EL ANTICIPO DE HERENCIA CON DISPENSA DE COLACIÓN Y EL  
PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL DEL  
PERÚ**

---

**Para optar al título profesional de abogado**

**Presentado por la Bach. María Elena Quispe  
Condori.**

**Asesor: Mgt. Genaro Julio Álvarez López**

**CUSCO – PERÚ**

**2017**



## DEDICATORA

A mi padre Emilio Quispe Marrón por su motivación y apoyo incondicional.

A los docentes de la UAC, por sus consejos y buenos deseos para con mi persona.

A mis amigos y compañeros de la UAC quienes estuvieron presentes y contribuyeron a la realización de esta tesis.



## **AGRADECIMIENTO**

A mi familia, por su apoyo constante ayudándome a superarme cada día.

A mis profesores de la Universidad, por su guía, motivación y haberme forjado en las aulas sacando lo mejor de mí a lo largo de mi formación universitaria hasta el día de hoy.

A mis amigos y demás allegados que estuvieron al pendiente de mí persona.



## RESUMEN

A través de la potestad tributaria se otorgó a los Gobiernos Locales (distritales y provinciales) la posibilidad de administrar impuestos. Por ello se otorgó el Decreto Legislativo N° 776 “Ley de Tributación Municipal”, aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF, donde establece que las municipalidades sean administradoras tributarias, dentro de la citada ley se regula el impuesto de alcabala donde el Art. 21 la define así: “El impuesto de alcabala es de realización inmediata y grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio”. En este sentido el artículo 27° de la ley prescribe: “Que están inafectos del impuesto las siguientes transferencias: a) los anticipos de herencia”, existiendo una descripción genérica del supuesto no gravado, al ser confirmado en forma reiterada por el Tribunal Fiscal, problema jurídico causado por un vacío legislativo, ya que la norma es general y abstracta al no distinguir el anticipo de herencia de aquella hecha con dispensa y su incidencia con la inafectación del impuesto de alcabala, vulnerando el principio de legalidad. Al respecto, de acuerdo al análisis hecho en la investigación, la doctrina mayoritaria señala que la dispensa hace variar según sea el caso la naturaleza de la liberalidad, si hay dispensa será una simple donación; sino, se consideraría un adelanto de herencia o anticipo de legítima. Por lo tanto, esta distinción resulta importante desde el punto de vista tributario ya que, conforme a la ley, grava las donaciones de inmuebles mas no así los anticipos de legítima, se gravarían con el impuesto la liberalidad otorgada con dispensa, mas no así la estipulada sin ella. A través de la presente investigación se busca dar un adecuado uso de la figura jurídica del anticipo de herencia con dispensa de colación y su tratamiento legal en el ámbito tributario proponiendo la incorporación en el inc. a) del artículo 27 de la ley, la exclusión de inafectación en caso de anticipo de legítima con cláusula de dispensa, a fin de mantener la coherencia interna del ordenamiento jurídico y de premunir a los operadores del derecho de reglas claras y precisas, en pos de salvaguardar la legalidad, seguridad jurídica del sistema jurídico.

**Palabras claves:** Anticipo de herencia, impuesto de alcabala, colación, dispensa, principio de legalidad, Municipalidad.

**ABSTRACT**

Through the tax authority, Local Governments (district and provincial) were given the possibility of administering taxes. Legislative Decree N ° 776 "Municipal Taxation Law" was approved, approved by Supreme Decree No. 156-2004-EF, where it establishes that the municipalities are tax administrators, within the aforementioned law the alcabala tax is regulated where Art. 21 defines it as follows: "The Alcabala Tax is an immediate realization and taxes the transfer of ownership of urban or rustic real estate property for consideration or free of charge, regardless of its form or modality, including sales with domain reservation ". In this sense, article 27 of the law prescribes: "That the following transfers are unaffected by the tax: a) advances of inheritance", there being a generic description of the untaxed event, being confirmed repeatedly by the Tax Court, a legal problem caused by a legislative vacuum, since the rule is general and abstract in not distinguishing the advance of inheritance from the one made with exemption and its incidence with the unavailability of the alcabala tax, violating the principle of legality. In this respect, according to the analysis made in the investigation, the majority doctrine indicates that the dispensation varies according to the case the nature of the liberality, if there is dispensation will be a simple donation; if not, it would be considered an advance of inheritance or advance of legitimate. Therefore, this distinction is important from the tax point of view since, according to the law, taxing the donations of real estate but not the advances of legitimate, would be taxed with the liberality granted with dispensation, but not the tax stipulated without it. Through the present investigation it is sought to give an adequate use of the legal figure of the advance of inheritance with exemption of collation and its legal treatment in the tax field proposing the incorporation in the inc. a) of article 27 of the law, the exclusion of unauthorization in the case of a legitimate advance with a dispensation clause, in order to maintain the internal coherence of the legal system and to prioritize the operators of the right of clear and precise rules, in of safeguarding the legality, legal security of the legal system.

**Keywords:** Advance of inheritance, tax of alcabala, collation, exemption, principle of legality, Municipality



## INTRODUCCIÓN

Sainz de Bujanda dijo que el principio de legalidad como requisito para la creación de un tributo, no es solo fruto de la exigencia de representación popular, sino, que además corresponde el reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, que permite que los ciudadanos se desenvuelvan con mayor certeza y seguridad, facilitando un conocimiento rápido y no distorsionado de sus derechos como de lo que está prohibido o ilícito.

El trabajo de investigación que se muestra lleva el título: “El anticipo de herencia con dispensa de colación y el principio de legalidad en la Ley de Tributación Municipal del Perú”, el cual está dividido en tres capítulos importantes:

El primer Capítulo I, se refiere al problema y método de investigación, desarrollándose de esta manera el planteamiento y formulación del problema, correlacionado con los objetivos, así como la justificación e importancia de la investigación de acuerdo a los ítems que comprende, para después señalar el método de investigación científica usado, es decir el diseño metodológico, las técnicas e instrumentos de recolección de datos, para así concluir con la hipótesis de trabajo y las categorías de estudio.

Con referencia a la problemática esta se sitúa en el inc. a) artículo 27° de la citada ley al contener una descripción genérica del supuesto no gravado, revelando un vacío legislativo en su interior que debe ser llenada, situación que vulnera la legalidad del ordenamiento jurídico tributario, puesto que existe diferente visión en el contribuyente y Administración Tributaria respecto al tratamiento del anticipo de herencia con dispensa de colación y su incidencia con el impuesto de alcabala.

Es por ello que tenemos como pregunta general: ¿Cómo superar la vulneración del principio de legalidad del inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal que regula la inafectación del anticipo de herencia al impuesto de alcabala?. Y como problema secundario: ¿Por qué el inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal que regula en forma genérica el anticipo de herencia inafecto al impuesto de alcabala vulnera el



principio de legalidad ya que no distingue si el anticipo de herencia con dispensa de colación se encuentra inafecto o no a este impuesto?. Los mismos guardan relación con los objetivos de investigación, es así que el estudio está delimitado en la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo N°776, aplicado en las Municipalidades Distritales y Provinciales a nivel nacional.

En el Capítulo II, se toca el desarrollo temático en sentido estricto, el cual está dividido en sub capítulos, atendiendo a las categorías de estudio, así como los temas relevantes que apoyan al sustento de la presente investigación. En primer lugar, se hace referencia a los antecedentes más importantes de la investigación. A continuación se desarrolla el Sistema Tributario Peruano, su definición nos permite hablar del tributo, la administración tributaria y la potestad tributaria, que por esta última se administran los tributos a través de normas, concluyendo con los principios tributarios establecidos por la Constitución como límites a la potestad tributaria. Así mismo, se desarrolla detalladamente al impuesto de alcabala. Luego de ello se hace referencia a la institución jurídica de las Sucesiones, comprendiendo dentro de ella a la sucesión, la herencia, la legítima. Estos temas previos nos dan pie a desarrollar una de las categorías relevantes de la investigación que es el anticipo de herencia, y que a través de ella nos referimos a la institución de la colación, su naturaleza, fundamento, así como la dispensa de colación.

Por último, en el Capítulo III, se da los resultados y análisis de hallazgos, donde resultó indispensable la búsqueda de resoluciones tanto en materia civil como en tributario, a fin de conocer las diversas posiciones doctrinarias y jurisprudenciales en cuanto al tratamiento de los anticipos de herencia, la misma que origina implicancias en el nacimiento del impuesto de alcabala. Este capítulo está compuesto en dos partes: la primera consta de los resultados provenientes de las sentencias en materia civil y en materia tributaria respecto al tratamiento del anticipo de herencia con dispensa, y el segundo está enfocado al análisis de los resultados, así como el análisis desde el punto de vista de la doctrina y los principios del Derecho Tributario. Finalmente atendiendo al nivel de investigación dogmática-propositiva, es que se propuso un anteproyecto de ley, la misma que se adjuntó al final de la presente.



**ÍNDICE GENERAL**

	<b>Pág.</b>
DEDICATORA .....	ii
AGRADECIMIENTO .....	iii
RESUMEN .....	iv
ABSTRACT .....	v
INTRODUCCIÓN.....	vi
ÍNDICE DE TABLAS.....	xiii
ÍNDICE DE FIGURAS .....	xiii
LISTADO DE ABREVIATURAS.....	xiv

**ÍNDICE**

	<b>Pág.</b>
CAPÍTULO I: EL PROBLEMA Y EL MÉTODO DE INVESTIGACIÓN .....	1
1.1 Planteamiento del Problema .....	1
1.2 Formulación del problema .....	5
1.2.1 Problema general .....	5
1.2.2 Problema secundario.....	5
1.3 Objetivos de la investigación .....	5
1.3.1 Objetivo Principal.....	5
1.3.2 Objetivo secundario .....	6
1.4 Justificación e importancia .....	6
1.5 Delimitación del estudio .....	7
1.5.1 Delimitación espacial.....	5
1.5.2 Delimitación temporal .....	6
1.6 Método.....	7
1.6.1 Diseño Metodológico.....	7
1.6.2 Técnicas e instrumentos de recolección de datos procesamiento y análisis de datos .....	9





1.6.3 Fiabilidad de la investigación ..... 10

1.7. Hipótesis de trabajo ..... 11

1.8 Categorías de estudio ..... 11

CAPÍTULO II: DESARROLLO TEMÁTICO ..... 12

SUBCAPÍTULO I: ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN ..... 12

2.1 Antecedentes de la Investigación..... 12

2.1.1 Antecedente Internacional ..... 14

2.1.2 Antecedente Nacional 1° ..... 16

2.1.3 Antecedente Nacional 2° ..... 14

SUBCAPÍTULO II: SISTEMA TRIBUTARIO ..... 12

2.2 Sistema Tributario Peruano ..... 12

2.3 El tributo ..... 13

2.3.1 Clasificación Tripartita ..... 14

2.4 La Potestad Tributaria..... 16

2.4.1 Potestad Tributaria de los Gobiernos Locales ..... 18

2.5 Principios del Derecho Tributario ..... 19

2.5.1 Principio de legalidad ..... 20

2.5.1.1 Fundamento ..... 20

2.5.1.2 Principio de legalidad en sentido estricto..... 22

2.5.1.3 Principio de reserva de ley ..... 23

2.6 La norma tributaria ..... 24

2.7 Administración Tributaria ..... 26

SUBCAPÍTULO III: LAS MUNICIPALIDADES ..... 28

2.8. Las Municipalidades ..... 28

2.8.1 Concepto ..... 28

2.8.2 Naturaleza ..... 29

2.9 La Tributación Municipal en el Perú ..... 30

2.10 Impuesto de los Gobiernos Locales ..... 31

2.10.1 El Impuesto de Alcabala ..... 32

2.10.1.1 Evolución normativa del Impuesto de Alcabala ..... 32

2.10.1.2 El régimen jurídico vigente del Impuesto de Alcabala ..... 35



2.10.1.3 Definición del Impuesto de Alcabala..... 36

2.10.1.4 Nacimiento de la obligación tributaria..... 41

2.10.1.5 Base Imponible..... 42

2.10.1.6 Tasa y pago del impuesto..... 43

2.10.1.7 Inafectacion ..... 43

2.11 Impuesto sobre las herencias, donaciones y legados ..... 50

SUBCAPÍTULO IV: LA SUCESIÓN ..... 49

2.12 Derecho de Sucesiones..... 49

2.13 La Sucesión ..... 50

    2.13.1 Concepto..... 50

    2.13.2 Elementos ..... 50

    2.13.3 Clases..... 51

    2.13.4 Las ordenes sucesorias..... 53

2.14 La herencia..... 54

2.15 La legítima..... 55

    2.15.1 Naturaleza jurídica..... 55

2.16 Anticipo de legítima ..... 56

    2.16.1 Definición ..... 56

    2.16.2 Naturaleza jurídica..... 56

    2.16.3 Revocación ..... 59

    2.16.4 Formalidad..... 59

2.17 Colación..... 60

    2.17.1 Antecedentes históricos ..... 60

    2.17.2 Clases de colaciones ..... 61

    2.17.3 Concepto..... 62

    2.17.4 Fundamento ..... 64

        2.17.4.1 Teorías ..... 63

    2.17.5 Naturaleza jurídica..... 63

    2.17.6 Características..... 65

    2.17.7 Objeto ..... 67

2.18 Dispensa ..... 69



2.18.1 Concepto.....	71
2.18.2 Requisitos .....	73
2.18.3 Título.....	74
2.18.4 Clases.....	75
2.19 Formas de colacionar.....	77
2.19.1 Colación en especie .....	78
2.19.2 Colación de dinero, créditos o títulos valores.....	79
2.19.3 Liberalidades no colacionables.....	80
2.19.4 Liberalidades colacionables.....	84
2.20 Representación y colación.....	86
2.21 Beneficiarios de la colación.....	87
<b>CAPÍTULO III: RESULTADOS Y ANÁLISIS DE LOS HALLAZGOS .....</b>	<b>89</b>
3.1 Resultados del estudio.....	89
3.2 Análisis de los hallazgos .....	95
3.3 Discusión y contrastación teórica de los hallazgos .....	1128
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>1151</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>1162</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>1173</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>1251</b>



### ÍNDICE DE TABLAS

<b>Tabla 1:</b> La potestad tributaria en el Perú.....	22
<b>Tabla 2:</b> Principales hitos en la evolución normativa del impuesto de alcabala en el Perú.....	36-37
<b>Tabla 3:</b> Órdenes sucesorias y la prelación de herederos.....	57

### ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 1:</b> Los ingresos de la tributación municipal en el Perú.....	33
---	----



**LISTADO DE ABREVIATURAS**

- CC** : Código Civil
- CT** : Código Tributario
- IA** : Impuesto de alcabala
- LTM** : Ley de Tributación Municipal
- PL** : Principio de legalidad
- RTF** : Resolución del Tribunal Fiscal
- TC** : Tribunal Constitucional
- UIT** : Unidad Impositiva Tributaria



## CAPÍTULO I

### 1. EL PROBLEMA Y EL MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

#### 1.1 Planteamiento del Problema

A través de la potestad tributaria el Estado tiene la facultad de otorgar tributos en general, la cual está regulada en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú. En esta misma línea, a través de la potestad tributaria se faculta al poder legislativo regular el sistema fiscal a través de normas tributarias, así como por ella, es que también se otorgó a los Gobiernos Locales (distritales y provinciales) la competencia de administrar tributos. Es por ello que se otorgó el Decreto Legislativo N° 776 - Ley de Tributación Municipal, aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF, que establece la posibilidad de que las municipalidades sean administradoras tributarias.

Dentro de la Ley de Tributación Municipal se regula el impuesto de alcabala que conforme al Artículo 21 se define así: “El impuesto de alcabala es de realización inmediata y grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio”. El impuesto de alcabala es un tributo que grava el patrimonio al igual que el impuesto predial, pudiendo a su vez dividirse en “dos categorías, teniendo en cuenta la onerosidad o gratuidad imponen la transmisión de patrimonios mortis causa (causa de muerte) o acto inter vivos (contratos)”. (Vidal, 1992).

En este sentido la problemática radica respecto al artículo 27° de la citada ley que prescribe: “están inafectos del impuesto las siguientes transferencias: a) los anticipos de herencia”. Como se puede inferir existe una descripción genérica del supuesto no gravado, siendo confirmado por el Tribunal Fiscal en la Resolución Fiscal N° 00596-7-2013 así como en otros. Esta situación hoy en día es materia de controversia en el Derecho, además viene siendo abordado por estudiosos del Derecho tributario, así como del Derecho civil del medio.



En primer lugar, es importante definir al anticipo de herencia como un acto jurídico donde intervienen el anticipante y el anticipado, teniendo este último la calidad de heredero forzoso en el momento del anticipo. Así mismo, “la voluntad del testador es que los bienes anticipados retomen a la masa hereditaria al momento de abrirse la sucesión, salvo dispensa de aquel”. (CAS-4020-01-Lima).

Por su parte, señala Fernández (2003), sobre la colación, cuando refiere que “es el regreso del bien anticipado a la masa hereditaria con el fin de nivelar las cuotas hereditarias de todos los herederos forzosos” (p. 12). Por otro lado diremos que en el derecho tributario las interminables controversias entre la norma legal y el hecho real quedan sometidas a los criterios resolutorios de los tribunales, quienes deben antes que la forma, ponderar los hechos económicos que las recurren, nos referimos al principio de interpretación económica y estando de acuerdo con Founrouge (2005), cuando señala que “la interpretación de las disposiciones tributarias deben tenerse en cuenta su finalidad, su significado y el desarrollo de las circunstancias”. (p. 136).

Pues diremos en este caso, que en atención al principio de interpretación económica el legislador debe precisar y distinguir al anticipo de herencia de la misma hecha con dispensa de colación para efectos de su inafectación o no, teniendo en cuenta que “la dispensa hace variar según sea el caso la naturaleza de la liberalidad, si hay dispensa será una simple donación; si no, se consideraría un adelanto de herencia o anticipo de legítima” (Planiol y Ripert, 1993). Por lo tanto, esta distinción resulta importante desde el punto de vista tributario ya que conforme a la Ley de Tributación Municipal que grava las donaciones de inmuebles mas no así los anticipos de legítima, se gravaría con impuesto de liberalidad otorgada con dispensa, mas no así la estipulada sin ella.

Dentro de este marco es evidente que este problema jurídico es causado por un vacío legislativo. Así las lagunas o vacíos legislativos pueden deberse a la negligencia o falta de previsión del legislador (involuntarias) o a que éste, a propósito, deja sin regulación determinadas materias (voluntarias), o bien, a que “las normas son muy concretas, que no comprenden todos los casos de la misma naturaleza o son muy



generales y estos pueden revelar vacíos en su interior que deben ser llenados” (Rubio, 2003).

En la presente investigación se presenta una disposición genérica, ya que como señala el Tribunal Fiscal en reiterados fallos, “que el que el inciso a) del artículo 27° de la citada ley prescribe que están inafectos al impuesto de alcabala los anticipos de legítima, los cuales han sido señalados en la ley de manera genérica, sin circunscribir la inafectación únicamente a aquellos en los cuales no se haya pactado dispensa de colación, por lo que carece de sustento la interpretación efectuada por la Administración, que distingue donde la ley no lo hace”.

Este problema es relevante ya que no se trata de un simple acto de liberalidad sin mayor trascendencia, sino, por el contrario, es una figura jurídica, muy utilizada en nuestro medio, que no tiene una regulación normativa coherente en la ley, generando incertidumbre en su tratamiento en el contribuyente y la administración, puesto; tanto el sujeto activo como pasivo del impuesto del alcabala tienen diferentes percepciones de la disposición contenida en el inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal vulnerado la legalidad en el sistema, al contar con normas incompletas, imprecisas siendo de vital importancia desde punto de vista tributario.

El principio de legalidad es un principio común en todos los campos de aplicación del Derecho. No obstante, en el ámbito tributario, el principio de legalidad es trascendental e importante ya que; tanto por la condición de la obligación legal del tributo, lo convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por “obligaciones tasadas” de dar que deben ser “previsibles”. (Villegas, 1998). Se expresa por otra parte, que a través del principio de legalidad se alcanza la seguridad jurídica, ya que genera certeza e interdicción de la arbitrariedad. Según Ferreiro citado por García (2008), la seguridad jurídica “es definida en términos de certeza y esta a su vez en términos de claridad y estabilidad, es decir normas claras y sencillas en la medida de lo posible, de tal forma que los ciudadanos puedan, sin grandes esfuerzos, medir las consecuencias fiscales de sus actuaciones”. (García, 2008). Es por ello que resulta perfectamente posible poder hablar de una exigencia de seguridad en el ámbito tributario como requisito para la creación de un tributo.





Por otro lado, la norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, regula el principio de legalidad, como se observa existe una pretensión de configurar el principio de legalidad, pilar fundamental de la seguridad normativa de nuestro sistema tributario, que no sea un mero deseo del ciudadano sino que busque configurar la exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes (seguridad de orientación), la cual permite una “seguridad donde exista proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, que van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares (seguridad aplicativa)”. (García, 2008). En otras palabras, el inc. a) del artículo 27° de la ley debe ser clara y distinguir al anticipo de herencia de la misma hecha con dispensa de colación para efectos de su inafectación o no para configurar esta seguridad a través de la legalidad.

Con esta investigación, el aporte a la tesis es el análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial, de la figura jurídica del anticipo de herencia con dispensa de colación y su tratamiento en la Ley de Tributación Municipal, así como el análisis fáctico a través de las resoluciones en materia civil como resoluciones del Tribunal Fiscal, para evidenciar este problema en la redacción de la disposición jurídica contenida en el inc. a) del Artículo 27 de la citada ley que vulnera el principio de legalidad siendo principio fundamental de las normas reguladoras de tributos a partir del fenómeno de la constitucionalización del Derecho Tributario en el Perú. Igualmente se ejecutó el análisis desde el punto de vista de los principios tributarios en relación al anticipo de herencia con dispensa de colación, con el fin de hacer una propuesta legislativa cuyo objetivo es buscar la modificación al inciso a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal.



## **1.2 Formulación del problema**

### **1.2.1 Problema general**

¿Cómo superar la vulneración del principio de legalidad del inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal que regula la inafectación del anticipo de herencia al impuesto de alcabala?.

### **1.2.2 Problema secundario**

¿Por qué el inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal que regula en forma genérica el anticipo de herencia inafecto al impuesto de alcabala vulnera el principio de legalidad ya que no distingue si el anticipo de herencia con dispensa de colación se encuentra inafecto o no a este impuesto?.

## **1.3 Objetivos de la investigación**

### **1.3.1 Objetivo Principal**

Determinar cómo superar la vulneración del principio de legalidad del inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal que regula la inafectación del anticipo de herencia al impuesto de alcabala.

### **1.3.2 Objetivo secundario**

Establecer por qué el inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal que regula en forma genérica el anticipo de herencia inafecto al impuesto de alcabala vulnera el principio de legalidad ya que no distingue si el anticipo de herencia con dispensa de colación se encuentra inafecto o no a este impuesto, en aras de proteger la seguridad jurídica del sistema jurídico tributario.

#### 1.4 Justificación e importancia

Esta investigación tiene una importancia debido a que en los últimos años la problemática versa sobre un tema coyuntural y jurídico que se viene evidenciando en reiterados fallos del Tribunal Fiscal que advierte la imprecisión y generalidad de la disposición, contenida en el inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal. Al mismo tiempo genera controversia en cuanto a la percepción y tratamiento del anticipo de herencia con presencia de dispensa en el contribuyente y Administración Tributaria. De ahí que se viene vulnerando el principio de legalidad, manifestación de la seguridad jurídica, siendo una de sus características la predeterminación del tributo, según el cual “*una lex previa y certa*”. De esta manera, además de garantizar la representación popular, debe brindar certeza a los contribuyentes sobre sus obligaciones de naturaleza fiscal (seguridad jurídica), con normas claras que generen previsibilidad al señalar los elementos de la obligación fiscal.

Así mismo, la investigación se justifica debido a su relevancia social, ya que la principal problemática radica principalmente en los problemas prácticos que genera la redacción general e imprecisa del inc. a) del art. 27 de la ley, sobre el anticipo de herencia que no distingue a la dispensa de colación para efectos de su inafectación o no al impuesto de alcabala, situación jurídica que tampoco ha sido resuelta por ningún precedente vinculante hasta la fecha, así como es de interés de la comunidad académica, porque se advierte que no se está usando correctamente las disposiciones normativas así como las figuras jurídicas en cuanto a su naturaleza, obteniendo como resultado la vulneración de principios, inspiradores del Derecho, consecuentemente el debilitamiento del sistema tributario peruano.

Por otro lado, de los resultados obtenidos de la investigación se harán propuestas, planteamientos para hacer las mejoras normativas de ser el caso, frente al tratamiento y la naturaleza del anticipo de herencia con dispensa de colación, por lo que la presente investigación contribuiría no solo de manera científica a la comunidad jurídica sino también repercutiría en la consolidación de protección de principios fundamentales así como la preservación del sistema tributario, al contar con disposiciones jurídicas



claras, conllevando a la sociedad en general a tener mayor seguridad jurídica en el Estado.

Finalmente, la presente investigación servirá para complementar el estudio y desarrollo del Derecho Tributario y su eficacia en la sociedad, ya que el contribuyente celebra actos jurídicos para cumplir sus fines en la sociedad y para que estos se consoliden y tengan plena validez tienen que cumplirse las obligaciones tributarias que la ley señala, las cuales deben ser claras, y sencillas generando certeza en la sociedad. De modo que, la presente investigación puede servir de base para estudios jurídicos posteriores, sobre el fundamento, finalidad, naturaleza del anticipo de herencia con dispensa, además servirá para posteriores modificaciones de la legislación peruana con relación a esta materia. También ayudará a crear nuevos instrumentos para analizar datos dentro de la investigación

## **1.5 Delimitación de la investigación**

### **1.5.1 Delimitación espacial**

La presente investigación tiene una delimitación enmarcada en la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo N°776, aplicado en las Municipalidades Distritales y Provinciales a nivel nacional.

### **1.5.2 Delimitación temporal**

La presente investigación tiene una delimitación enmarcada en la Ley de Tributación Municipal Decreto Legislativo N°776, vigente desde el año 1993 hasta la actualidad.

## **1.6 Método**

### **1.6.1 Diseño Metodológico**

El presente trabajo de investigación, ha visto por conveniente la utilización de la teoría fundamentada, debido a que se pretende generar una “explicación general o teoría



respecto a un fenómeno, proceso, acción o interacción que se aplican a un contexto concreto” según lo refiere Taylor y Otros (2008), citado por Hernández y Otros (2014).

#### **- Enfoque de la investigación**

Presenta un enfoque cualitativo debido a que esta investigación está orientada a la recolección de datos sin medición numérica para afinar preguntas de investigación, ya que lo que importa es comprender el fenómeno, así como está orientado a la descripción del tema (Hernández y otros, 2014).

#### **- Nivel**

Es dogmático-propositivo, ya que en este estudio pretendemos analizar elementos legislativos como es el inc. a) del art 27 de la Ley de Tributación Municipal y se propone una modificación en un cuerpo jurídico, siendo en este caso la ley citada.

#### **- Método de investigación**

La presente investigación siguió las pautas del método analítico - inductivo, ya que siendo “una de las principales características del método científico aplicable al método de investigación jurídica” (Álvares, 2002), nos sirvió para analizar cada una de las partes que componen el problema de investigación “hasta llegar a conocer sus principios o elementos” (Chacon, 2012) y así desarrollar la investigación partiendo de conocimientos particulares hasta las conclusiones generales.

#### **- Unidad objeto de análisis**

En la presente investigación, la muestra utilizada es una muestra intencional no probabilística, seleccionados de forma directa, debido a que estos pertenecen a “una población o grupos que posean las particularidades o características de lo que se desea conocer”. (Elgueta & Palma, 2010).

Atendiendo la naturaleza cualitativa de la presente investigación, se utilizó como unidad objeto de análisis el conformado por un número de 10 unidades de la siguiente manera:



- La selección de 8 resoluciones en materia civil, quienes resolvieron sobre la aplicación, tratamiento del anticipo de herencia y su relación con la donación.
- La selección de 2 resoluciones del Tribunal Fiscal, entre ellas las provenientes de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria de Trujillo (SATT), donde el Tribunal Fiscal determina su resolución basándose en la generalidad de la norma.

### **1.6.2 Técnicas e instrumentos de recolección de datos procesamiento y análisis de datos**

#### **a. Técnicas**

En la presente investigación se utilizaron técnicas no secuenciales para la recolección de datos, las cuales fueron llevadas a cabo mediante “un proceso no lineal” (Hernandez y otros, 2014), ya que es una investigación cualitativa cuyo objetivo es obtener datos y luego que estos se conviertan en información para el investigador.

Para la colecta de estos datos y obtener información suficiente, se aplicaron las siguientes técnicas:

#### **- Análisis documental**

El cual nos ha permitido recabar información mediante el estudio de los documentos considerados pertinentes para el investigador, debido a que la información que contiene es muy valiosa y porque nos ha ayudado a entender “el fenómeno central de estudio” (Hernández & Otros, 2014).

#### **b. Instrumentos**

Para la efectivización de las técnicas de colecta de datos en la presente investigación, se utilizó los siguientes instrumentos: fichas de análisis documental para obtener información en cuanto a la figura jurídica del anticipo de herencia con dispensa. Estos instrumentos de análisis documental fueron: resoluciones en materia civil como en tributaria (jurisprudencia), literatura jurídica que comprende la doctrina que tratan sobre el tema de



investigación, así como la norma jurídica plasmada en leyes que comprenden el tema de investigación. Los mismos que se encuentran en la parte final de la presente tesis.

### **c. Procesamiento de datos**

Para el procesamiento de datos se siguieron los siguientes pasos:

#### **- Creación y almacenamiento de la información**

En esta etapa se elaboró un sistema de archivos de información física y virtual donde se guardó toda la información recabada en la investigación.

Por lo que se almacenó toda la información que provino de las técnicas de colecta de datos.

#### **- Depuración de información**

Una vez almacenada la información se procedió a seleccionar la información contenida en los instrumentos de análisis documental mediante el sistema de la depuración, logrando separar la información que debía estar y la que no debía de estar en la presente investigación. De modo que se crearon análisis a partir de la información relevante y pertinente para su presentación.

### **d. Análisis de datos**

Según el diseño de la investigación propuesta por el investigador y el método utilizado para su procesamiento, es que se ordenaron y organizaron los datos de acuerdo a las categorías y sub categorías de estudio. De modo que en primer lugar se presenta el resultado de los datos obtenidos que son relevantes y pertinentes para la investigación, en segundo lugar se realizó el análisis en el orden de la presentación de resultados, finalmente se hace el análisis eminentemente dogmático a través de la literatura, doctrina y jurisprudencia en relación con las resoluciones presentadas para así concretar la teoría fundamentada siguiendo la hermenéutica del análisis de los datos obtenidos es que se pudo teorizar mediante la preparación, revisión y organización de datos, así como el descubrimiento de unidades de análisis, categorización y codificación.



### **1.6.3 Fiabilidad de la investigación**

La presente investigación presenta una fiabilidad en información recabada, producto de los instrumentos utilizados por el investigador. Ya que esta información es exacta y consistente debido a la confiabilidad y validación de los instrumentos que permitieron extraer información de los fenómenos jurídicos de un contexto específico del Derecho. Es así que se da a conocer los procedimientos para la obtención de los resultados y la contrastación de la interpretación, los cuales son concordantes con la precisión de los hallazgos y su validación.

### **1.7 Hipótesis de trabajo**

Existe una redacción general e imprecisa del inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal que regula el anticipo de herencia inafecto al impuesto de alcabala vulnerando el principio de legalidad.

Dado que se debe superar la vulneración del principio de legalidad del inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal que regula la inafectación del anticipo de herencia con dispensa al impuesto de alcabala; es probable que ello se logre incorporando en el texto de esta disposición la exclusión de inafectación en caso de anticipo de legítima con cláusula de dispensa.

### **1.8 Categorías de estudio**

Categoría 1º: El anticipo de Herencia.

Subcategorías: Naturaleza jurídica; Formalidad; Colación; Dispensa.

Categoría 2º: Impuesto de Alcabala.

Subcategorías: Definición; Naturaleza; Régimen jurídico; Base Imponible.

Categoría 3º: Principio de legalidad.

Subcategorías: Principio de legalidad en estricto; Principio de reserva de ley.





## CAPÍTULO II

### 2. DESARROLLO TEMÁTICO

#### SUBCAPÍTULO I

##### ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

### 2.1 Antecedentes de la Investigación

#### 2.1.1 Antecedente Internacional

El antecedente internacional de la investigación, es la tesis que lleva como título *“El Principio Constitucional de Legalidad Tributario y la Facultad Normativa del Servicio de Rentas Internas del Ecuador”*. Su autora es: Pamela Juliana Aguirre Castro, quien presentó el trabajo en la Universidad Andina Simón Bolívar Sede-Ecuador, para optar el grado de magister en Derecho Tributario, Quito en el año 2009.

Por la que arribó a las siguientes conclusiones:

1. El Principio de legalidad abarca varios postulados, los cuales inspiran al modelo del Estado Constitucional de derechos y justicia, tales como jerarquía constitucional, representación democrática, separación de poderes, limitación de las competencias a funcionarios públicos y organismos estatales, seguridad jurídica entre otros. El principio representa para la sociedad *“without representation no taxation”*, es decir los tributos deben ser aprobados por la función legislativa, que precisamente es la que le representa.
2. El principio de legalidad al ser una institución propia del derecho constitucional, no puede concebirse fuera de ella, es decir la legalidad es un principio vivo que depende del contexto jurídico, social, espacial de un momento histórico dado, de ahí que este principio se haya adaptado al sistema socio político en el que se desarrolla -sin que por ello haya mutado su concepción.
3. La legalidad se originó como límite de arbitrariedades, para actualmente



convertirse en garantía de derechos y mecanismo para fijar potestades, y precisamente por esta capacidad de adaptación es incorrecto advertir a la legalidad como postulado absoluto, toda vez que en el Derecho Tributario la ley no puede tener el cierre total de sus conceptos y tipos lo que conlleva a requerir del poder complementario de reglamentación por parte de la administración.

4. En el aspecto formal el impuesto debe ser creado, modificado o extinguido por ley debatida en la función legislativa, en el caso de nuestro país en particular la Asamblea Nacional, pero que requiere además el tributo para ser exigible en el ámbito material, elementos básicos, sin los cuales la exacción se convierte en inconstitucional, y justamente por la integralidad del principio de legalidad - formal como material - el arbitrio de la potestad de la autoridad pública en cualquiera de sus manifestaciones queda limitado.
5. La configuración total de un tributo - legalidad material - significa que mediante ley se establezca a los sujetos pasivo y activo, el hecho generador, la base imponible, las exenciones, deducciones y los recursos; lo que nos conduce a otra conclusión lógica y esto es que no es correcto someter al principio de legalidad a todos los elementos del instituto tributo.

### **2.1.2 Antecedente Nacional 1º**

El primer antecedente nacional de la investigación, es la tesis que lleva como título *“Alcances del inc. a) del art. 27 de la Ley de Tributación Municipal y la exigibilidad del impuesto de alcabala en los anticipos con dispensa de colación en el SATT, Año 2013* Sus autores es: Ávila Chunga, Milagros Beatriz y Vásquez Alfaro, Sonia violeta, quienes presentaron el trabajo en la Universidad Nacional de Trujillo de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, para optar el título de abogado, Trujillo en el año 2016.

Por la que arribaron a las siguientes conclusiones:



1. El artículo 21° de la Ley de Tributación Municipal establece que el impuesto de alcabala debe ser pagado por el adquirente del predio transferido, el mismo que grava cualquier modalidad de transferencia de propiedad, sea a título oneroso o gratuito
2. Entre las causales de inafectación del impuesto de alcabala se encuentra el anticipo de legítima, definido como el derecho del heredero a recibir del causante (en vida) una parte de su fortuna, hasta el fenecimiento del causante.
3. Según lo dispuesto en el literal a) del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal, la transferencia de propiedad bajo la modalidad de anticipo de legítima, no se encuentra gravada con el referido impuesto por mención expresa de la norma, sea con colación o sin colación.
4. El anticipo de legítima con dispensa de colación tiene la naturaleza jurídica de una donación, toda vez, que pretende que los derechos no regresen a la masa hereditaria, ni aun después de fallecido el causante.
5. La invocación de la inafectación del impuesto de alcabala por anticipo de legítima con dispensa de colación, refleja la conducta elusiva de los contribuyentes en contra del Servicio de Administración Tributaria de Trujillo - SATT, toda vez, que pretenden el quiebre de la deuda tributaria.

### **2.1.3 Antecedente Nacional 2°**

El segundo antecedente nacional de la investigación, es la tesis que lleva como título *“Regulación normativa directa de los actos de liberalidad inter vivos, como alternativa a la deficiente regulación brindada por el Código Civil peruano de 1984”*. Su autor es: Willian Alfonso Ramírez Vigo, quien presentó el trabajo en la Universidad Nacional de Cajamarca de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, para optar el título de abogado, Cajamarca en el Año 2007.



Por lo que arribó a la siguiente conclusión

1. El Código Civil Peruano regula de manera indirecta, y por ende, deficiente, los actos de disposición a título gratuito e intervivos, celebrados entre una persona y sus herederos forzosos; sin tomar en cuenta la frecuencia con la que se recurre a este tipo de actos jurídicos en las relaciones jurídico sociales.
2. Como consecuencia de esta deficiente regulación, se ha generado, incluso entre operadores del derecho, una seria confusión sobre el régimen jurídico, la naturaleza jurídica y la seguridad jurídica que se debe atribuir a éste tipo de actos de disposición.
3. La incorrecta interpretación del artículo 831° del Código Civil, ha dado origen a una nueva figura jurídica denominada “Anticipo de herencia”, que no es otra cosa que una modalidad especial del contrato de donación.
4. El "Anticipo de Herencia" atenta contra la coherencia interna del ordenamiento jurídico, y constituye un medio eficaz para transmitir el patrimonio del deudor de mala fe, en perjuicio de terceros acreedores; por lo que no merece la categoría de figura jurídica, y mucho menos ser incluida en el Código Civil Peruano.
5. Los actos de disposición a título gratuito que otorga una persona, en vida, a sus herederos forzosos, en función a su incidencia en las relaciones jurídico - sociales, merecen una regulación normativa específica, que establezca los presupuestos de su aplicación y regule sus efectos dentro del tráfico jurídico

## SUBCAPÍTULO II

### SISTEMA TRIBUTARIO

#### 2.2 Sistema Tributario Peruano

El Estado es el poder político que está organizado para atender asuntos de interés público. En el país, nuestro Estado es único y descentralizado, en el sentido que existe un reparto de poderes según se desprende de los artículos. 43,188 y 189 de la Constitución de 1993.

El autor Ruiz de Castilla (s.f), afirma que, dentro de esta concepción, el Estado del Perú se encuentra organizado en tres niveles de gobierno: “Gobierno Nacional, Gobierno Regional y Gobierno Local. Cada una de estas instancias de gobierno realiza determinadas actividades que requieren financiamiento. Actualmente la principal fuente de ingresos del Estado es el tributo”. (p. 104).

Según Barco (2009), el Estado procura un sistema tributario, es así que se entiende por “Sistema tributario al conjunto sincronizado de tributos con la finalidad que exista la mayor racionalidad posible para esta clase de cargas económicas que soportan las personas y empresas”. (pp. 291 y ss)

Mientras para Díaz (2004), se denomina sistema tributario, “al sistema conformado por la política tributaria, el derecho tributario, la administración tributaria y el comportamiento del contribuyente, juntamente con las diferentes interrelaciones que establecen entre si”. (p. 334).

Sobre la base de estas ideas expuestas, señalamos que estamos de acuerdo ya que todo el sistema tributario comprende la trilogía: “política tributaria, derecho tributario y administración tributaria”, pues todo el proceso tributario se podrá comprender de esta manera. A su vez también admitimos con Ivan Barco que este sistema tributario también a su vez implica el conjunto de tributos interrelacionados que se aplican en el país en un momento determinado, pues no podría existir un Estado sin tributos.



Explicar además que nuestro Sistema Tributario vigente (Decreto Legislativo N° 771), desde enero de 1994, es denominado como la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, que regula la estructura del sistema tributario peruano, identificando tres grandes sub conjuntos de tributos en función del destinatario de los montos recaudados por tributos para el Gobierno Nacional, tributos para los Gobiernos Locales, y tributos para otras reparticiones públicas diferentes del Gobierno Nacional y Local.

### **2.3 El tributo**

El tributo es toda prestación obligatoria en dinero o en especie, establecida por la ley que no constituye sanción por acto ilícito y que efectúa “el particular a favor del Estado en sus diversas manifestaciones y de acuerdo a su capacidad contributiva para que este cumpla con sufragar los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines”. (Iglesias, 2000).

Cabe considerar, por otra parte la función constitucional del tributo, donde el Estado Social y Democrático de Derecho se asienta en el modelo de economía social de mercado, en la cual la iniciativa privada es libre, pero al Estado le corresponde proveer a las personas no solo de mecanismos de garantía de sus derechos fundamentales, sino también ciertas condiciones materiales mínimas (promoción de empleo, salud, vivienda, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura, de acuerdo con el artículo 58 de la Constitución)

Asimismo, Landa (2003), señala que:

“Las provisiones de estas condiciones materiales mínimas por su parte del Estado es un deber que la Constitución no atribuye únicamente a él, por lo que el aprovisionamiento de recursos económicos que permitan al Estado cumplir con estos deberes es la recaudación tributaria, a cuyo fin sirve el pago de los tributos que el Estado impone en función del interés general, del interés del Estado o del interés público”. (p.74).



Igualmente, los tributos también cumplen otra función constitucional que “está vinculada a los valores superiores de justicia y de solidaridad” (Díaz, 1997), en tanto que, al imponer la obligación de tributar a las personas en función de su capacidad contributiva, permite una redistribución, si bien no directamente pecuniaria, permite al Estado realizar determinadas obras o prestar determinados servicios elementales destinados a los sectores menos favorecidos de la sociedad.

Luego de esta serie de reflexiones llegamos a la conclusión que la función constitucional de los tributos radica, por un lado, en permitir al Estado financiar el gasto público dirigido a cumplir con los servicios básicos que la sociedad requiere; y, de otro, en la realización de valores constitucionales como el de justicia y solidaridad.

### **2.3.1 Clasificación Tripartita**

Iglesias (2000), señala que “la clasificación tripartita ha sido recogida en nuestro Texto Único Ordenado del Código Tributario (Norma II) (D.S.135-99-EF del 19-08-99)” (p. 350), confirmando una decisión legislativa tradicional que data desde el Código Tributario originario, los cuales desarrollaremos a continuación:

#### **a) Impuesto**

El Código Tributario en la norma II, prescribe: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado. Por su parte el autor Fonrouge (2005), nos dice que “el impuesto son las prestaciones generalmente en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles” (p. 317).

Esto significa por ejemplo que al pagar los impuestos municipales el contribuyente no recibirá una específica atención de necesidad urbana sino con lo recaudado por dichos impuestos se realizaran obras en general para la comunidad, definición que es concordante con el concepto que da el Código Tributario vigente, es de mencionar



además que en doctrina existen varias definiciones de “impuestos”, pero creemos que la definición contenida en el artículo comentado es didáctica y útil para la aplicación práctica.

b) Contribución

El Código Tributario en la norma II, prescribe: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

Al respecto diremos que las contribuciones encuentran su justificación en la obtención de un beneficio por parte de ciertos agentes económicos, gracias a una determinada actividad del estado, traducida en obras o servicios públicos

c) Tasa

El Código Tributario en la norma II, prescribe: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

En la Ley de Tributación Municipal, en el artículo 60 la define así: La tasa municipal es la obligación que tiene como hecho generador la prestación respectiva por la municipalidad de su servicio público o administrativo, reservado a las municipalidades de acuerdo a la Ley Orgánica de Municipalidades.

Mientras tanto en la sentencia del Tribunal Constitucional del 19 de diciembre del 2003, N° 2572-2003-AA/TC, nos dice que “las tasas son prestaciones tributarias exigidas a aquellos que de alguna manera afectan o benefician una actividad estatal, las cuales (...), deben estar destinadas a financiar el costo del servicio prestado y por lo tanto, deben ser determinadas en función de él, y no de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo”.

Para nosotros la tasa es el tributo cuyo hecho generador es un servicio prestado por un ente estatal al contribuyente, definición que concuerda con el Código Tributario, la Ley de





Tributación Municipal y el Tribunal Constitucional. Así también como es “un tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del estado que refiere en mayor o menor medida a dicho contribuyente”. (Villegas, 2002).

Las Tasas, de acuerdo al Código Tributario entre otras, pueden ser:

- 1.- Arbitrios: Son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
- 2.- Derechos: Son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
- 3.- Licencias: Son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

#### **2.4 La Potestad Tributaria**

Según Huamaní (2007), la potestad tributaria es “la facultad del Estado para crear y regular sus ingresos tributarios. Existen reglas básicas (principios) cuyo objetivo es lograr la mayor racionalidad posible en el desarrollo de esta actividad normativa”. (p. 74).

Bravo (2006), afirma que la potestad tributaria, o si se quiere, la competencia legislativa en materia tributaria, es:

“La aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado”. (p. 99).

Es necesario, por tanto, que se cumplan todas las formalidades para la formación de esas normas jurídicas, dándose observancia al conjunto de actos que caracterizan al procedimiento legislativo. Dentro de este esquema, la ley viene a ser el instrumento o vehículo que introduce los preceptos jurídicos al ordenamiento jurídico, los que, al ser insertados en el mismo, crean derechos y deberes.



Robles (2005), menciona que la potestad tributaria, llamada para algunos “poder tributario, es aquella facultad que tiene el estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros, facultad que les ha otorgado a diferentes niveles de gobierno o entidades del estado, exclusivamente en la Constitución”.

Esta potestad tributaria, no es irrestricta, no es ilimitada (como lo fue en la antigüedad), sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga potestad tributaria, se encuentra obligada al cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.

La potestad tributaria en el Perú ha sido regulada por el Art. 74 de la Constitución Política del Estado, y dice lo siguiente: (...) Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley (...)

Por lo tanto, la potestad tributaria en el país, nace de la Constitución y es también materia constitucional la distribución de tal potestad entre los distintos niveles de gobierno: Nacional o Central, Regional y local o Municipal.

Sobre la base de estas ideas expuestas, llegamos a la conclusión de que la potestad tributaria en el Perú, nace de la Constitución y es también materia constitucional “la distribución de tal potestad entre los distintos niveles de gobierno: Nacional o Central, Regional y Local o Municipal. Así mismo comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios” (Montero, 1985). También podemos afirmar que parte del ejercicio de la potestad tributaria sería el de exigencia de pago a las personas a él sometidas, en consecuencia, señalaremos que, en caso de no llegar a producirse, podrá realizarse vía coactiva.

De este modo, es importante esta potestad ya que es un poder inherente al de gobernar, y

que no podría existir un gobierno sin tributos, pues no tendría ingresos para poder mantener un aparato estatal, como sin tributos no habría obras, etc. Por lo que son vitales los tributos y como el trabajo del aparato estatal es administrar el país, necesita de una fuente de ingresos para poder mantenerse. Resulta claro pues, que con la potestad tributaria se administra estos tributos, a través de normas “las cuales deben cumplir con las formalidades del caso, es decir normas claras, que crean derechos y deberes de los contribuyentes”. (Bravo, 2006).

### Tabla 1

#### La potestad tributaria en el Perú

---

1.-Potestad tributaria originaria	- Poder Legislativos (Leyes) -Gobiernos Locales (Ordenanzas Municipales)
2.-Potestad tributaria derivada	-Poder Ejecutivo (Decretos Legislativos)

---

#### \* Elaboración- Propia

Fuente- (Bravo, 2003, p. 100).

#### 2.4.1 Potestad Tributaria de los Gobiernos locales

Los gobiernos locales pueden ser distritales o provinciales.

“Al igual que los gobiernos regionales solo tienen potestad para crear, modificar, suprimir o exonerar, respecto de tasas y contribuciones, no tiene potestad respecto de los impuestos. En relación al impuesto normativo con que cuentan para el ejercicio de esa potestad tributaria, de acuerdo al artículo 200, numeral 4 de la Constitución es la Ordenanza Municipal”. (Hernández, 1993, p. 21).

De lo señalado anteriormente, concluimos que la potestad tributaria del gobierno Nacional, Regional, Local, en materia de impuestos el único que tienen potestad es el gobierno



nacional a través del poder ejecutivo mediante decretos legislativos en caso de delegación de facultades.

También hay que tener en cuenta que, si bien los gobiernos regionales y locales tienen potestad respecto de contribuciones y tasas, sus limitaciones y competencias están estipuladas tanto en la Ley Orgánica de Municipalidades como en la Ley Orgánica de los Gobiernos Regionales.

La potestad en examen otorgada a los niveles de gobierno se encuentra limitada lo que se conoce como principios tributarios que desarrollaremos a continuación:

## **2.5 Principios del Derecho Tributario**

Los principios son disposiciones axiomáticas, directrices, o, si se quiere reglas fundamentales, de carácter nuclear que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifica el carácter racional del ordenamiento jurídico. Por ello, violar un principio jurídico implica atentar contra el ordenamiento jurídico positivo en su integridad, y no meramente contra un comando normativo específico.

En esta misma línea Bravo (2006), citando a Neumark, señala que:

“La función de los principios en materia tributaria ha sido descrita como la obtención de una especie de guías u orientación para una política fiscal racional, por lo que los principios jurídicos tributarios, que son especificaciones de los anteriores, cumplen la función de límites a la potestad tributaria de la que se encuentra investida la autoridad competente, por ejemplo los principios de legalidad o el de retroactividad de las leyes en materia tributaria, que operan como meros obstáculos al ejercicio de la potestad tributaria”. (p. 99).

Bravo, (2006), desarrolla los principios tributarios clasificando principios recogidos en el ordenamiento nacional (principios explícitos) que se señalan “en el artículo 74 de la Constitución como son el principio de legalidad, principio de igualdad, principio de respeto a los derechos fundamentales, así como el principio de no confiscatoriedad” (p. 100). Por

otro lado, los principios no recogidos expresamente en el ordenamiento jurídico nacional (principios implícitos), como son el principio de seguridad jurídica, principio de capacidad contributiva, principio del beneficio y costo beneficio, principio de no privilegio personal, principio de razonabilidad, principio de equidad, principio de irretroactividad en materia tributaria, etc.

Sobre lo expuesto para nosotros los principios tributarios se señalan en la Constitución, pero no necesariamente todos los límites al ejercicio de la potestad tributaria se indican en forma expresa, ya que hay una serie de principios que se encuentran implícitos, es decir, no necesario que la Constitución los señale.

## **2.5.1 Principio de legalidad**

### **2.5.1.1 Fundamento**

El principio de legalidad no es obra del azar ni de la casualidad. Fue producto del desarrollo de las ideas luministas que buscaron mayores cuotas racionales de justicia, hoy se considera de manera casi unánime que el principio de legalidad es “el hijo de la ilustración” (Urquiza, 1998), movimiento ideológico donde encuentra su partida de nacimiento y potencia jurídica. Su inicio está marcado por la doctrina del contrato social, que se justifica con la exigencia de vincular al ejercicio del poder del Estado a la ley.

Su doctrina surge en el siglo XVIII en virtud a las violencias críticas de los reformadores de la ilustración contra la arbitrariedad judicial, a partir de las obras de Montesquieu, Rousseau, Beccaria, etc., “las cuales ejercieron una influencia decisiva en la Declaración de Derechos de Filadelfia y en la declaración de los Derecho del Hombre y el ciudadano en la Revolución Francesa”. (Jiménez de Asúa, 2007. p. 28). Es más, se tiene que:

“Como fundamento político representa el argumento que ejerce el mayor peso histórico en la vigencia del principio de legalidad y data de la Ilustración Francesa. Se dice que para que las normas jurídicas sean legítimas deben emanar y ser expresión de la voluntad popular. No pueden prevenir de un tirano, dictador o reyezuelo. Solo el pueblo tiene la soberanía estatal y puede dictar leyes”. (Urquiza, 2000, p. 158).



De acuerdo con los antecedentes históricos, así como el fundamento de legalidad compartimos lo dicho por los autores, además de ello señalar que el principio de legalidad se manifestó en la Carta Magna de 1215, que es el documento que por su trascendencia histórica refleja con mayor claridad la primera característica del principio de legalidad: “*no taxation without representation*” (no puede haber tributos sin representación), reconocido universalmente como fundamento de un Estado democrático.

### **2.5.1.2 Principio de legalidad en sentido estricto**

El principio de legalidad en el Derecho Tributario peruano constituye una limitación al poder tributario del Estado y, consecuentemente, representa una protección para los contribuyentes.

El principio de legalidad es una de las garantías más importantes, en cuya virtud los tributos solo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación. Este principio puede resumirse en el aforismo “*nullum tributum sine lege*”, bajo esta idea no es posible decretar un impuesto si para su aprobación no han concurrido los eventuales afectos por intermedio de sus representantes ante los cuerpos colegiados. Tal como ocurre con su similar en el Derecho Penal “*nullum crimen nullum poena sine lege*”, que apareció en la época de “la reforma penal que encabezó Beccaria, son neolatinismos que el Derecho Romano no reconoció” (De Bustos, p. 14).

La materialización normativa de dicho principio halla su soporte en primer término, en el artículo 74 del texto constitucional, disponiendo que: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”.

Al respecto nuestra opinión es que en la norma antes citada, la palabra tributo es empleada en su acepción de norma tributaria y no a obligación o prestación tributaria

Conocido también como el pilar fundamental de la seguridad jurídica, este principio establece que las normas que deben imponer los tributos deben ser las leyes, ya que si fuese de otro modo generaría inseguridad jurídica.



Por su lado se considera esta especialización a las leyes, a causa de que las leyes son generadas por personas que tienen en sus manos la representación del pueblo, y no puede haber tributo sin que el pueblo lo consienta mediante sus representantes. La ley es la única indicada. A causa de las formas de gobierno municipal y regional, que no pueden dar leyes, se establece que también pueden ejercer su potestad tributaria mediante ordenanzas municipales y ordenanzas regionales, las cuales tienen rango de ley. Por lo que: “El objetivo es impedir que sin existir una ley que lo autorice, los órganos de administración o de cobranza del tributo de los distintos niveles del estado puedan crear tributos, ya que con ello lograrían abusos y sorpresas en perjuicio del contribuyente”. (Araoz, 1993. p. 56).

Si no hubiese esa especialidad en la ley, lo que daría como resultado es la aparición de múltiples tributos, sin tener una razón de ser.

El principio de legalidad no sólo establece que el único instrumento para ejercer la potestad tributaria es la ley. Tal y como menciona Hernández (1993), quien señala que:

“El principio de legalidad actúa como un límite formal al ejercicio del poder tributario. La sujeción de dicho principio supone que el poder tributario sea ejercido por quien lo posee según la Constitución, a través de los órganos que dicha constitución establezca, mediante el instrumento pertinente (ley o norma de rango de ley) y sobre las materias a las que alcanza el poder tributario”. (p. 21).

Es decir, no sólo es que se use el instrumento adecuado, sino que también “cumpla con las formalidades establecidas por la constitución y las leyes”. (Spisso, 1991).

### **2.5.1.3 Principio de reserva de ley**

Según este principio que está vinculado al principio de legalidad, algunos temas de la materia tributaria deben ser regulados estrictamente a través de una ley y no por un reglamento. Es así que: “El complemento al principio de reserva de la ley, y respecto del cual se debería interpretar sus preceptos, es el principio de legalidad el cual se puede resumir como el uso del instrumento legal permitido por su respectivo titular en el ámbito de su competencia”. (Medrano, 1987).



Por lo que, en virtud al principio de legalidad, los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación.

En Derecho Tributario, este principio quiere decir que sólo por ley (en su sentido material) se pueden crear, regular, modificar y extinguir tributos; así como “designar los sujetos, el hecho imponible, la base imponible, la tasa, etc”. (Velásquez, 1997).

Desde la perspectiva de Iglesias Ferrer (2000), son diversas las razones que han llevado a considerar que determinados temas tributarios “sólo puedan ser normados a través de la ley lo siguiente:

- Primero: Impedir que el órgano administrador del tributo regule cuestiones sustantivas tributarias a través de disposiciones de menor jerarquía.
- Segundo: Impedir que un ente con poder tributario originario como el ejecutivo o el municipio, que son más dinámicos, abusen de su dinamicidad y se excedan.
- Tercero: Impedir que se den casos de doble imposición interna y normas tributarias contradictorias”. (p. 370).

Según el referido autor todas estas razones tienen como denominador común evitar el caos y premunir de la formalidad adecuada a la norma tributaria que así lo merezca por su sustancialidad. Sin embargo, este principio ha ido evolucionando con el tiempo, de tal manera que, por las necesidades propias de la técnica en el ámbito tributario, muchas veces es necesaria la delegación de competencias del legislativo al poder ejecutivo, situación que se ha generalizado en distintos países. Además, precisar como todos los demás principios, el de legalidad no garantiza por sí sólo el cumplimiento debido de forma aislado este no es suficiente, por ejemplo, el principio de la capacidad contributiva de los contribuyentes por ejemplo lo complementa.

En nuestra legislación, la norma IV del Título Preliminar del actual Código Tributario, en el



inciso a) encontramos algunos de los elementos esenciales del tributo (...), por lo que “solo 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 recepción y percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10° (...)”.

Al respecto nuestra opinión es que el principio de reserva de ley se relaciona y complementa con el de legalidad, pues constituye una garantía de los ciudadanos para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por el texto constitucional.

## **2.6 La norma tributaria**

La norma tributaria en sentido estricto es una norma jurídica y en función a ello, desde la perspectiva de la teoría pura del derecho de Kelsen, son juicios hipotéticos condicionales, en virtud de los cuales se enlaza determinada consecuencia a la realización condicional de su evento.

En palabras de Rubio (1985), se puede señalar que, “una norma jurídica es un mandato de que cierto supuesto debe seguir lógico jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato, respaldado por la fuerza del Estado”. (p. 77).

En este sentido, una norma tributaria, es aquella norma general y abstracta que provee ante la ocurrencia de determinado hecho en el mundo fenoménico, se producirá como consecuencia jurídica la instauración de una relación jurídico tributaria, en mérito del cual un sujeto pasivo se encontrará obligado a pagar determinada suma de dinero, “previéndose también en la norma, la reacción estatal ante el cumplimiento”. (Bobbio, 2016).

La norma tributaria contiene dos partes, siendo la hipótesis de incidencia y la consecuencia normativa, donde:

Según Russo citado por Bravo (2006), la hipótesis de incidencia, presupuesto de hecho, antecedente, previsión fáctica o descriptor, “es la descripción hipotética del hecho que se pretende afectar, pues construida por la voluntad del legislador en el lenguaje descriptivo” (p. 9).



Dentro de este esquema De Barros (2016) acuño la terminología “la norma matriz de incidencia”, (p. 346), señalando que viene a ser una norma de comportamiento, pues tiene como propósito disciplinar directamente la conducta del deudor de la prestación tributaria, adicionalmente, claro está, a la del acreedor de la misma.

En cuanto a su estructura, siguiendo el esquema propuesto por De Barros Carvalho, tenemos la siguiente estructura:

- a) Aspecto material: Hace referencia a un comportamiento de las personas físicas o jurídicas, este aspecto ira a designar siempre al propio comportamiento de las personas en los casos de “hacer”, “no hacer”, “dar”, o simplemente “ser”. Por lo tanto el aspecto material está ligado siempre a un verbo, seguido de su complemento, como por ejemplo “vender bienes inmueble”, “prestar servicios”, “obtener rentas”, “ser propietario”
- b) Aspecto espacial: Hay circunstancias condicionantes del espacio en la norma tributaria, las cuales nos conducirán a la clasificación del genero del tributo de acuerdo a la vinculación de la hipótesis de incidencia con el territorio
- c) Aspecto temporal: Es el grupo de indicaciones, contenidas en la norma, que proveen elementos para conocer en que instante o en qué momento debe ocurrir el hecho para calificar como gravables, vale decir fijan el lapso temporal de su ocurrencia.
- d) Aspecto personal: Es el conjunto de coordenadas (condiciones y calificaciones) referidas al sujeto que realiza la conducta que la norma tributaria pretende afectar. (p. 346).

La consecuencia normativa, es la parte de la norma que ira a proveer los datos para la identificación del vínculo jurídico, por tanto, identificara la propia relación jurídica. De modo que este vínculo jurídico, al nacer, nos permitirá reconocerá los sujetos que integran la relación jurídica obligatoria, también como tornar evidente el objeto de la obligación, que es el comportamiento impuesto por la norma de incidencia tributaria.

En conclusión, la norma tributaria tiene una hipótesis de incidencia donde interviene cuatro aspectos o requisitos si se quiere, los cuales conllevan al reconocimiento del hecho que se pretende gravar, la consecuencia normativa a su vez es la parte de la norma que ira a proveer los datos para la identificación del vínculo jurídico en sí mismo.



## 2.7 Administración Tributaria

Amasifuen (2015), señala que “constituye la parte operativa del sistema tributario y en ella se definen, diseñan, programan, ejecutan y controlan las acciones concretas para alcanzar las metas trazadas en lo que a recaudación se refiere”. (p. 81). Por lo tanto, está compuesta por los órganos del Estado encargados de ejecutar la política tributaria y aplicar las normas tributarias. La administración tributaria opera con dos variables: la conducta tributaria de los contribuyentes y los alcances de los instrumentos legales que es ejercida en dos niveles de gobierno:

- Ámbito Nacional: Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT)
- Ámbito Local: Municipios

Al respecto la investigadora señala que sin duda la administración tributaria es parte del sistema tributario, así como señala el autor va ser importante estas variables que comprende la administración tributaria y por ende merece hacer una reflexión ya que por un lado la conducta del contribuyente es relevante para cumplir con los fines de la tributación que es proveer al Estado del dinero necesario para la defensa nacional, la conservación del orden público y la administración de sus diferentes servicios.

Igualmente, los instrumentos legales deben conllevar a la correcta aplicación, teniendo estricto correlato con su claridad y precisión. Al mismo tenor Massad (2004), señala que estas exigencias cobran en el campo del derecho tributario una importancia superlativa, pues se ha señalado en forma reiterada que “la complejidad e inestabilidad de los sistemas tributarios modernos y la existencia de normas confusas y contradictorias, producen frecuentes dificultades para la correcta determinación de las obligaciones impositivas”. (p.4).

## SUBCAPÍTULO II

### LAS MUNICIPALIDADES

#### 2.8. Las Municipalidades

##### 2.8.1 Concepto

Para el diccionario de la UNAM<sup>1</sup> “es la organización político - administrativa que sirve de base a la división territorial y organización política de los Estados miembros de la Federación. Integran la organización política tripartita del estado mexicano, municipios, estados y federación”.

Hernández (1997), señala que “el municipio es una persona de Derecho público que se constituye por un territorio determinado, que tiene como fin administrar sus propios recursos, pero que depende en mayor o menor medida de una entidad pública superior (entidades federativas)” (p. 113). Asimismo, Fraga (1978), infiere que “el municipio es una forma en que el Estado descentraliza los servicios públicos correspondientes a una circunscripción territorial determinada”. (p. 87).

Por su parte el doctor Acosta (1983), señala que “el municipio no limita su actividad a la prestación de servicios, sino que este realiza un sin número de actividades políticas, administrativas y culturales”. (p. 122).

El maestro Burgoa (1989), nos dice que:

“El municipio es una especie de circunscripción territorial de carácter política y administrativo que se ubica dentro del Estado y que entraña una forma de descentralización de los servicios públicos, o sea, lo que los tratadistas de derecho administrativo llaman: descentralización por región”. (p. 71).

En el Perú El artículo I del Título Preliminar de la Ley Orgánica de Municipalidades, aprobada por Ley N° 27972 define a los gobiernos locales (municipalidades provinciales y distritales) como entidades básicas de la organización territorial del Estado y canales inmediatos de participación vecinal en los asuntos públicos, que institucionalizan y

---

<sup>1</sup> Universidad Autónoma de México.



gestionan con autonomía política, económica y administrativa en los asuntos de su competencia, los intereses propios de las correspondientes colectividades; siendo elementos esenciales del gobierno local, el territorio, la población y la organización. Su finalidad es representar al vecindario, además de promover la adecuada prestación de los servicios públicos locales y el desarrollo integral, sostenible y armónico de su circunscripción.

Dentro de este marco, para nosotros el municipio es una institución jurídica, política, administrativa y social, que tiene la finalidad de organizar y representar al vecindario social, en una gestión autónoma de sus intereses, además el municipio es una forma en que el estado descentraliza los servicios públicos correspondientes a una circunscripción territorial determinada. En cuanto a su regulación jurídica, existen diversos sustentos como la propia Constitución lo reconoce como tal, la Ley Orgánicas de Municipalidades, etc.

### **2.8.2 Naturaleza**

Precisemos antes que nada que hay diferentes teorías al respecto, de las cuales optamos por la que nos parece la más idónea siendo la tesis ecléctica; la misma que es sustentada por Pantoja (2010), que armoniza dos tesis:

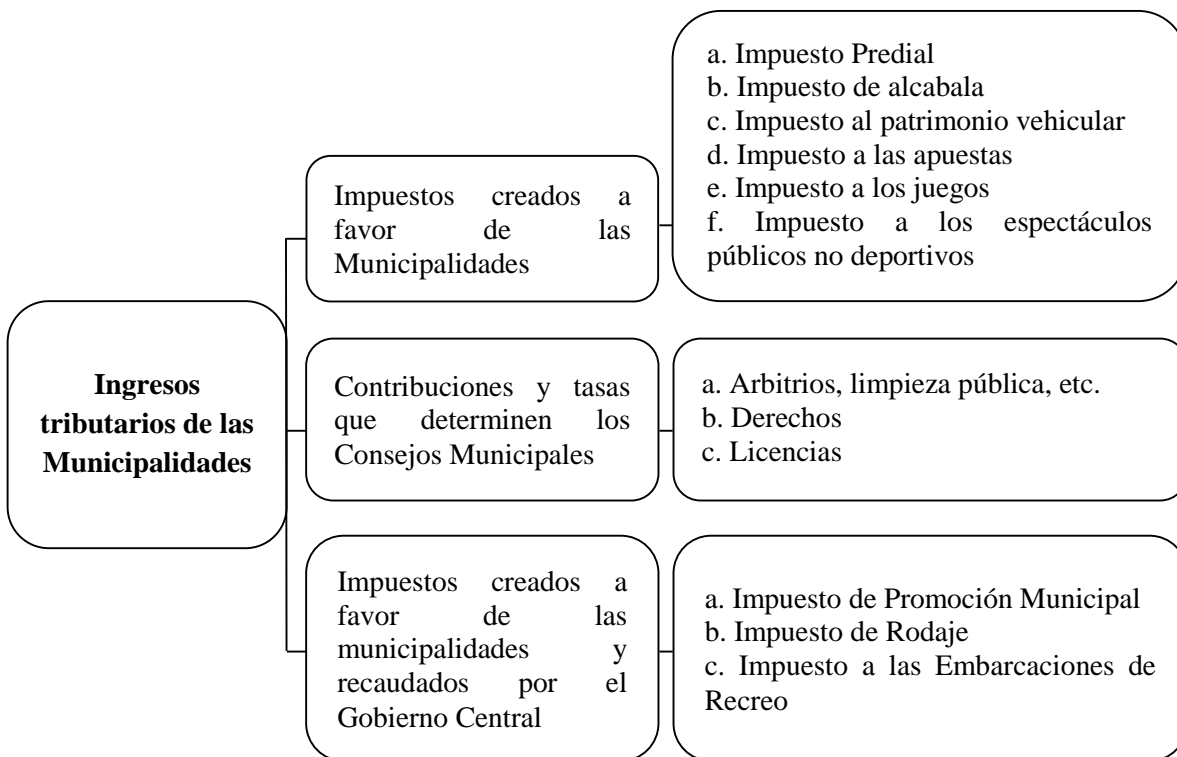
- a) “Tesis sociológica: El municipio es una formación natural anterior al Estado y no producto de éste, debido a que el creador no puede ser posterior a la creación.
- b) Tesis jurídica: El municipio es una creación del Estado; antes que la ley declare al municipio como tal, sólo existen congregaciones humanas asentadas en un territorio determinado. El municipio es una entidad territorial humana y jurídica creada por la ley, ya que antes de que la ley denomine municipio a un conglomerado social, éste no existe como municipio, es simplemente un centro de población, es la ley que le da tal carácter y la que le señala sus requisitos, así como su forma de ser”. (p. 122).

En este sentido desde el punto de vista de la tesis ecléctica el municipio es una formación natural, reconocida por el Estado, además que para la existencia de un municipio requiere dos elementos esenciales, primero tienen que existir las agrupaciones vecinales y el segundo elemento es el reconocimiento como municipio por la ley.

Compartimos la visión de la tesis ecléctica ya que es la más coherente, al unificar estas dos teorías que se complementan sobre la naturaleza del municipio, además de ser una persona de derecho público es la que posee mayor argumento empírico y teórico, ya que el municipio al igual que el Estado posee tres elementos constitutivos esenciales que son: territorio, población y gobierno, no se puede concebir un municipio sin uno de estos elementos.

## 2.9 La Tributación Municipal en el Perú

Cabe señalar que para financiar sus objetivos, los gobiernos locales cuentan con ingresos propios, y con transferencias del gobierno central. Sobre los primeros, debe recordarse que la Ley de Tributación Municipal, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF creó una serie de impuestos a su favor; además, estableció las reglas para la creación de contribuciones, tasas, arbitrios, licencias, multas y derechos, cada uno de los cuales tienen sus propias reglas.



*Figura: 01*

### Los ingresos en la tributación municipal en el Perú

**\* Elaboración propia**

Fuente: (Amasifuen, 2015, p. 85)

**2.10 Impuesto de los Gobiernos Locales**

El Art. 5 de la Ley de Tributación Municipal señala: “Los impuestos municipales son los tributos creados en favor de los Gobiernos Locales, cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa de la Municipalidad al contribuyente. La recaudación y fiscalización de su cumplimiento corresponde a los Gobiernos Locales”

Los impuestos municipales son, exclusivamente, los siguientes:

- a) Impuesto Predial.- Grava el valor de los predios urbanos y rústicos.
- b) Impuesto de Alcabala.- Grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio.
- c) Impuesto al Patrimonio Vehicular.- Grava la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, *station wagons*, camiones, buses y ómnibuses, con una antigüedad no mayor de tres (3) años.
- d) Impuesto a las Apuestas.- Grava los ingresos de las entidades organizadoras de eventos hípicos y similares, en las que se realice apuestas.
- e) Impuesto a los Juegos.- Grava la realización de actividades relacionadas con los juegos, tales como loterías, bingos y rifas, así como la obtención de premios en juegos de azar.
- f) Impuesto a los Espectáculos Públicos No Deportivos.- Grava el monto que se abona por presenciar o participar en espectáculos públicos no deportivos que se realicen en locales y parques cerrados.

Por todo lo expuesto, es importante hacer una opinión breve en relación a los impuestos mencionados a favor de las Municipalidades por el Art 5 de la citada ley, en primer lugar, diremos que significa que al pagar los impuestos municipales el contribuyente no recibirá una específica atención de necesidad urbana sino con lo recaudado por dichos impuestos se realizaran obras en general para la comunidad, definición que es concordante con el Código



Tributario vigente. Según Barrionuevo (2005), en cuanto a las atribuciones de recaudación y de fiscalización, “es necesario recordar que nos las únicas, existen otras como la facultad de determinación, de cobranza coactiva, etc”. (p. 17).

## **2.10.1 El Impuesto de Alcabala**

### **2.10.1.1 Evolución normativa del Impuesto de Alcabala**

Según Duran y Mejía (2015): “Hay interesantes antecedentes sobre lo que hoy llamamos Impuesto de Alcabala, pero el diseño directo y más importante de este tributo se produjo en la segunda mitad del Siglo XX. Así, entre el año 1947 y la actualidad, se produjeron cuatro grandes momentos”.

El primer momento va desde 1947 a 1968, y se caracteriza por la coexistencia del Impuesto de Alcabala con el Impuesto a la Plusvalía creado por la Ley N° 10804. En este periodo hay dos grandes etapas, una que va desde 1947 hasta 1964, en que coexisten el Impuesto a la Plusvalía con el Impuesto de Alcabala heredado del virreinato, y la otra que va de 1964 a 1968, en el que dicho Impuesto a la Plusvalía convive con el Impuesto de Alcabala creado por Ley N° 15225.

El segundo momento, que va desde 1968 a 1984, es el de la vigencia del Impuesto de Alcabala creado por la Ley N° 15225, que transita entre el periodo del Gobierno Militar de la Fuerza Armada y el inicio de la etapa democrática bajo la vigencia de la Constitución de 1979.

El tercer momento va desde 1984 a 1993, es el de la vigencia del Impuesto de Alcabala creado por el Decreto Legislativo N° 303, que incluye su conversión de impuesto nacional a destinado a los gobiernos locales.

Finalmente, el cuarto momento va desde 1994 hasta la actualidad, en el que se encuentra vigente el Impuesto de Alcabala aprobado por Dec. Leg. N° 776.

A continuación se presenta los principales hitos en la evolución normativa del Impuesto de alcabala en el Perú:



**Tabla 2****Principales hitos en la evolución normativa del impuesto de alcabala en el Perú:**

<b>DISPOSICIÓN LEGAL</b>	<b>ALCANCE</b>
Leyes de Indias de 1558	Estableció la contribución de las Alcabalas
Ley del 05 de mayo de 1850	Estableció la obligación de los escribanos para exigir el pago de la alcabala
Ley del 28 de setiembre de 1866	Reguló el pago previo del impuesto de alcabala, exigido por el escribano
Ley N° 10804 (12.04.1947)	Estableció el Impuesto a la Plusvalía
Ley N° 15225 (23.11.1964)	Estableció un nuevo régimen del Impuesto de Alcabala.
Ley N° 16900 (06.03.1968)	Derogó el Impuesto a la Plusvalía, incluyendo ese gravamen en la Ley N 15225 como Impuesto Adicional de Alcabala.
Ley N° 18101 (14.01.1970)	Dispuso medidas de fiscalización tributaria.
Ley N° 18176 (11.03.1970)	Excluye del Impuesto de Alcabala los contratos de compraventa que hubieran sido rescindidos, cuando ello se produzca antes de la cancelación del precio pactado.
Dec. Leg. N° 303 (08.08.1984)	Estableció un nuevo Régimen del Impuesto de Alcabala, transfiriéndose a las municipalidades la administración y la renta.
Ley N° 24030 (14.12.1984)	Estableció al Impuesto de Alcabala como recurso de los Fondos de Inversión, en el caso de las provincias.
Dec. Leg. N° 499 (19.11.19889)	Dispuso que la base imponible del Impuesto de Alcabala no sea menor al valor del autoevalúo, disponiéndose algunas inafectaciones.
Dec. Leg. N° 499 (19.11.19889)	Estableció un Impuesto Adicional al de Alcabala, para financiar el Fondo de Desarrollo Magisterial.
Dec. Leg. N° 776 (31.12.1993)	Estableció un nuevo régimen de Tributación Municipal. Los artículos 21° a 29° regulan el Impuesto de Alcabala.



Ley N° 27616 (29.12.2001)	Restituyó recursos a los gobiernos locales, estableciendo deberes de control a los Notarios y Registradores Públicos. En el caso del Impuesto de Alcabala, se eliminó el tramo inafecto y se restituyó la posibilidad de recaudación por parte de las Municipalidades Provinciales, caso en el que recibirían parte de la recaudación.
Ley N° 27963 (16.05.2003)	Restituyó el tramo inafecto al Impuesto de Alcabala, fijándolo en el equivalente a 10 UIT.
Dec. Leg. N° 952 (03.03.2004)	Estableció disposiciones de precisión buscando la eficiencia del Impuesto de Alcabala

---

**\* Elaboración: Propia**

Fuente: Revista Derecho & Sociedad, N° 43, Diciembre 2014/ISSN 2079-3634

Por consiguiente, para la investigadora la búsqueda de las evidencias de los antecedentes de la alcabala lleva a las conclusiones siguientes:

- El tercer momento a nuestro parecer es el más trascendental para este impuesto, ya que fue en el Gobierno del presidente Alberto Fujimori en el año de 1993, que se da la vigencia del Impuesto de Alcabala creado por el Dec. Leg. N° 303, que incluye su conversión de impuesto nacional a destinado a los gobiernos locales
- Por otro lado, de acuerdo a la revista Derecho& Sociedad, sus antecedentes legislativos se pueden encontrar hasta en las Leyes de Indias (normas españolas aplicables en la época del virreinato del Perú), con diferencias abismales en cuanto a concepto y aplicación con las actuales normas.
- Así mismo, desde el año 1850 ha existido en nuestro país la obligación respecto de los Notarios, Escribanos y Jueces (en algunas normas) de verificar el pago del Impuesto de Alcabala antes de elevar la Minuta a Escritura Pública o de inscribir la misma en el registro Público correspondiente. Según señala Alva (2002), esta obligación permaneció en “el tiempo hasta que se dictó la Ley de Tributación Municipal en 1993 en el Gobierno del Ing.



Alberto Fujimori, eliminando esta excelente forma de fiscalización del cumplimiento de obligaciones tributarias municipales”. (p. 3)

- La tasa del Impuesto de Alcabala siempre ha sido del 6%, es decir exactamente el doble de la que rige en nuestros días, pues es recién en el año 1993 que esta tasa se reduce al 3%. Además de ello Alva (2002), señala que “nunca ha existido un tramo denominado mínimo no imponible, el cual permite que algunas transferencias queden exentas del pago del impuesto de alcabala, por el contrario, desde 1850 se ha pagado dicho impuesto sobre el íntegro del valor de la transferencia”. (p.3)

### **2.10.1.2 El régimen jurídico vigente del Impuesto de Alcabala**

El Impuesto de Alcabala es un tributo originado en “el Medioevo y que se aplica hasta la actualidad, de realización inmediata, que grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles, urbanos o rústicos, a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad”. (Aylor, 1969). Dicho tributo es “de vieja data en el Perú, ya que se aplica desde la época del Virreinato cuando regían las Leyes de Indias”. (Amat y Juniet, 1773).

En nuestro país, su constitucionalidad ha sido confirmada por el Tribunal Constitucional (TC) que ha señalado que este impuesto es uno de tipo al patrimonio y que resulta evidente que el “patrimonio” se configura como uno de los principales índices de capacidad económica. (Expediente N° 3797-2006-PA/TC.)

Actualmente, el Dec. Leg. N° 771, que instituye el marco legal del “Sistema Tributario Nacional vigente”, ha señalado que forman parte de dicho sistema los tributos para los Gobiernos Locales establecidos de acuerdo a la LTM, entre los cuales se encuentra el Impuesto de Alcabala, como lo ha precisado el propio TC en el Exp N° 8674-2006-PA/TC, ya que “la recaudación del IA constituye renta de las municipalidades distritales, conforme el artículo 196° de la Constitución Política del Perú”.

En la actualidad el Impuesto de Alcabala está normado por los artículos 21° al 29° de la LTM, aprobada por el Dec. Leg. N° 776, cuyo Texto Único Ordenado, fue aprobado por el D. S. N° 156-2004-EF. No existe un Reglamento aprobado durante los años de vigencia de la Ley de Tributación Municipal, aunque el Tribunal Fiscal ( en las Resoluciones N° 3057-



3-2002 y 3987-3-2002) ha sugerido que se aplicarán las disposiciones del D. S. N° 041-89-EF, que fue el Reglamento del Dec. Leg. N° 303, que reguló expresamente el impuesto de alcabala hasta el 31 de diciembre de 1993, en tanto no se opongan a la propia LTM.

No obstante lo dicho, debe tomarse en cuenta que en la Resolución N° 4347-1-2006, el propio Tribunal Fiscal, de manera poco articulada, ha señalado que la LTM carece de disposición reglamentaria respecto al Impuesto de Alcabala. Como podrá observarse, las normas del Impuesto de Alcabala, pese a su imperfecta y ambigua redacción en la LTM, no cuentan con disposiciones reglamentarias actualizadas que colaboren en su interpretación ni con criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal suficientes para el mismo propósito. Finalmente, en este punto, cabe agregar que cada municipalidad tiene facultades suficientes para dictar las directivas o instrucciones necesarias para la mejor administración del Impuesto de Alcabala.

### **2.10.1.3 Definición del Impuesto de Alcabala**

La LTM señala en el Artículo 21: “El Impuesto de Alcabala es de realización inmediata y grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio; de acuerdo a lo que establezca el reglamento”.

En ese sentido, es importante resaltar resoluciones del Tribunal Fiscal que se refieran en este sentido. La RTF N° 07268-8-2010 cuando precisa que “se revoca la resolución apelada. Se indica que lo que grava el Impuesto de Alcabala es la adquisición de inmuebles urbanos o rústicos, por constituir una manifestación de riqueza que conlleva a concluir la existencia de capacidad contributiva; en consecuencia, en el caso de transferencia de cuotas ideales de un predio, la base imponible del referido impuesto estará constituida únicamente por la parte proporcional del valor de transferencia el cual no podrá ser menor al valor proporcional de autoavalúo del predio ajustado, de ser el caso”.

La RTF N° 7870-3-2001 indica que “el hecho generador del Impuesto de Alcabala debe ser entendido como la adquisición de propiedad o el poder jurídico que recae sobre determinado predio o inmueble en totalidad o parte de él”.



Como se ha podido observar, para nosotros el impuesto de alcabala es un tributo que grava el patrimonio al igual que el impuesto predial, específicamente la transferencia o flujo patrimonial a diferencia del predial, pudiendo a su vez dividirse en dos categorías, teniendo en cuenta la onerosidad o gratuidad de las transferencias sujeta al gravamen, como indica el autor Vidal (1992), las enajenaciones gratuitas imponen “la transmisión de patrimonios mortis causa (causa de muerte) o actos inter vivos (contratos)” (p. 5). Así mismo el Impuesto de Alcabala refleja en cierto modo una capacidad contributiva de parte del adquirente o comprador del bien inmueble, motivo por el cual “el legislador decidió afectar al comprador y no al vendedor del bien inmueble que es transferido”. (Alva, 2002).

Al mismo tenor el mismo autor refiere que “para comprender mejor este impuesto municipal a continuación desmenuzaremos el artículo 21 de la LTM que regula sus características propias”. (Alva, 2002).

#### 1.- Es un tributo de realización inmediata

De acuerdo a lo dispuesto por el texto del artículo 21° de la Ley de Tributación Municipal, “el impuesto de alcabala califica como un tributo de realización inmediata”. (Jarach, 1983).

Cabe precisar que en los tributos de realización inmediata se observa que el hecho generador del tributo se verifica en un momento específico de tiempo, en esta clasificación observamos al impuesto de alcabala, el impuesto general a las ventas, el impuesto selectivo al consumo, el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos.

#### 2.- Grava las transferencias de propiedad de los inmuebles urbanos o rústicos

Como un supuesto normativo para afectar este tributo se indica que el Impuesto de Alcabala grava las transferencias de propiedad de los bienes inmuebles, urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio.

El autor Ruiz de Castilla (s.f), refiere que:



“Se observa, el universo de las formas de transferencia de la propiedad es variada, incluso pueden tener diferentes combinaciones y nombres, pero si todas están orientadas a realizar la transferencia de las atribuciones inherentes del propietario al comprador o adquirente, ello determina que se afecta con el pago del Impuesto de Alcabala”. (p. 1).

De esto se desprende que, cuando la norma se refiera a las transferencias de propiedad, ello alude de manera general a cualquier mecanismo por el cual se realiza la transferencia de los derechos de propiedad que se tienen respecto de los bienes inmuebles materia de la operación, por lo que allí pueden estar incluidas distintas figuras jurídicas como: compraventa, permuta, dación en pago, permuta, transacción, prescripción adquisitiva de propiedad, aporte a sociedades, entre otras formas.

### 3.- Los predios urbanos y los predios rústicos

Este tributo afecta la transferencia de propiedad inmueble de predios ubicados tanto en la zona urbana como en el medio del agro.

- Predios urbanos: Califican como aquellos ubicados en los centros poblados y el uso al cual se le destina es: **(i)** vivienda, **(ii)** comercio, **(iii)** industria, o **(iv)** cualquier otro fin urbano. Al respecto Alva (2014), señala que:

También se encuentran dentro de esta categoría los terrenos sin edificar, que cuenten con servicios generales del centro poblado. Finalmente, ubicamos a los predios que estén terminados y recibidas sus obras de habilitación urbana, estén o no habilitadas legalmente.

- Predios rústicos: Ubicamos dentro de esta categoría a los terrenos ubicados en zona rural, que estén dedicados a: **(i)** uso agrícola, **(ii)** pecuario, **(iii)** forestal y de protección y **(iv)** los eriazos que sean susceptibles de destinarse a dichos usos que no hayan sido habilitados como urbanos o estén comprendidos dentro de los límites de expansión urbana.



#### 4.- Operaciones de transferencia a título oneroso o gratuito

Al revisar el supuesto normativo señalado por el legislador se aprecia que se considera para afectarse con el IA a las transferencias que se produzcan bajo cualquier título, ello equivale a decir que se puede ser tanto a título oneroso, es decir cuando se fija un precio determinado o también puede ser a título gratuito, sin existencia de un precio determinado, como puede ser el caso de una donación de un inmueble o la adquisición del mismo a través de un premio en una rifa o en una lotería o sorteo.

5.- La transferencia de propiedad de los inmuebles se afecta cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio.

- a. Título gratuito: Como puede ser una donación de un terreno, “la entrega de un departamento por parte de un banco a un cliente por participar en un sorteo al aperturar una cuenta de ahorros, entre otros”. (Alva, 2014).
- b. Título oneroso: Dentro de este tipo de operaciones tenemos a la compraventa, la permuta, la dación en pago, la transacción, entre otras.

Lo interesante que se precisa en este tema es que para considerar afectas las operaciones de transferencia de propiedad de inmuebles con el IA se incluyen a las reservas de dominio, conocidas también como reservas de propiedad en el ámbito civil.

Sobre el tema indicamos que conforme lo dispone el texto del artículo 1583° del Código Civil, la Compra Venta con Reserva de Propiedad es la compraventa en la que se pacta que el vendedor se reserve la propiedad del bien hasta que se haya pagado todo el precio o una parte determinada de él, aunque el bien haya sido entregado al comprador, quien asume el riesgo de su pérdida o deterioro desde el momento de su entrega; de este modo el comprador adquiere automáticamente el derecho a la propiedad del bien con el pago del importe del precio convenido.

La exposición de motivos que escribe Arias (1984); el autor precisa en cuanto al texto del artículo 1583° del Código Civil lo siguiente “(...) este artículo recoge la institución de la compraventa con reserva de propiedad, precisándose que el riesgo de la pérdida del bien lo



asume el comprador desde que el bien le es entregado, aun cuando por este acto no adquiriera la propiedad de él”.

Agrega que, la adquisición de la propiedad del bien por el comprador se produce automáticamente con el pago total del precio o una parte determinada de él, sin que se requiera una nueva declaración de voluntad. Existe duda en la doctrina respecto a si esta adquisición se produce con efecto retroactivo al momento de la tradición física o jurídica o solo a partir del pago de la última armada del precio. El Código opta por la segunda solución debido a razones prácticas, tales como los inconvenientes que traería la primera solución para efectos tributarios, adquisición de frutos por el vendedor, gravámenes constituidos por el vendedor, etc.

En función a lo indicado en párrafos anteriores, en caso que exista una operación de venta de inmuebles que consigne algún pacto de reserva de propiedad, se afectará dicha operación con el Impuesto de Alcabala, en aplicación de lo señalado por el texto del artículo 21° de la Ley de Tributación Municipal.

Sobre un tema complementario resulta interesante citar la RTF N° 07751-7-2008, la cual señala que “no existe afectación al Impuesto de Alcabala respecto a la transferencia de propiedad de un inmueble, mientras no se dé cumplimiento a la condición suspensiva establecida por las partes, toda vez que recién allí habría operado la transferencia de propiedad”. Aquí se observa que, si bien existió un contrato de compraventa, el mismo no se afectó con el Impuesto de Alcabala, en tanto no se cumplió la condición suspensiva señalada en él.

#### **a) Sujeto pasivo**

El artículo 23° de la LTM, indica que “Es sujeto pasivo en calidad de contribuyente, el comprador o adquirente del inmueble”.

Por esta razón equivale a decir que la Administración Tributaria encargada del cobro del impuesto de Alcabala exigirá el pago del mismo a quien tenga la calidad de comprador o adquirente del inmueble. En el caso del comprador se observa que la adquisición del predio





se ha realizado de manera onerosa, lo cual implica una valorización del precio pactado por las partes y un desembolso de dinero por la adquisición del predio.

Por su parte tratándose del caso del adquirente del bien inmueble, se puede presentar en el caso de la adquisición gratuita del mismo, como puede ser el caso de una donación, el adquirir la propiedad a través de un sorteo al calificar como ganador del mismo, entre otros.

En caso que se presente el caso en el cual el vendedor del predio afecto al pago del Impuesto de Alcabala decidiera, a través de una cláusula contractual, que dicho tributo será asumido por el vendedor y no el comprador, por un tema de estrategia comercial o de poder concretar la venta del predio lo más pronto, se tendría por no válida dicha cláusula, toda vez que las normas tributarias tienen por naturaleza el carácter de imperativas, lo cual no admite pacto en contrario.

#### **b) Sujeto activo**

El texto del artículo 29° de la Ley de Tributación Municipal precisa que el impuesto constituye renta de la Municipalidad Distrital en cuya jurisdicción se encuentre ubicado el inmueble materia de la transferencia. En el caso de Municipalidades Provinciales que tengan constituidos Fondos de Inversión Municipal, éstas serán las acreedoras del impuesto y transferirán, bajo responsabilidad del titular de la entidad y dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al último día del mes que se recibe el pago, el 50% del impuesto a la Municipalidad Distrital donde se ubique el inmueble materia de transferencia y el 50% restante al Fondo de Inversión que corresponda.

La RTF N°10032-7-2009, ha señalado que “la Municipalidad Provincial es acreedora del IA cuando tenga un Fondo de Inversión Municipal”.

En este último supuesto, la LTM ha contemplado que las municipalidades provinciales, al ser acreedoras del impuesto, transferirán bajo responsabilidad del titular de la entidad y dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al último día del mes que se recibe el pago, el 50 por ciento del impuesto recaudado a la municipalidad distrital en cuyo territorio se ubique el inmueble materia de la transferencia que generó el gravamen y, el 50% restante, al Fondo de Inversión que corresponda.

En ese sentido Duran y Mejía (2015), señalan que:

“La titularidad de la prestación tributaria por el Impuesto de Alcabala puede corresponder a las municipalidades distritales o provinciales, que son órganos de los Gobiernos locales. Una municipalidad distrital asume la administración de dicho tributo cuando la municipalidad provincial a la cual pertenezca no tenga constituido el denominado Fondo de Inversión Municipal, caso contrario, será la municipalidad provincial la que administre este tributo”. (p.361).

#### **2.10.1.4 Nacimiento de la obligación tributaria**

De acuerdo a la Municipalidad Metropolitana de Lima, donde ha emitido la Directiva N° 001-006-00000012 a través del servicio de Administración Tributaria la cual ha establecido en su artículo 5, cuando nace la obligación tributaria según cada caso:

La obligación tributaria nace en la oportunidad en que se produce la transferencia o se pacta la reserva de propiedad. En el primer supuesto se considera realizada la transferencia, según el caso, en la siguiente oportunidad:

- a) En los contratos de compraventa, permuta, contratos con dación en pago, en la fecha de celebración del acuerdo, que conste en el documento privado o minuta.
- b) En los contratos de donación, en la fecha que se otorgue la escritura pública.
- c) En los contratos de arrendamiento financiero, en la fecha del documento en el que se hace efectiva la opción de compra.
- d) En la promesa unilateral, en la fecha del consentimiento del destinatario.
- e) En las transferencias provenientes de procesos judiciales o adjudicaciones realizadas por remate dentro de un proceso judicial o procedimiento de ejecución coactiva, en la fecha de expedición de la resolución judicial o administrativa que ordena la entrega del bien a favor del adjudicatario.
- f) En los acuerdos de fusión, escisión y otras formas de reorganización de sociedades, en la fecha fijada para la entrada en vigencia del acuerdo.



- g) En los aportes para la constitución de personas jurídicas o aportes a su capital o disolución de la sociedad, en la fecha que se otorgue la escritura pública.
- h) En la transferencia de bienes futuros, en la fecha del documento que acredite la existencia del bien.
- i) En los demás actos mediante los cuales se transfiera propiedad, en la fecha de su realización, que conste en el documento privado o minuta.

Por su parte la RTF N° 4162-6-2003 precisa que “La obligación tributaria por concepto de Alcabala nace en la fecha de suscripción del contrato de compraventa”.

### **2.10.1.5 Base Imponible**

El texto del artículo 24° de la Ley de Tributación Municipal considera que la base imponible del IA está constituida por el valor de transferencia, el cual no podrá ser menor al valor de autovalúo del predio correspondiente al ejercicio en que se produce la transferencia ajustado por el Índice de Precios al por Mayor (IPM) para Lima Metropolitana que determina el Instituto Nacional de Estadística e Informática.

Alva (2014), refiere que lo expresado por este artículo implica que se debe realizar una comparación entre:

-“El valor de transferencia: Por el cual se adquiere el bien inmueble, que como sabemos puede ser a título oneroso (cuando la transacción determina un precio o valorización) o a título gratuito (en donde no existe de por medio algún desembolso de dinero para que se produzca la transferencia de propiedad), como puede ser el obtener el inmueble como premio en un sorteo, rifa o lotería.

- El valor del autovalúo del predio: Registrado en la respectiva municipalidad de la jurisdicción donde se encuentra ubicado, el cual deberá ser reajustado con la aplicación del Índice de Precios al por Mayor (IPM). Es pertinente indicar que la propia legislación indica que el reajuste se aplica sobre el valor del autovalúo, lo cual determinará que no se debe realizar ajuste al valor de transferencia”. (p. 4).



Con respecto al ajuste, debemos precisar que éste es aplicable a las transferencias que se realicen a partir del 1 de febrero de cada año y para su determinación, se tomará en cuenta el índice acumulado del ejercicio, hasta el mes precedente a la fecha que se produzca la transferencia. Ello determina que si la transferencia de los inmuebles se hubiera realizado en el mes de enero no existiría necesidad de realizar el ajuste respectivo.

#### **2.10.1.6 Tasa y pago del impuesto**

De acuerdo con la revisión del artículo 25° de la Ley de Tributación Municipal, se precisa que la tasa del impuesto es de tres por ciento (3%), siendo de cargo exclusivo del comprador, sin admitir pacto en contrario. Así como señala que no está afecto al Impuesto de Alcabala, el tramo comprendido por las primeras diez (10) UIT del valor del inmueble, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo precedente

Sobre el mínimo no afecto AELE (2008), indica que:

No está afecto al Impuesto de Alcabala el tramo comprendido por las primeras 10 UIT del valor del inmueble. Dicha inafectación se computa después de efectuar el ajuste del autovalúo del inmueble, si corresponde utilizar este valor como base imponible. En caso se transfirieran dos o más inmuebles en una sola operación, el tramo de inafectación deberá aplicarse por cada uno de los inmuebles.

Si se adquiere el derecho de copropiedad de un inmueble de dos o más copropietarios, la inafectación se aplica independientemente por cada copropietario, según criterio recogido en la RTF N° 7870-3-2001. (p.3).

#### **2.10.1.7 Inafectación**

Cabe destacar que es conocida también como No Sujeción, significa que estamos ante supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de determinado tributo. Esto es, que el legislador no ha previsto a determinado hecho, situación, operación, dentro



del ámbito de afectación del Tributo que ha creado en el ejercicio de la potestad tributaria que posee.

Como sabemos, la norma que crea un determinado tributo, debe establecer los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria, el aspecto objetivo o material, el subjetivo o personal, el temporal y el espacial. En este orden de ideas, si ante un caso concreto, acontecido en el mundo real, no se cumplen o no se dan los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria, se dice que estamos ante un supuesto de inafectación o No Sujeción. Basta que falte uno de los aspectos de la hipótesis de incidencia para que el hecho acontecido, no constituya un hecho imponible

El Tribunal Constitucional peruano a través del expediente N° 08391-2006-PA/TC ha señalado que “en el mundo fáctico se produce un hecho, pero en el mundo del Derecho- no se llega a realizar un “hecho imponible”.

Respecto a la inafectación en la LTM el autor Vera Novoa los clasifica en inafectación objetiva e inafectación subjetiva de acuerdo a lo que establece la ley citada.

La inafectación objetiva se ve comprendida en la LTM, donde señala lo siguiente:

Artículo 27.- Están inafectas del impuesto las siguientes transferencias:

- a) Los anticipos de legítima.
- b) Las que se produzcan por causa de muerte.
- c) La resolución del contrato de transferencia que se produzca antes de la cancelación del precio.
- d) Las transferencias de aeronaves y naves.
- e) Las de derechos sobre inmuebles que no conlleven la transmisión de propiedad.
- f) Las producidas por la división y partición de la masa hereditaria, de gananciales o de condóminos originarios.
- g) Las de alcúotas entre herederos o de condóminos originarios.



En esta misma línea Duran y Mejía (2013), señalan que “la inafectación en cuanto al anticipo de legítima. Aunque queda claro que, si la transferencia se efectúa con dispensa de colación, la operación se encontrara gravada con el impuesto de alcabala” (p. 123).

La perspectiva que estos autores adoptan nos parece acertada, ya que para efectos de la presente investigación es importante su posición al respecto, confirmando por ello que el anticipo de herencia con dispensa debe ser gravada por la alcabala.

Por otro lado, de acuerdo a Vera Novoa (2012): “La inafectación subjetiva contemplada en el Artículo 28 que señala que se encuentran inafectos al pago del impuesto, la adquisición de propiedad inmobiliaria que efectúe las siguientes entidades”:

- a) El Gobierno Central, las Regiones y las Municipalidades.
- b) Los Gobiernos extranjeros y organismos internacionales.
- c) Entidades religiosas.
- d) Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú.
- e) Universidades y centros educativos, conforme a la Constitución. (p. 2).

Al respecto debemos indicar que la inafectación objetiva se trata de las operaciones de inmuebles que por su naturaleza no merece su afectación, que en mayor medida recae en figuras del derecho civil, y por otro lado la inafectación subjetiva que recae directamente sobre las operaciones de transferencias de inmuebles que hacen en Instituciones estatales que por su naturaleza de la institución no se grava.

### **2.11 El Impuesto sobre las herencias, donaciones y legados**

Desde una perspectiva general es importante señalar que en el Perú el 12 de febrero del año 1916 se dio la Ley 2227 que creó el impuesto sobre las herencias, donaciones y legados, que fue modificada posteriormente por la Ley N° 8758. Al respecto el autor Alva (2011), precisa que, “si bien en el común de las personas lo conocían como el Impuesto a las “Mandas Forzosas” (p. 3), es cierto que este último concepto tuvo su origen en connotaciones de naturaleza religiosa, posteriormente se convirtió en una herramienta que le permitía captar ingresos al fisco, hasta su total derogación.

**a) El impuesto y las tasas aplicables**

La Ley N° 2227 en su artículo 1° señala que “las transmisiones de toda clase de bienes, acciones y derechos que se verifiquen por sucesión, a título de herencia, legado o donación, están sujetas al impuesto materia de esta Ley, con arreglo al grado de parentesco entre el causante donante y adquirente, y con sujeción a los tipos que enseguida se expresa el grado de parentesco y la tasa”. En el caso de las sumas de dinero que se otorguen a través de legados, excluyendo las que tengan por fin objetos de beneficencia y obras públicas, deberán aplicar la tasa del 10%.

Así mismo, resaltar que el texto del artículo 2° de la Ley 2227 determinó que también estaban sujetos a este impuesto y por los mismos tipos las anticipaciones de legítima y lo que se entregue por razón de dote de toda clase de bienes, acciones y derechos.

Cabe precisar que en la fecha que se dictó la Ley N° 2227 el patrón monetario en el Perú era la Libra Peruana. Al respecto Alva (2001) señala que: “(...) la libra peruana fue la moneda de oro emitida por Perú con un peso de 7,9881 gramos entre los años 1898 y 1930 para circulación interna. Era equivalente a 10 veces un sol de plata y también fue emitida en forma de billetes, circulando la moneda de oro de manera paralela a las monedas de plata”. (p. 4).

**b) Base imponible**

Respecto a la base imponible sobre la cual se deberán aplicar las tasas antes señaladas, la propia norma en sus artículos 5° y 6° precisa que se deberán tomar en cuenta las cantidades entregadas por la liquidación de las pólizas de seguros, sea cuales fuere la forma y denominación del contrato, que se entreguen a los herederos del asegurado o a la persona a cuyo favor se extendió la póliza. También estarán sujetos al impuesto materia de análisis todos los bienes, sean muebles o inmuebles radicados en el país, y las acciones o derechos que en él se posean, aun cuando la sucesión se haya abierto en el extranjero.

**c) Penalidades**

Para tal efecto, existía una especie de penalidad a los bancos y demás instituciones de crédito, al precisarse que dichos entes no podrán hacer entrega de las pólizas, bienes,



acciones o derechos, mientras que los herederos no cumplan con exhibir el comprobante del pago del Impuesto. El castigo hacia ellos era de pagar el propio tributo y el 2% de la suma entregada como multa.

### **-Vigencia del tributo**

Este tributo fue derogado en la época del segundo gobierno del arquitecto Fernando Belaunde Terry (1980 - 1985), por tener la característica de ser anti técnico y de muy difícil recaudación. Ello determinaría también que las tasas iniciales estaban orientadas tomando como base las Libras Peruanas y nuestro país había pasado por diversos procesos inflacionarios, los cuales obligaron a que se varíe también la moneda a utilizarse. Cabe indicar que a raíz de la publicación de la Ley N° 29477, Ley que inicia el proceso de consolidación del espectro normativo peruano, se señala en su artículo 2° una lista de normas que se encuentran derogadas tácitamente. Así, se menciona que no forman parte del ordenamiento jurídico vigente una serie de normas que se encuentran derogadas de manera tácita, dentro de las que se encuentra la Ley N° 2227.

Sobre la base de lo explicado ha sido relevante tocar este tema, ya que tanto en la doctrina, así como un ex candidato a la Presidencia de la República en el año 2011 expresaron sobre la restitución del Impuesto a la Herencia a partir de cierto nivel cuya fijación debe hacerse con criterios de equidad. Si bien hasta el segundo gobierno del Presidente Belaunde en el que se dejó de lado porque era muy complicada su recaudación, por la economía en la técnica de recaudación se vio conveniente dejarlo sin efecto, ello por el hecho que era más costoso administrarlo que lo que finalmente se recaudaba.

En este sentido la muerte pone fin a la existencia de las personas, pero no la de sus bienes, los cuales luego de algún proceso legal de Declaratoria de Herederos o de Apertura de Testamentos son transferidos a sus herederos forzosos o legatarios (en este último caso por la existencia de la voluntad del causante en el testamento). Al respecto en el país una persona recibe bienes como consecuencia de la transferencia por la muerte de un pariente, no debe pagar tributo alguno respecto de esta “adquisición”, aun cuando ello signifique un incremento de su patrimonio, ya sea minoritario o de gran envergadura.





Las definiciones expuestas no llevan a reflexionar y preguntarnos si fuera posible el regreso de este impuesto, teniendo en cuenta que en la legislación comparada hay países que cuentan con un impuesto a las herencias como: Argentina - Provincia de Buenos Aires - Impuesto a la transmisión gratuita de bienes (herencias, legados y donaciones), Bolivia - Impuesto a las Sucesiones y a las Transferencias Gratuitas de Bienes, Brasil - Impuesto de Transmisión Causa Mortis y Donaciones, Chile - Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, Venezuela - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Cuba - Impuesto sobre Transmisión de Bienes y Herencias, España - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Estados Unidos - Impuesto sobre las Sucesiones, Guatemala - Impuesto sobre las Herencias, Legados y Donaciones, Honduras - Impuesto sobre las Herencias, Legados y Donaciones, India - Impuesto sobre Donaciones, e Italia - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, etc.

### SUBCAPÍTULO III

#### LA SUCESIÓN

##### 2.12 Derecho de Sucesiones

El derecho de sucesiones está constituido “por el conjunto de normas jurídicas destinadas a regular el destino del patrimonio de una persona, en todo aquello que resulta susceptible de transmisión patrimonial con posterioridad” (Fernández, 2003). Al respecto Cicu (1961), la define como “aquella parte del derecho privado que regula la situación jurídica consiguiente a la muerte de una persona física”. (p.100). Por otro lado, Bevillequia (1939), como el “conjunto de principios según los cuales se realiza la transmisión del patrimonio de alguien, que deja de existir”. (p. 7).

Al respecto diremos que aparte de estar de acuerdo con los citados autores, el Derecho de Sucesiones efectivamente es un conjunto de disposiciones jurídicas aplicadas a la situación jurídica de los herederos a partir de la muerte del causante, además de resaltar su relación con otras ramas dentro del derecho privado como el derecho civil por tener instituciones que son comunes, así con el derecho de personas: el nacimiento de la capacidad, el domicilio, la ausencia y la muerte, con el derecho de familia: la relación consanguínea, el matrimonio y la adopción, con los derecho reales: por cuanto la sucesión es un modo de adquirir las cosas, con el derecho de obligaciones: en la medida que las obligaciones son también objeto de transmisión; con la caducidad: por la existencia de plazos perentorios; y finalmente, con el acto jurídico, pues sus normas son aplicables al testamento

Por otro lado, el Derecho Sucesorio es una disciplina jurídica autónoma que trata la sucesión entendida como la transmisión patrimonial por causa de muerte, teniendo en cuenta que transmisión constituye la sucesión, el patrimonio transmitido la herencia, y quien recibe la herencia es el heredero o legatario. Así mismo este se sigue relacionando con otras ramas del derecho público, así como el derecho internacional privado, por lo que es importante su tratamiento como tal y su desarrollo en esta presente investigación.



## 2.13 La Sucesión

### 2.13.1 Concepto

En su sentido gramatical, de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, la voz sucesión indica la “entrada o continuación de una persona o cosa en lugar de otro”. De modo tal que significa transmisión de algún bien o bienes de manera que su titular, por este acto, deja de serlo den favor de otro, hay pues un fenómeno de sustitución o de subrogación. Según Savigny hay “una transformación puramente subjetiva de una relación de derecho”. (Fernández, 2003). Por lo que según Demolombre (1880), la sucesión es “el hecho jurídico por el cual los derechos y las obligaciones pasan de unas personas a otras. Aquellas a quienes se les transmite estos conceptos suceden a los anteriores titulares”. (p. 91).

Por un lado Coviello (1938), señala que la “identidad de la relación jurídica y la diversidad de los sujetos, constituyen los caracteres de la verdadera sucesión”. (p. 60). Así mismo, Bofante (1965), explica que, en la sucesión, “se continua la relación misma del antecesor, por lo que sucede también en derechos que de otro modo serian intransmisibles, y en todos los derechos, así adquiridos continua siempre para el sucesor el mismo título de adquisición del causante”. (p. 553).

En conclusión, señalaremos que el término sucesión, tema materia de análisis, implica la transmisión de las relaciones jurídicas y patrimoniales por causa de muerte del causante a sus herederos, quienes lo suceden y pasan a ocupar su lugar y que por consiguiente lo subrogan en la misma posición jurídica, como al respecto señala Savigny, además que el vocablo sucesión comprende los actos intervivos y los mortis causa. Sin embargo, debemos precisar que entre personas vivas se usa la palabra cesión o transmisión, mas no sucesión. Por otro lado, diremos que la sucesión es la transmisión patrimonial por causa de muerte. El patrimonio es “el contenido principal de la sucesión. Hay derechos patrimoniales y derechos extra-patrimoniales, por regla general los primeros se transmiten y los segundos no”. (Lanatta, 1981).



### 2.13.2 Elementos

Según Ferrero (2004), los elementos de la sucesión son “el causante, los sucesores y la herencia”. (p. 658).

#### 1.- El causante

Pues bien el causante es el actor de la sucesión, quien la causa o la origina, en otras palabras, es la persona que fallece o a quien se le ha declarado judicialmente su muerte y que con ello da origen a la sucesión. Se le denomina también *de cujus*. Al respecto Messineo, (1971), distingue los términos expresando que “la voz *difunto* se refiere a la sucesión ya abierta, y la palabra *autor* al efecto de la transferencia de los derechos del difunto ya la consiguiente adquisición por parte del sucesor”. (p. 106).

#### 2.- Los sucesores

Son también, llamados los causahabientes (pueden ser herederos y/o legatarios) y son aquellos a quienes se les transmite los bienes, derechos y obligaciones que son materia de herencia. Por otro lado, Barbero (1967), señala que existe otra categoría “los *sucesibles*, estos vienen a ser aquellos que pueden ser llamados a suceder”. (p. 17). En abstracto, agrega el autor citado, todos son sucesibles, ya que si no por ley, pueden ser llamados a la sucesión por testamento. Demolombre (1879), considera que “las expresiones sucesibles y coherederos son sinónimos, significando ambas la idea de coparticipes con derecho a la partición”. (p. 41).

#### 3.- La herencia

Está constituido por el patrimonio o masa hereditaria dejado por el causante, que comprende el activo y el pasivo del cual es titular el *cujus* al momento de su fallecimiento, el cual será objeto de transmisión.

### 2.13.3 Clases

Ferrero (2012), establece las siguientes clases de sucesión:

#### 1.- Testamentaria

Resulta claro que el Derecho de Sucesiones está regido por un principio regulador fundamental: la voluntad del causante. Éste es el elemento que prima para determinar la

forma y entre quienes debe distribuirse el patrimonio hereditario.

Así pues dicha declaración está condicionada a ciertas formalidades y limitaciones, dentro de las cuales debe formularse. Las primeras han sido creadas para garantizar fehacientemente que se trata, en efecto de la voluntad del causante; y las segundas, para proteger a las personas más allegadas al mismo. La voluntad debe deferirse mediante un acto jurídico: el testamento, en cuyo caso nos encontramos ante una sucesión testamentaria, testada o voluntaria.

## **2.-Intestada**

De hecho en la mayoría de los casos, la voluntad del causante no es conocida cabalmente por cuanto éste ha fallecido sin dejar testamento; o de haberlo hecho, resulta éste incompleto o nulo. Mediante un conjunto de normas que regulan la transmisión hereditaria, el legislador ha creado una voluntad supletoria: la ley. Esta rige la sucesión a falta de testamento. Cuando ello ocurre nos encontramos ante una sucesión denominada intestada.

## **3.-Mixta**

Así mismo, la sucesión es mixta cuando el testamento no contiene institución de herederos (se supone que comprende solo instituciones de carácter no patrimonial o que deja solo legados), o se ha declarado la caducidad o invalidez de la disposición que lo instituye, o cuando el testador que no tiene herederos forzosos o voluntarios instituidos en testamento, no ha dispuesto de todos sus bienes en legados. En estos casos, la sucesión es testada en una parte e intestada en otra, rigiéndose por el testamento y por la declaración de herederos.

## **4.- Contractual**

Al respecto el autor menciona que la sucesión contractual se encuentra expresamente prohibida en nuestra legislación, a tenor de lo prescrito en los artículos 678°, 814° y 1405° del Código Civil. El primero dispone que no hay aceptación ni renuncia de herencia futura; el segundo señala que es nulo el testamento otorgado en común por dos o más personas; y el tercero expresa que es nulo todo contrato sobre el derecho de suceder en los bienes de una persona que no ha muerto o cuya muerte se ignora.

#### 2.13.4 Las ordenes sucesorias

En lo que se refiere a las órdenes sucesorias estas implican las preferencias que existen entre los herederos sobre la masa hereditaria dejada por el causante. Estas preferencias están en función a “las relaciones de parentesco consanguíneo, parentesco civil, o de vínculo matrimonial que existe entre el heredero y el causante”. (Revoredo, 1986).

Por otro lado, nuestro Código Civil en el artículo 816° establece seis.

**Tabla 3**

#### **Órdenes sucesorias y la prelación de herederos**

<b>Ordenes</b>	<b>Heredan</b>
1° Orden	Los hijos y demás descendientes
2° Orden	Los padres y demás ascendientes
3° Orden	El cónyuge
4° Orden	Los parientes colaterales del segundo grado de consanguinidad (los hermanos)
5° Orden	Los parientes colaterales del tercer grado de consanguinidad (los tíos y sobrinos)
6° Orden	Los parientes colaterales del cuarto grado de consanguinidad (los primos hermanos, los sobrinos nietos y tíos abuelos)

**\* Elaboración propia**

Fuente: Artículo 816 del Código Civil.

Por otro lado, a estas instancias es importante ya para concluir en cuanto al tema de la sucesión como es que este se relaciona en materia tributaria, pues al respecto se dirá que: La sucesión en el plano tributario se origina cuando se produce el deceso del contribuyente, y como consecuencia de este hecho, todos sus derechos y obligaciones se transmiten al sucesor (o sucesores) quien se subroga al fallecido en las relaciones jurídicas que le correspondían. Esta situación se dará tanto en el ámbito activo (derechos, créditos, saldos a favor, entre otros) como en el ámbito pasivo (deudas y obligaciones).



## 2.14 La herencia

Ferrero (2012), señala que se denomina masa hereditaria total al:

“Acervo bruto, común o líquido, el cual está constituida por el conjunto de bienes y obligaciones de las que el causante es titular al momento de su fallecimiento, incluyendo todo lo que el difunto tiene, o sea, el activo; y todo lo que debe, o sea, el pasivo. Se caracteriza este acervo porque en él se confunden los bienes propios del difunto con bienes que pertenecen a otras personas, y no al causante o a este conjuntamente con otras personas”. (p. 115).

Según Enneccerus citando a Demolombre (1879), señala que la masa hereditaria es “el patrimonio de un difunto, en cuanto objeto de la sucesión” (p. 41); asimismo la herencia está conformada por el acervo de bienes. (Bebilaquia, 1939). Por su lado Valencia, (1977), la define como “el conjunto de derechos patrimoniales que deja una persona al morir y que son objeto de transmisión o de sucesión” (p. 133).

Es por ello que señalaremos que efectivamente la herencia recibe varias denominaciones, como se vio; así como, representa o viene a constituir el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que fueron del causante y que, como consecuencia del fallecimiento de su titular, son susceptibles de ser transmitidos. Es importante también recalcar como señala el autor Somarriba al referirse que los bienes y derechos vendrían a ser el activo del patrimonio; y al referirse a las obligaciones, corresponde al pasivo del patrimonio.

Para el autor Ferrero (2012), “la herencia se divide en:

a) Herencia bruta o patrimonio hereditario bruto:

Es el conjunto de bienes y derechos de los cuales el causante fue titular en vida. Considera el patrimonio sin el pasivo

b) Herencia neta o patrimonio hereditario neto:

Es cuando al patrimonio hereditario bruto se le ha deducido el pasivo, es decir, las obligaciones dejadas por el causante y las cargas de la herencia que surgen como consecuencia del fallecimiento del titular de los bienes. Se incluye los

denominados bienes reales, es decir, aquellos que se otorgaron a título de liberalidades, como el caso del anticipo de legítima o de la donación propiamente dicha”. (p. 657)

## **2.15 La legítima**

El artículo 723° del Código Civil prescribe: La legítima constituye la parte de la herencia de la que no puede disponer libremente el testador cuando tiene herederos forzosos

Cabanellas (1989), sostiene que la legítima es “la parte de la herencia que se debe por disposición de la ley a cierta clase de herederos” (p. 224), definición amplia que, como es de observar, cabe aplicarla tanto a la sucesión testamentaria como a la intestada.

Josserand, refiere que la reserva legitimaria (así la denomina) presenta el triple carácter de ser de orden público, personal e intransmisible.

Por su parte Ferrero (1993), señala un doble fundamento de la legítima como “a) la solidaridad familiar; y b) evitar a través de la legítima que el patrimonio sufra una atomización excesiva”. (p. 531).

En nuestra opinión la legítima es una limitación para favorecer a la familia, ya con la legítima se protege a la familia, puesto reposa en la realidad familiar, en el sentido que el Estado desea fortalecer los vínculos familiares, y como señala Puig Peña: “hermosa realidad de hecho” que se traduce en prescripciones legales.

### **2.15.1 Naturaleza jurídica**

Debe señalarse que, la legítima implica “una obligación para el causante quien, ante la presencia de herederos forzosos, no podrá disponer libremente de sus bienes”. (Aguilar, 2010). Por otro lado, implica también un derecho de los legitimarios de cautelar su porción, cuota o reserva legitimaria, la que si es afectada puede ser reclamada por los legitimarios para que se les reconozca o reintegre la diferencia si aquella es disminuida.





La legítima es inherente a la calidad de heredero forzoso e inseparable de ella. Esto se expresa diciendo que la legítima es *pars hereditatis* y no *pars bonorum*. De tal manera que quien renuncia a la herencia, renuncia a su legítima. Este concepto no proviene del Derecho romano, en que la legítima era *pars bonorum*, sino del Derecho francés, en el que el concepto de legítima se desprende del Código de Napoleón, artículos 913 y siguientes, de donde pasó, más explícitamente indicado, a los de Argentina, artículo 3591; Colombia, artículo 1239; Chile, artículo 1181; Ecuador, artículo 1226; Uruguay, artículo 884 y Venezuela, artículo 883.

De acuerdo con ello, como conclusión diremos que la legítima es una restricción al derecho de propiedad, más precisamente a la facultad de libre disposición, en tanto que el propietario del bien no puede disponer como mejor le parezca, pues ante la presencia de familiares cercanos (los llamados herederos forzosos) no tiene libertad para efectuar actos de disposición a título de liberalidad, ni en vida ni para después de muerto, lo que equivale a limitarlo en su derecho de libre disposición pues corre riesgo de estar celebrando un acto jurídico que puede ser atacado si en vida dispone más allá de lo que no puede disponer por testamento. En ese supuesto, el exceso no vale según lo refiere el artículo 1629 del Código Civil, y si está desconociendo las cuotas legitimarias o excediéndose de los límites, los legitimarios pueden atacar esa voluntad testamentaria como lo señalan los artículos 806 y 807 del Código Civil.

## **2.16 Anticipo de legítima**

### **2.16.1 Definición**

Según la doctrina especializada el anticipo de legítima es:

“El bien o bienes de cualquier clase que se entrega en vida a un heredero forzoso, sin embargo, el anticipo de legítima nace propiamente con el fallecimiento del causante, a efectos de la colación, salvo dispensa del causante. El anticipado debe tener la calidad de futuro heredero forzoso en el momento de la donación o del anticipo de herencia, porque de no ser así, no puede considerarse que media esta figura”. (Ferrero, 2012, p. 675).



Esta figura jurídica, no es otra que “una calificación al contrato de donación. Por tanto, se trata de un acto jurídico en el cual intervienen el donante y el donatario”. (Laurent, 1876). Resulta claro, que esta figura ha sido recogida por el Código de Napoleón, el italiano, el chileno, el Código Civil peruano de 1852, con algunas variantes, considerando su tratamiento normativo actual.

En el Perú, el Código de 1852 incluyó “la donación entre los modos de adquirir la propiedad, no considerándola como un contrato”. (Olaechea, 1936). A pesar de ello, poco tiempo después la donación va ser visto como contrato de donación en nuestra legislación peruana. En esta misma línea se vio con claridad que “la donación presuponía, como requisito indispensable, la aceptación del donatario, cuyo hecho implica la concordia de voluntades”. (Olaechea, 1936). Es decir, la donación es un contrato unilateral, pues solo una de las partes se obliga. No obstante, ello no significa que no haya acuerdo de dos voluntades. Esta se va dar necesariamente.

Para entender mejor lo antes citado veamos este ejemplo: la donación efectuada al nieto cuando su padre vive, no es colacionable toda vez que, en ese momento no puede ser heredero forzoso o resulta ser tal (artículos 816 y 817 del Código Civil). Sin embargo, si la donación, o mejor dicho, el anticipo de legítima, se efectuó, cuando ya había muerto su padre debe colacionarse porque el nieto está habilitado para heredar mediante la forma de suceder por representación o estirpe.

Del análisis precedente de los autores citados, la investigadora señala que el Código Civil vigente y según la posición mayoritaria de la doctrina tanto nacional como extranjera, la denominación de anticipo de legítima, es correcta, toda vez, que dicho término abarca tanto los anticipos no dispensados y que, por lo tanto, se realizan con cargo a la legítima; así como los dispensados, en donde queda intacta la legítima, pero se afecta la cuota de libre disposición.

Sin embargo, la figura jurídica del anticipo de legítima también es criticada al considerarse su autonomía, ya que, parte de la doctrina indica que el anticipo no es más que una



liberalidad” (Revoredo, 1986) y, por lo tanto, sin sustantividad propia, y por ende, no merece una regulación normativa separada.

Sobre todo lo expuesto anteriormente diremos que se debe considerar que es cierto que anticipo de legítima es una liberalidad, además tiene características propias o diferenciadas de otras figuras similares en el derecho, y, por tanto, resulta ser especial, máxime cuando, es una figura netamente vinculada al derecho de sucesiones, es decir no debe ser confundido como una donación solo porque la norma dice que en su formalidad para el anticipo de herencia se aplica lo regulado para el contrato de donación.

### **2.16.2 Naturaleza jurídica**

El anticipo de herencia es “un acto de liberalidad por parte del anticipante a favor del anticipado, es decir, que este último recibe algo y no tiene que dar o pagar nada a cambio de lo que recibe”. (Aguilar, 2011, p. 486). El anticipado recibe una ventaja económica, es decir, se beneficia; mientras que el anticipante sufre una pérdida económica o ve disminuido su patrimonio. Parte de la doctrina señala que el anticipo de legítima es:

“Un contrato, toda vez, que necesariamente deben intervenir en este, dos partes, cada una de ellas puede estar conformado por una o más personas, siendo el anticipante y el anticipado. Debe existir además el acuerdo de voluntades de ambas partes. Y finalmente se suma a ello, una característica importante que lo diferencia de un simple contrato, elevándolo a un contrato sui generis, porque para su existencia y validez, debe darse entre personas que tengan entre sí la calidad de herederos forzosos”. (Fernández, 2003, p. 92).

El anticipado recibe una ventaja económica, es decir, se beneficia; mientras que el anticipante sufre una pérdida económica o ve disminuido su patrimonio.

Estamos de acuerdo con lo antes citado, ya que el anticipo de legítima es un contrato autónomo con sus propias características, siendo parte del Derecho Sucesorio ya que su característica fundamental es que se da entre herederos forzosos, así como autores extranjeros también señalan que se trata de un contrato sucesorio. Esto es importante

resaltar ya que existen autores dicen que no es un contrato sucesorio o pacto sucesorio, por cuanto, se celebra en vida del causante y con la intervención del futuro heredero, transmitiéndose bienes o derechos, pues al respecto diremos que si es parte del derecho sucesorio porque si bien se realiza en vida del causante, como un anticipo con dispensa donde queda intacta la legítima, pero se afecta la cuota de libre disposición.

### 2.16.3 Revocación

Sobre la revocación Hinostroza (1997), señala que:

“Al considerar al anticipo de legítima equiparable a la donación en el Perú , se debe aplicar las normas civiles peruanas aplicables al contrato de donación; por ende, es posible revocar la donación por el donante, atendiendo a las causas para suceder y las de desheredación, conforme lo establece el artículo 1637 del Código Civil; sin embargo, esta facultad de revocación que la ley concede al otorgante tiene un plazo de caducidad, que es a los seis meses desde que sobrevino algunas de las causales para ambas figuras (indignidad y/o desheredación)”. (p. 113).

Al respecto es preciso, añadir, que “la facultad de revocación que se otorga al donante, en vida, no pasa como consecuencia de su fallecimiento a sus herederos, según lo establecido en el artículo 1638 del Código Civil”. (Acosta, 1983).

Así como, el contrato de donación puede quedar sin efecto, por acuerdo de las partes, aunque dicha postura ha sido y es criticada por cierto sector de la doctrina extranjera, basándose, es que un contrato gratuito por el que se transfiere la propiedad de bienes iniciado por la voluntad del donante y con la aceptación del donatario.

Sin embargo, el Código Civil en su artículo 1631, permite la reversión de la donación, por ende, del anticipo de legítima solo a favor del donante; si fuere a un tercero es nula.

### 2.16.4 Formalidad

Según nuestra legislación, la formalidad del anticipo de legítima y en aplicación de las normas que regulan el contrato de donación, es diferente según la clase de bienes (muebles e inmuebles). Esta resulta ser:



1. Para el caso de los bienes muebles, el anticipo de la legítima o la donación:
  - El artículo 1623 del CC dice que puede hacerse verbalmente, cuando su valor no exceda el 25% de la unidad impositiva tributaria vigente al momento que se celebre dicha figura jurídica
  - El artículo 1624 del Código Civil dice que deberá hacer por escrito de fecha cierta, bajo sanción de nulidad, sí el valor de los bienes muebles excede el 25% de la unidad impositiva tributaria vigente al momento en que efectúa el contrato, además se debe especificar la valorización del bien o los bienes que se donan o se dan en anticipo de legítima (referencia: artículo 1624 del CC).
2. Para el caso de los bienes inmuebles, el anticipo de legítima o la donación, debe hacerse por escritura pública con indicación expresa e individual del inmueble o inmuebles donados, de su valor real y el de las cargas que ha de satisfacer el donatario, bajo sanción de nulidad. Es decir, que la validez del anticipo de legítima, solo rige desde la fecha del otorgamiento de la escritura pública.

## **2.17 Colación**

### **2.17.1 Antecedentes históricos**

#### **a) La colación en el Derecho Romano**

Ferrero (2004), señala que:

“La colación tiene su origen en el derecho pretoriano, evolucionando luego a través del derecho Justiniano, en donde es institucionalizado con las características principales con las que se dan en el derecho contemporáneo. Su creación tuvo como finalidad evitar los efectos de la acción denominada querella por ineficacia del testamento”. (p. 966).

Asimismo, Holgado (1986), señala que el pretor estableció la obligación de los hijos emancipados de traer a colación parte de los bienes que ellos hubieran adquirido a partir de la emancipación, porque de lo contrario estarían en situación de ventaja con relación a los hijos no emancipados ya que los bienes que estos adquirirían durante ese estado integraban el



patrimonio propio del *pater familia*, de manera que en estas circunstancias, en la partición de la herencia de este, resultaban perjudicados los no emancipados.

En este sentido respecto a los autores citados, es importante señalar que se observa que conforme al Derecho Romano, cuando eran varios los herederos concurrentes a una misma herencia, asumían la obligación de aportar al patrimonio hereditario las donaciones recibidas que hubieran sido hechas por el donante causante. No obstante, para no perjudicar a los no emancipados se dio el inicio de la *collatio bonorum* o *collatio emancipati*, que luego se extiende a la *collatio doti*, culminando con la *collatio de Justiniano*, en donde se reafirma el principio de equidad como sustento vital de la colación como a continuación se desarrollara

### 2.17.2 Clases de colaciones

Según Zannoni (1982), las clases de colación en el Derecho romano fueron los siguientes:

a) *Collatio bonorum o collatio emancipati*

Al respecto se configura cuando el padre tiene hijos emancipados y no emancipados. La adquisición por los primeros era considerado derecho propio de éstos, mientras que lo adquirido por los no emancipados correspondía al patrimonio del padre; muerto éste, su herencia era distribuida en cuotas iguales entre todos sus descendientes indistintamente, lo cual generó situaciones de injusticia que el pretor advirtió dando lugar a que en el futuro no se concediera la *bonorum possessio* al hijo emancipado mientras éste no prometiese conferir una parte de sus bienes propios adquiridos a sus coherederos no emancipados, lo cual debía ser proporcional a lo que él recibiría en la herencia de su padre. Debía mediar una estipulación.

b) *Collatio doti*

En esta misma línea también diremos que es de origen pretoriano, por la constitución de la dote sponsalicia a favor de la hija, porque con este otorgamiento resultaba disminuido el patrimonio del causante y,



consecuentemente, afectado el derecho hereditario de los otros descendientes. También procedía cuando la hija recibía donaciones o herencia de la madre o de otros ascendientes. De esta manera tiene la misma orientación que en el primer caso, pues pretende mantener una suerte de equivalencia de intereses hereditarios entre los descendientes.

c) *Collatio de Justiniano*

En torno a la compilación de Justiniano nos presenta una nueva visión. El heredero que había recibido de su ascendiente una donación en vida era considerado como un simple anticipo de herencia, un adelanto de la posesión de bienes hereditarios y, por tanto, debía deducírsele de su derecho hereditario para así compensar a los restantes herederos no beneficiados en vida con valores equivalentes a los de la donación para el efecto de la “nivelación”.

### 2.17.3 Concepto

Según De Diego (1959):

“La colación deriva de la expresión latina “collatio” y esta, de “confiro”, “i”, “ere” (que significa “llevar, junto a otra persona o cosa, algo: encargo, autoridad, bienes” de modo tal que, en la propia dirección y sentido, significa aportar a una masa de bienes otros que salieron de ella y, por tanto, también aportar, llevar o poner los herederos en la masa hereditaria, lo que con anterioridad tenían recibido del causante de la herencia”. (pp. 393-394).

Por su parte Cornejo (1959), señala que la colación, es “el acto por el cual el heredero forzoso o legal, que ha recibido por vía distinta de la herencia uno o más bienes, los añade a la masa hereditaria, de tal modo que no reciba más de lo que recibe un heredero de la misma clase o condición”. (p. 124). De donde se desprende que la finalidad es la de impedir que queden burladas las disposiciones legales y que se cumpla un ideal de justicia

En el mismo sentido Zannoni (1982), define a la colación como “la imputación de las donaciones realizadas en vida por el causante a cualquiera de los herederos forzosos que



concurrer a la sucesión, respecto de la parte o porción que al beneficiario de la donación (donatario) correspondiere en la herencia”. (p. 723).

Dentro de este marco la investigadora señala que si bien son numerosos los autores que han tratado este tema de diferente manera; empero, hay coincidencia al señalar que la colación es una expresión que significa conferir, o sea poner o agrupar ciertas donaciones *al relictum*, a fin de formar la masa a dividir. En otras palabras, implica agregar a la herencia propiamente dicha, tal como ha sido definida, todas las liberalidades otorgadas por el causante en vida a todos sus herederos forzosos, a fin de restablecer la igualdad entre ellos, es decir significa la reconstitución de la legítima y se va dar solamente cuando concurren varios de estos, pues si es uno solo, este recoge toda esta herencia.

Es importante comprender que la intención de la colación se materializa cuando una persona realiza una donación a uno de sus herederos forzosos, quien no tiene intención de favorecerlos sino más bien de adelantarle su parte en la herencia. Es la operación, mediante la cual un heredero, llamado a la sucesión en concurrencia con otros, restituye al caudal partible los bienes o valores recibidos del difunto a título gratuito.

Del mismo modo la investigadora comparte la opinión ya que la colación, en definitiva, así pues, es el acto por el cual el heredero forzoso añade a la herencia los bienes dados como anticipo de herencia por el testador a título de liberalidad y antes de su muerte o, alternativamente, sus valores, con la finalidad de que, si existen varios herederos, no reciba ninguno de ellos por concepto de legítima más de lo que corresponda a los otros de igual clase o condición.

## **2.17.4 Fundamento**

### **2.17.4.1 Teorías**

Fernández (2003), citando a Colin y Capitant (1922), nos dice que “son varias las teorías que afrontan el problema desde distintos puntos de vista” (p. 79). Las cuales veremos a continuación:





### **1.- Teoría de la voluntad presunta**

Esta teoría es de inspiración romanista y la más extendida en la doctrina. La presunción está referida a la intencionalidad presunta del donante de mantener la igualdad entre los herederos cuando éste donó en vida algún bien a sus herederos. Es la presunción de un adelanto de herencia y no de un mejoramiento en el haber del beneficiado.

En otras palabras, es que esta presunción no crea un derecho sustancial, no mejora al beneficiado, sólo le anticipa lo que le corresponderá como cuota hereditaria a su muerte. Los críticos de esta tesis sostienen que la colación es impuesta sin ninguna referencia a la voluntad del causante, la cual no entra en juego sino para que no sea considerada como dispensa y ésta tampoco interviene por vía de presunción sino mediante el acto jurídico de la dispensa.

### **2.- Teoría de la defensa de la legítima**

Es pues que su finalidad se afirma en proteger el derecho a la legítima cuando se vea vulnerada o disminuida por las donaciones efectuadas en vida a terceras personas. Sus objetantes señalan que éste no es el propósito de la colación. No protege, al menos directamente, a la legítima porque para este efecto existe la acción de reducción a la cual pueden recurrir los herederos forzosos afectados.

### **3.- Teoría de la copropiedad familiar**

Con respecto a esta, señala que constituye más bien una justificación sociológica, y en virtud de ella, cada miembro de la familia tendría un equivalente derecho de goce y una idéntica expectativa respecto de la partición en la herencia futura, salvo la facultad reservada al padre de imponer bajo ciertos límites su voluntad para el reparto de la herencia en manera diversa y para dispensar al descendiente beneficiario de la donación de la colación.

Visto de esta forma diremos que esta tesis sólo tiene un valor indicativo de naturaleza sociológica inspirada en una obligación moral, en otras palabras, carece de base propiamente jurídica.



#### 4.- Teoría de la donación colacionable considerada como anticipo de legítima

Por su parte las donaciones del causante en vida, en beneficio de alguno de sus herederos, sólo constituyen un anticipo hereditario de todo o parte de lo que le corresponderá a su muerte.

Evidentemente la colación así se instituye como un efecto directo e inmediato de la donación misma y con ello, el corrector incondicional e irrevocable propio de toda donación. Se sostiene que esta teoría constituye “la objetivación de la tesis que fundamenta la colación ligada a la voluntad presunta del causante” (Colin y Capitant, 1922), pues la idea del anticipo responde a la tendencia de igualar y mantener el equilibrio respecto a las cuotas hereditarias de todos los herederos forzosos.

En atención a las teorías descritas con anterioridad, la opinión de la investigadora es que la teoría de la voluntad presunta y la teoría de la donación colacionable considerada como anticipo de legítima se relacionan. Sin embargo de acuerdo a la información recabada diremos que la primera, es la tesis más difundida en la doctrina, señalando que la obligación de colacionar radica en la voluntad presunta del causante en el momento que hizo la donación a favor de alguno de sus herederos forzosos; es decir que al hacerlo debía ser considerado simplemente como un anticipo de herencia y, por tanto, susceptible de colación cuando el beneficiado concurría con otros a la sucesión del donante causante, a no ser que, por voluntad expresa de este, aquel fuera dispensado de esta obligación. Solo procedía respecto de los descendientes. El fundamento descansa pues en una presunción *juris tantum*.

En nuestra opinión se expresa por otra parte que es la última tesis referida a teoría de la donación colacionable considerada como anticipo de legítima es la que encierra realmente la verdadera estructura y fundamento de la colación, en razón de que por ejemplo un padre en vida seda un bien en beneficio de alguno de sus herederos, el cual solo constituye un anticipo hereditario de todo o parte de lo que le corresponderá a su muerte, salvo dispensa de aquel, como señala el Artículo 831 de Código Civil peruano, además que esta teoría en el fondo busca la voluntad presunta del causante ya que el anticipo busca igualar y

mantener el equilibrio respecto a las cuotas hereditarias de todos los herederos forzosos.

### 2.17.5 Naturaleza jurídica

Según Zannoni (1982), la colación es “una institución autónoma del derecho de sucesiones con características propias que la diferencian de otras figuras jurídicas” (p. 723), como se verá a continuación:

- a) Concurrencia plural de herederos forzosos a la herencia del causante, porque lo que se persigue es el reparto igualitario de la herencia entre los legitimarios; ya que por la colación se nivela las cuotas. La nivelación implica pluralidad. Si solo es uno el legitimario, le corresponderá percibir toda la herencia y carecerá entonces de objeto la colación.
- b) Preexistencia de donaciones efectuadas por el donante (causante) a favor de alguno de los que en el momento de su muerte tengan la calidad de herederos forzosos.
- c) La colación no opera de pleno derecho. Debe ser demandada por el coheredero, en cuyo favor la ley reconoce; caso contrario, no funcionará. Corresponde la colación solo a los herederos forzosos, no así a los legatarios ni acreedores de la sucesión (artículos 831 y 843 del CC).
- d) Reviste naturaleza de acción personal y no real, configurando “un derecho de crédito adscrito al sistema *ad valorem* existente”. (Zannoni,1982).
- e) La fuente de la colación es la ley y por su finalidad procede tanto en la sucesión testamentaria como en la intestada, porque la razón fundamental de su existencia es que todos los herederos forzosos lleguen a la herencia del causante en las mismas condiciones.
- f) Es más, una situación jurídica que un simple acto, por la posición de ventaja económica en que se encuentra el heredero forzoso que ha recibido un anticipo de herencia frente a los demás y que le obliga a realizar la colación.

Así mismo Ferrero (2002), señala que “en cuanto a la naturaleza jurídica de la colación, estamos de acuerdo con Barbero en el sentido que la colación no es un acto, sino más bien una situación jurídica “. (p.156).

Fernández (2003), también dice que: “La colación es una institución autónoma con



características propias, elementos, objetivos y procedimientos propios que la diferencian de otras figuras jurídicas. Es una acción de complemento de la legítima. Alude a la integración de la cuota hereditaria, precisamente el complemento”. (p.72).

A lo expuesto diremos que la colación es una situación jurídica que constituye realmente un derecho que goza de autonomía, pues por la colación se recompone la masa hereditaria neta y por la partición de bienes se divide o se distribuye la misma entre los herederos forzosos con derecho a ella, cada una de ellas cumple funciones diferentes en el proceso hereditario.

Así como Zannoni la define como la imputación de las donaciones realizadas en vida por el causante a cualquiera de los herederos forzosos que concurren a la sucesión, respecto de la parte o porción que al beneficiario de la donación (donatario) corresponde en la herencia. En virtud de esta imputación, se añade a la masa hereditaria todos los valores donados por el causante a cualquiera de los legitimarios que tiene llamamiento a la herencia, los que obvio, se sumarán al valor total constitutivo del caudal relicto

#### **2.17.6 Características**

Según Fernández (s.f), las características de la colación son:

- a) Su finalidad no es tutelar la legítima, sino nivelar las cuotas hereditarias de todos los herederos forzosos que concurren a una misma sucesión “cuando han mediado anticipos de herencia”.
- b) En el derecho comparado este criterio es seguido por los Códigos Civiles de España (artículo 1035), Italia (artículos 737 a 740), Argentina (artículos 3476 y 3477), Uruguay (artículo 1100) y Bolivia (artículo 1254).
- c) Requiere que todas estas liberalidades dadas como anticipo de herencia sean agregadas a la herencia neta, a fin de restablecer la igualdad de las cuotas hereditarias entre todos los herederos forzosos del mismo orden sucesorio y grado de parentesco.
- d) Implica tres operaciones: (i) computación; (ii) imputación; y, (iii) compensación.
- e) Se presume que la intervención del donante al hacer la donación a alguno de sus



herederos forzosos ha sido, no para mejorar, sino, simplemente, anticiparle su derecho hereditario. Este es el fundamento subjetivo de la colación.

f) El fundamento objetivo radica en la ley que dispone la nivelación de las cuotas hereditarias cuando mediaron anticipos de herencia y, en consecuencia, su campo de aplicación se da tanto en la sucesión testamentaria como en la intestada.

g) Sus normas no son de orden público porque no están destinadas a proteger directamente la legítima, sino “la nivelación de esos haberes hereditarios” y por eso es que cabe la dispensa de colación, lo que no sucede con la acción de reducción (artículo 1629 del Código Civil) que tutela necesariamente el derecho legitimario (artículo 733 del Código Civil).

h) La colación es un derecho compensatorio para los herederos forzosos no beneficiados con los “anticipos” y una obligación para el heredero forzoso beneficiado.

i) La colación genera un derecho de crédito, por eso la colación es personal y no favorece a quienes no la soliciten.

j) La colación implica:

j.1. Computación: Implica agregar a la herencia neta o caudal relicto partible los bienes o valores dados en anticipo de herencia.

j.2. Imputación: Es el segundo momento por el cual sobre la base de la cuota legitimaria que correspondería al heredero forzoso beneficiado en ese “anticipo”, se le dará únicamente la parte restante suficiente para que cubra su cuota o, por contrario, devuelva el exceso, si aquella es mayor a la cuota legitimaria que podría corresponderle. Incluir en la cuota hereditaria del heredero favorecido dichos bienes o su valor.

j.3. Compensación: En ella se entrega a los otros herederos forzosos no beneficiados con esos “anticipos”, bienes y valores equivalentes a los dados.

k) La colación no es realmente un acto, sino, más bien, como señala Barbero (1967), es una



“relación jurídica porque genera un derecho personal de crédito frente al heredero forzoso beneficiado con el anticipo que asume una obligación” (p. 49), la cual no proviene de su voluntad sino de una sumisión dispuesta por la ley. Correlativamente, surge un derecho por parte de los herederos que no fueron beneficiados. Hay pues un derecho-deber.

l) Finalmente, la colación es divisible porque procede sólo a petición de parte interesada y nunca de oficio pues sólo los herederos forzosos están facultados para hacerlo valer, mediante la llamada acción de colación o de compensación y no favorecen a los legatarios ni a los acreedores de la sucesión (artículo 843 del Código Civil). Sólo beneficia a los herederos forzosos del mismo orden sucesorio y grado de parentesco.

Siguiendo el criterio de Barbero, estamos de acuerdo con todo lo citado, además es importante señalar que la colación, según el artículo 831 del Código Civil, está referida a las donaciones u otras liberalidades efectuadas por el causante en vida a alguno de sus herederos forzosos. Son consideradas como “anticipos” o “adelantos”. El anticipo de herencia implica un contrato unilateral en donde intervienen dos personas: donante y donatario. Sus efectos son unilaterales porque la prestación sólo obliga al donante, esta precisión es importante tenerlo en cuenta, ya que la investigación sobre la presente, trata sobre esta situación jurídica.

### **2.17.7 Objeto**

Debe señalarse que el artículo 831 del Código Civil de 1984, 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 el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquel”. Este precepto legal “tiene su antecedente inmediato en el artículo 775 del Código Civil de 1936, aun cuando ha sido parcialmente modificado, pues este lo limitó a los descendientes” (Fernández, s.f), comprende en principio toda clase de donaciones y de otras liberalidades, salvo las expresamente excluidas.

Cabe considerar que en nuestro derecho existe un concepto extensivo de los objetos susceptibles de colación, porque incluye no solo las donaciones; sino también otras clases de liberalidades, al igual que el artículo 775 del Código Civil de 1936. Lo único que



importa, tal como señala el artículo 831 que estamos comentando, es que el donante sea el futuro causante y que el donatario, al momento de la apertura de la sucesión, sea heredero forzoso y concorra con otros de igual calidad.

Dentro de esta perspectiva es vital decir que la donación es un acto de liberalidad, pero no toda liberalidad es un contrato. Al respecto Fernández (s.f), menciona que la liberalidad es “el género y la donación es una especie” (p. 105). El legado es una liberalidad, pero solo puede ser configurada por testamento, o sea por acto *mortis causa*, así pues, liberalidad a la que alude el artículo 831 es la que proviene de un acto entre vivos, porque es otorgada por el propio causante mientras vive.

Dicho de otro modo, en la donación, se da un desplazamiento de la propiedad de bienes por parte del donante en beneficio del donatario. Hay pues, como resultado, el empobrecimiento de aquel y un enriquecimiento por parte de este. En cambio, en otras clases de liberalidades no se da esta situación, no media contrato; por ejemplo, en el caso del acreedor (del causante) que deja prescribir su derecho a cobrar al colacionante el crédito o la destrucción material de un título valor que le suscribió como deudor aceptante en una hoja, el desistimiento de una acción civil sobre pago de una deuda. En estos casos, no se requiere la aceptación del obligado.

Resumiendo lo tratado se dirá que la colación es una obligación legalmente exigible entre los herederos forzosos porque estos tienen derecho a una cuota legitimaria establecida por norma legal imperativa respecto de la cual el causante no puede libremente disponer en razón de su intangibilidad, como lo establece el artículo 733 del Código Civil, sino el objeto de la colación sería el de reintegrar de manera ficta a la herencia neta todas las donaciones o liberalidades que fueron otorgados por el causante en vida a favor de quienes a su muerte tendrán la calidad de herederos forzosos para que lleguen tanto los anticipados, como los no anticipados, en las mismas condiciones y con las mismas expectativas hereditarias.

También respecto a este análisis del objeto de colación Zannoni (1982), afirma que debe



destacarse que “no significa que la colación constituya una defensa de la legítima misma”. (p. 723). Añade el autor que, si bien “la colación se exige entre los legitimarios, su finalidad conjuga históricamente dos directivas: la presunta voluntad del causante de no mejorar a ninguno de ellos” (p. 723), salvo que expresamente la dispusiese así en su testamento; y, por ende, la igualdad entre todos los herederos.

Así pues, además de ello la colación es aplicable tanto a la sucesión testamentaria como a la sucesión intestada porque en ambos pueden existir herederos forzosos, y así lo señala los artículos 724, 729 y 816 del Código Civil vigente

Igualmente comprende todas las donaciones u otras liberalidades. Esas otras liberalidades distintas a las donaciones son algunas a título oneroso que llevan encubierta alguna gratuidad: por ejemplo, la remisión de una deuda.

## **2.18 Dispensa**

### **2.18.1 Concepto**

Ferrero (2012), refiere que la dispensa significa:

La declaración del causante de que los bienes que dona no sean colacionados, y que puede otorgarse dentro de la cuota de libre disposición. Quiere decir que, conferida dentro de estos términos, es necesario calcular hasta donde alcanza este beneficio para determinar si el valor de los bienes donados está dentro de él.

Planiol y Ripert (1933) recalcan que “la donación con dispensa no es a título de herencia, sino una mejora aparte de su porción”. (p. 633). La distinción resulta importante desde el punto de vista tributario.

Como se observa de lo antes citado diremos que la regla general de la colación es que esta procede siempre que el causante hubiera dispuesto de bienes a título gratuito a favor de sus herederos forzosos, sin embargo existe la excepción a esta regla y es que la colación no se lleva a cabo si existe dispensa por parte del causante, cabe decir que otros autores también ven a la dispensa como una forma de extinción de la colación, pues ya sea visto como excepción o forma de extinción de la colación a la dispensa, en el fondo sería lo mismo.





Es importante tener en cuenta que nuestro Código Civil al respecto indica que en los casos de dispensa expresa y solemne hecha por el causante en cualquier oportunidad después de hecha la donación, puede hacerse por testamento u otro instrumento público y siempre que no exceda la cuota de libre disposición, porque el exceso invade la legítima que es intangible (artículo 832 Código Civil del Perú).

En este sentido es pertinente resaltar que en el derecho comparado existen disposiciones similares, Código Civil de España (artículo 1036), Italia (artículo 337), Argentina (artículo 3484), Uruguay (artículo 1101), Brasil (artículo 1789), Bolivia (artículo 1255, inciso 11).

En el mismo sentido Fernández (2003), señala que la dispensa consiste en:

Aquella manifestación expresa del causante realizado por testamento o en otro instrumento público mediante la cual el causante en vida otorgó un anticipo de herencia hacia determinado heredero forzoso, eximiéndolo de la obligación de colación dependiendo de la voluntad de éste y no de la ley y trae como consecuencia los siguientes efectos:

- El heredero forzoso beneficiado con la dispensa acumulará el beneficio de la liberalidad a sus derechos propios de la sucesión y no será considerado realmente como un anticipo de la herencia, sino como un complemento de su cuota hereditaria legal.
- Los coherederos del beneficiado con la dispensa carecerán de derecho para exigirle la colación, es decir, podrán pedirle compartir el valor de la donación con la que fue beneficiado, salvo si hubiera excedido el valor de la cuota de libre disposición, quedando entonces limitado su derecho sólo en cuanto a éste mediante una acción de reducción. (p. 78).

Sobre dicha base, en cuanto a la dispensa de colación diremos que es un acto autónomo porque depende sólo de la voluntad del donante, tal como lo confirma la posibilidad de ser efectuada con posterioridad a la donación y la de tener un efecto de carácter *mortis causa*, porque se configura a la muerte del donante a través del testamento.

El heredero beneficiado con la dispensa recibirá su cuota hereditaria íntegra sin que sus

coherederos puedan imputarle su derecho a la colación

En todo caso, la dispensa es pues, un acto de naturaleza personal cuyo contenido típico es la voluntad del donante de exonerar al donatario de la obligación de colacionar, es decir, que no surja la relación derecho-deber entre el beneficiario y los demás coherederos, de modo que, la sucesión se desenvuelva como si la donación dispensada no hubiera ocurrido. Así lo señala la Casación N° 4020-0, donde refiere que “el anticipo de legítima sin dispensa de colación entiende que la voluntad del testador es que los bienes anticipados retornen a la masa hereditaria al momento de abrirse la sucesión, regla que no admite supuesto alguno en contrario, por ser norma imperativa. Por ello, al existir una nueva heredera forzosa y dado que el testador no incluyó la dispensa de colación respecto a los bienes anticipados, éstos deberán retornar a la masa hereditaria”.

### **2.18.2 Requisitos**

Con referencia al artículo. 832 del Código Civil: “La dispensa está permitida dentro de la porción disponible y debe establecerla expresamente el causante en testamento o en otro instrumento público”.

Además de describir que se ha verificado que su antecedente inmediato se encuentra en el artículo 776 del Código Civil de 1936, con modificaciones, en este se hacía referencia a las mejoras, que en el Código Civil actual ya no existen. Las “mejoras” es una institución castellana de origen medieval que fue incorporada en nuestros Códigos Civiles de 1852 y 1936.

En virtud al precepto legal que venimos analizando establece que la obligación de colacionar que tiene el heredero forzoso, cuando recibe una donación del causante, admite una excepción; la cual se da cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) Manifestación expresa del testador por la que dispensa de la colación al heredero forzoso beneficiado.
- b) Exige una formalidad solemne, la cual se da cuando este lo expresa por medio de un testamento o en otro instrumento público.
- c) Que esta dispensa no exceda la cuota de libre disposición; ya que esto afectaría la cuota legitimaria y por eso resultaría inoficiosa, supuesto en el cual es aplicable la acción de



reducción del artículo 1629 del CC.

d) Esta disposición legal guarda concordancia con los artículos 725 y 726 del CC, que regulan precisamente el valor de la cuota de libre disposición cuando concurren hijos u otros descendientes o el cónyuge, que son los dos tercios de la herencia, y cuando concurren a falta de estos los padres u otros ascendientes, será la mitad de la misma.

e) No regula expresamente el caso de concurrencia del cónyuge con padres u otros ascendientes. La respuesta es que, en tal caso, la cuota de libre disposición será de un tercio y no de la mitad, porque la legítima del cónyuge será siempre dos tercios por aplicación de los artículos 724, 725, 729, 730, 816, 822 y 824 del CC.

f) Respecto a cuándo debe manifestarse la dispensa de colación, diremos de la lectura del artículo 832 del CC se desprende que puede hacerse desde la fecha del mismo otorgamiento de la donación hasta el momento de la muerte del causante, porque el testamento puede ser otorgado en cualquier oportunidad o mediante otro instrumento público.

g) La dispensa de colación que el donante haya efectuado por escritura pública puede ser modificada posteriormente por testamento, más no viceversa, porque un testamento no puede ser revocado sino por otro testamento. La revocación del testamento o de una parte de él solo puede hacerse de esa forma, a no ser que el testador lo rompa, destruya, inutilice o lo retire del despacho notarial, cuando se trata de un testamento cerrado (cfr. artículos 799, 802 y 804 del CC).

h) En el Código Civil actual, la institución de las mejoras ha desaparecido en virtud de la igualdad de derechos y deberes respecto de todos los hijos, como se señala en el artículo 6 de la vigente Constitución Política del Estado. Además, porque no se justifica; ya que, como medida de mayor protección a alguno de ellos, cuando se puede utilizar la cuota de libre disposición vía testamento a favor de aquellos a quienes el testador disponga.

### **2.18.3 Título**

De este modo la dispensa debe ser expresa, “siendo su título, por disposición del artículo 832 del Código Civil, el testamento u otro instrumento público”. (Ferrero, 2012).

Si bien la donación de inmuebles debe hacerse por escritura pública (artículo 1625), la de cosas muebles puede verificarse verbalmente cuando verse sobre objetos de pequeño valor,



que el código fija hasta en un monto equivalente al 25% de la unidad impositiva tributaria. Así excede este límite, la donación se hará por escrito de fecha cierta, bajo pena de nulidad (artículo 1624). El código expresa que, en este caso, en el instrumento debe especificarse y valorizarse los bienes que se donan.

Lo expuesto indica que si el acto de liberalidad comprende una cosa mueble cuya donación no requiere instrumento público, esta tendrá que otorgarse obligadamente en el acto de la donación o con posterioridad para que opere la dispensa. Esta exigencia no tiene sentido si comprobamos, por otro lado, que la dispensa puede otorgarse simplemente por testamento, vale decir, no solo por el de escritura pública sino también por el cerrado e inclusive por el ológrafo.

En conclusión, pensamos que, si puede dispensarse la colación mediante un testamento ológrafo, igualmente debería poder hacerse en el acto en que se otorga la liberalidad sin necesidad de que constituya instrumento público. Así lo estableció Lannata (1985), el ponente en su anteproyecto, al expresar que:

El Art.173 del mismo que la dispensa debía establecerla quien hacia la liberalidad, en el título de esta o en su testamento, texto que fue reconocido del artículo 737 del Código italiano, que, con más propiedad aun, indica que la dispensa puede otorgarse por testamento o en el mismo acto de donación. (p. 269).

En efecto, al hablar de acto en lugar de título incluye la donación verbal, que no consta físicamente. Por ello Forchielli (1970), ha notado que no es improbable que cualquier intérprete se sienta alarmado por la posibilidad de una dispensa meramente verbal. (p. 663).

#### **2.18.4 Clases**

Considerar que la dispensa puede ser inter vivos o de última voluntad, por lo que la doctrina ha señalado que: La dispensa debe asumir, en “la forma y en el fondo, el ropaje de un acto inter vivos, quedando intacta su típica y esencial función de regulación patrimonial mortis causa” (Forchielli, p. 271); es así que basta detenerse a reflexionar sobre el significado de negocio intervivos, negocio mortis causa y de negocio de última voluntad, para comprender que conceptualmente la categoría de los negocios intervivos no se



contrapone a la categoría heterogénea de los negocios mortis causa, sino más bien de aquella de los negocios de última voluntad, en el sentido que el negocio mortis causa está destinado a disciplinar situaciones en modo originario y típico a la muerte de una persona y el negocio intervivos está destinado a operar inmediatamente en la esfera jurídica de los sujetos interesados.

En esta misma línea el autor señala que mientras la dispensa inter vivos es siempre un acto de forma libre, la dispensa de última voluntad es siempre un acto de forma obligada: la testamentaria. En otras palabras, si el acto de liberalidad proviene del testamento, la dispensa es de última voluntad, si se trata de una donación, la dispensa es inter vivos.

Como señala Forchielli (1970), la naturaleza revocable de “la dispensa contenida en el testamento se deriva de la revocabilidad del testamento mismo, del mismo modo la naturaleza irrevocable de la dispensa contenida en la donación se deriva de la naturaleza irrevocable de la donación misma”. (p. 252). Empero, cabe destacar como señala el mismo autor, que “el verdadero problema de la naturaleza revocable o irrevocable de la dispensa se resuelve indagando si el mismo donante emitió una declaración de última voluntad, la cual es revocable, o una disposición intervivos, la cual es irrevocable” (p. 253).

Agrega el mismo autor que:

“Solamente después de analizar el caso concreto para ver si se trata de una dispensa de última voluntad o una dispensa inter vivos será posible establecer si el régimen debe ser aquel aplicable a las disposiciones inter vivos (típico de la donación) o aquel de las disposiciones de última voluntad (típico del testamento)”. (Forchielli, 1970, p. 254)

Por su lado Messineo (1971), señala correctamente que:

“La dispensa contenida en acto de donación opera, en el sentido de ampliar la libertad (como se considera comúnmente), sino en el sentido de modificar cualitativamente, desde el origen, la liberalidad misma, haciéndola inaportable, mientras que, si la voluntad de la dispensa se ha modificado mediante testamento,



el respectivo acto es mortis causa y, como tal, es también revocable, de ahí que la dispensa puede quedar sin efecto”. (p. 415).

Sin mayor análisis Santos (1979), opina lo contrario al decirnos que la dispensa de colación es un acto unilateral del donante y que, por lo tanto, “puede este a su arbitrio dejarla sin efecto posteriormente adoptando también la forma expresa que se exige para concederla” (p.147). Es más, señala que “la dispensa dispuesta mediante cláusula del acto del donante, es útil para la hipótesis en que, falleciendo el de *cujus* intestado, tal dispensa no podrá tener lugar cuando el acto de donación no la contuviese” (p.148).

No obstante se puede inferir la dispensa testamentaria se distingue de la dispensa no testamentaria en que la primera es por esencia, revocable, mientras la segunda fundamentalmente irrevocable.

### **2.19 Formas de colacionar**

Al respecto al artículo 833 de nuestro Código Civil señala que la colación se hará en los casos en que el donatario hubiera enajenado o hipotecado el bien que fue donado en vida por el causante, caso en que también será determinado su valor al tiempo de la apertura de la sucesión. Según Borda (1984), existen dos formas de colación, “las cuales quedan libradas a la voluntad del donatario: la colación real o material y la colación ideal o ficta”. (p. 103).

#### a) La colación real o material (artículo 833 del CC)

Al respecto consiste en devolver, por parte del donatario, como una alternativa si este así lo quiere, los bienes que recibió del causante para integrarlos a la masa hereditaria.

En este caso, el donatario obligado a colacionar es considerado como que no adquirió de modo irrevocable la propiedad de los bienes que recibió.

Entonces, la donación, en esta situación, está sujeta a su resolución por fallecimiento del causante. En nuestro ordenamiento legal, esta forma de colacionar, como ya hemos expuesto, está librada a la exclusiva voluntad del



beneficiario dado que por la donación se ha convertido en propietario del bien donado cuyo efecto es definitivo e irrevocable.

b) Colación ideal o ficta (artículo 833 del CC)

En torno a ella, el donatario no devuelve el bien donado porque ha sido adquirido definitiva e irrevocablemente. Es menester entonces, para cumplir con la obligación de colacionar, que se impute, si así lo decide el colacionante como alternativa, su valor existente al tiempo de la apertura de la sucesión de modo que de la cuota hereditaria que le correspondiere le será reducido en ese valor. Es una colación por imputación. Las alternativas corresponden al beneficiario de estas donaciones.

Sobre las ideas expuestas, cabe preguntarse ¿Cuál de estos sistemas es el mejor? A *prima facie*, el sistema de la colación real es el mejor porque asegura la igualdad en la partición; sin embargo, resulta económicamente perjudicial porque el donatario, aun cuando depende de él la elección de este sistema y por la aceptación de la donación se convierte en propietario, por circunstancias muy especiales no goza definitivamente del derecho de propiedad hasta la muerte del causante y, además, es peligrosa para terceros acreedores del beneficiario cuyos derechos con esa garantía real sobre tales bienes donados no ofrecen una segura garantía.

También debemos señalar que este sistema de donación real atenta contra la naturaleza de la donación, cuyos efectos traslaticios son definitivos e irreversibles. La donación es un contrato traslativo de la propiedad de un bien. Este dominio no queda revocado con la muerte del donante y no extingue los derechos de los terceros.

Resulta claro mencionar que el Código Civil francés admite las dos formas de colación. El artículo 861 admite la colación real; mientras que los artículos 868, 869 y 859, la colación ideal:

- Artículo 859: La colación de los inmuebles no puede exigirse en especie o menos de una estipulación en contrario.
- Artículo 861: Si la colación se hace en especie, se le rendirán cuentas al

donatario de las expensas que hayan mejorado la cosa, considerando aquello en que su valor haya aumentado al tiempo de la partición.

- Artículo 868: La colación de lo mobiliario no se efectúa sino tomando de menos. Se efectúa sobre la base del valor de los bienes muebles en la época de la donación (...).
- Artículo 869: La colación del dinero donado se efectúa tomando de menos en el numerario de la sucesión (...).

### **2.19.1 Colación en especie**

En torno a ello el artículo 834 del CC prescribe: “el que colaciona en especie deducirá en su favor el valor de las mejoras que hubiere hecho, y resarcirá a la masa hereditaria el valor de los deterioros que el bien haya sufrido por culpa suya”.

Cabe decir que este precepto legal no tiene antecedentes inmediatos en la legislación nacional; pero existen precedentes en la legislación extranjera. Así, encontramos el artículo 748 del Código Civil de Italia:

En todos los casos, se debe deducir a favor del donatario el valor de las mejoras aportadas al fundo en los límites de su valor en el momento de la apertura de la sucesión.

Así mismo deben computarse también a favor del donatario “los gastos extraordinarios soportados por él para la conservación de la casa, no ocasionados por su culpa. El donatario por su parte está obligado en cuanto al valor de los deterioros que, por su culpa, han disminuido el valor del inmueble”. (Fernández, 2003).

También el coheredero que aporta un inmueble en especie puede retener su posesión hasta el reembolso efectivo de las sumas que se le deban por gastos y mejoras.

De hecho el artículo 834 de nuestro Código Civil resulta justificado si se trata de alcanzar la igualdad; o sea que no favorezca ni perjudique a ninguno de los herederos forzosos que concurren a la herencia. Si los bienes donados se colacionan en especie o colación real, por determinación del donatario (que es el único que puede decidirlo), deducirá a su favor todas las mejoras que con su peculio hubiere afectado en el bien donado, porque el mayor valor que adquiere por esta causa no debe aprovechar a los otros coherederos. Al contrario, los deterioros que el bien haya sufrido por culpa imputable al donatario este tendrá que





resarcirlos, porque el bien por este motivo disminuirá de valor y, por tanto, no puede afectar a los demás coherederos. Los deterioros por causa fortuita, eximen de responsabilidad al donatario.

### **2.19.2 Colación de dinero, créditos o títulos valores**

Al respecto, el artículo 835 del CC sostiene que “si la liberalidad consistió en dinero, créditos o títulos valores, se hará un equitativo reajuste, según las circunstancias del caso, para determinar el valor colacionable al tiempo de la apertura de la sucesión”.

Señalar además que en caso de discrepancia entre los herederos, el valor será determinado, en la vía incidental, por el juez a quien corresponde conocer de la sucesión.

Esta disposición legal tiene como fuente el artículo 3477 in fine del Código Civil de Argentina, en la parte agregada por la Ley 17711 (artículo 1, inciso 126): “Tratándose de créditos o sumas de dinero los jueces pueden determinar un equitativo reajuste según las circunstancias del caso”.

En cuanto al artículo 835 de nuestro CC, debemos señalar que las sumas de dinero no comprenden los regalos que por costumbre el donante hace, porque estos no son colacionables; pero sí la cesión de créditos a título gratuito a favor del heredero forzoso. Tampoco comprenderá los frutos de los bienes dados en donación.

Para tal efecto el equitativo reajuste a que alude la ley es “debido a los procesos inflacionarios que sufre la economía nacional”. (Fernández, 2003). En caso de discrepancia entre los herederos forzosos concurrentes, corresponde determinar el valor al juez que conoce la sucesión de acuerdo a las reglas del proceso sumarísimo y no en la vía incidental, como señala el dispositivo legal (Tercera Disposición Final del Texto Único Ordenado del CPC, Decreto Legislativo 768, de fecha 4/03/92; y el artículo 663 del CC).

### **2.19.3 Liberalidades no colacionables**

Nuestro Código Civil, en los artículos 836 al 839, se encarga de señalarlos así:

a) Bienes perdidos sin culpa



Según el artículo 836 del CC., “no son colacionables los bienes que por causas no imputables al heredero hubieren perecido antes de la apertura de la sucesión”.

Como señala el maestro Lanatta (1981), la colación tiene su fuente en “los Códigos Civiles de Italia y Bolivia”. (p. 166).

El artículo 144 del Código Civil de Italia señala que “no está sujeta a colación la casa perecida por causa no imputable al donatario”.

Así mismo en el artículo 639 del Código Civil de Bolivia hay solo una referencia implícita cuando en su parte pertinente señala:”(...). En el caso del anterior artículo es responsable el hijo de todas las pérdidas y deterioros del capital por culpa u omisión grave, debiendo descontársele de la porción hereditaria, que le corresponda y reclamar las faltas”.

Contrario sensu, no habrá colación cuando la pérdida se produzca por causas no imputables al donatario.

Resulta claro que la disposición legal de nuestro Código Civil resulta razonable: no tendrá responsabilidad el donatario cuando el bien donado se hubiera perdido o deteriorado por causas no imputables a él e igualmente habría ocurrido estando en posesión de cualquiera de los otros coherederos.

Empero, consideramos que sí podrá colacionarse su valor si el heredero hubiera obtenido algún provecho de tal pérdida o deterioro, como resulta de haber obtenido alguna indemnización, como en el caso del contrato de seguro que preserva la indemnidad de los bienes donados.

#### b) Alimentos

Partiendo del artículo 837 del CC sostiene: “No es colacionable lo que se hubiese gastado en alimentos del heredero, o en darle alguna profesión, arte u oficio. Tampoco son colacionables los demás castos hechos en favor de él, mientras estén de acuerdo con la condición de quien los hace y con la costumbre”.

De hecho su antecedente inmediato lo encontramos en el artículo 778 del Código Civil de



1936. Comentando este precepto, el jurista León Barandiarán (1938), señala que “tiene su fuente en el Digesto (Lib. X, Tít. II, Ley 60)”. (p. 938):

Lo que el padre suministra a un hijo emancipado, que lo necesitaba, estando de viaje por causa de sus estudios, si no se hubiere comprobado que el padre se lo envió con ánimo de acreditarlo, sino llevado del debido amor paternal, la equidad no consiente que se compute para la cuenta de la porción que al mismo hijo correspondió por razón de los bienes del difunto.

También lo prevé el artículo 852 del Código Civil francés: “Los gastos de alimentos, de sostenimiento, de educación, de aprendizaje, los gastos ordinarios de equipo, los de bodas y los regalos de costumbre no deben ser colacionados”.

En igual forma, el artículo 2050 del Código Civil alemán: “Las subvenciones dadas para que se gasten como rentas, así como los gastos hechos para la preparación de una profesión, deberán colacionarse si no están en proporción con la fortuna del difunto”.

También en los Códigos Civiles de España (artículo 1041), Chile (artículo 1198) y Ecuador (artículo 1188).

Se explica entonces que la disposición de nuestro ordenamiento legal tiene su fundamento en el derecho de alimentos que regulan los artículos 472 y siguientes del CC.

Cabe decir que por alimentos se entiende lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido, recreación y asistencia médica, según la situación y posibilidades de la familia. También comprende los gastos de instrucción, educación y capacitación para el trabajo.

Visto de esta forma, la intención del legislador es que ese valor no se reste de la parte que corresponde al heredero beneficiario, lo cual es justo, “siempre que se trate del cumplimiento de una obligación natural y legal y no de gastos excesivos que vaya en detrimento de los demás coherederos que no han recibido beneficio igual”. (Echecopar, 1946).

Por lo que la investigadora se refiere que responde a una obligación natural que corresponde



a los padres y eventualmente a los hijos en relación con sus padres, en cuanto lo necesitan. Teniendo en cuenta que también incluye los demás gastos, como regalos que por costumbre se hagan a los hijos u otros herederos forzosos, siempre que estén de acuerdo con la condición económica del donante.

c) Importe del seguro y primas pagadas

Según el artículo 838 del CC prescribe: “No es colacionable el importe del seguro de vida contratado a favor del heredero, ni las primas pagadas al asegurador, si están comprendidas en la segunda parte del artículo 837”.

Su fuente inmediata la encontramos en el artículo 779 del Código Civil de 1936. Existe similar disposición al artículo 476 del Código Civil de Suiza cuando señala que, en caso de deceso, los seguros constituidos sobre la persona del difunto y a favor de terceros no son colacionables.

Según refieren Planiol y Ripert (1933), el mencionado artículo 838 del C.C., tiene dos partes:

“La primera se refiere a las pólizas de seguro de vida que el causante, mediante contrato, celebra disponiendo que a su muerte el premio le sea concedido a un heredero que concurra a la herencia o a un tercero, porque no constituye un derecho hereditario. Producida la muerte del causante, el premio le será entregado por la compañía aseguradora a favor de la persona designada. Tal suma de dinero no es colacionable porque no proviene del patrimonio del causante (herencia), sino del de un tercero como es la compañía aseguradora. Ese tercero beneficiario no responde por las cargas y deudas de la herencia”. (p. 685).

La segunda parte se refiere a las primas pagadas al asegurador respecto de las cuales tampoco son colacionables cuando estén de acuerdo con la condición económica del causante y con la costumbre. Caso contrario, sí serán colacionables, porque lo que se quiere en esta clase de contratos de seguro es evitar el abuso en detrimento de los otros herederos; lo cual podría darse, “cuando se contratan

seguros excesivos a favor de alguno de ellos”. (Lanatta, 1981).

Creemos que podrían colacionarse las primas de las pólizas del seguro si así lo dispusiere el causante, señalando que el monto de las primas pagadas será colacionable.

#### d) Utilidades

Para tal efecto según el artículo 839 del CC dice: “No son colacionables las utilidades obtenidas como consecuencia de contratos celebrados con el causante, siempre que estos, al tiempo de su celebración no afecten el derecho de los demás herederos”.

Cabe señalar que no tiene precedentes en nuestro ordenamiento legal; pero sí en la legislación comparada. El artículo 743 del Código Civil de Italia señala: “No se debe colación de lo que se ha obtenido por efecto de sociedad formada sin fraude entre el difunto y alguno de sus herederos, si las condiciones han sido reguladas por acto de fecha cierta”.

Por otro lado el artículo 839 implica que “no existe restricción legal alguna que impida al causante celebrar toda clase de contratos con quienes a futuro serán herederos forzosos, como sí lo hay entre cónyuges cuando el matrimonio está organizado bajo el régimen de sociedad de gananciales”. (Troplong, 1855). Es más tal y como señala el artículo 312 del CC: “Los cónyuges no pueden celebrar contratos entre sí respecto de los bienes de la sociedad”.

Mientras tanto, según refiere Planiol y Ripert (1933), que:

“Es posible que, a consecuencia de tales contratos, que el heredero pueda alcanzar utilidades, a no ser que resulten perjudicados en alguna forma los derechos patrimoniales de los otros herederos cuando aquellos contratos quedaron perfeccionados; es decir, que se trate de donaciones disfrazadas con actos onerosos”. (p. 657).

Los mismos autores señalan que:



“En otras palabras, diremos que en los contratos puede haber verdaderas liberalidades onerosas que favorecen notablemente al heredero y perjudica a los demás injustificadamente; por ejemplo, en la transferencia de créditos por parte del causante en vida en favor del heredero forzoso a título gratuito o cuando a este se le concede por un año el aprovechamiento de los frutos de un predio propiedad del causante”. (Planiol y Ripert, 1933, p.685).

#### **2.19.4 Liberalidades colacionables**

Al resultado inciden sobre bienes donados por el causante al heredero y que deberán ser reintegrados a la masa hereditaria.

El artículo 840 del CC: “Los intereses legales y los frutos que produzcan el dinero y demás bienes colacionables integran la masa hereditaria desde la apertura de la sucesión”.

Su antecedente inmediato lo encontramos en el artículo 783 del Código Civil de 1936. En la legislación comparada, encontramos la misma regulación que en el nuestro.

Así mismo el artículo 1049 del Código Civil de España dice: “Los frutos e intereses de los bienes sujetos a colación no se deben a la masa hereditaria sino desde el día en que se abra la sucesión. Para regularlos, se atenderá a las rentas e intereses de los bienes hereditarios de la misma especie que los colacionados”. Este precepto legal guarda concordancia con el artículo 1063 del mismo cuerpo legal: “Los coherederos deben abonarse recíprocamente en la partición las rentas y frutos que cada uno haya percibido de los bienes hereditarios, las impensas útiles y necesarios hechos en los mismos, y los daños ocasionados por malicia o negligencia”.

También el artículo 856 del Código Civil de Francia declara: “Los frutos y los intereses de las cosas sujetas a colación no se deben sino a contar del día de la apertura de la sucesión”.

Además el artículo 745 del Código Civil de Italia dice: “Los frutos de las cosas y los intereses de las sumas sujetas a colación no se deben más que desde el día en que se ha abierto la sucesión”.



Cabe destacar que el fundamento del artículo 840 de nuestro Código Civil radica en el hecho de provenir de bienes colacionables, que no es lo mismo que decir “bienes donados en vida por el causante al heredero forzoso porque, como estamos viendo, hay bienes que deben colacionarse y otros que no”. (Survillie, 1904).

La afirmación anterior importa que, hasta el momento de la apertura de la sucesión, los bienes donados pertenecen al donatario y por tanto también sus frutos e intereses; empero, estos sí son colacionables a partir de la apertura de la sucesión, momento en el cual correrán la misma suerte que toda la masa hereditaria y corresponderán a todos los herederos.

## **2.20 Representación y colación**

En esta línea el artículo 841 del CC: “En los casos de representación el heredero colacionará lo recibido por su representado”.

También destacar que su fuente inmediata la encontramos en el artículo 781 del Código Civil de 1936. En la legislación comparada, observamos criterios similares. Así, el artículo 1038 del Código Civil de España dice:

Cuando los nietos sucedan al abuelo en representación del padre, concurriendo con sus tíos o primos, colacionarán todo lo que debiere colacionar el padre si viviera, aunque no lo hayan heredado. También colacionarán lo que hubiesen recibido del causante de la herencia durante la vida de este, a menos que el testador hubiese dispuesto lo contrario, en cuyo caso deberá respetarse su voluntad si no perjudicase a la legítima de los coherederos.

El tema de la representación sucesoria resulta también importante para los efectos de la colación porque constituye un mecanismo que permite equilibrar los intereses económicos entre el que hereda por estirpe, propio de la representación, y el que lo hace por cabeza de modo directo e inmediato, que constituye la forma ordinaria. Sí no funcionara la colación en la representación sucesoria cuando el heredero forzoso que tiene descendientes recibió en vida anticipos de herencia y premuere, renuncia, es declarado indigno de suceder o es desheredado, entonces resultarían perjudicados económicamente los que heredan por cabeza en la medida que el anticipo de legítima benefició al representado.



Para Planiol y Ripert (1933), la representación sucesoria es:

“Un beneficio de la ley en virtud del cual se admite que un heredero de grado más lejano recoja la parte que habría obtenido su padre o su madre premuertos o impedidos, en concurso con herederos más próximos a él. Su propósito es amparar económicamente al descendiente del representado. No tiene pues un fundamento subjetivo, como era considerado en el derecho romano”. (p.81).

Por otro lado, no es exacto que sea por interpretación de la voluntad presunta que los descendientes más lejanos accedan al derecho hereditario del primer llamado a la sucesión, como tampoco que los representantes sean llamados a ocupar el lugar grado y derecho del representado. Esto es ficción, contrario a la realidad y el derecho es realidad y no ficción.

Evidentemente es la ley la que por excepción establece este derecho a fin de evitar el perjuicio de los descendientes del representado; ya que, cuando este no quiere o no puede recibir su cuota hereditaria, es considerado como si realmente nunca hubiere sido heredero y, al no serlo, no recibe nada de la herencia del causante y por tanto nada de esta herencia se transmitiría a sus representados. Los representados reciben la cuota del causante directamente y por derecho propio, no por derecho delegado del representante.

### **2.21 Beneficiarios de la colación**

Según el artículo 843 del CC: “La colación es solo a favor de los herederos y no aprovecha a los legatarios ni a los acreedores de la sucesión”.

Ahora, esta posición es asumida por otras legislaciones, como el artículo 857 del Código Civil de Francia, señala que “la colación no se debe sino por el coheredero a su coheredero; no se le debe ni a los legatarios ni a los acreedores de la sucesión”.

“El hijo u otro descendiente, que concurre a la sucesión, aunque sea con beneficio de inventario, juntamente con los hermanos o con las hermanas o con sus descendientes, debe aportar a los coherederos todo lo que ha recibido del difunto por donación directa o





indirectamente, exceptuando el caso de que el donante o el testador haya dispuesto otra cosa”. (Lanatta, 1982, p. 81).

Es por eso que el hijo u otro descendiente aun cuando esté expresamente dispensado de la obligación de aportar, no puede retener la donación más que hasta el valor de la cuota disponible.

Estas razones nos llaman a inferir que, si el renunciante tiene la doble condición de heredero y a su vez la de legatario, no obsta para que renuncie a una y acepte la otra por tratarse de dos títulos sucesorios diferentes; pero, en “el caso que el heredero renuncie a su calidad como tal, se encuentra obligado a devolver a la masa hereditaria todo aquello que exceda la cuota de libre disposición”. (Lanatta, 1981)

**CAPÍTULO III****3. RESULTADOS Y ANÁLISIS DE LOS HALLAZGOS****3.1 Resultados del estudio**

Resultó necesaria la búsqueda de sentencias tanto en materia civil como en tributario, a fin de conocer las diversas posturas doctrinarias y jurisprudenciales en cuanto al tratamiento de los anticipos de herencia, la misma que origina implicancias en el nacimiento del impuesto de alcabala.

Este capítulo estará compuesto en dos partes; la primera constará de los resultados provenientes de las sentencias en materia civil y en materia tributaria respecto al tratamiento del anticipo de herencia, y el segunda parte que estará enfocado al análisis de los resultados.

**A. Resultados de la jurisprudencia.****A.1 (En materia civil): Jurisprudencia en materia civil respecto al Anticipo de Herencia****Jurisprudencia 1****Exp. N° 246-89 / La Libertad.**

“El hecho de que a la donación se la haya denominado anticipo de legítima significa que la voluntad del donante ha sido la de que el bien donado se colacione en el momento de la apertura de la sucesión, lo cual resulta procedente siendo indiferente si la sucesión hereditaria es testamentaria o intestada...”.

**Jurisprudencia 2****Ejecutoria del 30.12.2005.**



“El anticipo de herencia es una ficción de la ley que carece de autonomía, en suma, debemos entender que no es más que un sobrenombre o calificación que se debe hacer a posteriori; esto es, abierta la sucesión, para aquellas donaciones o liberalidades que si tienen nombre y régimen propios y que por haber sido recibidas en vida del causante deben colacionarse”.

### **Jurisprudencia 3**

#### **Exp. N° 497-93/Arequipa.**

“El anticipo de legítima, en el fondo, constituye una donación que, por su naturaleza, constituye un acto de liberalidad entre vivos, bilateral, solemne y con efectos inmediatos a la fecha de su celebración...”.

### **Jurisprudencia 4**

#### **Exp. 246-89/ La Libertad.**

“Es nulo el acto jurídico de revocación de un anticipo de legítima, si no se ha señalado la causal de inconducta de la donataria que le pudiera hacer pasible de tal sanción, porque para ello es necesario que la causal que en ella se invoca se encuentre específicamente contemplada en la ley”.

### **Jurisprudencia 5**

#### **Resolución Registral – Lima, Res. N° 008-92-ONA.**

“El anticipo de legítima al regirse por las reglas de la donación sólo puede ser revocada por las causales de indignidad o desheredación, conforme lo establece el Artículo 1637 del Código Civil”.

**Jurisprudencia 6****Casación N° 1026-99-Lima del 04.09.1999**

“El Artículo 1629° del Código Civil señala que nadie puede dar por vía de donación más de lo que puede disponer por testamento y que la donación es inválida en todo lo que excede de esa medida. Esto significa que ninguna persona puede disponer de la totalidad de sus bienes vía anticipo de herencia a favor de uno o más herederos y sin tener derecho a ningún bien; el causante, en vida sólo puede disponer libremente de la totalidad de sus bienes a título oneroso...”.

**Jurisprudencia 7****Ejecutoria del 12.03.1999.**

“Para la validez del anticipo de herencia y de la dispensa de colación al momento de establecerlas no es necesario acreditar vía inventario que el valor de los bienes anticipados o dispensados no es superior a la cuota de libre disposición”.

**Jurisprudencia 8****Casación N° 3290-98.**

“De acuerdo al artículo 1625 del Código Civil el anticipo de herencia de un bien inmueble, por constituir una donación, debe constar por Escritura Pública, por lo que la validez de la misma sólo rige desde la fecha del otorgamiento de dicha escritura”. “El anticipo de legitima hereditaria no constituye trasgresión del Artículo 1338° del Código Civil de 1936 (Artículo 1405° del CC de 1984) porque está sujeto a colación para igualar los haberes hereditarios”.



## A.2 (En materia tributaria): Sentencias del Tribunal Fiscal, respecto al Anticipo de Herencia con dispensa de colación.

### Caso N° 1

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N° 00596-7-2013**

Expediente : N° 12555-2011  
Asunto : Impuesto de Alcabala  
Procedencia : Trujillo  
Fecha : Lima, 10 de enero de 2013

**Motivo:** Apelación interpuesta contra la Resolución Gerencial N°5500-2011/GO/SATT de 19 de setiembre de 2011 por el Servicio de Administración Tributaria de Trujillo de la Municipalidad Provincial de Trujillo, que declaró infundado el recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación del Impuesto de Alcabala N° 0207-0003001543-2010-DRFT/GO.

**Materia controvertida:** Que en el caso de autos, la materia controvertida consiste en determinar si el anticipo de legítima con dispensa de colación del inmueble anteriormente señalado se encuentra inafecto al Impuesto de Alcabala.

**Posición del demandante:** Que la recurrente sostiene que adquirió el inmueble ubicado en la Manzana "G" Lote 16 de la Urbanización San Isidro, Primera Etapa - Trujillo en virtud de un anticipo de legítima mediante Testimonio de Escritura Pública de fecha 16 de setiembre de 2010, por lo cual dicha transferencia se encuentra inafecta al pago del Impuesto de Alcabala de acuerdo con lo establecido en la Ley de Tributación Municipal.

**Posición del demandado:** Que la Administración Tributaria señala que, de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil, el anticipo de legítima con dispensa de colación constituye una donación, pues al morir el anticipante el bien queda en propiedad del otorgado y no



reingresa a la masa hereditaria. En tal sentido, en el caso de la recurrente corresponde considerar a dicha transferencia como una donación, no encontrándose esta transferencia inafecta al pago del impuesto de alcabala.

**Posición del Tribunal Fiscal:** Que el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que 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.

Que el artículo 21° del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF, señala que el Impuesto de Alcabala grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio.

Que los artículos 23° y 26° de la referida ley establecen que el sujeto pasivo en calidad de contribuyente, es el comprador o adquirente del inmueble y que el pago del impuesto debe realizarse dentro del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia.

Que el inciso a) del artículo 27° de la citada ley prescribe que están inafectos al Impuesto de Alcabala los anticipos de legítima, los cuales han sido señalados en la ley de manera genérica, sin circunscribir la inafectación únicamente a aquellos en los cuales no se haya pactado dispensa de colación, por lo que carece de sustento la interpretación efectuada por la Administración, que distingue donde la ley no lo hace.

**Parte Resolutiva:** REVOCAR la Resolución Gerencial N° 5500-2011/GO/SATT de 19 de setiembre de 2011 y DEJAR SIN EFECTO la Resolución de Determinación del Impuesto de Alcabala N° 0207-0003001543-2010-DRFT/GO.

Caso N° 2**Resolución del Tribunal Fiscal N° 04114-11-2011**

Expediente : N° 10793-2010  
Asunto : Impuesto de Alcabala  
Procedencia : Trujillo  
Fecha : Lima, 15 de marzo de 2011

**Motivo:** Apelación interpuesta contra la Resolución Gerencial N° 1924-2010/GO/SATT de 18 de mayo de 2010 por el Servicio de Administración Tributaria de Trujillo de la Municipalidad Provincial de Trujillo, que declaró infundada la solicitud de inafectación del Impuesto de Alcabala respecto del inmueble ubicado en la calle Da Silva N° 631, Urbanización Primavera, Trujillo.

**Materia controvertida:** Determinar si el anticipo de legítima con dispensa de colación del predio anteriormente señalado se encuentra inafecto al Impuesto de Alcabala.

**Posición del demandante:** Que el recurrente sostiene que adquirió el predio antes citado en virtud de un anticipo de legítima, por lo cual dicha transferencia se encuentra inafecta al pago del Impuesto de Alcabala de acuerdo con lo establecido en la Ley de Tributación Municipal, la que no diferencia entre anticipos de legítima con dispensa de colación o sin dispensa de colación.

**Posición del demandado:** Que la Administración Tributaria señala que, de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil, el anticipo de legítima con dispensa de colación constituye una donación, pues al morir el anticipante el bien no reingresa a la masa hereditaria, en tal sentido, en el caso del recurrente corresponde considerar a dicha transferencia como una donación, la cual no se encuentra incluida entre las transferencias inafectas al impuesto.

**Posición del Tribunal Fiscal:** Que el inciso a) del artículo 27° de la citada ley prescribe que están inafectos al Impuesto de Alcabala los anticipos de legítima, los cuales han sido



señalados en la ley de manera genérica, sin circunscribir la inafectación únicamente a aquellos en los cuales no se haya pactado dispensa de colación, por lo que carece de sustento la interpretación efectuada por la Administración, que distingue donde la ley no lo hace.

**Parte resolutive:** REVOCAR la Resolución Gerencial N° 1924-2010/GO/SATT de 18 de mayo de 2010

### 3.2 Análisis de los hallazgos

#### A. Análisis de los resultados de la jurisprudencia

##### A.1 En materia civil

De acuerdo al Código Civil vigente y según la posición mayoritaria de la doctrina y la jurisprudencia tanto nacional como extranjera, la denominación de anticipo de herencia, es correcta, toda vez, que dicho término abarca tanto los anticipos no dispensados y que, por lo tanto, se realizan con cargo a la legítima; así como los dispensados, en donde queda intacta la legítima, pero se afecta la cuota de libre disposición.

Así como esta figura ha sido elogiada por su correcta denominación, también es criticada al considerarse su autonomía, ya que, parte de la doctrina indica que el anticipo no es más que una liberalidad y, por lo tanto, sin sustantividad propia y, por ende, no merece una regulación normativa separada. Cabe considerar que esta realidad se describe claramente en las resoluciones adjuntadas como resultados de la jurisprudencia en materia civil en la presente investigación. Sin embargo, consideramos que es cierto que el anticipo de herencia es una liberalidad, pero posee características propias o diferenciadas de otras figuras parecidas en el derecho, y, por tanto, resulta ser especial, máxime cuando, es una figura netamente vinculada al derecho de sucesiones.

Resumiendo lo tratado, el anticipo de herencia es una liberalidad, en el entendido que el anticipado recibe algo y no tiene que dar nada a cambio, el anticipado resulta beneficiado, pues recibe una ventaja económica, mientras que el anticipante ve disminuido su patrimonio. Es un contrato ya que “tratándose de una liberalidad deben intervenir dos





partes, anticipante y anticipado y para su validez de la transferencia de un inmueble por ejemplo requiere estar en escritura pública”. (Aguilar, 2010).

Así mismo, la colación es una institución autónoma del derecho de sucesiones. Es el derecho del heredero forzoso no anticipado, pero no se deriva de él, en otras palabras, la colación nace en cabeza del heredero, derecho propio de él, además señalar que autores como Aguilar Llanos (2010), y otros, indican que la colación no es un derecho real sino personal, pero que tiene la singularidad, pues en última instancia viene a ser un derecho compensatorio, en el sentido de equiparar o igualar derechos.

Por otro lado, el Artículo 831 del CC señala que “las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título hayan recibido del causante sus herederos forzosos, se consideraran como anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquel. Esto quiere decir que la colacionabilidad de la liberalidad inter vivos hecha a favor de un heredero forzoso, es una presunción legal iuris tantum, que el causante-donante puede dejar sin efecto mediante el otorgamiento de una dispensa de colación (art. 832° Código Civil.). Es decir, la ley presume que la liberalidad a favor del heredero forzoso es un “anticipo de herencia”, salvo que el causante disponga expresamente lo contrario.

En resumidas cuentas la presencia de la dispensa por voluntad del causante rompe la colacionabilidad de la liberalidad, así como la presunción iuris tantum, por lo que este anticipo de herencia dispensada no cumple con la finalidad de la legitima, por ende a opinión nuestra desde el punto de vista tributario para efectos del IA, que busca gravar la transferencia de inmuebles a título gratuito siendo uno de ellos la donación, se afectaría al anticipo de herencia hecha con dispensa al ser equiparable a la donación.

## **A.2 En materia tributaria**

En la casuística, a la fecha se ve que tanto en el contribuyente como la Administración Tributaria que tienen una diferente percepción de la figura legal del anticipo de herencia con dispensa respecto a su naturaleza, pues esta incertidumbre legal nace en el Derecho, pues como confirma el Tribunal Fiscal en las resoluciones presentadas: “el inciso a) del artículo 27° de la citada ley prescribe que están inafectos al Impuesto de Alcabala los



anticipos de legítima, los cuales han sido señalados en la ley de manera genérica, sin circunscribir la inafectación únicamente a aquellos en los cuales no se haya pactado dispensa de colación”. Sin duda, es evidente que este problema jurídico es causado por un vacío legislativo que existe en la disposición jurídica del inc. a) del artículo 27 de la LTM, que, al ser una norma muy general, revela vacíos en su interior que deben ser llenados.

En las dos resoluciones presentadas anteriormente la materia controvertida consiste en determinar si el anticipo de legítima con dispensa de colación del inmueble anteriormente señalado se encuentra inafecto al Impuesto de Alcabala. Al mismo tiempo los contribuyentes adquieren inmuebles en virtud de un anticipo de legítima con dispensa mediante testimonio de Escritura Pública. Frente a este escenario la Administración Tributaria pretende gravar con el impuesto de alcabala el anticipo de herencia sustentando que, de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil, el anticipo de legítima con dispensa de colación, constituye una donación, pues al morir el anticipante el bien queda en propiedad del otorgado y no reingresa a la masa hereditaria. En tal sentido, en el caso de la recurrente corresponde considerar a dicha transferencia como una donación, no encontrándose esta transferencia inafecta al pago del impuesto de alcabala.

Se plantea entonces el problema, para ello es importante señalar el artículo 723 del Código Civil que prescribe la definición de legítima: “la legítima constituye la parte de la herencia de la que no puede disponer libremente el testador cuando tiene herederos forzosos”. Esto quiere decir que ninguna persona puede disponer de la totalidad de sus bienes vía anticipo de herencia, a favor de uno o más herederos y en perjuicio de algún heredero forzoso, que resulta así desplazado de la herencia y sin tener derecho a ningún bien”. Visto de esta forma lo que se quiere proteger es la legítima.

En este sentido importa por muchas razones replantearnos si el anticipo de herencia hecha con dispensa debe ser gravada por el IA, a fin de mantener la coherencia interna del ordenamiento jurídico en materia tributaria. En nuestra opinión, es urgente, a fin de mantener la coherencia interna del ordenamiento jurídico en el uso de la naturaleza de figuras jurídicas determinar que el anticipo de herencia con dispensa de colación se encuentra afecto al IA.



### C. Análisis de los resultados obtenidos por la doctrina

#### **Posición a favor de la Doctrina donde señala que el anticipo de herencia con dispensa de colación debe ser gravada por el impuesto de alcabala:**

Ferrero (2003), señala que:

“La existencia de la dispensa hace variar según sea el caso la naturaleza de la liberalidad. Si hay dispensa, será una simple donación, si no, se considerara un adelanto de herencia o anticipo de legítima. La distinción resulta importante desde el punto de vista tributario. Conforme al Decreto Legislativo 776, La Ley de Tributación Municipal, que grava con alcabala las donaciones de inmuebles mas no así los anticipos de legitima (artículo 27, inciso a), se gravaría con impuesto la liberalidad otorgada con dispensa, no así la estipulada sin ella”. (p. 662).

Es más según Planiol y Ripert (1993), la donación con dispensa “no es a título de herencia, sino una mejora a parte de su porción. Civilmente, la diferenciación solo puede hacerse en el momento de la muerte de acuerdo con lo explicado”. (p. 633).

En esta misma línea Duran y Mejía (2015), señalan que “(...) la inafectacion en cuanto al anticipo de legítima. Aunque queda claro que, si la transferencia se efectúa con dispensa de colación, la operación se encontrara gravada con el impuesto de alcabala”. (p. 357).

Así mismo, Ferrero (2004), indica que:

“En el Derecho Tributario, existe una norma, el Decreto legislativo 776, La ley de Tributación Municipal, que grava con alcabala las donaciones de inmuebles, mas no así los anticipos de legitima (artículo 27, inc. a) ¿Cómo debe interpretarse? Sencillamente, debe entenderse que afecta con dicho impuesto la donación con dispensa de colación, más no aquella donación sin dispensa de colación que, en el momento de la muerte, será considerada anticipo de herencia. Debido a que la donación hecha a favor de un heredero forzoso puede otorgarse con o sin dispensa de colación, lo cual procede dentro de la facultad de libre disposición”. ( p. 965).

**Análisis:**

La perspectiva que estos autores adoptan nos parece acertada, ya que nuestro Código Civil en el artículo 831, se refiere al anticipo de herencia para efectos de la colación. Es decir, al momento de abrirse la sucesión respectiva es procedente que tales derechos y acciones anticipados retomen a la masa hereditaria por imperio del artículo 831 del Código Civil, Sin embargo, este mismo artículo finaliza indicando con el imperativo “(...) salvo dispensa de aquel”. (Cas. N° 4020-2001-Lima, 05-06-02).

Esto significa que “si bien la colación tiene como finalidad la igualdad de participación en la herencia de quienes como legitimarios tienen derecho a una cuota intangible”. (Cas. N° 64-98 Cusco, 11-01-1999), cuando se da la dispensa que significa liberar, exonerar a alguien de un deber u obligación y en este caso cuando el testador así lo desee va liberar a su heredero de la obligación de colacionar, al darse este privilegio al heredero como señalan Planiol y Ripert significa que esta donación dispensada no es a título de herencia pues es una mejora a parte de su porción, ya que una vez abierta la sucesión el heredero no colacionara dicho bien, al contrario aparte de lo recibido en vida por el causante recibirá lo que le toca por derecho de vocación (delación).

Por lo que un anticipo con dispensa no cumple con la finalidad de la colación como efecto inmediato del anticipo de herencia en su sentido natural que es una vez abierto la sucesión, ya que la colación recompone la masa hereditaria neta y busca la igualdad entre los herederos, al contrario con la dispensa de donación la obligación de colacionar, es decir, “no surge la relación derecho-deber entre el beneficiario y los demás coherederos, de modo que, la sucesión se desenvuelva como si la donación dispensada no hubiera ocurrido” (Cas. N° 4020-01-Lima).

Por todo lo expuesto cabe preguntarnos si: ¿Al anticipo de herencia con dispensa de colación se le debe tratar como una donación? Pues como señala la doctrina y atendiendo a la Jurisprudencia y al Código Civil que señalan la finalidad y la naturaleza de un anticipo de herencia y la colación, diremos que la presencia de la dispensa en liberalidades hechas a herederos forzosos hace variar su naturaleza, por lo que si hay presencia de dispensa, constituye una donación, pues al morir el anticipante el bien queda en propiedad del

otorgado y no reingresa a la masa hereditaria, caso contrario, se consideraría un adelanto de herencia o anticipo de legítima.

De este modo cabría preguntarnos, como nuestra legislación debe tratar aquellos actos jurídicos que se consideran como donación. La LTM grava las donaciones con el impuesto de alcabala. De hecho, el anticipo de herencia con dispensa en materia tributaria al ser visto como donación, debe ser gravado por el impuesto de alcabala cuando se trate de donaciones dispensadas hechas a herederos forzosos sobre bienes inmuebles.

## **D. Análisis desde el punto de vista de los principios tributarios**

### **D.1 Principios de legalidad y seguridad jurídica**

Una de las características del principio de legalidad consiste en la predeterminación del tributo, según el cual “*una lex previa y certa*”. (Sainz De Bujanda, 1957). En este sentido Spisso (1991), explica que “cuando se afirma que solo la ley debe definir cuales los supuestos y los elementos de la relación tributaria, se refiere a que la ley debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva” (p. 194), o sea cuales son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, es la ley que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe evaluarse la materia imponible.

Frente a este escenario el inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal vulnera el principio de legalidad, ya que dicha disposición jurídica es genérica, al no circunscribir la inafectación únicamente a aquellos en los cuales no se haya pactado dispensa de colación por el contrario la norma por ser general incluye tanto el anticipo con y sin dispensa, como supuestos inafectos al IA. Lo que genera que esta parte de la ley al constituir una prescripción de carácter abstracto y general impida que los ciudadanos se desenvuelvan con mayor certeza y seguridad respecto de sus obligaciones tributarias, pues “la disposición en su redacción debe facilitar un conocimiento rápido y no distorsionado de los derechos y obligaciones de los ciudadanos”. (Urquiza, 2000). El cual es reforzada según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional cuando señala que “el principio de legalidad es conocido como pilar fundamental de la seguridad jurídica”. (Exp. N° 0042-2004-AI/TC).



Es más García (2008), afirma que “(...) es un principio del Derecho que informa la acción normativa y la actuación administrativa, el llamado principio de seguridad jurídica”. (p. 27). La seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho tributario, tanto por la obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por **obligaciones tasadas** de dar que deben ser **previsibles** para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas. Es por ello que resulta perfectamente salvaguardar la exigencia de seguridad en el ámbito tributario

También se considera que una de las garantías más importantes del Derecho Tributario está constituida por el principio de legalidad, manifestación de la seguridad jurídica que busca el Derecho. El autor Urquiza (2000), manifiesta que “la seguridad jurídica se opone a la incertidumbre, al azar, a la arbitrariedad y al desamparo respecto de una situación jurídica dada y esta se da a través de dos formas -la seguridad de orientación o certeza del orden y la seguridad de realización o confianza en el orden-”. (p. 35). Al respecto del primero, solo puede hablarse, cuando los destinatarios de las normas de un sistema jurídico tienen un conocimiento adecuado de los contenidos de tales normas y, por ende, están en condiciones de orientar su conducta de acuerdo con ellas.

El otro aspecto de la seguridad jurídica es el que García (2008), citando a Geiger llama “seguridad de realización o confianza en el orden” (p. 28). Por lo que se debe tomar en consideración que una cosa es **conocer** los derechos y las obligaciones tributarias respectivamente por las normas en rigor, y otra **confiar** en que “los primeros serán ejercitados y las segundas habrán de cumplirse por los aplicadores del derecho - Administración y Tribunales”. (García, 2008).

La segunda dimensión de la seguridad jurídica exige no solo el cumplimiento de las normas por los particulares, demanda, sobre todo, la correcta aplicación de aquellas por órganos del poder público (administración tributaria).

Visto de esta forma, La Ley de Tributación Municipal, en la disposición del inc. a) del artículo 27 de la ley citada, sin duda; transgrede la seguridad jurídica en sus dos



manifestaciones, por un lado no configura una “seguridad de orientación”, puesto que la disposición se refiere en forma genérica al anticipo de herencia como supuesto inafecto al impuesto de alcabala, pues no es clara ni distingue si la existencia de dispensa en el anticipo de herencia es o no inafecta a fin de que se logre la certeza en el contribuyente por un lado y por otro en la Administración tributaria que le da lugar a interpretaciones donde la ley no lo hace, que en la búsqueda de una adecuada aplicación del tributo, con fines de recaudación sobre supuestos de hechos que involucren una relación jurídica tributaria que para ellos merece una grabación cuando exista dispensa lo hacen, “violando la seguridad de realización”, ya que en este punto esta exige no solo el cumplimiento de las normas por los particulares, sino además demanda, la correcta aplicación de aquellas por órganos del poder público (administración tributaria).

Por estas razones en el inc. a) del artículo 27 de la LTM, que señala “están inafectas del impuesto las siguientes transferencias: a) Los anticipos de herencia”. Por imperio del principio de legalidad que busca la seguridad jurídica se debe determinar si el anticipo de legítima con dispensa de colación se encuentra o no inafecto al impuesto de alcabala, que para nosotros debe haber una adecuación normativa donde grave la hecha con dispensa.

Puesto hoy en día, en la doctrina como ya se explicó, diversos autores señalan que la presencia de dispensa a estas liberalidades cambia su naturaleza, pues se trataría de una donación y no un anticipo de herencia. Por lo tanto, resulta necesario que el citado artículo distinga, con la finalidad de representar una hipótesis de incidencia (supuesto factico) que no debe dejar duda sobre su sentido y genuino significado del anticipo de herencia, pues lo contrario crea “desconfianza” que es incompatible con el principio de legalidad que se plantea como exigencia necesaria a fin de que se logre la certeza.

## **D.2 Principios de igualdad, de equidad y de la capacidad contributiva**

El doctor Bravo (2003) señala que:

“El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una





misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes”. (p. 114).

Asimismo, Danos (s.f), refiere que:

“El principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esta diferencia esta desprovista de una justificación objetiva y razonable”. (p. 138).

Para nosotros el principio de igualdad supone la igualdad en la ley que consiste que la norma tributaria debe aplicarse a todos los que cumplan con la hipótesis de incidencia tributaria especificada en la norma, es decir a los que realizan el hecho generador, en otras palabras el anticipo de herencia con dispensa al tener la naturaleza de una donación, ya que al morir el anticipante el bien queda en propiedad del otorgado y no reingresa a la masa hereditaria, por lo que tributariamente debe ser tratado como una donación. Por ende, si la Ley de Tributación Municipal considera a la donación como supuesto factico y teniendo como consecuencia jurídica, el pago del IA, también el anticipo de herencia con dispensa debe suponer una hipótesis de incidencia formándose así una relación jurídica tributaria y consecuentemente ser gravada con dicho impuesto.

Para ello es importante saber que en virtud al principio de capacidad contributiva para que el legislador considere a un acto jurídico como hipótesis de incidencia, en su aspecto material debe justificar “las circunstancias jurídicas que deben rodearlo, tales como los efectos jurídicos derivados de una norma o negocio jurídico (por ejemplo el hecho de ser propietario o que el acto que se somete a afectación sea licito)”. (Exp. N° 033-2004-AI/TC).

En este caso al recibir un heredero forzoso en vía de anticipo de herencia un bien inmueble con dispensa, este privilegio hace variar la naturaleza de la figura y nos encontramos ante una donación, puesto que el patrimonio recibido por el heredero forzoso en vida por el causante por voluntad de este último no se colacionara una vez abierta la sucesión, es decir esta transferencia de propiedad de inmueble se considerara como si nunca se hubiera





realizado en vía de anticipo, y como señala la doctrina, la donación dispensada constituye una mejora a parte de su porción. En este sentido si el artículo 21° de la LTM, prevé que “el IA grava la transferencia de inmuebles urbanos y rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad (...)”. Es lógico en virtud al principio de igualdad que el anticipo de herencia dispensado que en el fondo al tratarse de una donación sea una hipótesis de incidencia gravada por el alcabala, como señala Bravo que dicho principio supone que iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, no debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

Del mismo modo, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como un principio implícito en el artículo 74° de la Constitución. Conocida también como capacidad económica de la obligación, que consiste en “la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta”. (Ruiz.2002). Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago, como se daría en este caso.

De modo similar García (1994), citando a Tarsitano precisa que:

“Constituye (...) una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”. (p. 307)

De acuerdo a lo señalado por los autores la capacidad contributiva guarda nexo íntimo con la aptitud del contribuyente para tributar, al respecto creemos que el anticipo de herencia dispensado a favor del heredero forzoso debe configurar el presupuesto legitimador en materia tributaria, que es la capacidad contributiva del heredero al ser propietario de bienes inmuebles que no serán colacionados a la muerte del causante, sino que con inscripción en registros públicos de la dispensa se constituye propietario legítimo, que en si sería pues una

donación. Y como confirma el Tribunal Constitucional que “todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva” (STC N° 2727-2002-AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional.

En el caso de los anticipos de herencia con dispensa, el respeto al principio de capacidad económica se manifiesta en un doble sentido: (i) la propia cuantía del pago a cuenta ha de calcularse sobre la base de elementos representativos de capacidad económica (enriquecimiento de patrimonio de bienes inmuebles,) y, (ii) la proporcionalidad que ha de guardar la cuantía del pago a cuenta con el monto del Impuesto de alcabala que en definitiva tendrá que pagar el contribuyente.

Es evidente que en la fórmula planteada de estas dos situaciones pone de manifiesto la capacidad económica, de un heredero forzoso con anticipo de herencia dispensado, ya que es justificado por sus fines de índole económica. Es más, según la doctrina el principio de equidad significa que: “El tributo debe guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que debe existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago de tributos”. (Ruiz, 2002, p. 55).

Sobre la base de las ideas expuestas llegamos a la conclusión que nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos de herencia con dispensa, el principio de capacidad contributiva, que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación, pues obliga a que el legislador respete la estructura del tributo en primer lugar es decir la estructura del impuesto de alcabala y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en este caso planteado al ser el anticipo de herencia dispensada equiparado con la donación debe haber una obligación tributaria del sujeto pasivo, siendo la obligación legal derivada

### **D.3 Principio de interpretación económica y no confiscatoriedad**



El enfoque económico en la interpretación de las normas tributarias surgió en Alemania en el año 1919, incorporando en la Ordenanza de Reitch, u Ordenamiento Tributario del Reich, ante “la imposibilidad de los tribunales fiscales de aplicar los gravámenes, ya que la base de la imposición estaba establecida por elementos del Derecho civil”. (Ávila y Vásquez, 2016). Su principal propulsor es Enno Becker, inspiró la fórmula del artículo 4° del Ordenamiento, por la que postuló que en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado y el desarrollo de las circunstancias

De acuerdo con Giuliani Founrouge citado por Ávila y Vásquez (2016), el fundamento del principio estriba en atender “el contenido económico real de las circunstancias comprendidas, prescindiendo de las formas y estructuras adecuadas” (p. 2 y ss.). En otras palabras, refiere, que si los contribuyentes, por ignorancia, error o mala fe, cubren o exteriorizan sus propósitos efectivos, mediante apariencias formales distintas, el fisco puede prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o accionar por la vía de la simulación

En este orden de ideas en virtud al principio de interpretación económica de la disposición tributaria el inc. a) del artículo 27 de la LTM al no distinguir o no ser claro si los anticipos de herencia dispensados se encuentran o no inafectados, creemos que el legislador debe tomar en cuenta para su interpretación y posteriormente su modificación legislativa, una interpretación según la realidad, es decir apartarse del formalismo conceptual y, prescindiendo de la formas y apariencias jurídicas, aplicar la ley tributaria según la realidad de los hechos económicos, que no siempre son coincidentes con aquellas, para que la normas financieras cumpla la función prevista.

En otras palabras, debe evaluar la capacidad económica contributiva del heredero forzoso, y la verdadera naturaleza del anticipo de herencia con dispensa, y su diferencia con el anticipo de herencia en sentido estricto, teniendo en cuenta que la interpretación económica prevalece sobre el derecho privado, a fin de determinar el hecho imponible, el derecho privado prevalece sobre las demás figuras posibles, con la condición de que las estructuras jurídicas sean adecuadas y no se produzca abuso del derecho.



Ello es así, entendemos, pues el criterio de interpretación de la norma legal debe conciliar ambos aspectos: el económico y el jurídico, (el impuesto de alcabala y la donación con dispensa) ya que, en definitiva, la relación tributaria tiene su origen en la ley y, por ende, constituye una relación de derecho en la que se ubica el fenómeno económico que se materializa en el objeto del impuesto

Cabe considerar por otra parte que esta medida que debe optar el legislador al afectar con el IA el anticipo de herencia con dispensa, no transgrede el principio de no confiscatoriedad Recogido en la Constitución como en el Código Tributario, que la doctrina lo describe así:

De hecho, Velásquez (1997), define al principio de no confiscatoriedad, como aquel:

“Principio que tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorio cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias ante el Fisco, el contribuyente se debe desprender de su propiedad”. (p. 101)

En efecto sobre que es considerado confiscatorio en materia tributaria, se ha recogido el concepto de la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes. Al respecto Iglesias (2000), considera que “un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable”. (p. 227). Así, se sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente “la razonabilidad del tributo”, lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir jamás un despojo.

Como se ha manifestado de acuerdo a este principio, gravar al anticipo de herencia con dispensa no violaría este principio puesto que si bien está relacionado con prohibir a exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertiría en confiscatorio, al gravar la propiedad de un inmueble del heredero forzoso otorgado bajo la dispensa del anticipo que es equiparable a la donación, este por lo tanto debe seguir la tasa, base



imponible aplicable a la donación, constituyendo garantía de justicia y de razonabilidad en su imposición, con los límites que la ley asigna.

### **3.3. Discusión y contrastación teórica de los hallazgos**

En la presente tesis se investigó como superar la vulneración del principio de legalidad del inc. a) del artículo 27 de la LTM que regula la inafectación del anticipo de herencia al impuesto de alcabala en forma general, para lo cual se llevó a cabo el recabe de información doctrinal, legal y jurisprudencial. A través de ello se realizó el análisis de resoluciones en materia civil - tributario, desde el punto de vista de la doctrina y los principios tributarios, respecto al problema planteado. En función a ello es que se pudo delimitar el problema y determinar la hipótesis.

Mediante lo obtenido en el análisis de resultados, se pudo establecer una conexidad entre la vulneración del principio de legalidad en la Ley de Tributación Municipal dada por el legislador y la generalidad de la disposición contenida en el inc. a) del artículo 27 de la LTM; el cual nos arrojó resultados significativos para poder afirmar que existe evidentemente un problema jurídico causado por un vacío legislativo que existe en la citada disposición jurídica, que al ser una norma muy general, no realiza una diferenciación en relación si dicho anticipo de herencia con dispensa de colación se encuentra inafecto o no al impuesto de alcabala dejando un vacío normativo.

Se estableció que el inc. a) del artículo 27 de la LTM, vulnera el principio de legalidad ya que no distingue si el anticipo de herencia con dispensa de colación se encuentra inafecto o no a este impuesto, en aras de proteger la seguridad jurídica del sistema jurídico tributario. Se determinó que hay una violación por que tanto el contribuyente como la administración tienen una diferente percepción en cuanto al tratamiento del anticipo de herencia con dispensa, precisando que para efectos tributarios el anticipo de herencia hecha con dispensa es una mejora a parte de su porción del heredero forzoso, por lo que se trataría de una simple donación y no una de anticipo. Civilmente, la diferenciación solo puede hacerse en el momento de la muerte de acuerdo con lo explicado.



Lo cierto es que el órgano resolutor a la fecha no resolvió este vacío legal, tampoco se dio a conocer mediante jurisprudencia vinculante, el uso de un régimen jurídico tributario que distinga al anticipo de herencia y la misma hecha con dispensa, para no incurrir en vicios que atenten contra su validez en su tratamiento tributario y así establecer una correcta predictibilidad en los contribuyentes. Esta situación a generado cierta inseguridad jurídica materializada, por un lado cuando la Administración Tributaria pretende cobrar cuando hay dispensa en el anticipo, haciendo interpretaciones donde la ley no hace, y por otro lado el Contribuyente apela en virtud al principio de legalidad a la generalidad de las normas. Aspectos no previstos por el legislador ni el órgano resolutor.

En las resoluciones analizadas, se pudo hallar las decisiones reiterativas que hace el Tribunal Fiscal, las cuales se fundamentan en la generalidad de la disposición en controversia en la presente investigación, fallando a favor de los contribuyentes, pero esta situación no impide la incertidumbre que existe en ambos sujetos del IA. Así como en las resoluciones en materia civil hay una controversia en cuanto al anticipo de herencia y su autonomía y su equiparación con la donación. Situación que fue analizada a través de la doctrina y los principios del Derecho Tributario.

La naturaleza jurídica del anticipo de herencia con dispensa hace variar según sea el caso la naturaleza de la liberalidad. Si hay dispensa, será una simple donación, si no, se considerara un adelanto de herencia o anticipo de legítima. La distinción resulta importante desde el punto de vista tributario. Conforme al Decreto Legislativo 776, La LTM que grava con alcabala las donaciones de inmuebles mas no así los anticipos de legitima (artículo 27, inciso a), se gravaría con impuesto la liberalidad otorgada con dispensa, no así la estipulada sin ella. Es así que se ha podido determinar mediante la doctrina, que el anticipo de herencia con dispensa por ser una donación debe ser tratada como tal para efectos tributarios y en virtud al principio de igualdad los mismos supuestos de hecho deben tener las mismas consecuencias jurídicas, en consecuencia esta debe ser gravado por el IA .

Es así que los datos extraídos de dichas fuentes fueron precisos, ya que arrojaron datos valiosos para determinar la existencia real del problema de investigación, los cuales nos indicaron que el principio de legalidad y el anticipo de herencia con dispensa de colación



son categorías directamente proporcionales debido a que una trasciende sobre la otra relacionándose uniformemente, es decir mientras se distinga al anticipo de herencia hecha con dispensa del anticipo de herencia en estricto para efectos tributarios, siendo el primero afectado por el IA, se conservará debidamente el principio de legalidad en la LTM, consecuentemente la protección de la seguridad jurídica del sistema jurídico tributario

Para el desarrollo de la presente tesis se encontraron las siguientes limitaciones: son el referido al uso de las técnica de colecta de información proveniente del análisis documental en materia tributaria, debido a que no se encontraron muchas resoluciones, además actuales y en diferentes jurisdicciones del país en la respectiva materia, sino solo aquellos que se desarrollaron en la ciudad de Trujillo en el Servicio de Administración Tributaria (SATT), sin embargo ello no impidió lograr los objetivos en la investigación, es por ello que se usó al máximo en todos sus extremos a estas resoluciones para el análisis correspondiente que nos evidenciaron el vacío legal que existe en la disposición controvertida materia de investigación.

Para complementar esta investigación en futuras investigaciones se recomienda hacer un análisis debido a las variantes colaterales de la presente investigación es decir se debe hacer un énfasis en lo referido a la naturaleza del anticipo de herencia con dispensa de colación, el principio de legalidad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad, interpretación económica en aplicación del IA, la donación.





## CONCLUSIONES

### PRIMERA

#### **Respecto al objetivo principal**

Así mismo, se ha llegado a determinar que, para superar la vulneración del principio de legalidad, manifestación de la seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico (LTM), se prevea de manera diferente, el régimen jurídico tributario en cuanto al anticipo de herencia y está hecha dispensa, para no incurrir en vicios que atenten contra su validez en su tratamiento tributario. Teniendo en cuenta que de acuerdo al análisis de la doctrina civil y tributaria, así como de los principios del Derecho Tributario, la existencia de la dispensa hace variar según sea el caso la naturaleza de la liberalidad. Si hay dispensa, será una simple donación, si no, se considerara un adelanto de herencia o anticipo de legítima, por lo que debe entenderse que afecta con el impuesto de alcabala la donación con dispensa de colación, más no aquella donación sin dispensa de colación que en el momento de la muerte, será considerada anticipo de herencia.

### SEGUNDA

#### **Respecto al objetivo secundario**

Se ha determinado que existe vulneración del principio de legalidad del inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal que regula la inafectación del anticipo de herencia al impuesto de alcabala en forma general, ya que de acuerdo a reiterados fallos del Tribunal Fiscal señala que el inc. a) del artículo 27 de la ley prescribe que están inafectos al impuesto de alcabala los anticipos de legítima, los cuales han sido señalados en la ley de manera genérica, sin circunscribir la inafectación únicamente a aquellos en los cuales no se haya pactado dispensa de colación. La vulneración del principio de legalidad se presenta tanto en el contribuyente y la Administración Tributaria al tener diferente percepción del anticipo de herencia con dispensa. Pues la ley constituye una prescripción de carácter abstracto y general e impide que los ciudadanos se desenvuelvan con mayor certeza y seguridad respecto de sus obligaciones tributarias, por lo que la disposición en su redacción debe facilitar un conocimiento rápido y no distorsionado de los derechos y obligaciones de los ciudadanos.





## RECOMENDACIONES

Se recomienda que el legislador explique mediante normas el contenido, naturaleza del anticipo de herencia con dispensa, el fin y los alcances que esta debe tener en cuanto a su tratamiento tributario con relación al impuesto de alcabala, o en su defecto que el órgano resolutor mediante resolución o vía precedente vinculante dicte los parámetros o criterios objetivos que correspondan al anticipo de herencia con dispensa en lo que respecta a su obligación tributaria, así como delimitar esta diferencia con el anticipo de herencia en sentido estricto, para evitar incertidumbre, vacíos normativos.

Se recomienda que el legislador en virtud al principio de interpretación económica de la disposición tributaria del inc. a) del artículo 27 de la ley, tome en cuenta para su análisis una interpretación según la realidad, es decir apartarse del formalismo conceptual y, prescindiendo de las formas y apariencias jurídicas, aplique la ley tributaria según la realidad de los hechos económicos, que no siempre son coincidentes con aquellas, para que la normas financieras cumpla la función prevista, todo ello con el objetivo de que el legislador a través de un proyecto de ley busque la modificación parcial del Decreto Legislativo N° 776 “Ley de Tributación Municipal”, incorporando en el inc. a) del artículo 27 de la ley, la exclusión de inafectación en caso de anticipo de legítima con cláusula de dispensa, a fin de mantener la coherencia interna del ordenamiento jurídico y de premunir a los operadores del derecho de reglas claras y precisas en pos de salvaguardar la legalidad, seguridad jurídica del sistema jurídico.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acosta, M. (1983). *Teoría general del Derecho Administrativo*, México: Porrúa Editorial
- Aele. (2008). *Régimen del impuesto de Alcabala*. (Primera parte). Perú: Revista de Análisis Tributario. Vol. XXI. N° 247. Recuperado de: <http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/anatrib/08.08%20AT.pdf>
- Aguilar, B. (2010). *Derecho de sucesiones*. Lima: Ediciones legales
- Aguilar, B. (2011). *Derecho de Sucesiones*. Lima: Ediciones Legales
- Alva, M. (2002). *Antecedentes legislativos del impuesto de alcabala*. Lima: Revista del Foro. MMIIN°1. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2009/04/14/antecedentes-legislativos-del-impuesto-de-alcabala-analisis-de-la-legislacion-que-lo-regula-desde-1558-hasta-el-2002/>.
- Alva, M. (2011). *El impuesto a las herencias, donaciones y legados*. Lima: Blog de Mario Alva Matteucci. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2011/05/11/el-impuesto-a-las-herencias-donaciones-y-legados-resulta-pertinente-su-creacion-en-la-actualidad/>.
- Alva, M. (2014). *¿Qué es lo que debe conocer del impuesto de alcabala?*. Lima: Blog de Mario Alva Matteucci. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2014/07/16/qu-es-lo-que-debe-conocer-del-impuesto-de-alcabala/>.
- Amasifuen, M. (2015). *Importancia de la cultura tributaria en el Perú*. Lima, Perú: Revista. Accounting power for business ISSN 2014-8180
- Amat, J y Juniet, M. (1773). Lima: *Reglamento para el gobierno de la aduana de esta ciudad y método de la recaudación y administración de los reales derechos de almojarifazgo y alcabala del reino del Perú*
- Araoz, L. (1993). *El principio de legalidad en la nueva Constitución Política del Estado*. Perú: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. N° 25



- Arias, M. (1984). *Exégesis del Código Civil Peruano de 1984*. Lima: Gaceta Jurídica Editorial
- Ávila, M. B. y Vásquez, S. V. (2016). *Alcances del inc. a) del art.27 de la Ley de Tributación Municipal y la exigibilidad del impuesto de alcabala en los anticipos con dispensa de colación en el SATT, Año 2013*. Trujillo, Perú: (Tesis) Universidad Nacional de Trujillo de la facultad de Derecho y Ciencias Políticas
- Aylor, M. (1969). *Estudio Fiscal del Perú: Informe de la Misión Fiscal del Programa Conjunto de Tributación de la OEA y el BID*. Washington, DC: Secretaría General de la OEA
- Barbero, D. (1967). *Sistema de Derecho Privado*. (Traductor Sentís, S). Buenos Aires, Argentina: Tomo V: Sucesiones por causa de muerte, índices generales de la obra. EJEA Editorial
- Barco, I. (2009). *Teoría General de lo Tributario*. Lima: Grijley. Editorial
- Barrionuevo, R. (2005). Cusco, Perú: *Ley de Tributación Municipal*. 1ra ed.
- Bevilaquia, Clovis. (1939). *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro, Brasil: 4ta ed. Volumen VI
- Bravo, J. (2003). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Perú: 1ra ed. Palestra Editores
- Bravo, J. (2006). *Fundamentos del Derecho Tributario*. Lima, Perú: 2da ed. Palestra Editores
- Bobbio, N. (2016). *Teoría General del Derecho*. 5ta ed.
- Bofante, P. (1965). *Instituciones del Derecho Romano*. Madrid, España: 3ra ed. Reus Editorial
- Borda, G. A. (1984). *Tratado de Derecho Civil, Derechos reales*. Buenos Aires, Argentina: Tomo II, 3ra ed. Perrot Editorial



- Burgoa, I. (1989). *Derecho Constitucional Mexicano*. México: 7ma ed.
- Cabanellas, G. (1989). *Diccionario Jurídico Elemental*. Lima Perú: Cultural Cuzco S.A. Editores
- Calle, J. J. (1952). Ilustre fiscal jubilado de la Corte Suprema de Justicia y Presidente de la Comisión Reformadora del Código Civil de 1952
- Cicu, A. (1961). *Tratado di Dirito Civile e Commerciale*, diretto dai professori Antonio Cicu e Francesco Messineo. Vol. XLII, Parte General, Milano, Giuffere.
- Colin, A y Capitant, H. (1922). *Curso elemental de Derecho Civil*. (Traductor Revista General de Legislación y Jurisprudencia). Madrid: Tomo I. Reus Editorial
- Cornejo, H. (1959). *Derecho de sucesiones*. Lima: versión taquigráfica del curso dictado en la Pontificia Universidad Católica del Perú
- Coviello, N. (1938). *Doctrina general del Derecho Civil*. México: Uteha.
- Danos, J. (s.f). *El régimen tributario en la Constitución: Estudio preliminar*. Lima, Perú: Revista Themis N° 29
- Demolombre, C. (1879). *Traité dess Sucessions*. Paris, Francia: Tomo I, Imprimerie Generale A. Lahure Editorial
- Demolombre, C. (1880). *Traité dess Sucessions*. Paris, Francia: Tomo IV. A. Lahure Editorial
- De Barros, P. (2016). *Curso de Direito Tributário*. Saravia
- De Diego, F. C. (1959). *Instituciones de Derecho Civil Español*. Madrid, España: Tomo III: Derecho de sucesiones, Edición revisada y puesta al día por De Cossio, A. y Gullón, A.
- De Busto, J. (s.f). *Ética Tributaria*. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen N° 7



Diccionario Jurídico, IIJ-UNAM, tomo correspondiente a las letras I A LA O

Díaz, F. J. (1997). *Valores superiores e interpretación constitucional*. Madrid, España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales

Díaz, V. O. (2004). *Tratado de Tributación*. Buenos Aires, Argentina: Tomo II: Política y Economía Tributaria. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma Editorial

Duran, L. A. y Mejía, M. (2015). *El impuesto de alcabala en el Perú*. Lima: Revista Derecho & Sociedad. N° 43/PP345-365

Echecopar, L. (1946). *Derecho de Sucesiones*. Lima: Talleres Gráficos Lumen Editorial

Ferrero, A. (1993). *Derecho de Sucesiones*. Lima: 4ta ed. Cultural Cuzco Editorial

Ferrero, A. (2002). *Tratado de Derecho de Sucesiones*. Lima: 6ta ed. Grijley E.I.R.L Editorial

Ferrero, A. (2003). *Tratado de Derecho de sucesiones*. Lima: Tomo I. Editorial PUCP Editorial

Ferrero, A. (2004). *Homenaje a Jorge Avendaño*. Lima: Volumen II, PUCP Fondo Editorial

Ferrero, A. (2012). *Tratado de Derecho de Sucesiones*. Lima: 2da ed. Gaceta Jurídica Editorial

Fernández, C. (2003). *Código Civil: Derecho de sucesiones*. Lima: Tomo I, PUCP Editorial

Fernández, C. (s.f). *La colación en la partición hereditaria*. Lima: Revista IUS ET VERITAS. N° 39. PUCP

Fonrouge, G. (2005). *Derecho Financiero*



- Forchielli, P. (1970). *Comentarios del Codice Civile*, a cura di Antonio Scialoja e Giuseppe Branca. 2do libro. *Delle Sucessioni, Della Divisione..* Art 713-768. Bologna, Nicola Zanichelli editore
- García, H. (1994). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma Editorial
- García, E. *Filosofía del Derecho*
- García, C. (2008). *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*. Perú: Revista Derecho & Sociedades
- Fraga, G. (1978). *Derecho Administrativo*. México: 18va ed. Porrúa Editorial
- Hernández, L. (1993). *El poder tributario en la nueva Constitución*. Lima: Revista del Instituto peruano de derecho tributario. Vol. N° 24. Junio
- Hernández, P. E. (1991). *Derecho Municipal*. México: 1ra ed.
- Hinostroza, A. (1997). *Derecho de Sucesiones*. Lima: Fecat Editorial
- Holgado, E. (1985). *Las sucesiones hereditarias en el Nuevo Código Civil Peruano*. Cusco
- Huamaní, R. (2007). *Código Tributario Comentado*. Lima: 5ta ed. Jurista EIRL Editores
- Iglesias, C. (2000). *Derecho Tributario. Dogmática general de la tributación*. Perú: 1ra ed. Gaceta jurídica
- Jarach, D. (1983). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Cangallo S.A. Editorial
- Jiménez, L. (2007). *Tratado de Derecho Penal*. Reus SA. Editorial



- Lanatta, R. E. (1981) *Derecho de Sucesiones*. Lima: Tomo I. Parte general. 2da edición  
Desarrollo Editorial
- Lanatta, R. E. (1985). *Exposición de motivos y comentarios del libro de sucesiones del Código Civil*. Lima: En Código Civil: Exposición de motivos y comentarios: compilación de Revoredo, D. Tomo V. talleres de artes gráficas de la industria avanzada
- Landa, C. (2003). *Tribunal Constitucional y Estado democrático*. Lima: 2da ed. corregida y aumentada. Palestra Editorial
- Laurent, F. (1876). *Principes de Droit Civil Francais*. Francia: Tomo décimo segundo, Edición bruxelles, Bruylant-Cristophe & Cie. Libraires. Editeurs
- Rubio, M. (2003). *Aplicación Supletoria de la ley, en Código Civil Comentado*. Lima: Tomo I. Gaceta Jurídica
- Massad. (2004). *Algunas consideraciones metodológicas*. Lima: Astrea Editorial
- Medrano, H. (1987). *Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano*. Lima: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. N°12. Junio
- Messineo, F. (1971). *Manual de Derecho Civil y Comercial*. (Traductor Sentís, S.). Buenos Aires: Tomo VII: Derecho de las Sucesiones por causa de muerte - principios de Derecho internacional privado. Ediciones jurídicas Europa América
- Montero, J. P. (1985). *En revista el Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima: N° 8. Junio
- Nesta, R. y Otros. (2004). EXP. N° 033-2004-AI/TC, Lima/Tribunal Constitucional
- Olaechea, M. A. (1936). *Exposición de motivos del libro V del proyecto de Código Civil*, Lima: Librería e imprenta Gil S.A.
- Pantoja, S. (2010). *Conceptos de municipio y Derecho municipal*. Recuperado de: <http://derechomunicipalcvuante.blogspot.pe/2010/07/tema-i-conceptos-de-municipio-y-derecho.html>.



- Planiol, M. y Ripert J. (1993). *Tratado practico de Derecho Civil francés* (Traductor Díaz, M.). Tomo IV, Las Sucesiones. Habana. Cultural
- Revoredo, D. (1986). *La sucesión internacional en el Nuevo Código Civil Peruano*. Lima: Libro homenaje a Rómulo Lanatta Guilhem. Cultural Cuzco Editorial
- Robles, C. y Otros. (2005). *Los principios constitucionales tributarios*. Revista Actualidad Empresarial N° 80
- Rubio, M. (1985). *El sistema jurídico: Introducción al Derecho*. PUCP Fondo Editorial
- Ruiz de Castilla, F. J. (2002). *Sistema Tributario y Equidad*. Perú: Revista El Foro del Colegio de Abogados de Lambayeque
- Ruiz de Castilla, F. J (s.f). *Potestad tributaria de los gobiernos regionales y locales*. Revista Derecho & Sociedad N° 33.
- Russo, P. *La obligación tributaria*. Perú: Tratado de Derecho Tributario. Tomo II
- Sainz de Bujanda, F. (1957). *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos. Tomo I
- Santos J. (1979). *Derecho Civil. Teoría y práctica*. Revista de Derecho privado. Tomo VI. Derecho de Sucesiones, Jaen Editorial
- Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma Editorial
- Sumarriva, M. (1981). *Derecho Sucesorio*. Santiago, Chile: 3ra edición actualizada. Versión de Abeliuk, R. Editorial jurídica de Chile
- Surville, F. (1904). *Elements d'un cours de Droit Civil Francais*. Paris: Tomo Troisième. Arthur Rousseau Edición
- Troplong, M. (1855). *Droit Civil Expliqué, Des Donations entre-vifs et des testaments*. Paris: Tomo troisième. Charles Hinngrey. Librairie Edición





Urquizo, J. (1998). *Principio de legalidad y ley de contumacia: una norma a derogar*. Lima: Revista de sociología jurídica

Urquizo, J. (2000). *El principio de legalidad*. Lima: horizonte S.A. Editorial

Valencia, A. (1977). *Derecho Civil*. Bogotá: Tomo VI. Sucesiones, 4ta ed. Temis

Velásquez, J. M. y Vargas, W. (1997). *Derecho Tributario Moderno. Introducción al sistema tributario Peruano*. Perú: 1ra ed. Grijley Editorial

Vera Novoa, M. (2012). *Alcances para una mejor administración del Impuesto de alcabala*. Lima, Perú: Revista Actualidad Gubernamental N° 48, Octubre

Vidal, E. (1992). *El impuesto a los activos empresariales*. Perú: Temas de tributación del fondo bibliográfico de la maestría de derecho empresarial de la Universidad de Lima. Universidad de Lima

Villamonte, L.Y. (2002). Casación N° 4020-01-Lima (Corte Suprema de Justicia - Sala Civil Transitoria).

Villegas H. (1998). *Curso de Derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma Editorial

Villegas H. (2001). *Curso de Finanzas. Derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma Editorial

Zannoni, A. E. (1982). *Derecho de las Sucesiones*. Buenos Aires: Tomo I. Astrea Editorial

Zannoni, A. E. (1983) *Derecho Civil. Derecho de las Sucesiones*. Buenos Aires: Tomo I. 3ra ed. ampliada y actualizada. Astrea Editorial.

**ANEXOS****ANTEPROYECTO DE LEY**

1.-SUMILLA: “ANTEPROYECTO DE LEY QUE MODIFICA EL INC. A) DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL, DECRETO LEGISLATIVO N° 776”.

**2.- EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

En manifestación de la vigencia del principio de “autonomía de la voluntad”, existe entre los ciudadanos los actos de disposición a título gratuito que otorga una persona, en vida, a sus herederos forzosos. Para ello, el ordenamiento jurídico ha previsto, de manera diferente, el régimen jurídico tributario en cuanto al anticipo de herencia y el anticipo de herencia con dispensa, para no incurrir en vicios que atenten contra su validez en su tratamiento tributario.

Empero, es para el legislador, al momento de elaborar dicho régimen jurídico, y merced a su condición humana, prácticamente imposible prever todos los supuestos de hecho que la dinámica realidad social y haya creado, dando pie con ello a la existencia de vacíos y deficiencias de la norma jurídica. Por ello, se dice que el Derecho en tanto obra humana no presume de perfección, sino que es un instrumento que sirve al hombre en la regulación de las conductas sociales; en pos de alcanzar la paz social en justicia.

Ante los inconvenientes que originan las lagunas y deficiencias es evidente que este problema jurídico es causado por un vacío legislativo que existe en la disposición jurídica del inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal, que al ser una norma muy general, no realiza una diferenciación en relación si dicho anticipo de herencia con dispensa de colación se encuentra inafecto o no al impuesto de alcabala dejando un vacío normativo, consecuentemente generando incertidumbre en el contribuyente y la Administración Tributaria en cuanto a la aplicación del tributo, puesto que impide que las Administraciones Tributarias puedan determinar el impuesto de alcabala cuando se da el anticipo de herencia con dispensa de colación.

Justamente uno de los supuestos de hecho (hipótesis de incidencia) que no fue previsto por el legislador (al menos de manera directa) es el de los actos de disposición a título gratuito



que otorga una persona, en vida, a sus herederos forzosos, nos referimos al anticipo de herencia con dispensa de colación, a pesar del alto grado de incidencia que se observa tanto en notarias, buffets de abogados, e incluso en el ámbito registral. Esta omisión ha determinado que la doctrina, así como el legislativo, intentando remediar la problemática, introducir al Decreto Legislativo N° 776 “Ley de Tributación Municipal” un nuevo supuesto factico que es “anticipo de herencia con dispensa”, que en el fondo se asemeja al contrato de donación ya que la presencia de la dispensa hace variar su naturaleza y por lo cual debe ser tratado como donación para efectos del pago del impuesto de alcabala.

En consecuencia, es urgente, a fin de mantener la coherencia interna del ordenamiento jurídico y de premunir a los operadores del derecho de reglas claras y precisas en pos de salvaguardar la legalidad, seguridad jurídica del sistema jurídico, determinar que el anticipo de herencia con dispensa de colación se encuentra afecto al impuesto de alcabala.

#### 4.- EFECTOS DE LA VIGENCIA DE LA NORMA SOBRE LA LEGISLACIÓN NACIONAL

La aprobación de esta norma no es contraria a la Constitución Política del Estado ni a la vigente legislación en materia tributaria, por el contrario, busca mantener la coherencia interna del sistema jurídico, que se ha visto vulnerado por el vacío legislativo, habiendo una disposición general que no distinga al “anticipo de herencia y de la dispensa de aquel” para su afectación tributaria. Para tal efecto, se está dotando de una regulación normativa específica a los supuestos contemplados por dicha figura.

#### 5.- ANÁLISIS DE COSTO BENEFICIO

La aprobación de esta norma no genera gasto alguno para el erario nacional, por el contrario va a significar por un lado un beneficio el aprovisionamiento de recursos económicos que permitan al Estado cumplir con sus fines a través de la recaudación tributaria y por otro lado un beneficio para el sistema democrático peruano, por su aporte a la legalidad, seguridad jurídica en la relaciones patrimoniales, a la conservación del orden y la coherencia interna del sistema jurídico nacional.



## 6.- FÓRMULA LEGAL

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

HA DADO LA SIGUIENTE:

“LEY QUE MODIFICA PARCIALMENTE EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL, DECRETO LEGISLATIVO N° 776”.

## 7.- ARTÍCULO

Artículo 1°.- Objeto de la Ley

La presente ley tiene por objeto, modificar el inc. a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal, el mismo que queda redactado de la siguiente manera:

Artículo 27°.- Están inafectos del impuesto las siguientes transferencias:

### **a) Los anticipos de herencia sin dispensa**

Artículo 2°.- Norma derogatoria

Derogase toda norma que se oponga a la presente ley.

## 8.- LUGAR Y FECHA

## 9.- FIRMAS Y SELLOS