



La inafectación en los anticipos de legítima: ¿incluye los realizados con dispensa de colación?

Mario Alva Matteucci

Abogado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Egresado de la Maestría en Contabilidad con mención en Política y Administración Tributaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Asociado activo del Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT. Miembro del Consejo Directivo del Servicio de Administración Tributaria - SAT de la Municipalidad Metropolitana de Lima. Docente del Curso de Especialización Avanzada en Tributación de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Profesor del Programa en Gestión Tributaria Empresarial dictado en ESAN.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.– 2. LA LEGÍTIMA.– 3. ¿QUÉ PASA CUANDO UN HEREDERO RECIBE MÁS BIENES QUE OTRO UNA VEZ QUE SE HAGA PÚBLICO EL TESTAMENTO?.– 4. ¿EXISTE ALGÚN MECANISMO QUE LIMITE LA COLACIÓN?.– 5. EL ANTICIPO DE LEGÍTIMA.– 6. ¿QUÉ TIPO DE BIENES PUEDEN SER MATERIA DEL ANTICIPO DE LEGÍTIMA?.– 7. ¿QUÉ ES LO QUE GRAVA EL IMPUESTO DE ALCABALA?.– 7. ¿QUÉ ES LO QUE GRAVA EL IMPUESTO DE ALCABALA?.– 8. ¿QUIÉN ES EL SUJETO PASIVO DEL PAGO DEL IMPUESTO DE ALCABALA?.– 9. EL ANTICIPO DE LEGÍTIMA COMO TRANSFERENCIA INAFECTA AL PAGO DEL IMPUESTO DE ALCABALA.– 10. ¿DENTRO DE LA INAFECTACIÓN DEL ANTICIPO DE LEGÍTIMA TAMBIÉN SE INCLUYE A LA QUE CONTIENE LA DISPENSA DE COLACIÓN?

1. INTRODUCCIÓN

Según lo dispone el texto del artículo 61° del Código Civil “*La muerte pone fin a la persona*”. Sin embargo, no sucede lo mismo con su patrimonio, el cual debe ser repartido entre sus herederos forzosos; utilizando para ello:

- La figura del testamento (si el causante lo dejó en vida), o:
- A través de la Declaratoria de Herederos (que puede ser tramitada en el Poder Judicial o ante Notario Público).

Por este motivo, hoy en día una gran cantidad de personas se proyectan en el tiempo y desean evitar la generación de conflictos entre sus herederos, una vez que ellos fallezcan, por lo que se recurre a un instrumento jurídico denominado “anticipo de legítima”¹, el cual se encuentra regulado en el Código Civil. Es decir, buscan realizar el “reparto” de sus bienes en vida.

Este reparto de bienes, puede tener un matiz diferenciador realizado por la propia persona que los entrega a los herederos forzosos, otorgando un mayor porcentaje a unos que a otros, siempre que se encuentren dentro del margen establecido en el tercio de libre disposición sobre la legítima.

Para lograr este propósito y evitar que los bienes retornen a la masa hereditaria, para su posterior reparto, una vez que fa-

¹ También se le conoce como adelanto de herencia.

llezca el titular, se incorpora una cláusula que indica la dispensa de colación.

En el caso de la transferencia de bienes inmuebles por anticipo de legítima, dicha operación se encuentra inafecta al pago del Impuesto de Alcabala, conforme lo precisa el literal a) del artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal.

Sin embargo, cabe preguntarse si la transferencia de bienes inmuebles bajo la modalidad de anticipo de legítima, con dispensa de colación también se encuentra dentro de los alcances del literal a) citado anteriormente o no.

El motivo del presente informe es analizar precisamente si la inafectación en los anticipos de legítima ¿incluye a los realizados con dispensa de colación?

2. LA LEGÍTIMA

Antes de presentar una definición del anticipo de legítima observemos previamente lo que indica la doctrina con relación al término jurídico “legítima”.

Al realizar una revisión de la doctrina apreciamos opiniones de diversos autores como Lanatta Guilhem, el cual precisa que “... la legítima es la parte intangible de los bienes del testador de la que éste no puede disponer libremente, porque está reservada a ciertos herederos, quienes, en virtud del derecho imperativo que la ley les acuerda en la sucesión, son denominados forzosos, legitimarios o necesarios. En nuestro Código Civil, éstos son “(...) los hijos y demás descendientes, los hijos adoptivos y sus descendientes legítimos, los padres y demás ascendientes y el cónyuge”².

Otro autor que podemos consultar es Borda el cual considera que el concepto de legítima “... es la parte del patrimonio del causante de la cual ciertos parientes próximos no pueden ser privados sin justa causa de desheredación, por actos a título gratuito”³.

² LANATTA GUILHEM, Rómulo. *Derecho de Sucesiones*. Lima: Editorial Desarrollo, 1985. Tomo II, p. 236.

³ BORDA, Guillermo A. *Tratado de Derecho Civil – Sucesiones*, segunda parte, 6ta. ed. actualizada. Buenos Aires: Editorial Perrot, 1987, p. 84.

Al hacer una revisión final de la doctrina apreciamos que Lohmann Luca De Tena considera que la legítima “... es simplemente atribución legal consistente en derecho a recibir del causante una parte de su fortuna, que se expresa en el derecho de participar en un monto proporcional del valor del patrimonio neto relicto, más el valor del patrimonio donado. Este monto proporcional es una cierta cantidad ideal que la ley considera que debe transmitirse (o haberse transmitido) a los familiares que llama como forzosos, y que si no se ha percibido previamente de otro modo, debe concretarse preferentemente en bienes hereditarios por un valor que cubra la legítima”⁴.

Con este marco doctrinario, observamos que toda persona que cuenta con un patrimonio tiene la facultad de testar, lo cual implica que en vida puede señalar su voluntad a través de la redacción de un testamento por escritura pública⁵, ológrafo⁶ o cerrado⁷, según lo precisa el texto del artículo 691° del código Civil Peruano de 1984, al señalar los tipos de testamentos ordinarios⁸.

Sin embargo, dicha voluntad se podrá conocer solo cuando el titular fallece y sus herederos o legatarios toman conocimiento de la misma.

De conformidad con lo indicado por el texto del artículo 724° del Código Civil de 1984, son herederos forzosos los hijos y demás descendientes, los padres y demás ascendientes, y el cónyuge.

⁴ LOHMANN LUCA DE TENA, Guillermo. *Derecho de Sucesiones. Sucesión en General*. Tomo I, 2da ed. Biblioteca para Leer el Código Civil. Vol. XVII. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1996, p. 35.

⁵ El artículo 696° del Código Civil señala las formalidades del testamento por escritura pública.

⁶ El artículo 707° del Código Civil señala las formalidades del testamento ológrafo.

⁷ El artículo 699° del Código Civil señala las formalidades del testamento cerrado.

⁸ Existen también los testamentos extraordinarios, dentro de los cuales están el testamento militar (artículo 712° del Código Civil) o el testamento marítimo (artículo 716° del Código Civil).

El artículo 725° del Código Civil regula el **tercio de libre disponibilidad**, precisando que el que tiene hijos u otros descendientes, o cónyuge, puede disponer libremente hasta el tercio de sus bienes.

Lo señalado en el párrafo anterior, permite apreciar que la legítima estaría constituida por las dos terceras partes de la masa hereditaria, la que estaría destinada de manera obligatoria hacia los herederos forzosos. En este sentido, solo se podría disponer de la tercera parte de la misma, la que, según la voluntad del testador, sería calificado como un legado y sería entregada a los legatarios, una vez que el testador fallezca.

En concordancia con lo señalado anteriormente, también se puede presentar el caso en el cual el titular de un patrimonio, decida entregar en vida los bienes a sus herederos forzosos, utilizando para ello la figura jurídica denominada "anticipo de legítima", pero privilegiando a alguno de ellos con un mayor porcentaje que el resto.

Lo indicado en el párrafo anterior, necesariamente puede ser realizado sin problemas, siempre que los bienes entregados no hayan superado el límite señalado dentro del tercio de libre disponibilidad.

También puede presentarse el caso en el cual el titular de los bienes solo tiene a sus padres o ascendientes y no cuenta con hijos o cónyuge. En este supuesto resulta de aplicación lo señalado por el artículo 726° del Código Civil, el cual indica que *"El que tiene solo padres u otros ascendientes, puede disponer libremente hasta de la mitad de sus bienes"*.

Finalmente, apreciamos que, si el titular de un patrimonio no cuenta con parientes, podrá disponer de la totalidad de sus bienes. Ello lo precisa el texto del artículo 726° del Código Civil, el cual menciona que *"El que no tiene cónyuge ni parientes de los indicados en los artículos 725° y 726°, tiene la libre disposición de la totalidad de sus bienes"*.

De todo lo mencionado anteriormente, apreciamos que lo que en vida una persona puede tener la voluntad de entregar a sus herederos forzosos o no, se cumplirá recién cuando se apertura el

testamento, el cual solo ocurrirá cuando fallezca, toda vez que allí se harán públicas las prerrogativas señaladas en su testamento.

3. ¿QUÉ PASA CUANDO UN HEREDERO RECIBE MÁS BIENES QUE OTRO UNA VEZ QUE SE HAGA PÚBLICO EL TESTAMENTO?

En el supuesto que, al haberse hecho público el testamento, luego de fallecido el testador, se observa que la masa hereditaria constituida por la legítima ha sido mal distribuida, lo que equivale a decir que existen herederos que no han recibido nada, o quizás herederos que han recibido un monto mayor al que realmente le hubiera correspondido recibir en detrimento del resto.

Uno de los mecanismos que la legislación peruana ha señalado como solución a este problema es la figura de la **colación**. Aquí observamos al Código Civil de 1984, el cual señala en el artículo 831° la noción de colación.

El referido artículo indica 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”*.

Los efectos de la colación es que los bienes repartidos de una manera distinta que perjudican a los otros herederos, retornan a la masa hereditaria para proceder a su reparto nuevamente evitando las desigualdades señaladas en la voluntad del testador manifestada en su testamento.

4. ¿EXISTE ALGÚN MECANISMO QUE LIMITE LA COLACIÓN?

Respondiendo a la pregunta planteada, señalamos que si existe un mecanismo legal que limita la colación y es precisamente la llamada dispensa de colación, la cual se encuentra regulada en el texto del artículo 832° del Código Civil. Dicho artículo indica que *“La dispensa está permitida dentro de la porción disponible⁹ y debe*

⁹ Ello está referido al tercio de libre disposición.

establecerla expresamente el testador en su testamento o en otro instrumento público¹⁰”.

En palabras de Álvarez Caperochipi se precisa que “La dispensa de la colación se explica por la afirmación de la libertad de testar”¹¹.

Conforme lo precisa Espejo Lerdo De Tejada “La dispensa de colación, análogamente a la imputación voluntaria, se mueve en un ámbito muy preciso: la transcendencia sucesoria de los actos gratuitos que realizó el causante durante su vida, en lo que se refiere a su cómputo en las cuotas de los herederos en el momento de la partición”¹².

Sobre el tema de la dispensa de colación es interesante revisar la opinión de Albaladejo García cuando indica que “Dispensar de colación legal significa que el causante ha dispuesto que las donaciones no se imputen en la legítima, en el sentido de que el dispensado de colación tomen, además de lo que se le donó, la legítima que le corresponde”¹³.

Conforme lo indica Fernández Arce, la dispensa de colación “Consiste en aquella manifestación expresa del causante realizada por testamento o en otro instrumento público mediante la cual el causante que en vida otorgó un anticipo de herencia hacia determinado heredero forzoso, lo exime de la obligación de colación dependiendo de la voluntad de éste y no de la Ley”¹⁴.

En la medida que la persona esté viva y no haya establecido algún testamento aun, puede efectuar un adelanto de herencia¹⁵ a sus herederos forzosos, incrementando la misma en una proporción distinta a la que le correspondería a uno o algunos de ellos, utilizando para tal caso una parte o el total de lo que contiene el

¹⁰ Cuando se hace mención a otro instrumento público, podemos referirnos a una escritura pública.

¹¹ ÁLVAREZ CAPEROCHIPÍ, José A. *Derecho de Sucesiones*. 1ra ed. Lima: Pacífico Editores, junio 2018, p. 150.

¹² ESPEJO LERDO DE TEJADA, Manuel. *La sucesión contractual en el Código Civil*. Madrid: Universidad de Sevilla. Secretaría de Publicaciones, 1999, p. 71.

¹³ ALBAJADEJO GARCÍA, Manuel. “La dispensa de colación y su revocación”. En: *Revista de Derecho Privado*. Año N° 80. Mes 4. Abril, 1996, p. 161.

¹⁴ FERNÁNDEZ ARCE, César. “La colación en la partición hereditaria”. Informe publicado en la *Revista Ius et veritas*. N° 39, año 2009, p. 112.

¹⁵ También conocido como anticipo de legítima.

denominado “*tercio de libre disponibilidad*” mencionado anteriormente y regulado en el artículo 725° del Código Civil.

En función a lo señalado en el párrafo anterior, podrán presentarse casos en los cuales un heredero forzoso pueda tener un porcentaje mayor al que realmente le hubiera correspondido inicialmente.

Por ejemplo, veamos el caso del señor Segismundo Huilca Pumapillo, que es un padre viudo con tres hijos, dos de los cuales viven en el extranjero y solo la hija se ha quedado a vivir con él.

El padre en mención tiene cinco inmuebles edificados e independizados de 180 metros cuadrados cada uno, ubicados en el distrito de Caraybamba, provincia de Aymaraes, Región Apurímac. El señor Huilca Pumapillo ha decidido otorgar a la menor de sus hijos como adelanto de herencia dos inmuebles, formalizando para ello el anticipo de legítima por medio de una escritura pública, señalando como una cláusula adicional la dispensa de colación.

Lo indicado en el ejemplo mencionado, permite identificar que los dos inmuebles que la menor de las hijas del señor Huilca Pumapillo, forman parte de la legítima, que correspondería a todos los integrantes de la masa hereditaria futura, en caso fallezca el padre.

Tomando en cuenta que se ha señalado la dispensa de colación, ello implica que los dos inmuebles que serán entregados a cuenta de la herencia a favor de la hija, no retornarán a la masa hereditaria para posteriormente ser repartidos nuevamente, toda vez que se ha indicado la dispensa de colación.

Los otros tres inmuebles que quedan en la masa hereditaria se repartirán entre los tres hijos (los dos hijos que viven en el extranjero y la menor de las hermanas), en la fecha que el señor Segismundo Huilca Pumapillo fallezca, toda vez que allí se formará una sucesión indivisa¹⁶.

¹⁶ Sobre el tema de la sucesión indivisa recomendamos la lectura de un trabajo que analiza las implicancias tributarias que se producen con respecto a la sucesión indivisa. Se puede consultar ingresando a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/03/15/>>

Apreciamos que la SUNARP señala que *“Es importante recordar que las personas solo pueden disponer libremente de un tercio de sus bienes cuando tiene hijos o cónyuge, ya que los dos tercios restantes necesariamente se repartirán entre estos. Si una persona quiere darle algo más a uno de sus hijos o cónyuge, puede disponer de ese tercio que le corresponde libremente para asignarlo a cualquiera de estos, heredando éste un porcentaje más de lo que debió recibir. Toda liberalidad que exceda al tercio de libre disponibilidad, se considera una afectación a la legítima (dos tercios de los bienes) y, por tanto, deberá regresarse a la masa hereditaria para no afectarla”*¹⁷.

Conforme lo precisa la Notaría Reyna Guevara *“El bien otorgado debe pertenecer a la cuota de libre disposición (un tercio del patrimonio personal), esta condición se debe señalar en la minuta e indicar que la transferencia se otorga con dispensa de colación (dicho bien no se restituirá a la masa hereditaria y como consecuencia, el heredero forzoso recibirá íntegra la cuota de la legítima, en adición a lo que recibió vía anticipo de herencia. Esta figura legal sirve para mejorar la situación de un futuro heredero forzoso, pero sólo está permitida dentro de la porción de libre disposición”*¹⁸.

5. EL ANTICIPO DE LEGÍTIMA

Según lo dispone el texto del artículo 723° del Código Civil Peruano de 1984, la legítima constituye la parte de la herencia de la que no puede disponer libremente el testador cuando tiene herederos forzosos.

[la-muerte-de-una-persona-y-el-surgimiento-de-la-sucesion-indivisa-que-implicancias-tributarias-se-generan/](#) > (consultado el 06.08.2019).

¹⁷ SUNARP. “Herencia anticipada: ¿qué es y qué necesito para tramitarla?”. Publicado el 23 de agosto de 2018. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<https://www.sunarp.gob.pe/PRENSA/inicio/post/2018/08/23/herencia-anticipada-que-es-y-que-necesito-para-tramitarla>> (consultado el 05.08.2019).

¹⁸ NOTARÍA REYNA GUEVARA. “Anticipo de legítima”. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://www.notariareyna.com/anticipo-de-legitima.html>> (consultado el 05.08.2019)

De este modo, la persona natural que tenga herederos forzosos puede realizar mientras viva un reparto de los bienes en los que tenga la calidad de propietario, haciendo uso para ello del llamado “Anticipo de legítima”, el cual también se le conoce en la doctrina como “Anticipo de Herencia”.

La Escritura Pública constituye el documento que se debe redactar para formalizar este acuerdo, bajo sanción de nulidad si no se sigue la misma. En este acuerdo intervienen el anticipante y el beneficiario. Se entiende que para poder realizar la entrega del patrimonio quien entrega los bienes debe tener inscrito previamente su dominio en los Registros Públicos, siempre que se trate de bienes registrables.

Otras de las formalidades que deben cumplirse es consignar el dato del valor que se asigna a los bienes donados en una de las cláusulas de la minuta que posteriormente se convertirá en Escritura Pública, así como, la ubicación del predio con indicación del dato de su inscripción en el registro de la Propiedad Inmueble. La Escritura de Anticipo de Legítima deberá contener una cláusula donde el beneficiario acepte de manera expresa e indubitable el anticipo, este requisito es importante debido a que se requiere la manifestación de voluntad que en donde se indique la aceptación del anticipo.

Al revisar la doctrina podemos recoger lo manifestado por Castillo Freyre, quien menciona que *“El anticipo de legítima no es otra cosa que un contrato de donación celebrado por un donante con uno de sus herederos forzosos, en calidad de donatario.*

*De acuerdo con lo establecido por el artículo 831° del Código Civil, las donaciones u otras liberalidades que, por cualquier título hayan recibido del causante sus herederos forzosos se considerarán como anticipo de herencia para el efecto de colacionarse, salvo dispensa de aquel”*¹⁹.

Traemos a colación el Informe N° 231-2003-SUNAT/2B0000, emitido por la SUNAT determina que: *“... la legítima es definida*

¹⁹ CASTILLO FREYRE, Mario. *Tratado de los Contratos Típicos: Suministro - Donación*. Biblioteca para leer el Código Civil Volumen XIX Tomo I. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2005, p. 122.

como aquélla porción de la herencia que pertenece en exclusividad a los herederos forzosos, es decir es el conjunto de bienes del testador o causante que obligatoriamente deben ser distribuidos entre sus herederos forzosos, los cuales reciben el calificativo de forzosos²⁰ por cuanto el causante no puede excluir a esta clase de herederos, salvo por causales de indignidad o desheredación²¹.

6. ¿QUÉ TIPO DE BIENES PUEDEN SER MATERIA DEL ANTICIPO DE LEGÍTIMA?

El anticipo de legítima puede otorgarse sobre los bienes (muebles o inmuebles) que pertenecen al anticipante en el momento de efectuar la donación de los mismos y relacionados con los bienes que constituirán la legítima, ello equivale a decir que sería la masa hereditaria de entrega obligatoria a los herederos forzosos.

Dentro del concepto de bienes que serán otorgados en un anticipo de legítima se pueden ubicar a los automóviles, camiones, camionetas, motos, terrenos, inmuebles, acciones representativas de capital, papel moneda, participaciones, derechos de invención y de autor, entre otros.

En el caso puntual de la transferencia de los bienes inmuebles, será necesario el cumplimiento de la formalidad, exigiéndose para ello la celebración de una escritura pública, donde se indicará expresamente el anticipo de legítima.

La pregunta inmediata es si esa transferencia de inmueble bajo la modalidad de anticipo de legítima ¿se encontrará gravada con el Impuesto de Alcabala?. Para responder a esta consulta pasaremos a revisar con mayor detalle que es lo que grava el Impuesto de Alcabala en líneas más abajo.

²⁰ Cabe precisar que dentro de esta categoría no pueden incluirse a personas distintas a los herederos, como los legatarios, quienes no mantienen una vinculación de parentesco consanguíneo con la persona que efectuará el anticipo de la herencia.

²¹ Si se desea revisar el texto del informe completo se puede visitar la siguiente página web: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i2312003.htm>>

7. ¿QUÉ ES LO QUE GRAVA EL IMPUESTO DE ALCABALA?

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.

En ese sentido, parte de este criterio se refleja en la emisión de la RTF N° 07268-8-2010 cuando precisa que *“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”*.

Al revisar el supuesto normativo señalado por el legislador se aprecia que se considera para afectarse con el Impuesto de Alcabala 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.

8. ¿QUIÉN ES EL SUJETO PASIVO DEL PAGO DEL IMPUESTO DE ALCABALA?

Al efectuar una revisión del texto del artículo 23° de la Ley de Tributación Municipal, observamos que allí se indica que *“Es sujeto pasivo en calidad de contribuyente, el comprador o adquirente del inmueble”*.

Ello 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.

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.

9. EL ANTICIPO DE LEGÍTIMA COMO TRANSFERENCIA INAFECTA AL PAGO DEL IMPUESTO DE ALCABALA

Al efectuar una revisión del texto del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal, se observa que el legislador ha determinado una serie de transferencias que considera inafectas al pago del Impuesto de Alcabala.

Precisamente, el literal a) del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal indica que las transferencias que se produzcan por los anticipos de legítima son inafectos al pago del Impuesto de Alcabala.

Recordemos que según lo dispone el texto del artículo 723° del Código Civil Peruano de 1984, la legítima constituye la parte de la herencia de la que no puede disponer libremente el testador cuando tiene herederos forzosos.

De este modo, la persona natural que tenga herederos forzosos puede realizar mientras viva un reparto de los bienes en los que tenga la calidad de propietario, haciendo uso para ello del llamado "**Anticipo de legítima**", el cual también se le conoce en la doctrina como "**Anticipo de Herencia**".

Otras de las formalidades que deben cumplirse es consignar el dato del valor que se asigna a los bienes donados en una de las cláusulas de la minuta que posteriormente se convertirá en Escritura Pública, así como, la ubicación del predio con indica-

ción del dato de su inscripción en el registro de la Propiedad Inmueble.

La Escritura de Anticipo de Legítima deberá contener una cláusula donde el beneficiario acepte de manera expresa e indubitable el anticipo, este requisito es importante debido a que se requiere la manifestación de voluntad en donde se indique la aceptación del anticipo²².

10. ¿DENTRO DE LA INAFECTACIÓN DEL ANTICIPO DE LEGÍTIMA TAMBIÉN SE INCLUYE A LA QUE CONTIENE LA DISPENSA DE COLACIÓN?

La respuesta a esta consulta es la que nos interesa revisar. Si se observa, en el literal a) del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal, no se hace distinción alguno en cuanto a las formas en las cuales se otorga el anticipo de legítima.

El referido literal solo señala como una de las operaciones inafectas del pago del Impuesto de Alcabala, a los anticipos de legítima.

Frente a este hecho existen distintas interpretaciones de parte de autores en la doctrina.

- **Una primera postura** indica que la transferencia de propiedad de un inmueble, bajo la modalidad de anticipo de legítima con dispensa de colación, califica como una donación y por ende excluida de la figura de la inafectación prevista en el literal a) del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal. En esta postura encontramos la opinión de Quispe Condori, al señalar lo siguiente:

“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 consi-

²² Esta información puede consultarse en la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/item/130028/que-consecuencias-tributarias-se-producen-cuando-se-realiza-un-anticipo-de-legitima-a-los-herederos>>.

*derara 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*²³.

Según lo indica Ferrero Costa:

“Se ha difundido mucho entre los abogados el error de denominar “anticipo de herencia” a la donación hecha a un heredero forzoso. En realidad, el anticipo nace como figura legal recién en el momento del fallecimiento del causante, y solo para efectos de colacionar o no lo recibido por el heredero antes de la sucesión. La donación, por el contrario, es concomitante a la fecha del contrato. En ese instante se transfiere la propiedad. Como podrá apreciarse, entre ambos momentos – la donación y la muerte –, puede haber una diferencia de varios años.

*Entiéndase bien, interovios, el anticipo de herencia es una mera denominación dada por las partes al contrato de donación. No tiene más relevancia jurídica para el Derecho Civil. En el Derecho Tributario, existe una norma, el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 776, Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF que grava con alcabala las donaciones de inmuebles, mas no así los anticipos de legítima (artículo 27° inciso a). ¿Cómo debe interpretarse?. Sencillamente, debe entenderse que afecta con dicho impuesto la donación sin dispensa de colación, más no aquella donación con dispensa de colación que, al 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 – la cual procede dentro de la facultad de libre disposición –, la existencia de la dispensa hace variar, según sea el caso, la naturaleza de la liberalidad*²⁴.

²³ QUISPE CONDORI, María Elena. “El anticipo de herencia con dispensa de colación y el principio de legalidad en la Ley de Tributación Municipal”. Tesis presentada para optar el título de abogado. Universidad Andina del Cusco. Facultad de Derecho y Ciencia Política. Escuela Profesional del Derecho. Cusco, 2017, p. 115. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://repositorio.uandina.edu.pe/bitstream/UAC/1233/3/Elena_Tesis_bachiller_2017.pdf> (consultado el 31.07.2019).

²⁴ FERRERO COSTA, Raúl. “Donación y colación”. Informe publicado en *Homenaje a Jorge Avendaño*. Tomo II. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2004, p. 965.

- **Una segunda postura** precisa que la transferencia de propiedad de un inmueble, bajo la modalidad de anticipo de legítima con dispensa de colación, se encuentra dentro del supuesto de inafectación señalado en el literal a) del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal, motivo por el cual no deberá estar gravada con el pago del Impuesto de Alcabala. Como refuerzo de esta postura, encontramos un pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

Según lo indica *“Una posición particular tiene el Tribunal Fiscal en la RTF 04114-11-2011 donde revoca la apelada que declaró infundada la solicitud de inafectación al Impuesto de Alcabala, por haber adquirido el inmueble mediante anticipo de legítima con dispensa de colación, debido a que el solicitante se encuentra dentro del supuesto previsto en el inciso a) del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal, que dispone la inafectación de los anticipos de legítima de manera genérica, es decir, sin circunscribir la inafectación solo a los que no pactaron dispensa de colación, además, interpretar lo contrario sería distinguir donde la ley no lo hace”*²⁵.

¿Qué hubiera requerido la RTF N° 04114-11-2011 para que sea de observancia obligatoria?

De conformidad con lo indicado por el artículo 154° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal (máxima instancia administrativa en materia Tributaria) puede emitir Resoluciones que tengan efecto vinculante.

²⁵ ÁVILA CHUNGA, Milagros Beatriz y Sonia Violeta VASQUEZ ALFARO. “Alcances del inciso a) del artículo 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”. Tesis presentada para optar el título de abogado. Universidad Nacional de Trujillo. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Escuela Académico Profesional de Derecho. Trujillo, 2016, p. 74. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://dspace.untru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/1332/T-162159-milagros%20avila.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> (consultado el 31.07.2019).

Estas resoluciones deben reunir necesariamente dos requisitos. Los requisitos para considerar que una Resolución del Tribunal Fiscal tenga el carácter de vinculante se aprecian a continuación:

Reglas de aplicación del precedente tributario

1. Deben interpretar de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.
2. Deben aplicar las normas de mayor jerarquía, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 102° del Código Tributario

En caso se cumplan los requisitos antes señalados, las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal podrán ser consideradas como Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley.

El propio Tribunal Fiscal es quien establece los criterios sobre los cuales un pronunciamiento adquiere la calidad de Observancia Obligatoria. Para ello es necesario que exista un Acuerdo de Sala Plena, el cual busca uniformizar la jurisprudencia en las materias de su competencia, en estricto cumplimiento de lo dispuesto por el numeral 6) del artículo 101° del Código Tributario. El precedente aprobado debe publicarse en el Diario Oficial "El Peruano" y señalar de manera expresa que se trata de un precedente de observancia obligatoria de acuerdo a lo prescrito en el artículo 154° del Código Tributario²⁶.

Aun cuando la RTF N° 04114-11-2011 no tenga la calificación de una jurisprudencia de observancia obligatoria, considera-

²⁶ ALVA MATTEUCCI, Mario. "La importancia del uso de los precedentes en materia tributaria: la jurisprudencia del tribunal fiscal y del tribunal constitucional". Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/11/16/la-importancia-del-uso-de-los-precedentes-en-materia-tributaria-la-jurisprudencia-del-tribunal-fiscal-y-del-tribunal-constitucional/>> (consultado el 06.08.2019).

mos pertinente indicar que dentro del razonamiento en que se ha desarrollado la misma, hace alusión a un tema interesante, sobre todo a que la ley no hace distingo de la figura del anticipo de legítima, ya sea en aquel donde si se consideró a la dispensa de colación, como también en aquellos supuestos en los cuales no se consideró la referida dispensa.

De este modo, no se podría hacer una distinción donde la ley no lo realiza, por lo que resultaría pertinente indicar que si alguna administración tributaria municipal tomara una postura para desconocer a los anticipos de legítima con dispensa de colación, dentro de los alcances de lo señalado en el texto del literal a) del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal, que califica como inafecta al pago del Impuesto de alcabala, ello iría en contra del principio de legalidad.

Nosotros consideramos que existen mayores argumentos para poder sustentar la segunda postura, de tal modo que si la ley no efectúa distinción alguna, como señalamos anteriormente con respecto a los anticipos de legítima con dispensa de colación o no, se le debe considerar dentro de lo que se indica en el literal a) del artículo 27° de la Ley de Tributación Municipal²⁷, como una operación inafecta del pago del Impuesto de Alcabala.

²⁷ El Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal fue aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF, el cual fuera publicado en el Diario Oficial El Peruano con fecha 15 de noviembre de 2004.