



**Universidad Nacional Mayor de San Marcos**

**Universidad del Perú. Decana de América**

Dirección General de Estudios de Posgrado

Facultad de Ciencias Contables

Unidad de Posgrado

**Tratamiento inadecuado en el Código Tributario peruano  
de las figuras de la responsabilidad tributaria y la  
transmisión de la obligación tributaria frente al  
fallecimiento de personas naturales y sus consecuencias en  
los procedimientos tributarios resueltos en el Tribunal  
Fiscal entre los años 2010 y 2013**

**TESIS**

Para optar el Grado Académico de Magíster en Contabilidad con  
mención en Política y Administración Tributaria

**AUTOR**

Pedro Enrique VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA

**ASESOR**

Dr. Fredy Richard LLAQUE SÁNCHEZ

Lima, Perú

2021



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

## Referencia bibliográfica

---

López, P. (2021). *Tratamiento inadecuado en el Código Tributario peruano de las figuras de la responsabilidad tributaria y la transmisión de la obligación tributaria frente al fallecimiento de personas naturales y sus consecuencias en los procedimientos tributarios resueltos en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Unidad de Posgrado]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

---

## Metadatos complementarios

<b>Datos de autor</b>	
Nombres y apellidos	<b>Pedro Enrique Velásquez López Raygada</b>
Tipo de documento de identidad	<b>DNI</b>
Número de documento de identidad	<b>09644152</b>
URL de ORCID	<b>No aplica</b>
<b>Datos de asesor</b>	
Nombres y apellidos	<b>Fredy Richard Llaque Sánchez</b>
Tipo de documento de identidad	<b>DNI</b>
Número de documento de identidad	<b>18098518</b>
URL de ORCID	<b><a href="https://orcid.org/0000-0002-9809-5831">https://orcid.org/0000-0002-9809-5831</a></b>
<b>Datos del jurado</b>	
<b>Presidente del jurado</b>	
Nombres y apellidos	<b>Victor Dante Ataupillco Vera</b>
Tipo de documento	<b>DNI</b>
Número de documento de identidad	<b>06274261</b>
<b>Miembro del jurado 1</b>	
Nombres y apellidos	<b>Emilio Agustin Ancaya Cortez</b>
Tipo de documento	<b>DNI</b>
Número de documento de identidad	<b>06719402</b>
<b>Miembro del jurado 2</b>	
Nombres y apellidos	<b>Catya Evelyn Vásquez Tarazona</b>
Tipo de documento	<b>DNI</b>
Número de documento de identidad	<b>06784373</b>
<b>Miembro del jurado 3</b>	
Nombres y apellidos	<b>Victor Ricardo Masuda Toyofuku</b>
Tipo de documento	<b>DNI</b>

Número de documento de identidad	<b>09147786</b>
<b>Datos de investigación</b>	
Línea de investigación	D.2.3.1. Código Tributario
Grupo de investigación	<b>No aplica.</b>
Agencia de financiamiento	<b>Sin financiamiento.</b>
Ubicación geográfica de la investigación	País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distrito: San Borja Urbanización: Chacarilla del Estanque Calle Venecia N° 120, Dpto. 401 Latitud: -12.10944 Longitud: -76.99197
Año o rango de años en que se realizó la investigación	<b>2016 - 2019</b>
URL de disciplinas OCDE	Negocios, Administración <a href="https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.02.04">https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.02.04</a>  Administración pública <a href="https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.06.02">https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.06.02</a>  Derecho <a href="https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.05.01">https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.05.01</a>



"Año del Bicentenario del Perú: 200 años de Independencia"

# Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

## FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES VICEDECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO UNIDAD DE POSGRADO

### ACTA DE SUSTENTACIÓN VIRTUAL DE TESIS DEL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN POLÍTICA Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA N°014-VDIP-DUPG-FCC/2021

En la ciudad de Lima, a los 31 días del mes de Agosto del 2021 a las 10:00 horas, se realiza la Sustentación Virtual de Tesis de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM, siendo desarrollada la sesión virtual en el link <https://meet.google.com/cyz-ciwu-wcz>, de acuerdo a la Directiva para Sustentación Virtual de Tesis de Posgrado aprobado con Resolución Rectoral N° 01357-R-20 de fecha 08 de junio del 2020, bajo la Presidencia del Dr. Victor Dante Ataupillco Vera; con la asistencia de los Miembros del Jurado: Mg. Emilio Agustín Ancaya Cortez; Dr. Fredy Richard Llaque Sánchez, Dra. Catya Evelyn Vásquez Tarazona; y el Mg. Victor Ricardo Masuda Toyofuku; el candidato a **MAGÍSTER EN CONTABILIDAD CON MENCIÓN EN POLÍTICA Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Bach. Pedro Enrique Velásquez López Raygada**, procedió hacer la exposición y defensa pública bajo la modalidad virtual de su Tesis titulada: **TRATAMIENTO INADECUADO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO DE LAS FIGURAS DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y LA TRANSMISIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL FALLECIMIENTO DE PERSONAS NATURALES Y SUS CONSECUENCIAS EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS RESUELTOS EN EL TRIBUNAL FISCAL ENTRE LOS AÑOS 2010 Y 2013**, requisito principal para optar el Grado Académico de Magíster en Contabilidad con mención en Política y Administración Tributaria.

Concluida la exposición se procedió a la evaluación correspondiente, habiendo obtenido la siguiente calificación:

DE           MUY BUENO "18"          

La Ceremonia de Sustentación Virtual concluyó a horas:           11:15 a.m.          

**Dr. Victor Dante Ataupillco Vera**  
Presidente

**Mg. Emilio Agustín Ancaya Cortez**  
Miembro

**Dr. Fredy Richard Llaque Sánchez**  
Asesor - Miembro

**Dra. Catya Evelyn Vásquez Tarazona**  
Miembro

**Mg. Victor Ricardo Masuda Toyofuku**  
Miembro

Vista la presente Acta, el Jurado de Sustentación Virtual de Tesis dan fe del acto público, propone que la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, otorgue al **Bach. Pedro Enrique Velásquez López Raygada**, el Grado Académico de Magíster en Contabilidad con mención en Política y Administración Tributaria.

Ciudad Universitaria, 31 de Agosto de 2021

**Dr. Victor Dante Ataupillco Vera**  
Director de la Unidad de Posgrado

<b>CAPITULO 1: INTRODUCCION .....</b>	<b>6</b>
1.1. Situación Problemática.....	8
1.2. Formulación del Problema.....	10
1.3. Justificación de la Investigación.....	15
1.4. Objetivos de la Investigación.....	16
1.4.1. Objetivo General.....	16
1.4.2. Objetivos Específicos.....	16
1.5. Hipótesis General.....	17
1.5.1. Hipótesis Específica.....	17
1.5.2. Identificación de Variables.....	18
1.5.3. Matriz de Consistencia.....	23
<b>CAPITULO 2: MARCO TEÓRICO.....</b>	<b>24</b>
2.1. Marco Teórico.....	24
2.2. Antecedentes del Problema .....	77
2.3. Bases Teóricas (Glosario).....	78
<b>CAPITULO 3: METODOLOGIA .....</b>	<b>80</b>
3.1. Tipo y Diseño de Investigación.....	80
3.2. Unidad de Análisis.....	80
3.3. Población de Estudio.....	80
3.4. Tamaño de Muestra.....	81
3.5. Selección de Muestra.....	81
3.6. Técnicas de Recolección de Datos.....	82
3.7. Análisis de Interpretación de la Información.....	83
<b>CAPITULO 4: RESULTADOS Y DISCUSION .....</b>	<b>84</b>
4.1. ANALISIS, INTERPRETACION Y DISCUSION DE RESULTADOS.....	84
4.1.1 La inadecuada regulación de las instituciones jurídicas en el inciso 1 del artículo 17º y artículo 25º del Código Tributario.....	84
4.1.2 Tratamiento inadecuado en los procedimientos tributarios tramitados	

en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013 de las figuras de la responsabilidad tributaria y la transmisión de la obligación tributaria en el caso del fallecimiento de personales naturales en el Perú.....	120
4.1.2.1 Procedimiento No Contencioso Tributario.....	120
4.1.2.2 Procedimiento Contencioso Tributario.....	139
4.1.2.3 Procedimiento de Queja.....	149
4.2. Prueba de Hipótesis.....	163
4.2.1. Hipótesis General.....	163
4.2.2.1. Hipótesis Especifica 1 .....	163
4.2.2.2. Hipótesis Especifica 2 .....	164
4.3. Presentación de Resultados .....	164
<b>CAPITULO 5: IMPACTOS .....</b>	<b>168</b>
5.1. Propuestas de modificación legislativa .....	168
5.2. Costos de implementación legislativa.....	169
5.3. Beneficios que aporta la propuesta .....	169
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>169</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>171</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>172</b>
<b>ANEXO N° 1.....</b>	<b>175</b>
<b>ANEXO N° 2.....</b>	<b>177</b>
<b>ANEXO N° 3 .....</b>	<b>178</b>

## RESUMEN

El presente trabajo expone las bases conceptuales que determinan quienes ocupan el lado pasivo de la “obligación tributaria”, denominados por la doctrina mayoritaria como “sujetos pasivos” o “deudores tributarios”, haciendo especial énfasis en los llamados “responsables tributarios” y los “adquirentes de la obligación tributaria”, para lo cual se definen y caracterizan las instituciones que envuelven la participación de los ciudadanos al cumplir con sus obligaciones tributarias y en particular las relaciones que surgen de la realización de la “hipótesis de incidencia”, así como de los mecanismos diseñados para asegurar el cumplimiento de la prestación tributaria principal, comúnmente denominada “obligación tributaria”.

Se contrastan además las referidas instituciones con las disposiciones normativas establecidas en el Código Tributario Peruano a efectos de verificar su adecuación a la verdadera naturaleza de cada una de ellas, mostrando sus inconsistencias, procediendo finalmente a analizar los pronunciamientos del Tribunal Fiscal emitidos entre los años 2010 y 2013, que resolvieron casos donde se analizaron los efectos que produce la muerte de un contribuyente en la obligación tributaria, a fin de demostrar que cómo es que la inadecuada regulación en nuestro país ha generado pronunciamientos inconsistentes y creado inseguridad jurídica respecto al tratamiento que debe darse a las obligaciones tributarias nacidas cuando se produce el fallecimiento de una persona natural, investigación que nos ha permitido encontrar oportunidades para la mejora de la legislación nacional y en la emisión de fallos en materia tributaria.

**Palabras Clave:** Deudor tributario, contribuyente, responsable tributario, heredero, transmisión de la obligación tributaria, procedimiento no contencioso tributario, procedimiento contencioso tributario, procedimiento de queja.

## SUMMARY

The present paper sets out the conceptual bases that determine those who occupy the passive side of the tax obligation, denominated by the majority doctrine as taxpayers or tax debtors, with special emphasis on the known as responsible for the payment and the acquirers of the tax liability, for which are defined and characterized the institutions that involve the participation of citizens when complying with their tax obligations and in particular the relationships that arise from the realization of the incidence hypothesis, as well as the mechanisms designed to ensure compliance with the principal provision taxpayer, commonly referred to as a tax liability.

These institutions are also checked against the rules contained in the Peruvian Tax Code in order to verify their adequacy to the true nature of each of them, showing their inconsistencies, proceeding finally to perform an analysis of the pronouncements issued by the Peruvian Tax Court Between 2010 and 2013, which resolved cases where the effects of the death of a taxpayer on the tax liability were analyzed, in order to demonstrate how the inadequate regulation in our country has generated inconsistent pronouncements and created legal uncertainty regarding to the treatment that must be given to the tax liabilities born when the death of a natural person occurs, an investigation that has allowed us to find opportunities for the improvement of the national legislation and in the issuance of tax failures.

**Keywords:** Tax debtor, taxpayer, tax liability, heir, transfer of tax liability, non-contentious tax procedure, tax litigation procedure, complaint.

## CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

La necesidad de contar con herramientas que faciliten o permitan asegurar la recaudación de tributos ha impulsado la creación de una serie de mecanismos en derecho comparado; privilegios y garantías sobre los créditos a favor del Estado, se unen a instituciones como la “sustitución”, la “responsabilidad tributaria”, “repercusión” y “retención”, entre otras, para proporcionar al acreedor tributario medios que le faciliten el cobro de la deuda tributaria.

Las herramientas que la doctrina ha identificado involucran la irrupción de una heterogénea pléyade de intervinientes en la aplicación de los tributos y aun cuando comparten distintas naturalezas, todas buscan garantizar el cobro de la deuda tributaria, finalidad que no comporte la sucesión, institución con particulares características que la distancian de las instituciones que tiene por finalidad asegurar el cobro de la deuda tributaria, no obstante, nuestro ordenamiento jurídico tiende a confundirla la responsabilidad tributaria, confusión que ha originado errores y fallos contradictorios en el Tribunal Fiscal (TF), que no han hecho más que acentuar la confusión.

Si bien no es objeto de la presente investigación identificar y delimitar detalladamente las características de cada uno de los sujetos que intervienen con ocasión y en relación con la aplicación de tributos, en el segundo capítulo de la presente tesis se presentará una síntesis de las más importantes posiciones que delimitan y caracterizan a sus centrales participes, explorando las más recientes posiciones doctrinarias que tratan de explicar y sustentar las complejas relaciones que se tejen entre Estado y ciudadanos en virtud a la imposición de tributos.

En este capítulo definimos y caracterizamos las instituciones que envuelven la participación de los ciudadanos cuando se enfrentan al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, en particular las relaciones que surgen de la realización de la “hipótesis de incidencia”, así como de los mecanismos diseñados para asegurar el cumplimiento de la prestación tributaria principal, comúnmente

denominada obligación tributaria, haciendo especial referencia a los “responsables tributarios”, para identificar su rol y con ello sus características, contrastándolo con quienes ocupan el lugar del realizador o respecto del que se produce la hipótesis de incidencia cuando este fallece, sujetos que son el objeto central de la presente investigación.

Contribuyentes, sustitutos, responsables, solidarios pasivos y sucesores son solo algunas de las categorías que intentaremos delimitar con la finalidad de identificar conceptualmente cuándo estamos ante un supuesto de responsabilidad tributaria o ante una sucesión en la denominada obligación tributaria<sup>1</sup>. El estudio de los sujetos denominados responsables, diferenciándolos de aquellos que a quienes se le transmite la “obligación tributaria”, generalmente denominados “sucesores tributarios”, sujetos que generalmente ocupan una posición pasiva frente al Estado y/o la Administración Tributaria, sus características principales y elementos diferenciadores, constituyen la materia sobre la que se centrara la presente tesis.

En el cuarto capítulo de la presente tesis se contrastaran las bases conceptuales delimitadas en el segundo capítulo con las disposiciones que norman esas instituciones en el Código Tributario Peruano (CTP), a efectos de verificar si es correcto o no el tratamiento otorgado, además se analizarán los pronunciamientos emitidos por el TF, entre los años 2010 y 2013, vinculados a los efectos que produce la muerte de un contribuyente, a fin de demostrar como es que la inadecuada regulación en nuestro país ha generado la emisión de pronunciamientos inconsistentes y por ende creando inseguridad jurídica, análisis que en absoluto restringe las conclusiones a las que se arribaran en el presente trabajo al referido periodo, ni limita las recomendaciones que se efectúen a él, dado que las mismas problemática se sigue presentando y los mismos errores se siguen cometiendo en la actualidad.

---

<sup>1</sup> Aun cuando utilizamos esta denominación por ser la más difundida en nuestro país y ser la que recoge nuestro Código Tributario, más adelante veremos que resulta insuficiente para explicar toda la gama de relaciones que se tejen entre el Estado y los ciudadanos con ocasión de la aplicación de las normas que componen el Sistema Tributario Nacional.

Plantear algunas propuestas concretas que nos permitan evitar la confusión al extender la calificación de responsables tributarios a quienes ocupan un lugar diferente en la relación que se teje con el Estado en virtud de la implementación de los tributos, las cuales expondremos en nuestras conclusiones, presentando propuestas de cambio normativo a fin de que sean analizadas; es el objetivo central de la presente investigación.

### **1.1. Situación Problemática**

La aplicación de las reglas de la responsabilidad tributaria (RT), junto con las de la transmisión de obligaciones tributarias (TOT), denominada algunas veces como sucesión tributaria, cuando se produce la muerte de un contribuyente, genera contradicciones difíciles de solucionar, habida cuenta que un sujeto no puede ser simultáneamente adquirente de una obligación tributaria y responsable solidario por la deuda tributaria que forma parte de ella.

La muerte genera, no solo para el derecho tributario, sino en general para todas las áreas del derecho y la vida misma, una pléyade de consecuencias que han ameritado un sin número de estudios, pero que no han sido suficientemente analizados en nuestro país, no siendo una excepción la materia tributaria.

No obstante, la inevitabilidad de este suceso parece no haber ejercido la influencia necesaria para lograr una adecuada y coherente solución en el ámbito administrativo ni el tributario. La confusión de instituciones como la de la TOT, diferenciándolas de quienes adquieren bienes por legados y quienes reciben anticipos de legítima, con las de los responsables tributarios, ha generado y sigue generando un sin número de complicaciones a todos los aplicadores del derecho, al punto que hasta ahora no existe una posición unánime de los órganos resolutores en materia tributaria sobre las consecuencias que la muerte acarrea en el curso de la vida de cualquier contribuyente.

Resulta evidente que la solución a todos problemas que se presentan con la muerte de un contribuyente va más allá de los alcances del presente trabajo, pero sin duda alguna este puede proveer de algunas herramientas para el rediseño de diversas normas y/o procedimientos a efectos de otorgar una visión coherente de los efectos que produce el fallecimiento de los contribuyentes.

A lo largo del presente trabajo presentaremos una síntesis de las principales aristas del problema, tomando algunas veces como referencia los efectos que produce la muerte de aquellos que fueran titulares de empresas unipersonales, ya que con estos se ponen en evidencia, como en el caso de ningún otro tipo de contribuyente, los tipos de problemas que la muerte genera en la obligación tributaria, por lo que las soluciones que se propongan para estos pueden proveer de soluciones integrales a las situaciones que pudieran presentarse en los demás casos.

No está claro aún en nuestra legislación y muestra de ellos son el sinnúmero de fallos inconexos y erráticos del TF, el tratamiento que debe darse a los derechos y obligaciones en materia tributaria ante el fallecimiento del titular de un contribuyente y en particular al titular de una empresa unipersonal.

En efecto, “obligaciones sustanciales”, “formales”, “transmisión de obligaciones”, “responsables solidarios”, “solidarios pasivos”, “adquirentes universales de activos y pasivos” por “acto mortis causa”, “herederos”, “adelantos de legítima”, “procedimientos tributarios”, son algunas de las figuras o instituciones que juegan un rol particular o se verán directamente influenciadas con la desaparición como sujeto de obligaciones y derechos de un contribuyente.

Con el presente trabajo se pretende explorar la naturaleza jurídica de la RT, con particular énfasis en la responsabilidad solidaria en calidad de adquirentes, la esencia de la figura de la TOT, con la finalidad de aclarar en qué casos se produce, así como la identificación y determinación de las situaciones jurídicas

transmisibles, incluyendo las obligaciones formales y sustanciales que deben ser cumplidas y los problemas que la regulación actual genera.

En torno a ello, se realizara un análisis de todos los fallos que ha emitido el TF en el periodo comprendido entre el años 2010 y el años 2013, sobre los problemas de orden sustancial y procedimental que se presentan alrededor de la muerte de un contribuyente, haciendo especial énfasis en los efectos que produce la muerte del titular de una empresa unipersonal, lo que nos ayudara a entender la verdadera magnitud de este problema, con la finalidad que, luego de un análisis detallado de sus implicancias, servirá de base para plantear alternativas de solución, tanto desde el punto de vista legal como de carácter operativo.

Resulta importante destacar que no existen tesis, ni trabajos previos al respecto en el ámbito nacional, salvo algunos artículos y ponencias en ciertos seminarios, por lo que con este se busca presentar por primera vez una mirada integral al régimen vigente con miras a plantear alternativas de solución.

## **1.2. Formulación del Problema**

El Código Tributario no regula de manera orgánica ni coherente los efectos que se producen en los vínculos jurídicos nacidos alrededor de la obligación tributaria por la muerte de un contribuyente, generando una enorme confusión entre las instituciones de la RT y la TOT, entre ellas, las consecuencias que se generan cuando se adquiere a título universal el patrimonio de un contribuyente.

Esto ha producido un sin número pronunciamientos con criterios confusos por parte del TF.

La RT es una institución con contornos definidos que crea un tipo especial de relación que produce ciertos efectos entre terceros ajenos al nacimiento de la obligación tributaria, la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Lo mismo sucede en torno a lo que se conoce como solidaridad tributaria pasiva, que en general, aunque no exclusivamente, se produce cuando dos sujetos realizan simultáneamente el mismo hecho imponible, no obstante, la similitud terminológica entre ambas instituciones ha generado muchas confusiones entre ellas, llegando incluso a confundirse en el CTP y llevando a los aplicadores el derecho a asumir que se trata de la misma institución, sin percatarse que cada una comparte principios y características propias, que aun cuando en muchos aspectos pueden coincidir, terminan por separarlas indefectiblemente.

Sobre la TOT, por su parte, apenas se hace una referencia en el artículo 25° del CTP, pese a la importancia que tiene en el ordenamiento jurídico.

Pese a que la transmisión universal genera efectos jurídicos muy distintos que los que genera la RT, es a menudo confundida con esta última debido principalmente a la inconsistente regulación que le otorga el CTP a la muerte de un contribuyente.

En efecto, la legislación nacional, en particular el CTP, se ha encargado de confundir dichas instituciones, otorgando a una misma situación de hecho, consecuencias derivadas de la responsabilidad como de la TOT, generando criterios interpretativos e inconexos en la jurisprudencia del TF que han terminado de aletargar y confundir el actuar de los operadores del Sistema Tributario Nacional, incluyendo a la propia Administración Tributaria.

Luego de un somero análisis de sus estipulaciones, no resulta claro si para el Código Tributario Peruano, la muerte de un contribuyente convierte a los “herederos” en “responsables tributarios” o en “adquirentes de las obligaciones” de su causante y/o en “solidarios pasivos” entre sí, estatus incompatibles entre sí, pero que parecieran coexistir en la regulación de la norma antes citada.

Tampoco está claro el lugar que ocupan los que reciben bienes en “anticipo de legítima”, con relación a los herederos, que aun cuando no pueden coexistir

temporalmente en relación con un mismo causante, han sido regulados bajo la misma institución.

El artículo 18° CTP (2013) no es claro al determinar la situación de los herederos frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias de su causante, ya que por un lado pareciera estar regulando una solidaridad pasiva entre los herederos<sup>2</sup> respecto a las obligaciones que dejó el causante ante la Administración, pero por otro parece que pretende calificarlos como responsables solidarios con el causante o con alguien más.

Nótese que el artículo 871° del Código Civil Peruano (CCP) (1984) establece como regla general la mancomunidad de los herederos en el caso de obligaciones divisibles como es el caso de las dinerarias, por lo que sí podría sostenerse que existe solidaridad pasiva entre quienes adquieren las obligaciones tributarias de sus causantes, pero no la responsabilidad solidaria.

La mutua exclusión de las instituciones de la RT y la TOT, muy clara en doctrina, extiende sus implicancias y efectos a ámbitos tan diversos como los de la legitimidad para participar en procedimientos administrativos en trámite, la prescripción y la extinción de algunas obligaciones en cobranza coactiva, entre otros.

Específicamente en torno a la RT, no está claro además cuales son los alcances de esta, ni la relación que se genera entre responsables y contribuyentes en el llamado derecho de repetición.

En torno a la transmisión, no está claro tampoco que tipo de obligaciones formales y/o sustanciales puede ser transmitidas a los herederos en caso de que se produjese la muerte de un contribuyente, o si en algunos casos no se transmite

---

<sup>2</sup> El Código Civil Peruano (1984) establece como regla general la mancomunidad de los herederos en el caso de obligaciones divisibles como es el caso de las dinerarias (art. 871).

obligación alguna, por lo que será parte de la investigación que se plantea, proponer algunas consideraciones para tener en cuenta para identificar qué tipo de obligaciones podría ser o no transmitidas.

En la actualidad resulta evidente que la comunidad involucrada no es consciente de las consecuencias que esto genera, dada la poca atención de la que ha sido objeto, lo que se corrobora en el hecho que el Decreto Legislativo N° 981, que modificó el CTP en este aspecto, al tratar de darle algún sustento a la institución de la responsabilidad solidaria no hizo más que complicar aún más el problema, evidenciando poco conocimiento sobre la verdadera naturaleza de las instituciones en juego, no apreciándose ni a nivel legal, ni administrativo un coherente análisis sobre el problema.

Lo expuesto se evidencia también cuando se realiza un análisis de los pronunciamientos emitidos por el TF que contienen los criterios interpretativos vinculados a casos donde se realizó un análisis de las instituciones de la RT y de la TOT, lo que no hace más que generar mayor confusión y haciendo absolutamente necesaria una aclaración normativa con la finalidad de otorgar a situaciones básicamente iguales, tratamientos claramente diferentes, según se aplique uno u otro de los criterios vigentes.

Ante este panorama resulta imperativo replantear, a luz de los problemas surgidos en su aplicación, el esquema y normas que regulan cuales son los efectos que se producen en caso se produzca muerte de un contribuyente en el ordenamiento tributario peruano a efectos de lograr un tratamiento coherente y brinde tanto a administrados como Administración las herramientas necesarias para hacer valer sus derechos.

Entendemos que los posibles causantes de este problema son:

- Escaso análisis de la naturaleza jurídica de la TOT (sucesión) y la RT que genera confusión acerca de los alcances y limitaciones de dichas instituciones.
- Escaso análisis de los derechos y obligaciones tributarias que pueden ser transmisibles por causa de muerte.
- Confusión acerca de las consecuencias que produce la muerte en el curso de cualquier procedimiento administrativo.

El resultado de ello es una incompatibilidad normativa que determina consecuencias dramáticamente diferentes para un mismo hecho, la muerte de un contribuyente en general y en particular el del titular de una empresa unipersonal; normas que por un lado establecen que ante ella se generara responsabilidad solidaria de los herederos por las obligaciones tributarias del causante, cuando tal vez quiso referirse a la solidaridad tributaria pasiva y, por otras, que lo ligan a la calidad de adquirentes a título universal, situaciones completamente distintas y con consecuencias radicalmente opuestas, lo que ha propiciado que el TF haya emitido pronunciamientos con criterios inconsistentes, generando mayor confusión en los operadores del Sistema Tributario Nacional.

Ante esto debemos cabe plantear como:

### **1.2.1. Problema General**

¿Son acordes a las instituciones jurídicas reguladas en el Código Tributario que les dan soporte los pronunciamientos del Tribunal Fiscal que resuelven controversias sobre las figuras de la RT y la TOT ante el fallecimiento de personas naturales en los procedimientos tributarios resueltos en el TF entre los años 2010 y 2013?

### **1.2.2. Problemas Específicos**

¿Es adecuada la regulación en el CTP de las figuras de la RT y la TOT ante el fallecimiento de personas naturales?

¿Es consistente el tratamiento otorgado en los pronunciamientos del TF a las figuras de la RT y la TOT ante el fallecimiento de personas naturales?

### **1.3. Justificación de la Investigación**

La investigación busca profundizar el estudio de los problemas con los que tienen que lidiar los contribuyentes en general y en particular aquellos que conducen empresas unipersonales, así como analizar las instituciones del responsable tributario, solidario pasivo y el adquirente del patrimonio de un contribuyente, con el fin de comprender y criticar las disposiciones que las regulan y postular una regulación que reduzca las controversias y agilice la aplicación de los tributos.

El enfoque otorgado es teórico – práctico, se parte del estudio de la naturaleza de los institutos a partir de la doctrina sobre el tema y se revisa la aplicación de esta en la práctica de la Administración Tributaria y el TF con la finalidad de determinar las carencias, limitaciones y vacíos que posee el marco legal actual.

Con respecto al periodo cubierto por la investigación, se considera que este es representativo, si bien a la fecha podría considerarse que el período es anterior y algún cambio habría podido producirse en el criterio del Tribunal Fiscal a lo largo de los años, esto no ha sido así.

Hay que tomar en consideración que la investigación busca establecer si hay un criterio correcto y coherente por parte del Tribunal Fiscal peruano al resolver el tema materia de esta investigación y, en esta línea, el análisis de las RTFs y, por tanto, los periodos de emisión no son el fin de la investigación si no el medio usado con la finalidad de hacer aflorar los criterios utilizados por el Tribunal Fiscal y, establecer así si existe o no una problemática válida que pueda ser estudiada.

Dicho lo anterior, el problema estudiado que emergió en las RTFs del periodo analizado aún persiste. Evidencia concluyente sobre la anterior afirmación se encuentra en el hecho que el TF, cuando busca unificar múltiples criterios contradictorios, como los que han sido establecidos en esta investigación, tiene la obligación de emitir una resolución de observancia obligatoria en base a lo dispuesto en el artículo 154° del Código Tributario, pudiendo comprobarse que los temas que son materia de investigación no han generado la emisión de ninguna resolución de observancia obligatoria por parte de la citada institución hasta el año 2021.

Dicho esto, el resultado de la presente investigación identifica la necesidad de realizar una modificación legislativa, a la par de generar un marco de referencia teórico-práctico que haga más coherente y eficiente su labor, planteando no solo modificaciones al CTP, la Ley de Impuesto a la Renta (LIR) y la Ley del Impuesto General a las Ventas (LIGV), sino nuevas perspectivas sobre cómo deben abordarse y solucionarse los problemas que se presentan con la muerte de un contribuyente.

El resultado de la investigación tiene directas aplicaciones prácticas, ofreciendo herramientas para hacer más eficientes las acciones de recaudación y solución de integral de controversias, alineando al Sistema Tributario con los objetivos del Estado.

#### **1.4. Objetivos de la Investigación**

##### **1.4.1. Objetivo General**

Analizar el tratamiento de las figuras de la RT y la TOT en el CTP ante el fallecimiento de personas naturales en los procedimientos tributarios resueltos en el TF entre los años 2010 y 2013.

##### **1.4.2. Objetivos Específicos**

Analizar el tratamiento en el CTP de las figuras de la RT y la TOT en el caso del fallecimiento de personas naturales a fin de establecer si su regulación es adecuada.

Analizar la consistencia del tratamiento en las Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF), de las figuras de la RT y la TOT ante el fallecimiento de personas naturales.

## **1.5. HIPÓTESIS Y VARIABLES**

### **1.5.1. Hipótesis General**

El CTP y los pronunciamientos emitidos por el TF entre los años 2010 y 2013 que establecen que los herederos son responsables solidarios por las obligaciones tributarias de su causante no son consistentes con la institución jurídica que la fundamenta y se contraponen con las normas y pronunciamientos de la misma entidad en el mismo periodo que señalan que a aquel es un adquirente de la obligación tributaria, generando confusión en los operadores del derecho.

### **1.5.2. Hipótesis Específicas**

1. El CTP regula en forma inconsistente el lugar que ocupa un heredero frente a cumplimiento de las obligaciones tributarias de su causante, no encontrando soporte en la institución jurídica que la fundamenta cuando señala que son responsables tributarios y contraponiéndose con las normas que señalan que a ellos se les transmite la obligación tributaria, generando confusión sobre su tratamiento.

2. Existen pronunciamientos inadecuados en los casos resueltos en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013 respecto al lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante, generando confusión en los operadores del derecho.

### **1.5.3. Identificación de Variables**

#### **Hipótesis Específica 1**

El CTP regula en forma inconsistente el lugar que ocupa un heredero frente a cumplimiento de las obligaciones tributarias de su causante, no encontrando soporte en la institución jurídica que la fundamenta cuando señala que son responsables tributarios y contraponiéndose con las normas que señalan que a ellos se les transmite la obligación tributaria, generando confusión sobre su tratamiento.

#### **Variable Independiente “X”**

La doctrina jurídica que fundamenta las instituciones de la RT y la TOT en el caso de los herederos.

#### **Variable Dependiente “Y”**

La regulación de las instituciones jurídicas de la RT y la TOT en el CTP en el caso de los herederos.

#### **Indicadores**

Tratamiento jurídico de la situación del heredero en la obligación tributaria X1

### **1.5.4. Hipótesis Específica 2**

Existen pronunciamientos inadecuados en los casos resueltos en el TF los años 2010 y 2013 respecto al lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante, generando confusión en los operadores del derecho.

#### **Variable Independiente “X”**

Interpretación jurídica respecto del lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante contenida en pronunciamientos emitidos en los procedimientos tributarios tramitados en el TF entre los años 2010 y 2013.

### **Variable Dependiente “Y”**

Interpretaciones jurisprudenciales inadecuadas respecto del lugar que ocupa un heredero ante las figuras de la RT y la TOT.

### **Indicadores**

Interpretaciones inadecuadas en Procedimiento Contencioso Tributario	X1
Interpretaciones inadecuadas en Procedimiento No Contencioso Tributario	X2
Interpretaciones inadecuadas en Procedimientos de Queja	X3

## **1.5.5. Operacionalización de Variables**

### **1.5.5.1. Hipótesis Específica 1**

El CTP regula en forma inconsistente el lugar que ocupa un heredero frente a cumplimiento de las obligaciones tributarias de su causante, no encontrando soporte en la institución jurídica que la fundamenta cuando señala que son responsables tributarios y contraponiéndose con las normas que señalan que a ellos se les transmite la obligación tributaria, generando confusión sobre su tratamiento.

### **Variable Independiente**

La doctrina jurídica que fundamenta las instituciones de la RT y la TOT en el caso de los herederos.

**Definición de Variable**

Esta implica verificar las bases conceptuales, delimitadas en la doctrina jurídica, que sustentan las instituciones de la RT y la TOT especialmente en lo que concierne a los herederos de una persona natural.

**Definición Operacional**

Resulta fundamental para los objetivos de la presente investigación identificar y conceptualizar los sujetos que resultan vinculados frente al acreedor tributario como producto la realización de la hipótesis de incidencia o de algún tipo de supuesto de hecho, verificando con ello el tipo de obligaciones y derechos que surgen de cada una de esas relaciones y contrastándolas unas con otras para hallar similitudes y diferencias, con especial énfasis en aquellas más estrechamente vinculadas a quienes sin ser realizadores de la hipótesis de incidencia responde de alguna manera por el cumplimiento del pago del tributo, en particular los responsables tributarios y a quienes se les transmite la obligación tributaria.

**Variable dependiente**

La regulación de las instituciones jurídicas de la RT y la TOT en el CTP en el caso de los herederos.

**Definición de Variable**

Esta implica verificar como es que el CTP regula las instituciones de la RT y la TOT especialmente en el caso de los herederos de una persona natural.

**Definición Operacional**

Se identificarán las normas vigentes en el CTP que definen y establecen las obligaciones y derechos de los sujetos vinculados con el acreedor tributario, en

particular con aquellos que se originan o vinculan con la muerte de quien realiza la hipótesis de incidencia, efectuando un análisis crítico con la finalidad de advertir los errores, aciertos e inconsistencias en que incurre.

Todo lo expuesto se realiza a través de la recolección documental de textos que hayan analizado doctrinariamente la materia y el texto del CTP publicado en el diario oficial “El Peruano”.

### **Indicadores**

Grado de coincidencia entre las definiciones doctrinarias que delimitan claramente la RT y la TOT en el caso de herederos de personas naturales y la forma como han sido reguladas en el CTP.

#### **1.5.5.2. Hipótesis Específica 2**

Existen pronunciamientos inadecuados en los casos resueltos en el TF entre los años 2010 y 2013 respecto al lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante, generando confusión en los operadores del derecho.

### **Variable Independiente**

Interpretación jurídica respecto del lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante contenida en pronunciamientos emitidos en los procedimientos tributarios tramitados en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013.

### **Definición de Variable**

Esta variable hace referencia a los criterios interpretativos que ha emitido el Tribunal Fiscal en torno a las controversias resueltas en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013 a nivel nacional y que han tenido relación con la muerte de un contribuyente en las diferentes relaciones y procedimientos que se tramitan ante la Administración Tributaria.

### **Definición Operacional**

Se analizarán todas las resoluciones emitidas por el TF a nivel nacional vinculadas a todos los procedimientos tramitados, entre los años 2010 y 2013, relacionados a los efectos sustantivos y procedimentales que produce la muerte de contribuyente, a través de la recolección documental en la base de datos de RTFs, realizando una síntesis de todos los criterios contenidos en ellas, relacionados a las instituciones de la RT y la TOT, contrastándolos con las teorías y normas analizadas, así como entre sí mismas.

### **Variable Dependiente**

Interpretaciones jurisprudenciales inadecuadas respecto del lugar que ocupa un heredero ante las figuras de la RT y la TOT.

### **Definición de Variable**

Esta implica verificar que jurisprudencialmente el TF confunde la RT con la TOT ante la muerte de una persona natural.

### **Definición Operacional**

Sobre la base documental analizada se identificarán las resoluciones que confunden el tratamiento de la RT con las reglas de TOT ante la muerte de una persona natural.

## **Indicadores**

Se analizará la relación existente entre las RTFs emitidas entre los años 2010 y 2013 que aplican un criterio inadecuado al interpretar normas sustantivas en materia tributaria, así como los criterios que interpretan normas procedimentales vinculadas a los efectos que produce la muerte de un contribuyente y las resoluciones que contiene un criterio adecuado, verificando si entre ellas existen contradicciones.

### **1.5.6. Matriz de Consistencia**

Ver Anexo N° 3, página 178

## CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

### 2.1. MARCO TEORICO

En el área del Derecho Tributario siempre ha sido un tema poco explorado las consecuencias que acarrea en los vínculos jurídicos nacidos alrededor de la obligación tributaria la muerte de una persona natural, contribuyente de algún tributo en particular, tanto a nivel sustantivo como a nivel adjetivo y procedimental.

*“No hay nada tan cierto en el mundo como la muerte y los impuestos”*, reza una frase muy conocida atribuida a Benjamín Franklin en los albores del nacimiento de los Estados Unidos de América y aun cuando esta trata de hacer referencia a la inevitabilidad del cumplimiento de dichas obligaciones, nos sirve para llamar la atención sobre la indefectibilidad de la muerte, no obstante, en nuestro país, pareciera que existiera cierta reticencia a su tratamiento, o tal vez cierto temor por las reminiscencias que provoca.

El Derecho de Sucesiones, rama del derecho bastante más antigua que el Derecho Tributario, regula con bastante propiedad en nuestro país los efectos que produce la muerte de una persona y aun cuando estemos tentados a considerar que todo lo concerniente a ella ha sido debidamente tratado en el Código Civil Peruano, lo cierto es que, como señala Potito (como se citó en Giuliani, 2011), no puede afirmarse que la sucesión civilista y la sucesión tributaria estén colocadas en el mismo plano (p.453).

La transmisión a título universal del patrimonio producida con la muerte de toda persona natural implica la transmisión de una serie de efectos jurídicos, muchos de ellos vinculados al sinnúmero de obligaciones tributarias surgidas producto de sus actividades económicas, transmisión que toma un cariz especial entorno a las obligaciones tributarias de empresas unipersonales de las que estos pudieran ser titulares, los cuales han sido muy poco estudiados por la doctrina nacional.

En efecto, la adquisición a título universal de todo o parte del patrimonio de un contribuyente, incluido el asignado al desarrollo de una actividad empresarial (empresa unipersonal), por parte de otra persona natural, provoca una serie de consecuencias de orden jurídico que no han sido debidamente estudiadas por la doctrina nacional, generando, como ya se mencionó, no solo severas imprecisiones de orden legislativo, sino, a raíz de ello, una serie de conflictos que afectan el actuar de la Administración y la restan seguridad jurídica al tráfico comercial, habida cuenta que los operadores del derecho no tienen certeza sobre la forma en que debe procederse ante situaciones de esta naturaleza.

Ruibal (1997), en relación con la institución sucesoria en el marco de la obligación tributaria, señala que:

“Partiendo del fenómeno de la sucesión mortis causa universal como núcleo de esta institución jurídica, las principales corrientes doctrinales centraron sus estudios en el análisis de qué sucede cuando un sujeto titular de obligaciones de carácter tributario desaparece como consecuencia de su muerte, para intentar determinar si con él se extinguen también estas obligaciones tributarias o se transmiten a otro sujeto de derecho, permitiendo al sujeto acreedor la satisfacción de su pretensión, y determinando en este caso, el régimen jurídico por el que se han de regir tales obligaciones” (pp.105 y 106).

En el Perú, desde la dación del Código Tributario, basado en el Modelo de Código Tributario para América Latina - OEA BID y las sucesivas modificaciones que este ha tenido, no se han podido fijar claramente los alcances de las obligaciones y responsabilidades de los intervinientes en la obligación tributaria. Las normas que regulan la posición que ocupan los contribuyentes y responsables en la obligación tributaria y reconocidos expresamente por nuestra legislación, no dejan claro cuál es el rol que le compete a quien adquiere a título universal el patrimonio de una persona natural, los efectos de la continuidad de esta, la identificación del patrimonio transmitido y los alcances de la responsabilidad así como de los derechos, obligaciones o posiciones jurídicas que son transferidas, entre otros, por

lo que urge ordenar el tratamiento que sobre esta materia dispensa nuestra legislación.

En nuestro país, la mayoría de contribuyentes siguen siendo personas naturales sin negocio y entre quienes generan rentas empresariales, calificadas como rentas de tercera categoría, la mayoría siguen siendo micro y pequeñas empresas, muchas de ellas organizadas en pequeñas unidades económicas denominadas empresas unipersonales, cuyos titulares, personas naturales, en muchos casos sin llevar contabilidad o no estando obligadas a llevarla, adquieren una serie de obligaciones y derechos a lo largo de su actividad comercial, gestando un serie de relaciones con las Administraciones Tributarias, obligaciones y derechos que a su fallecimiento quedan subsumidas en una gran masa hereditaria, cuyo tratamiento sigue siendo bastante incierto, no solo porque aún no se tiene claro si como parte del patrimonio que se transfieren por efecto de las normas civiles, todas las obligaciones y derechos derivadas de la o las relaciones jurídico tributarias de las que era titular se transfieren con aquellas.

También resulta incierto los parámetros que determinaran que parte del patrimonio del causante o transferente, al formar parte de una empresa unipersonal, recibirá un tratamiento particular con relación al resto de sus bienes, si es que lo reciben, resultando fundamental lograr un cabal entendimiento de esto para otorgar a los operadores del Sistema Tributario Nacional certezas sobre cómo se debe actuar ante un suceso tan inevitable como la muerte.

En relación con las situaciones que se presentan con las empresas unipersonales, se menciona constantemente que ante la falta de criterios jurídicos para identificar el patrimonio de una persona natural que está asignado al desarrollo de alguna actividad empresarial, tenemos que recurrir a la ciencia contable, quien tomando como referencias criterios de carácter económico, obliga a contabilizar los activos y pasivos que se asignan y/o generan al desarrollo de dicha actividad.

Pese a lo expuesto, uno de los problemas que se presentan en torno a nuestra realidad es que muchas empresas organizadas como unipersonales, no están obligadas a llevar contabilidad o estándolo no la llevan, lo que forja conflictos al tratar de identificar el patrimonio que forman parte de un negocio y por ende el tratamiento que deberán recibir ante el fallecimiento de su titular.

En ese orden de ideas, en la transmisión de obligaciones tributarias en empresas unipersonales, surgirán específicamente problemas relacionados con la identificación de los sujetos que tiene regímenes impositivos diferenciados y el tratamiento que debe darse a los activos y pasivos asignados al desarrollo de este.

Por otro lado, la RT es una institución con contornos claramente definidos en doctrina, que establece básicamente como uno de sus pilares la existencia de un contribuyente, generador de una obligación tributaria, realizador del hecho imponible y, por otro, un tercero, generalmente ajeno a esa relación obligacional, denominado responsable, que garantizara, frente al fisco, con su propio patrimonio, casi siempre sin limitaciones, las obligaciones que aquél hubiera generado.

En efecto, el responsable en materia tributaria se convierte así en aquel tercero, que por su posición en el devenir de la actividad económica del contribuyente, lo acompaña con su patrimonio para hacer frente a las obligaciones de aquel frente al fisco, generalmente en forma subsidiaria, aunque en algunos casos en forma solidaria, sin presentar en principio límites al tipo de obligaciones que asumirá y en la mayoría de casos sin límites respecto del patrimonio que responderán por las deudas del contribuyente, obteniendo en virtud a dicha obligación, el derecho a repetir frente a aquel por las eventuales obligaciones que fue obligado a asumir, generando una particular relación obligacional.

Giuliani (2011) señala: “con la expresión responsables la doctrina suele designar a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación (p. 461)”, entendido esta como el realizador de la hipótesis de incidencia o el llamado por ley a cumplir con la obligación surgida de aquella; no obstante, los contornos más o menos claros de la institución del responsable en materia tributaria, surgen problemas al confundirse en múltiples ordenamientos con la figura del sucesor a quien se le transmite la obligación tributaria, aquel adquirente universal del patrimonio a que hemos hechos referencia.

Por si no fuera poco, la solidaridad tributaria pasiva, una institución que comparte algunas características de la RT pero que dista mucho de ser lo mismo, dado que no permite la repetición de toda la deuda tributaria cancelada, sino solo la que no ha sido generada por el pagador, ha terminado de confundir aún más el panorama descrito, impidiendo a los operadores del Sistema Tributario Nacional tener una idea clara sobre cómo proceder luego del fallecimiento de un contribuyente.

Navarro (como se citó en Galán, 2005), señala que la utilización del término “solidaridad” en el ámbito del Derecho tributario se presenta sumamente confusa. “La razón fundamental de esta confusión radica en que la normativa tributaria utiliza un mismo término para denominar dos relaciones obligaciones distintas con diferente alcance y significado, y es que el significado del término “solidaridad” en Derecho civil es único, pero no ocurre lo mismo cuando se utiliza esa expresión en el campo del Derecho tributario” (Galán, 2005, p.50).

Ruibal (1997), respecto a la adquisición a título universal del patrimonio de un contribuyente, producido, entre otros, por la muerte de una persona natural, señala que:

No comparte las características esenciales que definen la verdadera naturaleza del responsable en materia tributaria, ni con los solidarios pasivos. En lo que respecta a la transmisión de la obligación tributaria del contribuyente y sus

posibles similitudes y diferencias con la responsabilidad tributaria y el solidario pasivo, hay que empezar diciendo que nos encontramos ante figuras netamente distintas (p.156).

En efecto, este no se coloca al lado del contribuyente para garantizar su deuda tributaria debido a que la transmisión a título universal mortis causa está precedida por la total desaparición del transferente; la transmisión operada no permite al adquirente, quien finalmente se hace cargo de las deudas del contribuyente, a repetir contra él por las obligaciones que asume y, por último, solo para mencionar las principales diferencias, limita su responsabilidad, en muchas ocasiones, a los activos que hubiera recibido y, por ende, no responde con su propio peculio por las deudas de su transferente.

Gonzales (como se cita en Ruibal, 1997), refiere que: “La sucesión responde a la idea de subrogación o subentrar en el puesto de otro, sin que sea factible hablar de una función de garantía, como si sucede con la obligación del responsable” (p.156).

Hasta la fecha, no existe en nuestro país un estudio serio de la problemática que en materia tributaria genera la muerte de un contribuyente, con lo que se espera que este trabajo ponga las bases de una discusión académica con miras a la reformulación de todo un capítulo del Código Tributario.

Dejemos claras algunas ideas que sentaran las bases conceptuales de la presente investigación.

### **2.1.1. OBLIGACION TRIBUTARIA - RELACION JURIDICO TRIBUTARIA**

La realización de la hipótesis de incidencia tributaria, el hecho imponible, genera una serie de consecuencias previstas por el ordenamiento, vinculando a través de múltiples relaciones jurídicas al Estado y una multiplicidad de sujetos, estableciendo entre ellos una pléyade de derechos y obligaciones que suelen

entretorse para dar cabida a lo que tradicionalmente se ha venido en denominar la “obligación tributaria”, que en su versión más conservadora se considera que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria principal, el pago del tributo nacido con ocasión de la realización de un hecho imponible, aun cuando finalmente, debido a la mecánica de cuantificación del respectivo tributo, no exista suma a pagar.

Giannini (como se cita en Giuliani, 2011) señala sobre la obligación tributaria que:

La aparente claridad con que se presenta el vínculo nacido con la realización del hecho imponible y que suele nominarse en diversos ordenamientos tributarios como obligación tributaria”, incluido el peruano, no oculta la existencia de una multiplicidad de situaciones en que el legislador impone al contribuyente y aun a terceras personas, el cumplimiento de múltiples acciones o abstenciones tendientes a asegurar y facilitar la liquidación y recaudación de tributos, motivando discrepancias en la apreciación de sus vínculos con la obligación de pagar (p. 407).

Según Giuliani (2011):

Cierto sector de la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado; otro sector, en cambio, estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio denominado relación jurídico tributaria, de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquella una especie.

Son básicamente tres corrientes en las que se pueden agrupar las posiciones doctrinarias que se han esgrimido en torno a los vínculos que se entablan entre el Estado y los administrados con ocasión de cumplimiento de prestaciones tributarias (p. 407).

Hensel (como se cita en Giuliani, 2011), señala que:

clásicamente se entiende que la obligación tributaria, ese vínculo jurídico que se establece entre Estado y el realizador de la hipótesis de incidencia, es la relación fundamental del derecho tributario, en virtud del cual aquel tiene derecho a exigir la prestación jurídica llamada tributo, de modo tal que esta es el núcleo central o soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria (p.407).

Según Giuliani (2011):

Con la obligación tributaria coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto su concepción, la vinculación estrecha del derecho tributario obligacional abstracto con el derecho tributario administrativo. En resumen: existe solamente una obligación de dar con obligaciones paralelas de tipo accesorio, en términos parecidos, aunque no iguales, se manifiestan Plugliese quien alude a una obligación de pagar como obligación fundamental y a relaciones accesorias y Tesoro que habla de obligaciones jurídicas múltiples, una principal (obligación de dar) y otras secundarias o accesorias, destinadas a facilitar el cumplimiento de la primera (pp. 408 y 409).

Por otro lado, Vanoni (como se cita en Giuliani, 2011), señala que:

(...) no existe una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, sino que todas ellas son autónomas, sin que la preeminencia de la obligación de dar y las circunstancias de que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de aquella, deba inducir al error de considerar que éstas son simples momentos o como obligaciones colaterales del vínculo fundamental de pagar el tributo. Todas las obligaciones son autónomas, pero de contenido variado y no pueden reducirse a la sola obligación de pagar (pp. 408 y 409).

Por su parte Giuliani (2011), señala que:

Hay quienes se apartan de los que desarrollan sus interpretaciones en torno a la obligación tributaria única, incorporando una nueva figura nueva, la relación jurídica tributaria, que permite establecer con mayor precisión la diferenciación entre las distintas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario, sin desmedro de un nexo común vinculatorio (p. 409).

Blumenstein (como se cita en Giuliani, 2011) indica que:

Se refiere a la relación jurídico-tributaria como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (relación de deuda tributaria) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes. En cuanto a las obligaciones que se imponen a terceras personas respecto al procedimiento de determinación, se trata, a juicio del mismo autor, de un deber cívico especial establecido en interés de la comunidad y de la conservación del orden público (p. 409).

En esa tendencia, Berliri (como se cita en Giuliani, 2011), destaca que la obligación tributaria:

No debe polarizar la atención en detrimento de otras relaciones jurídicas que surgen con motivo de la aplicación de tributos, sobre todo cuando pueden existir deber jurídicos sin obligación de pagar; es así que en la categoría genérica de relación jurídico-tributaria ubica como una de sus especies la obligación tributaria, que a su juicio en ciertos casos puede ser de hacer, y no solamente de dar (p. 409).

Gianinni (como se cita en Giuliani, 2011), quien fue el primero conceptualizar a la relación jurídica tributaria, indica:

De las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídica tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aun obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas y negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En ese conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, y que individualiza con el nombre de deuda tributaria (debito d'imposta), reservando la expresión más genérica de derechos y obligaciones tributarias, para las demás facultades y deberes de la relación jurídico-tributaria: la primera solo nace del presupuesto material del impuesto, en tanto que los demás pueden originarse en actos administrativos (pp. 409 y 410).

Según Giuliani (2011):

Del análisis doctrinal efectuado se desprende que, si bien en ciertos casos hay discrepancias sustanciales en el enfoque del problema, en otros se trata, únicamente, del alcance otorgado a la expresión obligación tributaria, que a veces se utiliza en sentido genérico y en ocasiones específicamente. Añade que de por medio también hay una cuestión terminológica, cuando se reemplazan aquellos vocablos por la expresión deuda tributaria, a la que se atribuye análoga significación.

Concluye que se evitan equívocos aceptando el concepto genérico de relación jurídico tributaria como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria y manteniendo la tradicional expresión obligación tributaria, sin innovaciones terminológicas, para el caso específico del deber de cumplir la prestación establecida por ley, señalando que la relación jurídico tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanza al titular de este, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra (p. 410).

Lo expuesto deja claro que muchos autores consideran a la obligación tributaria, en particular el aspecto que se vincula con el cumplimiento de la prestación

tributaria principal, el centro de gravedad de la relación jurídico-tributaria, no siendo tan importante determinar cuál teoría recoge mejor la esencia de las relaciones que se tejen con ocasión de la aplicación de los tributos, ya que es indudable que aquel deber constituye el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado en el campo tributario.

Como corolario Giuliani (2011) concluye que: “la obligación tributaria puede ser definida como el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley” (p. 414).

Sea que se asuma a la obligación tributaria como exclusivamente una con prestación principal de dar, con una serie de prestaciones accesorias o como un cumulo de prestaciones autónomas, pero de contenido variado, que no puede reducirse a la simple entrega de una prestación pecuniaria o la veamos como parte de una relación más extensa (relación jurídica tributaria) respecto de la cual ocupa un lugar central, podemos apreciar que esta se encuentra formada por una serie de elementos, que aun cuando tampoco han sido unánimemente identificados en doctrina, nos permitirán acercarnos a aquel que es objeto central de nuestra investigación.

Con independencia de las denominaciones que encontramos en doctrina, muchos autores indican que la obligación tributaria está compuesta principalmente por un elemento subjetivo, haciendo referencia con él al sujeto activo y al sujeto pasivo, así como un elemento objetivo, haciendo referencia con él al objeto de la obligación, no obstante, como señala Pérez (2000) la aplicación del tributo genera entre Estado y contribuyentes, no solo la obligación de pagar sumas de dinero, sino una serie de deberes de carácter formal, instrumentales respecto del pago del tributo, deber de presentar declaraciones, entregar información, soportar inspecciones, entre otros, deberes de carácter no patrimonial (situaciones de

sujeción) que tiene su correlato en las situaciones jurídicas de contenido activo por parte de la Administración.

El citado autor añade que la aplicación de los tributos no se agota en crear una relación entre contribuyente y Administración, sino que crea, a su lado, las normas que regulan y disciplinan deberes a cargo de terceros, algunos de contenido patrimonial, en función de garantía por ejemplo o por otro tipo de razones, así como deberes no patrimoniales, básicamente el proporcionar información.

El mismo autor se plantea la cuestión sobre cuál es el esquema conceptual que puede explicar en forma unitaria ese complejo conjunto normativo, situación por la que han tenido que atravesar diversas disciplinas jurídicas. Añade que en el nacimiento del Derecho Tributario como objeto de estudio sistemático en la primera mitad del siglo veinte, fue presidido por la idea de la relación jurídica tributaria o de impuestos (*Steuerrechtsverhältnis o rapporto giuridico d'imposta*), elaborada por la doctrina alemana (Nawiasky, Hensel) y perfeccionada por la italiana (A.D. Giannini), la cual parte de la idea de que, con respecto al deber tributario, contribuyente y Administración son parte de una relación jurídica, una de contenido obligacional. Señala que el tributo es, jurídicamente, una obligación cuya fuente es la ley, no obstante, surgen problemas al momento de integrar en ellas los deberes formales o procedimentales y sus correlativas potestades, sorteándose ello al considerar la relación jurídica tributaria como una relación compleja, cuyo núcleo es la obligación tributaria, alrededor de la cual existen una variedad de deberes y facultades instrumentales (pp. 123 y 124).

Esta es la postura, aun cuando no en forma explícita, es la que parece haber sido recogida en nuestro Código Tributario, el que, si bien no recoge en un solo texto normativo, como lo hace el artículo 35 de la Ley General Tributaria Española, toda la pléyade de deberes sustanciales y formales a los que están sujetos los sujetos pasivos del tributo, si regula, a lo largo de su articulado, cuáles son las obligaciones de orden formal a las que se sujetan diversos administrados.

Pérez (2000) añade que las tesis expuestas, dominantes hasta finales de la década de los sesenta y principios de la setenta del siglo pasado, han dado paso a teorías en la doctrina italiana y luego en la española, que presentan un planteamiento alternativo, que trata de explicar el contenido de las normas tributarias mediante categorías o conceptos propios o específicos del Derecho Público, como serían los de función o procedimiento (p. 124).

Pérez (2000) precisa:

De lo que se trata es de superar la visión del Derecho Tributario en clave intersubjetiva para poner de relieve los intereses públicos que intentan servir las normas tributarias y cuya efectiva realización aparece encomendada a la actividad de la Administración.

De acuerdo con este planteamiento, las normas tributarias tienen por objeto (de manera semejante a otras normas típicas del Derecho público) la regulación de una determinada actividad administrativa, encaminada a asegurar la realización de un interés público, consistente en la adquisición de la prestación tributaria en la forma y en los modos prescritos en la propia ley. Para subrayar que la Administración actúa, no en defensa de un interés propio -posición típica del acreedor de Derecho privado-, sino de un interés general o público, hablamos de función tributaria, concepto que remite al de derecho-deber, que ilustra la posición de la Administración derivada del mandato de las normas tributarias.

En el desarrollo de esta función surgirán de acuerdo con la ley que contempla los correspondientes presupuestos de hecho, situaciones jurídicas diversas, de contenido activo en unos casos (derecho a exigir el pago de la prestación o deuda tributaria u otras prestaciones de contenido patrimonial, derecho a liquidar la deuda tributaria, a realizar inspecciones, solicitar informaciones, etc.) y pasivo en otros (deber de devolución de los ingresos indebidos o retenciones excesivas, deber de contestar consultas, etc.). Lógicamente a cada una de estas situaciones jurídicas de la Administración corresponderá otra de sentido inverso en el administrado (deber u

obligación de pagar, de soportar inspecciones, de declarar y proporcionar informaciones, derecho a la devolución de lo satisfecho en exceso o indebidamente, derecho o facultad de plantear consultas, de presentar reclamaciones, etc.)

El desarrollo de esta función pública y de las indicadas situaciones jurídicas conectadas con la misma tiene como vehículo típico el del procedimiento o procedimientos tributarios, que son sencillamente una especie del procedimiento administrativo. De acuerdo con ello, la Administración y los particulares (no sólo los contribuyentes, sino también otros sujetos afectados por las normas tributarias) se relacionan entre sí, no como los polos o particulares de una relación intersubjetiva, sino como los sujetos de un procedimiento. Puede hablarse, por comodidad de expresión, de relación jurídica tributaria, de obligación tributaria, como categorías generales, pero sin perder de vista los intereses fundamentales de naturaleza jurídica pública presentes en la regulación del tributo, que no aparecen suficientemente resultados en dichas categorías (pp. 124 y 125).

En ese sentido, Hurtado (2005), señala que:

La mayoría de los sistemas tributarios en el mundo, al basar la eficiencia de la administración de tributos en una creciente participación de ciudadanos que muchas veces no están vinculados al Estado por la realización de ninguno tipo de hipótesis de incidencia tributaria, crea numerosas situaciones jurídicas que exigen un comportamiento mucho más complejo que el simple pago de las cuotas de las distintas figuras impositivas y el cumplimiento de deberes formales relacionados a ellas.

Los continuos cambios normativos han y siguen configurado un moderno y avanzado sistema de gestión e inspección que se limita a controlar el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios de los ciudadanos (p. 410).

Los enormes sistemas administrativos, dedicados a hacer cada vez más eficiente la labor de quienes están encargados de ejercer la labor de recaudación tributaria en el mundo, han creado una serie de nexos y vínculos entre ciudadanos y

Estado, cuya complejidad no puede resultar subsumida en el clásico concepto de obligación tributaria o inclusive por la idea de una relación jurídica tributaria, que aun cuando para muchos ha sido la respuesta a la compleja red de vínculos de orden sustancial y formal que nacen merced a la creación y la aplicación de los tributos, no ha sido lo suficientemente extensa para abarcar a todas las situaciones que se derivan de ella.

En efecto, la aplicación de las distintas disposiciones tributarias, incluyendo a las vinculadas a las generadoras de hechos imponibles, tejen una multiplicidad de situaciones jurídicas activas y pasivas que asumen los administrados frente al Estado y/o la Administración Tributaria que no siempre están atadas a la realización de alguna hipótesis de incidencia, ni siquiera indirectamente, es por eso que surgen, paralelas a las obligaciones y deberes que nacen de su realización, figuras subjetivas, activas y pasivas, que otorgan, por un lado potestades y verdaderos derechos subjetivos a los ciudadanos y, por otro, exigen el cumplimiento de deberes formales relacionadas a su realización o incluso deberes generales de colaboración, facilitando información al Estado, entre otros, reconfigurando, desde la perspectiva subjetiva la naturaleza de los vínculos que existen entre ciudadanos y Estado con ocasión de la aplicación de tributos.

Aun cuando no es objetivo específico de la presente investigación, creemos oportuno mencionar la existencia de posiciones en doctrina que no se limitan a catalogar a quienes están sujetos a cumplir con determinados deberes u obligaciones frente a la Administración Tributaria, entre contribuyentes, sustitutos y/o responsables, englobándolos bajo la categoría de “sujetos pasivos” o “deudores tributarios”, como parte pasiva de la obligación tributaria, sino que amplían este espectro subjetivo a ciudadanos relacionados merced a una variedad de vínculos, activos y pasivos, cuyos objetivos, aun cuando entrelazados con el cumplimiento de una prestación cardinal, el pago de una prestación tributaria, mantienen cierta independencia conceptual y jurídica.

Según Falcón (como se cita en Hurtado, 2005), en relación con las situaciones jurídicas de los ciudadanos, y de la propia Administración, tras advertir la dificultad que entraña la elaboración de un esquema común que sirva de punto unitario de referencia, distingue entre:

Situaciones activas, o de ventaja, por un lado, y las situaciones pasivas o de deber, por otros, de que pueden ser titulares tanto la Administración como los particulares.

Utilizando un criterio estrictamente conceptual distingue dentro de las situaciones activas de la Administración, entre derechos subjetivos y potestades; especies del genero poderes jurídicos, en sentido amplio, esto es, facultades de querer y de obrar conferidas por el ordenamiento. Refiere que el particular también puede ser sujeto activo de potestades y derechos subjetivos, especialmente derechos subjetivos de crédito frente a otros particulares, o incluso frente a la Administración.

Dentro de las potestades incluye los derechos de opción “esto es, las situaciones en las que la ley tributaria permite al particular optar por un determinado sistema de tributación, o de determinación de la base imponible”. Junto a los derechos subjetivos, las facultades y las acciones hacen referencia a los intereses legítimos.

En relación con las situaciones jurídicas pasivas, tanto de los ciudadanos como de la Administración, distingue entre “situaciones de sujeción, las obligaciones y los deberes en sentido estricto”. Define la sujeción como el término correlativo al de potestad de la Administración y las obligaciones como “los vínculos derivados del tributo en los que la Hacienda Pública ocupa una posición deudora”, distinguiendo entre la obligación tributaria principal, las obligaciones accesorias, las obligaciones extratributarias y las obligaciones de devolución y reembolso de las que son titulares, con carácter general los ciudadanos. Finalmente, reserva el término deber para las situaciones jurídicas pasivas de contenido no económico que imponen un determinado comportamiento a un ciudadano, ya sea del sujeto pasivo o de terceras personas (pp. 419 y 420).

Según Hinojosa (como se cita en Hurtado, 2005), partiendo del ámbito de los contenidos:

Realiza una clasificación dual: de un lado distingue las situaciones jurídicas activas del Ente público y las correlativas situaciones jurídicas pasivas de los particulares, y de otro lado, las situaciones jurídicas activas de los particulares y las correlativas situaciones jurídicas pasivas del Ente público, fijando un tercer tipo de situaciones, las que se producen entre particulares, sujetos pasivos y terceras personas, que tienen su basamento en otras relaciones de naturaleza tributaria, las que pese a ser verdaderas situaciones jurídicas activas y pasivas de los ciudadanos frente a particulares considera que deben ser excluidas de las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos, dado que en ellas no tiene cabida la Administración (p. 420).

Hinojosa (como se cita en Hurtado, 2005), clasifica las situaciones jurídicas activas de los Entes Públicos en derechos subjetivos y potestades y señala que:

Frente a estas situaciones jurídicas activas se colocan otras correspondientes situaciones jurídicas pasivas de los particulares: “las obligaciones, los deberes y las situaciones de sujeción”. Clasifica las obligaciones en obligaciones tributarias, obligaciones extratributarias y las obligaciones de devolución. A su vez divide las obligaciones tributarias en principal, accesoria y a cuenta. Por otra parte, define a los deberes “como concepto complementario del de obligación”, de contenido muy variado y complejo. A continuación, define a las situaciones de sujeción como el “contrapunto de las potestades”, pues hay sujeción “cuando un sujeto debe soportar que otro ejerza una potestad propia sobre su ámbito jurídico”.

Finalmente clasifica las situaciones jurídicas activas de los particulares en derechos subjetivos, intereses legítimos y facultades. El interés legítimo se produce cuando la esfera jurídica de la persona resulta dañada por una actuación contraria al ordenamiento jurídico. Finalmente, señala que el ordenamiento jurídico permite a los administrados conformar su propio régimen jurídico ejercitando una serie de opciones. Lógicamente, “como contrapartida a las situaciones jurídicas del

particular, el Ente Público resulta vinculado”: obligaciones, y situaciones de sujeción (pp. 420 y 421).

Calvo (como se cita en Hurtado, 2005), en relación con las figuras subjetivas, las agrupa en cuatro grupos. El contribuyente junto a aquellos obligados que tienen un carácter instrumental: sustituto, retenedor, obligados a realizar pagos fraccionados, obligados a realizar ingresos a cuenta y beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias. Un segundo grupo formado por los que influyen en la incidencia definitiva del impuesto en el consumidor final: obligados a repercutir y a soportar la repercusión. En tercer lugar, los obligados a facilitar información sobre terceros y a realizar prestaciones de hacer autónomas. En cuarto lugar, los obligados a satisfacer una deuda ajena: responsables y sucesores (pp. 422 y 423).

Hurtado (2005) por su parte, expone en gran detalle una clasificación alternativa:

Señala, en primer lugar, que atendiendo a la posición jurídica que asume el ciudadano, existen situaciones jurídicas activas y pasivas. En las activas el ciudadano es titular de un derecho o facultad frente al obligado y en las pasivas queda obligado a dar, hacer o soportar una actuación sobre su esfera personal.

En segundo lugar, utiliza como criterio el sujeto frente al que se ejercita la situación jurídica activa o se cumplen las situaciones jurídicas pasivas; en ese sentido, distingue entre situaciones jurídicas activas frente a un Ente Público y frente a un particular y situaciones jurídicas pasivas ante la Administración y ante un particular. A su vez distingue las situaciones jurídicas activas frente a un Ente Público, atendiendo a su contenido, en derechos subjetivos, intereses legítimos y facultades. Dentro de los derechos subjetivos distingue la devolución, derivada de la normativa de cada tributo, la devolución de ingresos indebidos y el reembolso de los costes de las garantías. Dentro de las situaciones jurídicas activas frente a los particulares distingue el derecho a practicar retenciones y el derecho a repercutir las cuotas de determinados impuestos.

Advierte de la existencia de otras situaciones jurídicas activas de contenido no patrimonial frente a otros ciudadanos de las que no se ocupa debido a su carácter secundario.

Las situaciones jurídicas pasivas frente a un Ente Público las clasifica utilizando dos criterios en forma paralela. En primer lugar, y como criterio principal, utiliza el origen o presupuesto de su existencia; distinguiendo entre situaciones impuestas a los ciudadanos por su posible condición de sujeto pasivo -en sentido estricto- de un tributo, situaciones conectadas a la realización del hecho imponible y otras situaciones tributarias. En segundo lugar, y como criterio que complementa el anterior, utiliza el contenido: obligaciones, deberes y situaciones de sujeción.

Por otro lado, hace una especial referencia a las situaciones jurídicas pasivas de los ciudadanos derivadas de la imposición de sanciones tributarias. No las incluye en ninguno de los tres apartados en que divide las situaciones jurídicas pasivas que no están conectadas a la condición de sujeto pasivo de un tributo ni a la realización del hecho imponible, dado que considera que tienen una naturaleza diferente; si bien, en la mayoría de las ocasiones consisten en el pago de una suma dineraria.

Finalmente pone de manifiesto las situaciones jurídicas pasivas de los ciudadanos ante otros particulares. Al respecto, considera correcto esclarecer que solo tiene importancia relativa las conductas establecidas por imposición legal en forma coactiva; es decir la situación del retenido y del repercutido, dejando de lado la obligación de un contribuyente de reembolsar al sustituto y del obligado principal de restituir al responsable, dado que su realización trasciende del ámbito estricto del fenómeno tributario.

Cuando detalla el contenido de las situaciones subjetivas pasivas de los ciudadanos ante un Ente Público, el autor señala que entre ellas se pueden encontrar las situaciones derivadas de la condición de sujeto pasivo de un determinado tributo, incluyendo entre ellas las obligaciones tributarias, con la que hace referencia a la única situación jurídica pasiva de contenido económico impuesta al sujeto pasivo de determinados tributos, con independencia de la realización de hechos imponibles, la obligación de hacer pagos fraccionados, que en nuestro país lo constituyen los

denominados pagos a cuenta, verdaderos adelantos anteriores al nacimiento de la obligación tributaria. Incluye también los posibles deberes tributarios y situaciones de sujeción, haciendo referencia a los ciudadanos que ostentando la condición de sujetos pasivos de un determinado tributo son titulares de deberes y situaciones de sujeción con independencia de la específica realización de un hecho imponible, como serían los deberes de formular declaraciones y comunicaciones que se exijan para cada tributo y facilitar la práctica de inspecciones.

Por otro lado, expone como otra de las situaciones subjetivas pasivas de los ciudadanos ante un Ente Público, a las situaciones conectadas a la realización del hecho imponible, incluyendo en ellas a la obligación tributaria principal de naturaleza contributiva, identificando como representantes de estas situaciones subjetivas al contribuyente y al sustituto, el primero relacionado directamente a la realización del hecho imponible y el segundo en forma indirecta. Se incluyen además los deberes formales cuya finalidad es facilitar a la Administración la liquidación, comprobación e investigación del hecho imponible.

Esta, en particular, es la situación subjetiva pasiva por excelencia y a la que la mayoría de los tratadistas y latinoamericanos y algunas legislaciones califican como “obligación tributaria”<sup>3</sup> y algunos como parte de la denominada “relación jurídico-tributaria”, vínculos a los que haremos referencia más adelante, aun cuando no exista consenso sobre los alcances, objeto y contenido de esos vínculos.

En tercer orden, dentro de las denominadas situaciones subjetivas pasivas de los ciudadanos ante un Ente Público, hace referencia a “otras situaciones tributarias”, donde incluye aquellas que no tienen su origen ni en la consideración del obligado como sujeto pasivo de algún tributo ni en su conexión con el hecho imponible de alguna figura tributaria. En esta clase incluye a quienes están sujetos a ciertas obligaciones tributarias, como el responsable, el sucesor y los obligados a retener y efectuar ingresos a cuenta, así como quienes están sujetos a deberes tributarios, cuyo nacimiento no está vinculado a ninguna obligación material. El genérico deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre terceros destaca en este rubro de deberes, específicamente en los casos en que la norma

---

<sup>3</sup> Incluyendo el Código Tributario Peruano (2013) en su artículo 1.

establece una concreta situación de suministro automático y en los que la Administración requiere la información se está ante un deber, que en algunos casos nace con la norma y en otros de la actuación administrativa, aun cuando, según señala, sin compartir esa posición, existen autores que aprecian el nacimiento para los administrados de una situación de sujeción cuando los órganos inspectores requieren información sobre terceros, debido a que considera que el objeto del requerimiento es un hacer, aportar datos, y no en someterse en abstracto a la actuación de los órganos inspectores.

El referido autor define el deber de informar sobre terceros como el vínculo jurídico autónomo e independiente, imputado a sujetos relacionados con una determinada Administración Pública, obligándolos a facilitar información sobre terceros que conocen por sus relaciones con estos. En los supuestos que la Administración obtiene información en forma directa, ya sea mediante una actuación administrativa expresa, al respecto o accesorio, al hilo de la investigación de un contribuyente aparecen situaciones de sujeción.

Finalmente, en su relación con un Ente Público, el referido autor señala, entre las situaciones jurídicas pasivas derivadas de imposición de sanciones pecuniarias, respecto a las que múltiples autores señala que no comparten la misma naturaleza que las deudas de orden tributario, dado que se origina en el incumplimiento de un mandato normativo y no en realización de alguna hipótesis de incidencia.

Con relación a otros particulares, precisa que los ciudadanos pueden estar vinculados pasivamente con otros ciudadanos merced a la aplicación de una norma de carácter tributario, ocupando la posición de repercutido<sup>4</sup> o quien debe soportar una retención<sup>5</sup>. El citado autor excluye de esta categoría las relaciones nacidas por vínculos contractuales entre particulares y la obligación del contribuyente de reembolsar al sustituto y la del obligado principal de restituir al responsable lo que

---

<sup>4</sup> Caracterizada por estar frente al cumplimiento de una obligación de contenido pecuniario, en la medida en que el repercutido ha de satisfacer al sujeto que repercute el derecho de crédito otorgado por la legislación a través del mecanismo de la traslación legal.

<sup>5</sup> Sujeto que se limita a soportar que el retenedor detraiga una cantidad de la renta o importe que le satisface, es decir, está ante lo que califica una situación de sujeción, distinta a la repercusión debido a que la detracción patrimonial está condicionada al posible nacimiento de una deuda tributaria con el Estado.

pagaron por él, pues aun cuando su origen se ubica en la mecánica de aplicación de tributos, su realización efectiva trasciende los límites del Derecho Financiero y Tributario (pp. 421 a 444).

En ese contexto, resulta claro que los conceptos que se suelen manejar en relación con el lado pasivo de los vínculos que se tejen junto con el nacimiento de una obligación tributaria y control del cumplimiento del pago de tributos, incluso la propia naturaleza de todos los que surgen con ocasión de la realización de la hipótesis de incidencia, trascienden largamente los conceptos de obligación tributaria o relación jurídica tributaria y con ellos la clásica clasificación entre contribuyentes, sustitutos y responsables.

En la actualidad, cada vez, unas veces en forma explícita, otras en forma implícita, como en nuestro país, se empieza a superar el entendimiento de las relaciones que surgen a raíz del pago de tributos como una relación básicamente intersubjetiva entre contribuyentes y Estado, para resaltar y poner en valor los intereses públicos que están tras los sistemas tributarios y cuya efectiva aplicación se encomienda a la Administración Tributaria, con lo que la labor administrativa cobra particular protagonismo, labor encaminada no a proteger un interés propio, particular de quien se presenta como la parte activa de esas relaciones, sino uno colectivo, un intereses superior en función al cual deben otorgársele todas las herramientas necesarias para el logro de su finalidad, labor que generara y sustentara el cumulo de relaciones que podrán establecerse, ya no solo con los realizadores de un hecho imponible, sino con cualquier ciudadano o administrado afectado o vinculado a ella por cualquier norma de carácter tributaria, estableciéndose con ellos una relación ya no explicada únicamente desde la perspectiva de un vínculo debito crédito, sino uno de orden administrativo.

En ese sentido, aun cuando podamos seguir refiriéndonos en forma general a categorías como obligación tributaria o relación jurídica tributaria, que son las que generalmente dominan en la doctrina mayoritaria y que de alguna manera recogen la mayor parte de nuestra legislación, nunca se debe dejar de tener en cuenta que

todas las relaciones jurídicas que se entretajan en relación con la aplicación de los tributos no pueden ser cabalmente contenidos en dichas categorías.

En este contexto, en legislaciones como la nuestra, en la cual las categorías clásicas de obligaciones tributaria, relación jurídica tributaria y la tradicional clasificación de sujetos pasivos en contribuyentes y responsables aún tienen una fuerte raigambre, es que los operados del sistema tributario tienen complicaciones en adaptar en esa visión tradicional, nuevas categorías de actores, por lo que muchos tienden a reconducirlas hacia alguna de ellas, no obstante que la multiplicidad de sujetos ubicados al lado pasivo de las relaciones jurídicas que se tejen merced a la creación e implementación de los tributos no resultan del todo o nada explicados por las teorías clásicas.

Conceptos como la obligación tributaria o la relación jurídica tributaria y con ellas nociones y clasificaciones clásicas como la de deudores tributarios (contribuyentes, responsables y sustitutos), ya no brindan respuestas satisfactorias, ni explican los múltiples vínculos que se crean alrededor de los tributos, ni las fundamentales funciones administrativas que lleva a cabo la Administración para garantizar el cumplimiento de las obligaciones de los administrados, lo que genera, en muchos casos, en un intento de seguir entendiendo estos desde la perspectiva de la obligación tributaria o de la relación jurídica tributaria, incongruencias y aparentes paradojas con inciertas consecuencias.

Si bien es cierto que los sucesores en la obligación tributaria no son en estricto parte de la pléyade de sujetos pasivos que nacen junto con el acaecimiento del hecho imponible y se explican sobre la base de la denominada "función tributaria", habida cuenta que son una institución que trasciende el ordenamiento tributario, no es menos cierto que el fenómeno sucesorio, que tiene como protagonistas centrales a los sucesores, solo puede ser explicado fuera de las clásicas teorías que explican el fenómeno tributario desde la obligación tributaria, o la relación

jurídica tributaria, así como de aquellas que clasifican a los sujetos pasivos en materia tributaria, usualmente denominados deudores tributarios, en contribuyentes y responsables, obligándonos a recurrir a conceptos tradicionalmente ajenos a la materia tributaria, pero no por ello de menor importancia a la hora de identificar quien o quienes son los llamados a cumplir con las obligaciones pendientes de cumplimiento al momento en que una persona natural fallece.

En este punto creemos importante resaltar que si bien muchos de los sujetos que pudieran estar vinculados con el Estado con ocasión de la aplicación de los tributos y muchas de las obligaciones que de esos vínculos pudieran derivarse son afectadas en todo o en parte por el fenómeno sucesorio, incluso aquellos que no han realizado hipótesis de incidencia alguna, hemos limitado el alcance del presente trabajo a analizar el fenómeno sucesorio teniendo como eje las obligaciones de orden sustancial que nacen con el hecho imponible, obligaciones que en nuestra legislación positiva se siguen identificando tradicionalmente bajo el concepto de obligación tributaria.

Aun cuando creemos conveniente repensar en nuestro país la forma en que tradicionalmente se ha entendido el vínculo entre el fisco y los ciudadanos al aplicarse los tributos, dado que no ofrece respuestas a la multiplicidad de situaciones y complejas relaciones que en la actualidad reviste la actual dinámica en la operatividad del sistema tributario nacional, resultara trascendente, para efectos de la presente investigación, delimitar sucintamente los conceptos con los que las teorías clásicas, base de nuestra legislación, explican la sujeción pasiva en materia tributaria, así como delimitar algunos conceptos que ajenos a dichas teorías sirven para explicar el fenómeno sucesorio.

### **2.1.2. SUJETO PASIVO – DEUDOR TRIBUTARIO**

No existe una única postura en doctrina que delimite con claridad el contenido de las nociones de sujeto pasivo y deudor tributario, no obstante, si se aprecia una tendencia que entiende como equivalente al sujeto pasivo con el deudor tributario.

Obviando criticar las teorías que distinguen a los sujetos pasivos en sentido jurídico de aquellos sujetos jurídicos en sentido económico<sup>6</sup>, en intento de armonizar lo que propone la teoría de la obligación tributaria y algunos planteamientos de la Ciencia de la Hacienda Pública, que se inclina por catalogar a los sujetos pasivos del tributo, distinguiéndolos entre quienes económicamente soportan el gravamen –estén o no jurídicamente vinculados con el Estado– y quienes jurídicamente resultan obligados al pago del tributo – independientemente que soporten económicamente el gravamen o puedan trasladarlo a terceros– González (2003), se puede afirmar, jurídicamente, que existen varias teorías y posturas doctrinarias que buscan establecer quiénes son los sujetos pasivos en materia tributaria, siendo una parte importante del presente trabajo delimitar los alcances de las principales categorías en las que suelen clasificarse los deudores tributarios.

#### **2.1.2.1. CONTRIBUYENTE**

Gran parte de la doctrina concuerda en definir a los contribuyentes como aquellos sujetos, calificados como personas naturales, personas jurídicas o entes carentes de capacidad jurídica, pero con capacidad tributaria, designados por la norma correspondiente, que cumplen la hipótesis de incidencia, naciendo con ello la obligación tributaria.

Consideramos importante hacer especial referencia en la citada definición a los entes dotados únicamente de capacidad tributaria, lo que con independencia que tuviese o no capacidad jurídica para el resto del ordenamiento jurídico, pueden ser

---

<sup>6</sup> Denominados también sujetos pasivos en sentido formal y en sentido material, obligados al pago incididos económicamente y obligados al pago del tributo no incididos económicamente.

contribuyentes de algún tributo, siempre que la norma que crea y regula cada tributo los designe explícitamente como tal.

No son pocos los países que incluyen en sus propias legislaciones alguna definición de lo que consideran como contribuyentes. En nuestro país el Código Tributario (2013), en línea con lo que recoge gran parte de la doctrina, señala que: “Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria” (art. 8).

#### **2.1.2.2. SUSTITUTO**

Se entiende como sustituto al sujeto pasivo que sin realizar la hipótesis prevista por la norma tributaria, sustituye al contribuyente en la relación jurídica que tiene con el Estado, surgiendo solo vínculo jurídico con este, relación que no libera completamente de sus obligaciones al sustituido, dado que se reconoce al sustituto el derecho a repetir contra el tributo pagado en sustitución de aquel, verificándose que para que se genera el vínculo entre Estado y sustituto se requiere que se produzcan dos presupuestos de hecho diferenciados, uno correspondiente al contribuyente y el otro que vincule al sustituto con la obligación tributaria de aquel, permitiendo asegurar el cumplimiento de las respectivas obligaciones tributarias.

Romero (2014) señala:

El sustituto se puede definir como «el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir con la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

La sustitución persigue la finalidad esencial de garantizar más eficazmente el cumplimiento de la obligación tributaria.

Las características fundamentales que derivan del concepto legal de sustituto se podrían concretar en su consideración como un auténtico sujeto pasivo, la absoluta necesidad de su establecimiento en virtud de ley, su posición jurídica en lugar del contribuyente haciendo frente a la obligación tributaria principal y a las obligaciones formales inherentes a la misma, y finalmente, la necesidad de la existencia de dos presupuestos de hecho: el hecho imponible realizado por el contribuyente y el supuesto de hecho que da origen a la sustitución, ambos determinados por la ley (pp. 74 y 75).

Sobre el sustituto, Pérez (2000) señala:

De acuerdo con esto, podemos establecer las siguientes notas que caracterizan la posición del sustituto. En primer lugar, esta posición debe ser establecida por ley, que define de forma general y abstracta el supuesto cuya realización da lugar a la sustitución. Este supuesto de hecho es distinto, como es natural, del hecho imponible, aunque guardará una cierta relación lógica con el mismo. A diferencia del hecho imponible, el supuesto de la sustitución no supone manifestación de capacidad contributiva. La razón de ser de esta institución es sencillamente de orden técnico o de comodidad recaudatoria.

En segundo lugar, es propio de la situación jurídica del sustituto, tal como aparece descrito en la LGT, el ocupar en la relación jurídica el lugar del contribuyente, que queda, pues, desplazado de esta relación –al menos, en tanto ésta siga su desarrollo normal–: el sustituto queda obligado al cumplimiento de todas las prestaciones y deberes, no sólo de pago, sino también formales.

La tercera nota que caracteriza el régimen jurídico de la sustitución es la del derecho del sustituto a resarcirse a cargo del contribuyente en lugar del cual satisface el tributo. Las vías para este resarcimiento o reequilibrio patrimonial pueden ser dos, según como se halle estructurado el supuesto de la sustitución. En algunos casos el sustituto efectuará la retención del impuesto al contribuyente, en aquellos supuestos en que la ley establece la sustitución en razón del pago de sumas de dinero (salarios, intereses, dividendos) sujetos a tributación (...) En otras ocasiones, el reembolso tiene lugar mediante la repercusión sobre el contribuyente

del tributo satisfecho en su lugar. Se distingue así entre sustitución con retención y sustitución con repercusión (...).

La cuarta de las determinaciones del régimen jurídico de la sustitución -y de manera singular, en los casos de retención- es (era) la relativa a la sustitución que queda frente a la Hacienda el contribuyente sustituido (...), la Administración podía dirigirse contra el contribuyente sólo después de agotada la acción de cobro -incluida la ejecución forzosa- contra el sustituto. El contribuyente podía en este caso liberarse demostrando que le había sido practicada la retención (pp.143 y 144).

Según lo expuesto, en doctrina se suelen identificar dos clases de sustitución, la plena y al sustituto retenedor.

La primera define como sustituto al sujeto que, tomando en cuenta la hipótesis de incidencia que fija el hecho económico gravado y al contribuyente, desplaza completamente a aquel en el momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, teniendo que cumplir con las obligaciones de orden formal y sustancial que le correspondían al sustituido, no obstante. La segunda considera como sustituto retenedor al sujeto que se encuentra obligado a efectuar una retención al contribuyente y entregar la suma retenida al fisco en forma definitiva, aun cuando algunos consideran que en dicha clase también deben incluirse quienes efectúan retenciones a cuenta, no obstante, la discrepancia de algunos autores.

En ese sentido Ruibal (1997), sobre el sustituto retenedor a cuenta señala:

Pero, teniendo en cuenta que el principal obstáculo para calificar la retención como un supuesto de sustitución es que, en el momento en que ésta se produce, no hay aún obligación tributaria principal y, por tanto, tampoco contribuyente, la retención se basa, como ha demostrado la doctrina, en una técnica de anticipación del tributo (p.153).

### **2.1.2.3. RESPONSABLE**

El responsable tributario es un sujeto que, generalmente junto con el contribuyente, tiene como obligación cancelar la deuda tributaria que se atribuye a aquel, obligación que no deriva del acaecimiento del hecho imponible sino de la verificación de un presupuesto de hecho vinculado a él, presupuesto creado también por ley y que tiene por finalidad asegurar que se cumpla con el pago de la obligación tributaria principal.

Un importante sector de la doctrina coincide en señalar que la naturaleza jurídica de la RT se arraiga en la figura de la fianza legal, aporte importante para el análisis de los alcances de esta figura, ya que permitirá identificar las bases conceptuales que la delinear.

Mazorra (1994), sobre el responsable tributario señala:

Para nosotros la obligación del responsable se configura como una obligación accesoria, dependiente y de garantía de la obligación tributaria principal. Se trata, como ya hemos expuesto, de una garantía en sentido estricto o técnico que concretamente ha de encuadrarse dentro de las garantías personales y, especificando, aún más, se trata de un supuesto de fianza legal, por cuanto se atribuye al acreedor un derecho de crédito contra un tercero que asume la deuda junto con el deudor principal (p. 90).

Según Calvo (2000):

Originalmente la atribución de responsabilidad encuentra justificación en algún tipo de vínculo entre el llamado a responder y el contribuyente, extendiéndose a supuestos donde se busca sancionar un comportamiento ilícito, lo que ha sido criticado por un sector de la doctrina. Tratando de sistematizar los distintos supuestos de responsabilidad por su finalidad se pueden distinguir:

- a) Responsabilidad por razones estrictas de garantía, como el caso de los miembros de entes que carecen de capacidad jurídica.

- b) Responsabilidad por realización de un ilícito, como la extendida a quienes colaboren en la realización de una infracción tributaria.
- c) Responsabilidad por la omisión de una diligencia exigida por ley, extendida a quienes administran los bienes de una empresa y no hayan cumplido con sus funciones relacionadas al pago de las obligaciones del contribuyente (pp. 203 y 204).

Moreno y Velásquez (2006) señalan que:

Esta obligación conexas que se establece con el responsable tiene el carácter de accesorio, depende de la realización del hecho imponible, supeditando su existencia a aquel, viéndose subordinado al derecho principal en cuanto a su existencia y subsistencia.

Sin embargo, no por ello debemos considerar que el responsable asume una deuda que no es la suya, nada más lejos de la realidad, ya que el responsable se obliga y asume una obligación atribuible a él - obligación tributaria accesorio de garantía. La obligación del responsable es autónoma e independiente, aunque la prestación resulte por lo general idéntica (p. 183)

Mazorra (1994), sobre el responsable tributario señala que:

Esta dependencia de la existencia de la obligación del responsable respecto a la existencia de la obligación del sujeto pasivo no solo significa que no pueda existir la obligación del responsable sin que exista previamente en un orden lógico la obligación tributaria principal, sino que tampoco puede exigirse -aunque se trate de responsabilidad solidaria- dicha obligación al responsable mientras no transcurra el plazo de pago voluntario para el sujeto pasivo (p. 30).

La obligación que garantiza el responsable con su patrimonio es la que corresponde al contribuyente y se origina en la necesidad de asegurar o al menos reducir riesgo de incumplimiento frente al Estado, surgiendo para con él, como

resultado del cumplimiento su obligación de garantía, el derecho a exigir se le devuelva la suma que hubiese cancelado.

La aplicación de la RT requiere la existencia de dos presupuestos normativos, uno vinculado al hecho imponible que genera la obligación tributaria principal y otro vinculado a la realización del hecho que da nacimiento a la obligación de garantía por parte del responsable, garantía que opera en la mayoría de los casos al lado del contribuyente en su vínculo con el Estado.

Entre las principales características que le dan forma a la figura del responsable encontramos que son establecidos por ley, la cual fija los hechos que determinaran el nacimiento de la obligación de garantía de una obligación pre existente, la cual no toma en cuenta su capacidad contributiva; en la mayoría de situaciones responden ilimitadamente junto con el obligado principal y en algunas comparecen con posterioridad en ausencia de aquellos, haciéndolo por el tributo adeudado, intereses, multas, costas y gastos, teniendo derecho a que le devuelvan lo efectivamente cancelado.

Ahora bien, en nuestra legislación, como en muchas otras, la responsabilidad en el ámbito tributario debe ser puesta en conocimiento del responsable mediante un acto formal, un acto administrativo, teniendo el responsable en algunos países la posibilidad de cuestionar no solo el acto de imputación en sí mismo, sino, bajo ciertas condiciones, las fundamentos de la deuda cuya responsabilidad le ha sido imputada.

En derecho comparado y doctrina se reconocen dos clases de responsables, los solidarios y los subsidiarios. La responsabilidad solidaria faculta al acreedor a requerir todo o parte de la deuda tributaria al responsable o al contribuyente, sin preferencia alguna y la responsabilidad subsidiaria permite al acreedor a requerir, todo o parte de la deuda tributaria al responsable, solo cuando resultasen inútiles las acciones de cobro dirigidas contra el contribuyente.

### **2.1.3. SOLIDARIDAD PASIVA TRIBUTARIA**

La solidaridad pasiva es una institución cuya aplicación no se limita al ámbito tributario, pero en él se acostumbra a confundir con la responsabilidad solidaria, dado que tienen elementos comunes, no obstante, tienen características que claramente las diferencian.

En el ámbito tributario la solidaridad pasiva, a diferencia de la responsabilidad solidaria, vincula a diversos deudores tributarios entre sí debido a que todos ellos realizan el mismo hecho generado de una misma obligación tributaria, convirtiéndose en co – deudores que, indistintamente, deben responder por la deuda co – generada.

### **2.1.4. SUCESORES**

A fin de establecer qué lugar ocupa un sucesor en la obligación tributaria o la relación jurídica tributaria, se tiene que entender los alcances del fenómeno de la transmisión de derechos u obligaciones de un sujeto a otro y determinar si puede transmitirse una obligación tributaria y cuáles son las modalidades y alcances de esta transmisión.

Según Velasquez (2019):

La transmisibilidad de derechos y obligaciones es una institución jurídica que trasciende largamente el ámbito tributario, es una institución que informa virtualmente todo el ordenamiento jurídico y que tiene sus raíces en el derecho civil. La transmisión de estas puede producirse por muchas modalidades, por actos entre vivos o mortis causa. Entre los primeros encontramos múltiples modalidades en que esta puede operar, cesión de posición contractual, cesión de derechos, cesión de obligaciones, reorganizaciones societarias, entre otras. En el caso de las transmisiones mortis causa encontramos básicamente a las que se producen con la

muerte de una persona natural a los llamados a heredarlos, sus sucesores (pp. 83 y 84).

Las transmisiones de las que hablamos tienen una larga tradición jurídica y se nutren constantemente tanto de la doctrina como de las normas que regulan su aplicación y se extienden bajo el principio de autonomía de las partes, con las excepciones que normas de orden público o los derechos indisponibles establecen.

Velásquez (2019) señala que:

Un aspecto importante para que esta transmisión opere y que es en esencia un requerimiento de toda traslación, transferencia, transmisión y/o adquisición de derechos, bienes u obligaciones, es que quienes participan en esa transmisión tengan capacidad jurídica para ser titulares de derechos y obligaciones, que es básicamente la aptitud jurídica para ser centro de imputación de derechos u obligaciones, titular de patrimonios, propietario de bienes, aptitud que está definida exclusivamente por la ley. Es la ley que otorga, limita, restringe o retira la capacidad de las personas o entes previamente delimitados por ella.

En el ámbito tributario, regido por principios como el de legalidad, reserva de ley y otros que informan las instituciones en el derecho impositivo, la posibilidad de transmitir algún derecho u obligación tributario dependerá, en estricto, de lo que las normas correspondientes establezcan, siendo la voluntad de los particulares un complemento a lo que lo que el legislador haya dispuesto en ese ámbito (p. 84).

Según Pérez (2000), al referirse al principio de inderogabilidad de la obligación tributaria o al principio de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas señala:

De acuerdo con este principio, la Administración no puede renunciar el crédito tributario, ni transmitirlo a un tercero, aun con causa onerosa, ni tampoco puede aceptar un cambio o novación en el lado pasivo de la relación (p. 126).

En este punto resulta importante precisar las dos situaciones en las cuales la doctrina acepta que puede transmitirse la obligación tributaria:

- i) Actos, convenios o negocios jurídicos, únicamente con efectos entre las partes.
- ii) Disposición de la ley.

Cada país define en qué casos procede, el CTP (2013), señala: “Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia ante la Administración Tributaria” (art. 26).

Sobre el particular Velásquez (2019) precisa que:

Nótese que restar eficacia a un acto o convenio celebrado entre particulares frente a particulares no involucra en absoluto restar validez a este, lo que implica que mientras frente a la Administración el acto o convenio no tiene efecto jurídico alguno, es decir, es como si para ella no existiera, pero entre los partícipes de este acto o convenio, este tendrá todos los efectos que entre ellos hayan querido tener.

En otros casos, es posible la transmisión de las obligaciones tributarias, con plenos efectos jurídicos frente al Estado, dependiendo de la legislación en cada país establecer los supuestos en que ello podrá producirse (p. 84).

En doctrina, lo que es recogido en la mayoría de las legislaciones comparadas, incluida la nuestra, se acepta, por lo general, que la obligación tributaria se transmita a terceros ajenos a quienes originalmente generaron, cuando se producen transmisiones universales, es decir, aquellas que involucran a la totalidad del activo y pasivo de un sujeto hacia otro en un solo acto, transmisión que también puede implicar la transmisión de bloques patrimoniales, conformado por activos o activos y pasivos, en un solo acto, correspondiendo siendo las más recurrentes las que se originan con la muerte de una persona natural y la

desaparición de una persona jurídica como resultado de una reorganización societaria.

El artículo 25° del CTP (2013) señala que: “La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal.”

Cuando la norma hace referencia a los sucesores claramente incluye a quienes califican como herederos de una persona que hubiera fallecido y cuando hace referencia a los adquirentes a título universal incluye a las empresas receptoras del patrimonio de una persona jurídica que se extingue al ser absorbida por una o varias personas jurídicas.

#### **2.1.4.1. HEREDEROS**

Según Moreno y Velásquez (2006):

La sucesión tiene como presupuesto la muerte de una persona, y como institución del derecho civil, se presenta únicamente cuando ésta es a título universal, es decir, cuando con la muerte se transmiten la totalidad de los derechos y obligaciones a los sucesores, entre las que se incluyen las obligaciones tributarias (p.189).

Aun cuando el fenómeno sucesorio, jurídicamente hablando, tiene profundas raíces en la cultura y legislación de casi todos los países en el mundo, reconociendo un estatus particular a los llamados a heredar a quien ha fallecido, las particularidades y efectos que específicamente se producen en cada país frente a la muerte de una persona física, dependerán de la específica regulación que dispensen las legislaciones de cada país. A ello no ha sido ajeno el Perú.

Extensamente regulado y estudiado el fenómeno sucesorio en materia civil y comercial en nuestro país desde los albores de la república, suele concebirse como un fenómeno relativamente reciente y casi ajeno al ámbito tributario, a tal

punto que ha pasado virtualmente desapercibido del análisis doctrinario y tratamiento normativo, con muy pocas excepciones.

La transferencia de derechos y obligaciones, activos y pasivos que constituyen el patrimonio de una persona natural, en bloque, como unidad, permite adelantar como primera deducción que frente al fallecimiento de una persona natural no se extinguen con ello las obligaciones, así como los derechos que le correspondían como titular, habida cuenta que tienen vocación de ser transmitidos a título universal.

Según Moreno y Velásquez (2006):

La sucesión en materia tributaria opera en la medida que exista el fallecimiento o extinción del obligado tributario, y que como consecuencia de este hecho, la totalidad de los derechos y obligaciones que corresponda al fallecido o extinguido se transmiten al sucesor (transmisión universal), quien se subroga a aquél en las relaciones jurídicas de las que era titular, esto es en las situaciones subjetivas pasivas (deudas tributarias) y en las situaciones subjetiva activas derivadas de las primeras (derechos y/o créditos tributarios). (p. 188).

En derecho común el CCP (1984) señala: “Desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores” (art. 660) y además que: “El heredero responde de las deudas y cargas de la herencia sólo hasta donde alcancen los bienes de ésta. Incumbe al heredero la prueba del exceso, salvo cuando exista inventario judicial” (art. 661).

Lo expuesto implica que el heredero pasara a tomar el lugar que tenía su causante, generando una mutación subjetiva en la relación jurídica en la que participaba su causante, entre ellas, por imperio de la ley, las tributarias; implica, además que aceptada la herencia, que es la única manera en nuestro país que quien tiene vocación hereditaria se convierta en heredero, se obliga a honrar las

obligaciones pendientes de su causante, incluidas las obligaciones tributarias, teniendo como límite en su compromiso a los bienes y/o derechos que le fueron transmitidos, lo que determinara que en caso de que estos no llegasen a cubrir los pasivos transferidos por el causante, las deudas pendientes de pago, entre ellas las tributarias, nunca podrán cobrarse.

Moreno y Velásquez (2006) indican que se pueden extraer tres conclusiones preliminares respecto a la sucesión en materia tributaria:

i) la obligación tributaria se transmite a los sucesores a título universal, quienes ocupan la posición del causante respecto a la obligación tributaria, limitándose la responsabilidad de los sucesores a los bienes o derechos que reciban, ii) la sucesión por causa de muerte y los efectos que esta conlleva (transmisión universal y responsabilidad limitada de los sucesores), tiene su sustento en la ley, y iii) las características y efectos de la sucesión civil, constituye una institución que se encuentra detrás de cada uno de los sujetos de la relación jurídica tributaria, por lo que podrá tener lugar no sólo en la posición de contribuyente sino también en la de sustituto y responsable (p. 188).

#### **2.1.4.2. REORGANIZACION SOCIETARIA O EMPRESARIAL**

Aun cuando no es materia específica de la presente investigación, creemos importante aclarar que el fenómeno sucesorio puede presentarse también cuando nos encontramos frente a ciertas formas de extinción de personas jurídicas.

Como regla general, en nuestro país, cuando una persona jurídica se extingue, se extinguen con ella las relaciones jurídicas en las que tenía posiciones acreedoras y/o deudoras, no obstante, por excepción, merced a diversos procesos de reorganización, estas se pueden transmitir su patrimonio a título universal a terceros, en forma similar a la transmisión del patrimonio de una persona natural, al morir, situaciones a las que les resultan aplicables, con ciertas reservas, básicamente las mismas reglas que operan en la transmisión a título universal en el caso de personas naturales.

## **2.1.5. SUCESIÓN TRIBUTARIA**

### **2.1.5.1. SUCESIÓN SUSTANTIVA**

La sucesión en materia tributaria es una institución que se presenta en el derecho tributario, entre otras situaciones, cuando fallece el “obligado tributario” en tanto este sea una persona natural, con la finalidad de determinar quién asume las obligaciones originadas cuando aún vivía y que en virtud de ello en le correspondían a aquél.

Con el fallecimiento de una persona, en particular del contribuyente, las obligaciones y los derechos que ostentaba se transmiten a sus herederos, en lo que solemos denominar una transmisión a título universal, determinando que los herederos se subroguen en las relaciones de orden jurídico en las que participaba el causante, tomando una posición deudora frente a las deudas tributarias y una posición acreedora frente a los derechos de crédito que tenía el fallecido.

Moreno y Velásquez (2006), indican que las notas características de este fenómeno son:

1. Implica la desaparición del anterior titular de la obligación jurídica en la cual se sucede.
2. Opera una mutación del elemento subjetivo de la relación jurídica tributaria nacida respecto al contribuyente, sustituto o responsable, manteniéndose intacta el resto de la relación.
3. La transmisión de las relaciones tributarias nacidas y no extinguidas por la muerte del causante, se produce sobre la base de las reglas de la sucesión universal.
4. Por la sucesión, el sucesor sub – entra en las relaciones jurídicas, las que incluyen a la obligación tributaria, en lugar del titular. Ello implica que se ubica en la posición del causante o transferente en el estado en que se encuentre la misma,

esto es, sea en el proceso de determinación o ejecución. Todas las consecuencias jurídicas, que con relación a la obligación tributaria se produzcan, deben atribuirse al sucesor en la condición que ocupaba el sucedido, salvo excepciones que expresamente se establezcan; por ejemplo, el plazo de prescripción del sucedido resulta aplicable al sucesor, sea respecto a las causales de interrupción o suspensión de la prescripción.

5. La sucesión constituye una institución que informa en su integridad la relación jurídica tributaria, penetra en ella, y porque no decirlo está detrás de cada uno de los sujetos que intervienen, como lo es el contribuyente, sustituto y responsable.

6. Tratándose de personas naturales, por el carácter imprevisible de la sucesión, las consecuencias jurídicas del incumplimiento de las obligaciones formales del causante no deberían resultar transmisibles, al igual que otro tipo de obligaciones dada su naturaleza personal, como es el caso de las sanciones. En cambio, no encontramos objeciones en el caso de personas jurídicas, aun cuando la fuente de la transmisión de la obligación es la ley al igual que en el caso de las personas naturales, habida cuenta que esta se instrumentaliza a través de acuerdos entre las partes interesadas en continuar en un negocio en común, situación que no tiene el carácter imprevisible (pp. 189 y 190).

Según Velásquez (2019) a las indicadas características tendría que agregárseles dos más:

1. En el caso de las obligaciones transmisibles, por lo general, en las distintas legislaciones, incluida la nuestra, los límites o alcances de la responsabilidad del heredero se extiende hasta el límite de los bienes, derechos o activos que reciba, lo que determina que este no involucra el patrimonio del que era titular ante del fallecimiento de su causante en el cumplimiento de las obligaciones o pasivos adquiridos.

2. La transmisión de la obligación tributaria opera única y exclusivamente con relación a vínculos jurídicos nacidos con anterioridad a la muerte del causante y se produce hacia sus herederos, casi siempre personas físicas, excepcionalmente

personas jurídicas, en caso de muerte de una persona natural. La obligación tributaria no se transmite hacia algún otro tipo de ente carente de capacidad jurídica o a alguno con capacidad tributaria (pp. 84 y 85).

Con el fallecimiento de una persona natural que a su vez califica como contribuyente, el elemento subjetivo de la relación jurídica tributaria nacida en cabeza de él antes de su muerte, cambia, relación que a priori no se ve alterada en los demás aspectos, salvo que alguna norma estableciese lo contrario. El heredero adquiere, por un lado, las deudas, obligaciones y pasivos, pero, por otro, también adquiere los créditos, acreencias y activos que ostentaba como titular el fallecido frente al Estado al momento de su muerte, con las únicas limitaciones que pudiera fijar la ley.

#### **2.1.5.2. SUCESIÓN PROCESAL**

En el ámbito administrativo tributario, específicamente a nivel procedimental, la transmisión de las situaciones subjetivas activas y/o pasivas de un sujeto a otro como resultado del fenómeno sucesorio, es precursora de otro fenómeno similar, la transmisión de la legitimación para iniciar, promover o ser parte en un procedimiento administrativo ya iniciado donde estuviese en controversia alguna obligación o derecho que hubiera sido transmitido.

Así como para ser titular de algún derecho u obligación se requiere gozar de capacidad jurídica y/o tributaria, según el ámbito de que se trate, para iniciar o ser parte de un procedimiento administrativo ya iniciado hay que gozar de una particular cualidad.

En el ámbito procesal, la capacidad implica dos cosas: la capacidad para ser parte material en un procedimiento y/o proceso, así como la capacidad para iniciarlo y/o involucrarse como parte en uno ya iniciado.

La primera hace referencia a la aptitud de un sujeto para ser titular de obligaciones y derechos de orden procedimental, lo que lo facultara a promover o ser parte en un procedimiento de carácter administrativo, a esto se le denomina capacidad de goce. Por otro lado, la segunda, la denominada capacidad procesal, o capacidad de obrar, es la aptitud que tiene para iniciar, por sí mismo, sin necesidad que alguien lo represente, un procedimiento administrativo así como participar como parte en él.

Como norma, solo gozan de capacidad para ser parte material en un procedimiento quienes gozan de capacidad jurídica según las normas comunes (civiles, societarias o laborales). En cambio, solo tendrán capacidad procesal quienes pudieran promover por su cuenta el inicio de un procedimiento administrativo, así como intervenir en alguno ya iniciado y en las demás actuaciones que este contrae, excluyendo de ella a las personas jurídicas, por ejemplo, las que según las normas de derecho común necesitan a un representante para participar en cualquier procedimiento, dada su naturaleza de entes abstractos.

Lo expuesto deja claro que para iniciar o continuar un procedimiento, se debe tener no solo capacidad para ser parte material de un procedimiento, sino también capacidad procesal, salvo que se participe en él a través de un representante.

Pero lo expuesto no resulta suficiente para promover o intervenir en un procedimiento administrativo, no solo se necesita tener potencialmente dichas capacidades, sino se necesita legitimidad. La legitimidad es la aptitud concreta que tiene un sujeto para ser parte en un procedimiento. Aun cuando muchos puedan ostentar ambas capacidades, sólo quienes se vinculan jurídicamente con la pretensión pueden ser parte del procedimiento.

González y González (1997), señalan que: “legitimación implica una relación del sujeto con lo que constituye el objeto del procedimiento, una especial posición del sujeto respecto del acto que ha de dictarse en el procedimiento” (p. 569).

Esa cualidad adicional, requerida para participar en un procedimiento, se conoce como legitimación, la cual se basa en un vínculo jurídico entre el administrado y el objeto materia del procedimiento. Dicho vínculo se origina en la titularidad de derechos subjetivos o de intereses legítimos que se discuten o son materia del procedimiento administrativo.

Toda actividad administrativa tiene, potencialmente, la capacidad de generar, directa o indirectamente consecuencias en la esfera jurídica de los administrados, instituyendo recíprocamente derechos o prerrogativas, deberes u obligaciones para las partes intervinientes. De ese modo se instaura, en ejercicio de dichas atribuciones, una relación jurídica administrativa entre el Estado y los individuos (Romero, 2014, pg. 125)

Por su parte, los administrados, al ejercer sus derechos con los límites que les reconoce el ordenamiento jurídico, pueden ser titulares de situaciones jurídicas que suelen clasificar en dos categorías.

García de Enterría y Fernández (2001):

Hablan así de situaciones jurídicas de ventaja (o activas) y de situaciones jurídicas de desventaja, de gravamen (o pasivas) de los administrados, poniendo de relieve que esta perspectiva dual de la situación jurídica de los administrados no involucra que estas suelen presentarse de manera independiente o incomunicadas entre sí, ya que por lo general aparecen entrelazadas e íntimamente vinculadas en la dinámica de la relación jurídico-administrativa (p.30).

Según los citados autores, en las situaciones activas es usual incluir tres clases diferentes: las potestades, los derechos subjetivos y los intereses legítimos. Por su parte, también podemos encontrar tres clases en las pasivas: la sujeción, el deber

y la obligación. Pese a la obvia simplificación que esta clasificación implica, la cual no toma en cuenta figuras jurídicas de ventajas y desventajas, dada la limitación de la tesis, se asumirá como completa la clasificación propuesta.

Sin entrar a detallar la diferencia que existe entre la titularidad de derechos subjetivo o de interés legítimos, podemos afirmar que, universalmente se acepta que el contribuyente de cualquier tipo de obligación tributaria tiene respecto de estos derechos subjetivos que le otorgan una clara legitimidad para iniciar, contradecir o ser parte de un procedimiento administrativo ya iniciado donde esa obligación tributaria fuera materia de discusión, participación que, en el último de los supuestos señalados, puede darse sobre la base de lo que se denomina como sucesión procesal.

La sucesión procesal otorga básicamente a los sucesores del causante o transferente el derecho a participar en la relación jurídico procesal en la que participaba su causante o transferente al momento de su muerte o transmisión, en los procesos o procedimientos en los que intervenía, teniendo la facultad de ejercer los derechos y cumplir las obligaciones que aquel tenía, siempre y cuando estuviese en controversia en dichos procesos o procedimientos algún derecho o alguna obligación que le hubiese sido transferida. Dicha institución encuentra fundamento jurídico en la transmisión de la legitimidad que gozaba el causante antes de su deceso.

Esta figura procesal ha sido materia de estudio por la doctrina procesal civil, dentro de lo que se denomina teoría de las crisis procesales, la cual estudia las anomalías que se producen en el desarrollo de cualquier proceso, sin embargo, ha tenido escasa atención en la doctrina administrativa.

La sucesión procesal surge, en principio, a raíz de la mutación del administrado a consecuencia de la extinción o muerte de quien inició el procedimiento administrativo.

En nuestro país ha encontrado cabida en el artículo 108° del Código Procesal Civil Peruano (1993) que señala que:

Por la sucesión procesal un sujeto ocupa el lugar de otro en el proceso, al reemplazarlo como titular activo o pasivo del derecho discutido. Se presenta la sucesión procesal cuando:

- 1.- Fallecida una persona que es parte en el proceso, es reemplazada por el sucesor, salvo disposición legal en contrario.
- 2.- Al extinguirse o fusionarse una persona jurídica, sus sucesores en el derecho discutido comparecen y continúan el proceso.
- 3.- El adquirente por acto entre vivos de un derecho discutido, sucede en el proceso al enajenante. De haber oposición, el enajenante se mantiene en el proceso como litisconsorte de su sucesor, o
- 4.- Cuando el plazo del derecho discutido vence durante el proceso y el sujeto que adquiere o recupera el derecho, sucede en el proceso al que lo perdió.

En los casos de los incisos 1 y 2, la falta de comparecencia de los sucesores determina que continúe el proceso con un curador procesal.

Será nula la actividad procesal que se realice después que una de las partes perdió la titularidad del derecho discutido. Sin embargo, si transcurridos treinta días no comparece el sucesor al proceso, éste proseguirá con un curador procesal, nombrado a pedido de parte (art. 108).

No obstante, no existe disposición similar en la Ley del Procedimiento Administrativo General, pero dadas las características propias que a nuestro parecer reclama esta institución en los supuestos de muerte, extinción o transferencia de bienes, derechos u obligaciones del administrado en el procedimiento administrativo creemos necesaria su regulación.

Los requisitos básicos para que esta opere son:

- a) Procedimiento en trámite. - La sucesión procesal opera básicamente cuando ante la muerte de una persona física o la extinción de una persona jurídica, se encuentra en trámite un procedimiento administrativo en el que alguna de ellas sea parte y haya tenido legitimación en el procedimiento. Se reconoce la existencia de un administrado inicial, como aquel que promueve en un inicio el procedimiento y posee legitimación para hacerlo, y un sucesor procesal, aquel sujeto que una vez iniciado el procedimiento pretende sustituir al administrado inicial, a consecuencia de haberse operado a su favor la transmisión de su situación jurídica.
- b) Transmisibilidad de la legitimación. - La legitimación es la aptitud concreta de una persona para ser parte en un procedimiento. Sólo quienes tienen un vínculo jurídico con la pretensión en controversia pueden ser partes del procedimiento.

Habida cuenta que la legitimación para ser parte en un procedimiento administrativo se origina por ser titular de derechos subjetivos o por ser titular de intereses legítimos, sólo se puede suceder procesalmente a un sujeto en un procedimiento administrativo, en tanto las circunstancias que le otorgaron legitimidad a dicho sujeto para ser parte en dicho procedimiento puedan ser transmisibles a otro sujeto de derechos por acto entre vivos o mortis causa, es decir, en tanto los derechos subjetivos o los elementos centrales que conforman la esfera jurídica de intereses o los deberes o las obligaciones de los administrados sean pasibles de transmitirse, quien los adquiere tendrá legitimidad para suceder en el procedimiento administrativo correspondiente a su predecesor.

Resulta importante indicar que la posibilidad de transmitir derechos subjetivos, los elementos esenciales que integran la esfera jurídica vital de intereses de los administrados, así como los deberes u obligaciones impuestos, sus límites, condiciones, forma y modalidades, estará determinada por la norma que regula su existencia, otorgamiento, imposición o titularidad, y en caso de no existir estas,

tendrá que estarse a la naturaleza de cada uno de ellos a fin de determinar si comparten esa característica, verificando si esta hace imposible su transmisión.

En tal sentido, se deberá tener que tenerse en cuenta si cualquiera de esas situaciones jurídicas de los administrados ha sido obtenida u otorgada con base en cualidades personales intransferibles, es decir, con base en las cualidades personales de su titular, ya que de ser así estas no serán, en principio, transmisibles libremente, pudiendo no serlo bajo ninguna circunstancia, o por el contrario si obedecen a situaciones objetivas, o han sido otorgadas o impuestas en relación con alguna actividad o bien, estas si serán transmisibles.

En nuestro país, la obligación tributaria es transmisible, entre otros, a los herederos, trasmitiéndose con ella los derechos subjetivos surgidos en torno a esta, por lo que con ella se transmite la legitimidad para promover y/o participar en procedimientos administrativos en trámite en los que era parte el causante y donde se discutieran derechos y/u obligaciones objeto de transmisión.

En este punto, ligado al problema procesal que surge con la muerte de una persona natural, resulta necesario aclarar algunas ideas.

La TOT no tiene lugar respecto a las obligaciones originadas luego que muere el causante, ya que estas no tienen la posibilidad de transmitirse a los herederos, por la sencilla razón que son ellos los contribuyentes de esas obligaciones y no pueden adquirir por transmisión algo respecto a lo que originalmente son deudas tributarias nacidas en cabeza suya.

En ese sentido, la existencia de algún ente sin capacidad jurídica como adquirente de las obligaciones tributarias del causante no tiene razón de ser en la institución bajo estudio y por la misma razón la trasmisión de la legitimidad y la eventual sucesión procesal que ella genera, ambos subproductos de la trasmisión de la

obligación tributaria, no implica otorgar capacidad para ser parte material en un procedimiento o proceso a algún ente independiente a los herederos.

La existencia de un sujeto con capacidad tributaria, carente de la capacidad jurídica que ostentan las personas naturales y jurídicas, responde a una problemática totalmente distinta a la que se produce cuando una persona fallece y se genera con las relaciones jurídicas originadas luego de la muerte del causante, que no se relaciona con los problemas surgidos con la transmisión de las obligaciones nacidas antes de haberse producido la muerte del causante.

Cuando una persona natural fallece, se suele asumir en forma casi automática que un ente dotado de cierta capacidad denominado comúnmente como “sucesión indivisa” o “sucesión intestada”, como si se tratasen básicamente de lo mismo, es quien la sucede y, por ende, la encargada de cumplir con algunas o todas las obligaciones que le correspondían a aquella, no obstante que ello constituye un error.

Las sucesiones indivisas son entes, nominados así por algunas normas, que cuentan con capacidad para ser parte material en un proceso judicial<sup>7</sup> y en algunos casos con capacidad tributaria<sup>8</sup>, pero jamás deber ser considerados como entes con capacidad jurídica, es decir, pueden ser, bajo ciertas condiciones, parte en procesos judiciales o ser sujetos de derechos y obligaciones de carácter tributario, sin que ello implique el otorgamiento de capacidad para ser sujeto activo y/o pasivo de relaciones jurídicas privadas, dado que no existe norma que se le la haya otorgado. No pueden ser propietarios de bienes, no pueden comprar y vender nada, sencillamente porque no tiene capacidad jurídica para hacerlo, siendo esta la única que les otorga esa posibilidad.

---

<sup>7</sup> Código Procesal Civil Peruano (1993) (art. 57).

<sup>8</sup> Ley del Impuesto a la Renta (2004) (art. 14, 17).

En efecto, la sucesión indivisa, no la sucesión intestada, identificada y delimitada por la LIR como aquella que se origina con la muerte de una persona y que se asume titular de derechos y bienes generadores de renta afecta que forman parte de patrimonio que dejo, subsiste hasta que se identifican a los herederos y goza en nuestro país de capacidad tributaria para efectos de determinados tributos, básicamente Impuesto a la Renta, Régimen MYPE Tributario, Nuevo RUS e Impuesto General a las Ventas, aun cuando la norma que crea estos dos últimos impuestos no señalen como identificar a una, pero no respecto de todos los tributos, como erróneamente suele asumirse, ni cuenta con capacidad jurídica. La capacidad tributaria que el ordenamiento jurídico suele otorgar a entes carentes de capacidad jurídica se limita a aquellos tributos por las que se otorga, dado que en nuestro país esta no se extiende, ni debe extenderse más allá del tributo por el que se otorgó.

Resulta importante aclarar que dicho ente, con capacidad tributaria, no debe ser confundido con la indivisión del patrimonio hereditario, que es el estadio en que se coloca el patrimonio del causante hasta antes que sea dividido y partido entre sus herederos, concepto al que hace referencia la norma civil al mencionar la sucesión indivisa en el artículo 852° del CCP, única norma de ese compendio legislativo que hace explícita refiere a ella.

La capacidad tributaria otorgada por las normas tributarias no debe confundirse con la institución bajo estudio, ni con la sucesión indivisa a que hace referencia la citada norma y aparentemente en forma indirecta el artículo 871° del CCP.

La sucesión indivisa a que haría referencia el artículo 852° del CCP desde el 2002, ya que antes no existía ni una sola referencia explícita a ella, hace referencia a la indivisión del patrimonio hereditario que se produciría luego de la muerte de una persona y se extendería hasta la división y partición de esta, claro está, cuando haya más de un heredero y en tanto exista algo que deba ser dividido y partido, en

caso contrario, no solo no subsistirá más que hasta la identificación del único heredero, sino que demostrara que nunca existió ese estado de indivisión<sup>9</sup>.

La sucesión indivisa no califica como un ente con capacidad jurídica, sino solo como un concepto que ayuda a delimitar el patrimonio con que se harán cobro los eventuales acreedores del causante, entre ellos los tributarios, así como el patrimonio que finalmente será transmitido a los herederos, pero en ningún caso crea a un ente con algún tipo de capacidad, ya que el patrimonio del causante, producida su muerte y desde ese instante, se transmite universalmente a sus herederos, a personas naturales que no tienen que agrupar no conformar un ente distinto a ellos.

Lo expuesto nos obliga a diferenciar la capacidad para ser parte material en un procedimiento y/o proceso de un ente sin capacidad jurídica con el otorgamiento de capacidad tributaria, que permite a dichos sujetos ser titular de derechos y obligaciones tributarias, aun cuando no lo sean en el resto del ordenamiento jurídico.

En efecto, la capacidad tributaria dota a entes que carecen de capacidad jurídica según las normas del derecho común, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones tributarias, pero nunca de otro tipo de derechos y obligaciones, capacidad que no está determinada por normas de orden procesal, sino por normas tributarias sustantivas, es decir, no importa que una norma de orden procesal le otorgue capacidad para ser parte material en un procedimiento o proceso a un ente que carece de capacidad jurídica, si una norma de orden tributario no le otorga capacidad tributaria, sencillamente no la tiene y, por lo tanto, no debe atribuírsele el goce de derechos, ni el cumplimiento de obligaciones tributarias en calidad de contribuyente.

---

<sup>9</sup> Código Civil Peruano (1984) (art. 844).

Ahora bien, lo expuesto no excluye que un ente que carece de capacidad jurídica, como las sucesiones indivisas, no puedan tener capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o proceso judicial si las normas correspondientes se la otorgasen, aun cuando alguna norma tributaria no le haya otorgado capacidad tributaria, ya que el ordenamiento puede otorgarlas en forma independiente, por lo que no debemos presuponer que el otorgamiento de capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o proceso judicial presupone el otorgamiento de capacidad tributaria o capacidad jurídica, error en que suelen incurrir un sinnúmero de operadores del derecho.

Lo expuesto hasta ahora implica que si alguna norma tributaria otorgase capacidad tributaria a un ente que no tiene capacidad jurídica, ello implica que automáticamente le otorga capacidad para ser parte material en un procedimiento o proceso relacionado a los derechos u obligaciones que se le atribuyen a dicho ente, pero el otorgamiento esta última no presupone la existencia de una capacidad tributaria alguna.

Debe tenerse absoluta claridad en que la capacidad tributaria que otorgan normas tributarias a entes que carecen de capacidad jurídica, no es lo mismo que la capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o proceso judicial. La primera surge como respuesta a la necesidad de identificar un sujeto de derecho y obligaciones tributarias para facilitar las labores de recaudación y/o fiscalización de las Administraciones Tributarias y la segunda para facilitar una única defensa ante la afectación de los derechos de un colectivo de sujetos con capacidad jurídica propia ante un procedimiento administrativo y/o proceso judicial y si bien pueden coexistir temporalmente, aparentemente sobre el mismo colectivo de sujetos con capacidad jurídica, los derechos y obligaciones que pueden gozar y/o ejercer son totalmente diferentes, por lo que las reglas para su identificación y actuación lo suelen ser también, el problema es que muchas veces se usan denominaciones similares o idénticas para referirse a ambos, generando una

completa confusión en los operadores del derecho, como sucede en nuestro país cuando hablamos de las sucesiones indivisas.

Las sucesiones indivisas en el Perú suelen hacer referencia a dos entes, ambos sin capacidad jurídica, pero uno con capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o proceso judicial y, el otro, con capacidad tributaria, la cual, si bien otorga capacidad para ser materialmente parte en algún procedimiento administrativo o proceso, genera, antes que nada, el nacimiento de un contribuyente distinto a los herederos que la componen, lo que no sucede con la sucesión indivisa como sujeto con capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o proceso judicial, el cual no requiere la identificación de un sujeto con capacidad tributaria.

En ese sentido resulta importante precisar que el fundamento de la intervención de la sucesión indivisa como parte material de un procedimiento administrativo y/o judicial es muy distinto al que sustenta la intervención en una sucesión indivisa como sujeto con capacidad tributaria en un procedimiento administrativo, como veremos más adelante.

Finalmente, pero no menos importante, resulta necesario aclarar que no deben confundirse a la sucesiones indivisas con la denominadas sucesiones intestadas que en materia civil hacen referencia únicamente a la situación que se produce cuando una persona natural fallece y no deja testamento que identifique a sus herederos, situación que aun cuando la hace similar en parte a la denominada sucesión indivisa que recoge la LIR, no crea ni busca crear a un ente con algún tipo de capacidad, jurídica, procesal o tributaria.

### **2.1.5.3. DIFERENCIAS DE UN HEREDERO CON OTRAS INSTITUCIONES**

Luego de caracterizar la sucesión tributaria, fijando sus alcances, resulta importante resaltar las principales diferencias entre un heredero de otras instituciones con las que suele o podría confundírsele.

- **Heredero y Contribuyente**

Los alcances de la responsabilidad del heredero frente a las obligaciones tributarias del causante están directamente relacionadas a los bienes, derechos y/o activos que adquiere junto con ellas. El contribuyente responde de manera ilimitada, con la totalidad de su patrimonio por las obligaciones que nacieron cuando estaba con vida, el sucesor por causa de muerte responderá teniendo como límite los bienes, derechos o activos que adquiere del causante.

- **Heredero y Sustituto**

Los sustitutos, si bien al igual que los herederos no realizan el hecho imponible que genera la obligación de pagar una deuda tributaria, ya que lo hacen al reemplazar a los contribuyentes en la relación jurídica tributaria que tienen con el Estado, también deben cumplir con los deberes formales que les corresponden a aquellos, lo que no deben hacer los herederos, además, los sustitutos tienen el derecho a repetir lo pagado a los contribuyentes, derecho que nunca les corresponde a los herederos. La sustitución requiere que se realicen dos presupuestos de hecho diferentes, uno vinculado a la obligación tributaria del contribuyente y el otro que vincule esa obligación tributaria con el sustituto, además, un heredero siempre supone la muerte previa del contribuyente cuya posición va a ocupar, el sustituto en cambio reemplaza a un contribuyente que aún existe.

- **Heredero y responsable**

La TOT, elemento esencial en la existencia de la sucesión triburaria, responde a la idea de subrogar a alguien en el lugar que otro tenía en una relación jurídica, sin

alterar el resto de elementos en esa relación, es decir, producir una subrogación de sujetos, manteniendo continuidad de la relación jurídica nacida antes del producido el presupuesto que genera la transmisión, fenómeno que no tiene por finalidad garantizar con otro patrimonio adicional al del contribuyente las obligaciones nacidas en cabeza de este último, finalidad que es la esencia de la RT, otorgándose al responsable un derecho consustancial a su posición de garante de las deudas de otro que es el repetir contra el obligado principal, el contribuyente, las sumas pagadas a la Administración por aquel.

La sucesión tributaria modifica subjetivamente la obligación tributaria nacida en cabeza del contribuyente, lo que no sucede con la RT. La sucesión tributaria no tiene por finalidad asegurar se cumpla la obligación nacida en cabeza del contribuyente, lo que sí es el objetivo central en los supuestos de responsabilidad. A diferencia de la RT el fenómeno sucesorio tiene por finalidad darle continuidad a las relaciones jurídicas en las que el contribuyente era titular al momento de su fallecimiento.

El responsable es un coobligado con el contribuyente, pero con un vínculo jurídico distinto al de aquél. El responsable está vinculado por una acción de garantía ante el Estado, vínculo que no se desliga por completo del que tiene el contribuyente, pero respecto del cual mantiene independencia conceptual, lo que lo diferencia del solidario pasivo, que co realiza con otros sujetos el mismo hecho imponible y del heredero, que presupone la desaparición del contribuyente para existir y tomar su lugar.

El responsable, salvo disposición expresa de la ley, como regla, responde por la totalidad de las obligaciones tributarias del contribuyente, lo que incluye tributos, intereses y sanciones pecuniarias, involucrando todo su patrimonio en esta gesta, salvo en situaciones excepcionales en que esta responsabilidad se limita a parte de su patrimonio, lo que no ocurre con el heredero, que, en primer lugar, no se le

suele transmitir sanciones pecuniarias y nunca involucra su propio patrimonio, es decir, el que preexistía a la adquisición del patrimonio de su causante.

Lo antes expuesto, con relación al tipo vinculo que tiene el heredero con las obligaciones que le son transmitidas por el causante, deja bastante claro que la calidad de responsable tributario no debe confundirse con el lugar que ocupa aquel, pero para no dejar duda alguna sobre el radicalmente diferente estatus que ocupa un heredero frente al responsable tributario, no debemos de perder de vista el otro espectro de la relación jurídica en la que sub entra el sucesor por causa de muerte.

En efecto, la muerte de un contribuyente y la transmisión a titulo universal de su patrimonio a sus herederos, no solo implica la transmisión de deudas, obligaciones y pasivos, sino crédito, acreencias y activos. Un heredero tendrá no solo la obligación de honrar las deudas que dejo sin cancelar el causante, sino que tendrá el derecho de hacer suyas sus acreencias. En efecto, el heredero también tendrá derecho a obtener la devolución de pagos indebidos o en exceso, saldos a favor del exportador y reintegro tributario, entre otros, aun cuando cada uno de ellos se hubiese generado antes que falleciera su causante, dado que por medio de la sucesión tributaria él se ha convertido en su nuevo titular. Los responsables tributarios no tienen posibilidad alguna de reclamar para sí alguna acreencia o crédito del que era o es titular el contribuyente, dado que su rol se limita exclusivamente a garantizar el pago de las deudas de aquel.

El efecto que produce la transmisión de obligaciones tributarias a los sucesores mortis causa y las radicales diferencias que esta institución tiene con la RT, por lo que no debemos confundir ambas instituciones.

## **2.2. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA**

Fuera de pocos artículos aislados publicados en algunas revistas, no hemos encontrado en nuestro país ningún trabajo que de manera orgánica aborde la problemática planteada en la presente investigación.

A nivel internacional, destaca el trabajo de Luz Ruibal Pereira, *La Sucesión en Derecho Tributario. Especial Referencia a la Sucesión de Empresa*. Valladolid, España, quien, teniendo como antecedente la Tesis Doctoral que defendió bajo el título de la “Sucesión en Derecho Tributario”, en la Universidad de Santiago de Compostela, desarrolla los problemas que presenta en entendimiento de la sucesión en el derecho tributario y sus repercusiones en el Sistema Tributario Español, algunas de cuyas conclusiones han servido para sustentar la problemática que se presenta en la legislación y jurisprudencia nacional.

### 2.3. GLOSARIO

- **Activo.** - Conjunto de bienes y derechos de los que es titular la empresa, así como otras partidas con la característica común de que se utilizan en la generación de ingresos.
- **Capacidad.** - Es la aptitud asignada por ley de la posibilidad de ser objeto de derechos y obligaciones.
- **Causante.**- En derecho civil, persona que transmite mortis causa y a título gratuito un derecho a otra denominada derecho habiente o heredero.
- **Contribuyente.** – Es el sujeto designado por ley que realiza el hecho económico previsto en las normas como precursor del nacimiento de una obligación tributaria.
- **Deudor Tributario.** – Es el sujeto que debe cumplir con la prestación tributaria. Se clasifica en contribuyentes y responsables.
- **Empresa Unipersonal.** - Mediante la empresa unipersonal una persona natural que reúna las calidades requeridas para ejercer el comercio podrá destinar parte de sus activos para la realización de una o varias actividades de carácter mercantil.

- **Heredero.** - Persona natural o jurídica que, a título universal, recibe una porción del patrimonio de una persona cuando esta muere, en cumplimiento de la ley o de las disposiciones señaladas en un testamento.
- **Pasivo.** - Conjunto de recursos financieros obtenidos por la empresa para el desarrollo de sus funciones y por las estimaciones de gastos futuros.
- **Patrimonio.** - Diferencia entre el activo y el pasivo de la empresa. Está formado por los Fondos Propios, los Ajustes por cambio de valor y las Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
- **Responsable.** - Es el sujeto que debe cumplir con el pago de la deuda tributaria nacida en cabeza del contribuyente.
- **Solidaridad Tributaria Pasiva.** - Solidaridad en el pago de una obligación tributaria entre dos codeudores.
- **Sujeto Pasivo.** - Persona física o jurídica que hace frente al pago de una obligación
- **Sucesor.** - Es quien adquiere a título universal el patrimonio de su transferente.

## **CAPITULO III: METODOLOGÍA**

### **3.1. TIPO Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN**

El tipo de investigación es cualitativa y cuantitativa.

El nivel de investigación es descriptivo y analítico.

El problema será tratado en un plano descriptivo, y posteriormente será analizado; básicamente se efectuará el análisis de las diversas teorías que delimitan a la RT y la TOT para luego contrastarlas con la forma en que estas instituciones han sido reguladas en nuestro país, específicamente en torno al fallecimiento de un contribuyente, asimismo, se analizarán estas instituciones en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013 y en base a esta descripción y análisis se llegará a la demostración de la hipótesis.

### **3.2. UNIDAD DE ANÁLISIS**

Código Tributario:

Inciso 1 del artículo 17° y artículo 25°.

Pronunciamientos emitidos a nivel nacional de los años 2010 a 2013 con relación al tratamiento de la RT y la TOT frente al fallecimiento de personas naturales en el Perú, emitidos por el Tribunal Fiscal.

### **3.3. POBLACIÓN DE ESTUDIO**

Totalidad de resoluciones emitidas en los procedimientos tributarios tramitados en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013 con relación al tratamiento de la RT y la TOT frente al fallecimiento de personales naturales en el Perú.

La fuente de donde se ha obtenido la información proviene de las bases de datos del TF (Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS).

Se han elegido los periodos del 2010 al 2013 por que es la única información sobre la que se tiene certeza que a la fecha se consigna en forma íntegra en el SITFIS, no obstante, es importe señalar que los criterios analizados se mantienen hasta la actualidad, por lo que las conclusiones del presente trabajo son plenamente validas de la actualidad.

### **3.4. TAMAÑO DE MUESTRA**

Se analizó el total de las resoluciones emitidas en los procedimientos tramitados en el TF entre los años 2010 y 2013 con relación al tratamiento de la RT y la TOT frente al fallecimiento de personales naturales en el Perú. En total son 164 las resoluciones analizadas.

### **3.5. SELECCIÓN DE MUESTRA**

No existe muestra. Se seleccionaron todas las resoluciones emitidas en los procedimientos resueltos en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013 con relación al tratamiento de la RT y la TOT frente al fallecimiento de personales naturales en el Perú. En total son 165.

Para ello se hizo una búsqueda en el Sistema de Información del Tribunal Fiscal – SITFIS de las resoluciones emitidas en los años objeto de estudio, seleccionando aquellas en las que consta que el contribuyente, persona natural, ha fallecido, descartando aquellos en los que no se hubiera emitido un pronunciamiento

definitivo y eligiendo los pronunciamientos en los que se hubiera analizado la posición de los herederos y/o sucesores en relación a la normas que regulan la responsabilidad tributaria regulada en el numeral 1 del artículo 17° del CTP, así la TOT a que se refiere el artículo 25° de la citada norma.

Luego se analizó resolución por resolución del total de pronunciamientos identificados por el SITFIS y se descartaron aquellos que no tenían relación con el objeto de análisis en la presente investigación, lo que arrojó un total de las 164 resoluciones analizadas.

### **3.6. TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS**

#### **3.6.1. ANÁLISIS DOCUMENTAL**

Se estudiarán libros, artículos de revistas, informes, resoluciones y sentencias, relacionadas con el tema investigado.

Los instrumentos empleados para la recolección de datos en esta técnica serán las fichas y el cuaderno de notas.

Se elaborará un fichero virtual, el cual contendrá fichas bibliográficas y de resumen, de libros, artículos revista y datos empíricos obtenidos a través de los materiales utilizados.

#### **3.6.2. ENTREVISTA**

Se realizó una entrevista a los vocales del TF con la finalidad de conocer sus conocimientos con relación al tratamiento y alcances de la RT y la TOT frente al fallecimiento de personales naturales en el Perú.

Ver Anexo N° 1, página 175.

### **3.7. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN**

**3.7.1. CRÍTICA Y DISCRIMINACIÓN DE DATOS:** La información recopilada será discriminada, permitiendo distinguir los datos confiables y no confiables y separar la información requerida para la investigación.

**3.7.2. ANÁLISIS Y ABSTRACCIÓN CIENTÍFICA:** En mérito a la información obtenida se realizará primero un análisis mental y luego un análisis lógico, el cual permitirá pasar del conocimiento sensorial al conocimiento respecto del fondo de la problemática, sobre la base de la reflexión.

## **CAPITULO IV: RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

### **4.1. ANALISIS, INTERPRETACION Y DISCUSION DE RESULTADOS**

#### **4.1.1. LA INADECUADA REGULACIÓN DE LAS INSTITUCIONES JURÍDICAS EN EL INCISO 1 DEL ARTÍCULO 17° Y ARTÍCULO 25° DEL CTP (2013)**

Las instituciones bajo estudio en el capítulo anterior encuentran, al menos en parte, tratamiento legislativo en múltiples normas del ordenamiento tributario peruano, pero particularmente en el CTP, por lo que el objeto de verificar su correspondencia con el tratamiento que deberían recibir, contrastaremos este con la naturaleza de cada una de las instituciones analizadas.

Las normas en nuestro país que identifican a quienes intervienen en la relación jurídica tributaria son incoherentes. Si bien el CTP (2013), señala que los responsables solidarios pueden exigir a los contribuyentes les repongan el monto que pagaron por ellos, en adelante identifica indiscriminadamente como deudores tributarios a contribuyentes, responsables e incluso terceros que no se encuentran obligados a cumplir la prestación pecuniaria a que se refiere su artículo 8°.

La LIR (2004), por su parte, suele utilizar los términos sujetos (art. 26°), sujetos del impuesto (art. 15°), sujetos pasivos del impuesto (art. 18°), contribuyentes (art. 14°) y deudores tributarios (art. 51° y 52°) para referirse a los que realizan o respecto a quienes se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

La LIGV (1999), usa conceptos como los de sujetos del impuesto, para referirse tanto a contribuyentes como a responsables (art. 9°, 10° y 29°) y eventualmente se refiera a los deudores tributarios (art. 19°), aparentemente para referirse únicamente al contribuyente.

Por su parte la Ley de Tributación Municipal (2004), usa los términos de sujetos pasivos como género, para utilizar los conceptos de contribuyentes y responsables como especies (art. 9º), al referirse a quienes resulta alcanzados por las disposiciones de esta.

Está claro que nuestra legislación usa una pléyade de conceptos para referirse tanto al sujeto pasivo, deudor tributario, contribuyente y/o responsable, sin mantener consistencia técnica.

Aun cuando creemos en cierta medida que la clasificación adoptada por el CTP sobre los sujetos pasivos, a los que denomina deudores tributarios, en contribuyentes y responsables, es limitada, ya que no incluye a todos los que participan en la relación jurídica tributaria, como los sustitutos, es la que recoge nuestra norma y por ende es la que se tomara en cuenta al determinar el lugar de un heredero en la relación jurídica tributaria.

Por otro lado, el CTP (2013) señala:

Son responsables solidarios en calidad de adquirentes los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. Agrega que los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos (inc. 1 art. 17).

En un posterior apartado, en cuanto a los herederos, el CTP (2013) precisa que la responsabilidad cesará al vencimiento del plazo de prescripción.

Por otro lado, el artículo 20º del CTP (2013) señala:

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

Por su parte el artículo 20°-A del CTP (2013) señala que los efectos de la responsabilidad solidaria son:

1. La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud de lo señalado en el numeral 1. Del artículo 17°, los numerales 1. y 2. del artículo 18° y el artículo 19°.
2. La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.
3. Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. y a) y e) del numeral 2. del artículo 46° tienen efectos colectivamente.
4. La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa. Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables.
5. La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7. del inciso b) del artículo 119°. Tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

En cuanto al objeto de la presente investigación, el CTP (2013) señala que:

La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba. (art. 25).

Con relación a la obligación tributaria transmitida, aun cuando el artículo 1º del CTP, dispone que es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, es claro que ante la generación de un hecho imponible surgen en nuestro país múltiples obligaciones, no solo de orden sustancial, sino de índole formal, obligaciones que deben cumplir los administrados y que se extienden a un complejo de relaciones de múltiple naturaleza que no terminan siendo abarcadas por una definición tan restringida como la expuesta, no obstante, dado que nos es materia de la presente investigación indagar a profundidad sobre sus alcances, resulta importante limitarnos a señalar que partiremos de la ideas que la obligación tributaria comprende a toda la variedad de vínculos que se originan por la aplicación de tributos, vínculos activos y/o pasivos, que se han constituido con el objeto de cumplir con la prestación principal, el pago del tributo, incluyendo las consecuencias que se derivan de su incumplimiento.

Por otro lado, cuando el CTP define al deudor tributario, limita a este a la *persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable*, excluyendo de su ámbito a los posibles sustitutos, que en doctrina están ampliamente reconocidos, no obstante, su exclusión expresa de la normativa peruana en nada afecta las conclusiones de la presente investigación.

Por su parte el artículo 8º señala que "*Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria*" y el artículo 9º que "*responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.*"

Nótese que las definiciones que recoge nuestra legislación dejan claro que el contribuyente es el sujeto que realiza o respecto de quien se produce el hecho imponible, excluyendo, al parecer, la posibilidad de considerar a terceros que no han participado directamente en ella.

El que realiza el hecho generador es quien activamente desarrolla el supuesto previsto en la norma como generador de aquella, para aquellos casos en donde el accionar de los administrados es el que genera el vínculo jurídico, generalmente en el caso de los impuestos. Cuando la norma hace referencia a los sujetos respecto de los que se produce el hecho generador de la obligación tributaria, incluye a todas las hipótesis de incidencia en las que aquel no depende necesariamente de una activa participación del administrado, incluso, en algunos casos ni siquiera resulta necesaria su participación, dado que el aspecto material de la hipótesis de incidencia depende más de alguna actividad ajena a él, generalmente para el caso de contribuciones y tasas, en las que, en la gran mayoría, es la actividad estatal que dichos tributos financian, la que determina el nacimiento de la obligación a cumplir.

Según Velásquez (2019), con relación a la definición de responsable tributario recogido en el artículo 9º del CTP señala:

Dicha norma, que no excluye la posibilidad de considerar en ellos a los subsidiarios, resulta llamativa la amplitud con que esta ha sido delimitada. “*responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste.*” No obstante, no podemos asumir que cualquiera que cumpla la obligación atribuida a este califica como responsable. La institución de la responsabilidad tributaria tiene un claro contenido doctrinario que debe servir de guía para entender los alcances de esa disposición. Además, el propio articulado en el Código Tributario peruano arroja sobre los alcances que debemos dar a esa norma. Nos explicamos.

No todo tercero, que cumpla con la obligación atribuida al contribuyente, califica como responsable. En primer lugar, debemos descartar a todo aquel que adquiera esa obligación por un acto jurídico privado, acto jurídico que con plena valide entre partes, carece de efectos jurídicos frente a la Administración. El deber de cumplir con la obligación atribuida por ley a un contribuyente debe venir impuesta también por ley. En segundo lugar, debemos descartar a los agentes de retención y percepción, que facilitan a la Administración su labor recaudatoria. Estos no asumen obligación pecuniaria alguna de terceros. Son llamados a retener o percibir sumas de dinero de terceros contribuyentes con los que se relacionan, para finalmente entregar las sumas obtenidas al fisco, facilitando su recaudación (p. 83).

Las sumas que entregan no involucran en absoluto su patrimonio, por lo que, bajo ese supuesto, no podrían calificar como responsables en los términos expuestos en el segundo capítulo de la presente investigación. En tercer lugar, no podrían calificar tampoco los co-realizadores de la misma hipótesis de incidencia, calificados en doctrina como solidarios pasivos, dado que estos sí tienen la condición de co contribuyentes respecto del mismo hecho imponible que genera la obligación que debe cumplir, no teniendo, respecto a la obligación de pago, el carácter de tercero.

Según Velasquez (2019), considerando la amplitud del concepto de responsable recogido en el CTP, podrían encontrarse abarcados por él los sustitutos o incluso los herederos, dado que respecto al contribuyente podrían calificar, en sentido amplio, como terceros que, pese a no tener la condición de contribuyentes, tiene que satisfacer la obligación tributaria que se les atribuye (p. 83).

Y la verdad es que extender esa denominación a figuras tan disimiles como la sucesión hereditaria, tal y como ha sido definida, no tendría que ser, necesariamente, un problema capital, siempre que todos tuviéramos conciencia que, si bien el heredero no es contribuyente y debe cumplir una obligación atribuida a este, este lo hace por razones muy distintas a los que tienen el rol de

asegurar el pago de la deuda tributaria y que la doctrina mayoritaria denomina responsables tributarios.

En efecto, si bien los herederos comparten con otros sujetos la genérica característica de tener que cumplir con una obligación atribuida a un contribuyente, un tercero, ahí se acaban las similitudes con los que la doctrina caracteriza como responsables tributarios, por lo que aun cuando agrupáramos a estos bajo la genérica denominación de responsable, tendríamos que aceptar que correspondería aplicárseles regulaciones diferentes que a los otros, un tratamiento acorde a una institución jurídica muy distinta, la sucesión tributaria, con lo que perdería sentido recurrir a una definición que lo único que haría es confundir a los operadores del derecho al reunir bajo un mismo concepto a instituciones jurídicas tan disímiles, como en efecto sucede.

Ahora bien, el numeral 1 del artículo 17º del CTP nos muestra la posición adoptada por nuestro legislador al respecto y nos permite ofrecer nuestra opinión al respecto.

Dicha norma dispone que los herederos, entre otros, son responsables solidarios en calidad de adquirentes. Una primera aproximación a dicha norma nos enfrenta a un dilema, al parecer estaría ratificando el hecho que los considera incluidos en la definición dada respecto de estos en su artículo 9º, pero al haber especificado que los son en calidad de adquirentes pareciera haber querido hacer una escisión con relación al común de los responsables y por ende otorgarles un estatus particular.

Si revisamos el resto de las disposiciones del referido artículo vemos que, en efecto, respecto a estos, el CTP pareciera fijar reglas especiales con relación a su tratamiento. No obstante, el tratamiento particular se restringe a limitar la extensión de la “responsabilidad” a los bienes recibidos y no extiende a ellos la “responsabilidad” por el pago de las multas, resultándoles, por ende, aplicables el

resto de las disposiciones fijadas para los responsables, lo que genera una confusión de insalvables contradicciones.

A que nos referimos. El artículo 9º del CTP dispone que los responsables lo son solo respecto a los contribuyentes, es decir, los que realizaron o respecto de los que se produce la hipótesis de incidencia, el inciso 1 del artículo 17º de la citada norma estaría considerando como responsables solidarios con el causante a sus propios herederos.

No obstante, en base a lo que hemos expuesto, podemos dejar claramente sentado que un heredero, adquirente de la obligación tributaria de su causante, nunca podrá ser responsable solidario de alguien que ya no existe. Con su muerte, el contribuyente dejó de ser sujeto de derechos y obligaciones y, por ende, no puede seguir asumiendo ese rol en la relación jurídica tributaria. Pero los problemas no acaban ahí, ya que esto podría ser un problema menor si consideramos que algunos supuestos de responsabilidad tributaria también se pueden generar respecto de sujetos que dejaron de existir.

El responsable solidario involucra su propio patrimonio, todo el que tiene, salvo contadas excepciones, sin que previamente el contribuyente le hubiera transferido previamente nada, al cumplimiento de las deudas tributarias de aquel, de un tercero. El heredero, que adquiere las deudas tributarias del causante, sin incluir las multas, una vez que este ha desaparecido, adquiere además de las deudas tributarias, los derechos y/o créditos que hubieran nacido en cabeza de aquel antes de su fallecimiento, que servirán además de límite a su responsabilidad, algo impensable para un responsable solidario, limitado a responder por las deudas tributarias del contribuyente correspondiente con su propio patrimonio.

El heredero no tiene derecho alguno a repetir contra su causante si cancela la deuda tributaria que este dejó pendiente, lo que lo excluye de uno de los derechos fundantes de la responsabilidad tributaria, no solo porque contra quien debería

repetir no existe más, al haber fallecido, sino porque adquiere la deuda tributaria, haciéndola suya, convirtiendo la deuda de un tercero en propia, por lo que el derecho de repetición no tiene siquiera sentido en el caso de los herederos.

Frente al heredero, además, resultan inaplicable las disposiciones del CTP fijadas en el artículo 20º-A en cuanto a la posibilidad que se puede exigir la deuda tributaria tanto al llamado contribuyente como al llamado responsable solidario. Luego de la muerte del contribuyente el heredero es al único al que fáctica y jurídicamente puede exigírsele el pago de alguna deuda tributaria. No existe más esa dualidad sujetos y patrimonios sobre los que puede optarse dirigir las acciones de cobranza, solo hay uno, el heredero y, por ende, tampoco existe posibilidad de liberarlo de su “responsabilidad” si se cancela la deuda tributaria del contribuyente, ya que la cancelación de esta es, en efecto, la cancelación de la deuda que es ahora de titularidad del heredero.

Con relación a la responsabilidad solidaria de las personas receptoras de anticipos de legítima, es bastante claro que el CTP yerra al identificar las instituciones jurídicas, ya que en su artículo 18º los considera como herederos, no obstante, solo se puede adquirir la categoría de heredero luego la muerte del causante, nunca antes y cuando se recibe un anticipo de legítima el otorgante está vivo.

El monumental yerro en el CTP no merece muchos más comentarios, salvo el hecho que deja entrever que la poca claridad conceptual del legislador regulando ciertas instituciones jurídicas son mucho más extensas que la que son materia de la presente investigación y que en la RTF N° 11701-3-2011, publicada con el carácter de observancia obligatoria, esta confusión ha sido aclarada, aun cuando se mantenga a nivel normativo.

La pregunta que subyace sería cual es la posición del heredero en la relación jurídica tributaria si no podría calificar como responsable solidario.

El artículo 25° del CTP (2013), según el subtítulo que lo precede, regula la TOT en nuestro ordenamiento, limitándola exclusivamente a los casos en que esta se produce vía una sucesión o una adquisición a título universal.

En nuestro país, la TOT, que se produce generalmente por medio de una sucesión hereditaria, genera la transmisión de los derechos y obligaciones del transferente, con las limitaciones que la propia ley pudiera establecer. Con ellos no solo se transmiten las obligaciones dinerarias nacidas antes de la extinción del transferente, sino el deber de cumplir con algunas obligaciones de orden formal y, junto con ellas, los derechos vinculados a aquellas, salvo claro está, que existiesen limitaciones o condiciones especiales exigidas por algunas normas para que ello se produzca, tal y como lo establece el artículo 108° de la LIR. La obligación tributaria nace de la ley, por lo que será esta la que, en última medida, determinará qué derechos u obligaciones de orden tributario, así como bajo qué condiciones y formas podrán ser materia de transmisión por la vía de una sucesión.

Por su parte la LIR señala en sus artículos 106° a 108 establece que puede o no imputar o usar el adquirente de todo o parte del patrimonio de una empresa en procesos de reorganización societaria y cuáles son las condiciones que deben exigirse para que ello se produzca, restringiendo claramente la transmisibilidad de obligaciones y/o derechos a dichos procesos, estableciendo en su artículo 103° que estos se limitan a la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el reglamento.

Por su parte el Reglamento de La Ley de Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF (RLIR), señala:

Para efecto de lo dispuesto en el Capítulo XIII de la Ley, se entiende como reorganización de sociedades o empresas:

a) La reorganización por fusión bajo cualquiera de las dos (2) formas previstas en el artículo 344° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades. Por extensión, la empresa individual de responsabilidad limitada podrá reorganizarse por fusión de acuerdo con las formas señaladas en el artículo 344° de la citada Ley, teniendo en consideración lo dispuesto en el numeral b) del artículo 67°;

b) La reorganización por escisión bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 367° de la Ley General de Sociedades y

c) La reorganización simple a que se refiere el artículo 391° de la Ley General de Sociedades; así como bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 392° de la citada Ley, excepto la transformación y d) El aporte de la totalidad del activo y pasivo de una o más empresas unipersonales, realizado por su titular, a favor de las sociedades reguladas por la Ley General de Sociedades, teniendo en consideración lo dispuesto en el inciso c) del artículo 67°.

Para efecto de lo dispuesto en el presente artículo se tendrá en consideración la responsabilidad solidaria prevista en el Código Tributario (art. 65).

Lo señalado deja claro que la LIR limita la transmisión de obligaciones y/o derechos de carácter tributario a dichos procesos re organizativos, excluyendo a las empresas unipersonales, salvo el caso del aporte de todo el patrimonio de estas, realizado por su titular, a las sociedades normadas por la Ley General de Sociedades.

Similares normas se aprecian en la LIGV, que limitan la transmisión de las obligaciones y/o derechos de carácter tributario a las formas re organizativas establecidas en la LIR, así como al denominado traspaso, que implica, según lo dispuesto en el literal b) del numeral 7 del artículo 2° del RLIR, a la transferencia, en una sola operación a un único adquirente, del total del activos y pasivos de empresas unipersonales y de sociedades irregulares que no hayan adquirido tal condición por incurrir en las causales de los numerales 5 o 6 del artículo 423° de la

LGS, con el fin de continuar la explotación de la actividad económica a la cual estaban destinados.

Cuando prestamos atención al artículo 25° del CTP apreciamos que aun cuando específica que la obligación tributaria se transmite a los sucesores, no deja claro si incluye a los adquirentes a título universal llamados herederos o también a los adquirentes a título particular llamados legatarios, no obstante, los artículos 660, 735° y 756° del CCP, aclaran que la institución de la sucesión solo opera cuando es a título universal.

La norma bajo análisis señala que la obligación tributaria también se transmite a otros adquirentes a título universal. Aun cuando no es materia de análisis en la presente investigación es importante hacer referencia que incluimos en este rubro, entre otras, a las empresas que adquieren el activo y pasivo de otras, vía una reorganización societaria, situación en la cual opera básicamente el mismo fenómeno sucesorio que el analizado cuando hablamos de las herencias.

Cuando el CTP señala que la obligación tributaria se transmite a los herederos, resulta claro que no limita como objeto de transferencia a las deudas tributarias que tenía el causante al momento de su fallecimiento, sino que incluye a las situaciones subjetivas activas y/o pasivas que este tenía frente al Estado. Está claro que el CTP incluye en el concepto de obligación tributaria a aspectos que exceden largamente la simple obligación de cancelar una deuda tributaria insoluta.

A través de la sucesión en materia tributaria básicamente se afecta la posición que tenía el causante frente al Estado al momento de producirse su muerte.

En efecto, en línea con las normas sucesorias recogidas en la legislación civil, la transmisión universal, cuando incluye a la obligación tributaria, claramente no se limita a transmitir las deudas tributarias que hubiera dejado pendientes de pago el

causante, sino a toda aquella situación activa que este hubiera tenido frente al fisco, lo que incluye la adquisición de derechos y/o créditos de carácter tributario.

A los herederos de un contribuyente se le transmiten las deudas tributarias insolutas y nacidas antes de la muerte de su causante, así como los derechos derivados de estas, con las limitaciones fijadas por ley, convirtiéndose en deudores y acreedores de estas.

Ahora, si bien resulta claro que los herederos adquieren la totalidad de las obligaciones del causante, los activos que responderán por estas se limitan a los bienes y derechos recibidos vía la sucesión, lo que mantiene una clara consistencia con las normas del derecho común.

En efecto el CCP (1984) señala en su artículo 661º que el heredero responde de las deudas y cargas de la herencia, sólo hasta donde alcancen los bienes de ésta, incumbiéndole la prueba del exceso, salvo cuando exista inventario judicial.

Dicha estipulación revestirá particular interés tanto para el administrado como para la Administración cuando cualquiera de los dos busque delimitar los alcances de su “responsabilidad”, es decir, evitar que el patrimonio que tenía antes de la sucesión no responda por las deudas recibidas merced a ella.

Aun cuando no es obligatorio ni usual en nuestro país la realización de un inventario es bastante recomendable que un heredero solicite que lleve a cabo uno cuando decide aceptar una herencia, para así tener medios probatorios que pudiesen demostrar que bienes y/o derechos formaban parte de su patrimonio con anterioridad al fallecimiento del causante, sobre todo en el caso que reciba bienes y/o derechos no registrables y que por ende son difíciles de rastrear e individualizar.

En este punto resulta importante indicar que aun cuando en nuestro país el artículo 662° del CCP señala que los herederos dejan de beneficiarse de la limitación patrimonial a su responsabilidad si dolosamente ocultan bienes recibidos por herencia, si simula la existencia de deudas o dispone de los bienes recibidos perjudicando a quienes eran acreedores del causante, no obstante, en el ámbito tributario no se ha previsto una consecuencia equivalente.

Frente al citado escenario cabe entender que en el ámbito tributario o se considera que el heredero nunca vera extendida su responsabilidad por encima de los bienes que reciba aun cuando se produzca alguna de las citadas circunstancias o esta si se extenderá hasta alcanzar todo su patrimonio, encontrándose en el centro del debate determinar si por autonomía las normas especiales limitan el alcance de patrimonial de la responsabilidad del heredero a los bienes que reciba, pase lo que pase, colocando en una posición menos ventajosa al acreedor tributario que cualquier tipo de acreedor o, dado que ese aspecto no ha sido expresamente regulado en el ámbito tributario y, por ende, no prohibido, entender supletoriamente aplicables al ámbito tributario las disposiciones del campo civil y, por ende, no considerar limitado el alcance de la responsabilidad de los herederos a los bienes recibidos por herencia en caso se produjesen alguna de las situaciones descritas en el artículo 662° del CCP.

Consideramos, aunque no sin aceptar la evidente controversia que ello generara, que el Sistema Tributario Peruano no puede haber dejado en inferioridad de condiciones al acreedor tributario frente a cualquier otro tipo de acreedor, por lo que creemos que debe concluirse que las disposiciones establecidas en el ámbito privado, son aplicables en materia tributaria, por lo que en tanto algún heredero incurriese en algunas de las circunstancias previstas en el artículo 662° del CCP, el acreedor tributario no vera restringidas sus acciones de cobro de las deudas tributarias adquiridas por el heredero a los bienes que este recibió por herencia.

Según Velásquez (2019):

Lo hasta ahora expuesto deja bastante claro los problemas que existen en el Código Tributario al confundir las instituciones de la responsabilidad y la sucesión tributarias, dos instituciones claramente diferenciadas y de lo que aparentemente es consiente la propia norma al señalar en su artículo 25º, pese a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 17º de dicha norma, que la obligación tributaria se transmite a los herederos del contribuyente.

En efecto, si bien el artículo 25º del Código Tributario otorga, aunque limitadamente, un adecuado tratamiento a sucesión tributaria, el numeral 1 de su artículo 17º, parece haberse fundido ambas instituciones, lo que genera confusión en los operadores del derecho, dado que se verán frente a la disyuntiva de aplicar ante la muerte de una persona las normas que regulan la sucesión o la responsabilidad tributarias solidaria, dado que ambas son imposibles de aplicarse simultáneamente (p. 85).

Ejemplo claro de esta completa confusión se puede apreciar en los Informes N° 278-2003/SUNAT/2B0000 y 006-2017/SUNAT/7T0000, emitidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que identifican las instituciones del responsable tributario solidario y el sucesor en materia tributaria, asumiendo, como lo hace el Tribunal Fiscal, según veremos más adelante, que son institutos similares.

En ese mismo orden de ideas llama particularmente la atención el Informe N° 029-2017/SUNAT/7T0000, emitido por la Administración el 13 de marzo de 2017. En este, aun cuando se analizan las consecuencias del fallecimiento de una persona natural y están de por medio obligaciones no canceladas, no hace mención alguna a la responsabilidad tributaria solidaria que pudieran tener los herederos del causante, ni cita el artículo 17º del CTP, tal vez es un cambio de postura de la Administración y un giro hacia el correcto entendimiento de la sucesión de materia tributaria, solo nos queda esperar que así sea.

El mismo tipo y grado de confusión se aprecia en los Informes N° 080-2013/SUNAT y 0160-2016/SUNAT, por citar solo algunos de ellos, en los que no se diferencia la RT en la TOT.

Resulta importante precisar que el RLIR, señala que en forma excepcional debe presentarse la declaración anual del Impuesto a la Renta a los tres meses contados a partir del fallecimiento del causante, precisando que esa declaración debe ser presentada por los administradores o albaceas de la sucesión o, en su defecto, el cónyuge supérstite o los herederos, consignando las rentas percibidas o devengadas hasta la fecha de fallecimiento del causante (numeral 3, inc. d) art 48°).

La norma establece que la citada declaración debe presentarla alguno de los herederos del fallecido, por un lado, lo que deja claro que estos ya están identificados, o por el representante o albacea de la sucesión, lo que, al menos en parte, deja claro que existe un testamento que identifica a los herederos, por lo que es bastante obvio que la sucesión a la que se refiere no es la sucesión indivisa que menciona la LIR, siendo claro también que esta incluirá la obligaciones tributarias nacidas antes de su muerte, lo que permitirá identificar, al menos en cuanto al Impuesto a la Renta del ejercicio en que aquel falleció, las deudas y/o créditos tributarios que adquirirán los herederos.

Un aspecto sobre el vale la pena detenerse en este punto es la aparente contradicción que habría entre lo dispuesto en los artículos 14° y 17° de la LIR al señalar que la sucesión indivisa califica como contribuyente y lo establecido en el artículo 22° del CTP al señalar quienes la representan.

El CTP (2013) señala que:

La representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes legales o designados.

Tratándose de personas naturales que carezcan de capacidad jurídica para obrar, actuarán sus representantes legales o judiciales.

Las personas o entidades sujetas a obligaciones tributarias podrán cumplirlas por sí mismas o por medio de sus representantes (art. 21).

En relación a las citadas normas, no son pocos quienes consideran que aquellos que representan a una sucesión indivisa, cuando tiene capacidad tributaria, son sus integrantes, más adelante haremos referencia a diversas resoluciones del Tribunal Fiscal que lo señalan explícitamente, entendiendo con ello a los herederos, no sus administradores, lo cual, sin realizar un mayor análisis, podría resultar lógico, no obstante, habida cuenta que la sucesión indivisa como sujeto con capacidad tributaria precisamente se sustenta en el hecho que no se tiene conocimiento sobre quiénes son los herederos, es decir, sus integrantes, ya sea que porque no habiendo testamento no se ha iniciado o se encuentre en trámite un proceso de declaratoria de herederos, mientras aquella subsista como contribuyente, no será posible identificar a sus integrantes, por lo que la única manera en que debe ser interpretada esa norma es que serán sus administradores y dado que la única manera de designar a uno en esas condiciones es a través de un proceso judicial, será un juez el único llamado a nombrarlo.

Pese a que no es objetivo de la investigación analizar a profundidad la forma en que debe entenderse representada una sucesión indivisa que califica como contribuyente de algún tributo, consideramos conveniente mencionar que este es un aspecto al que tendría que prestársele mucha más atención ya que no son pocas las autoridades que asumen que un hijo o ex esposa del causante, por el solo hecho de serlo, son integrantes de una sucesión indivisa, calificada como contribuyente, sin que exista hasta ese momento un testamento o una declaratoria de herederos emitida por autoridad competente.

#### **4.1.2. EL CASO DE LAS EMPRESAS UNIPERSONALES**

La problemática descrita adquiere un cariz muy particular con relación a las empresas unipersonales.

Estas, por esencia, aun cuando desde punto de vista contable pudieran parecer un ente distinto a su titular (persona natural), jurídicamente no tienen diferencia alguna y como la obligación tributaria o la relación jurídica tributaria, si se prefiere, son en esencia vínculos jurídicos, con la finalidad de determinar el tipo de vínculo que se teje entre ellas y el Estado cuando se produce el hecho imponible, solo resulta relevante la perspectiva jurídica, aun cuando la contabilidad, por expresa remisión de normas impositivas, nos ayude a identificar, con la finalidad de diferenciar, la porción del patrimonio de una persona natural que realiza una actividad empresarial que se utiliza en su desarrollo de aquella porción que no forma parte de dicha actividad, dado el tratamiento diferenciado que las citadas normas dispensan a los distintos tipos de actividad económica que puede realizar una persona natural.

Sorteado el muy a menudo problema de identificar el patrimonio de una persona natural que se destina a una actividad empresarial, habida cuenta que muchas empresas unipersonales, al estar acogidas al Nuevo Régimen Único Simplificado o Régimen Especial del Impuesto a la Renta, no llevan contabilidad, porque simplemente las normas tributarias no se la exigen, aun cuando los beneficios de la información que esta pudiera brindarles exceden largamente los beneficios de índole tributarios, tenemos que entender que la transmisión que opera con las obligaciones nacidas antes del fallecimiento de su titular, son en esencia obligaciones tributarias de una persona natural y por ende el fenómeno sucesorio le resulta plenamente aplicable.

En ese sentido, resulta fundamental diferenciar, una vez más, el destino de las citadas obligaciones y quien se hace cargo de las nacidas con posterioridad a la muerte del titular de aquella, asumiendo, claro está, la continuidad de las actividades empresariales.

Según Velásquez (2019):

La Ley del Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto General a las Ventas y la ley del Nuevo Régimen Único Simplificado, incluyendo los recientes cambios y creación del Régimen de la Mediana y Pequeña Empresa por el Decreto Legislativo N° 1269, consideran a la sucesión indivisa como contribuyente en cada caso, entendiendo con ello que hacen referencia a la misma sucesión indivisa a regulada los artículos 14° y 17° de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, la que nace como contribuyente con la muerte del causante y se extiende hasta la identificación de los herederos del causante<sup>10</sup>.

Está claro que este ente sin capacidad jurídica nace como sujeto con capacidad tributaria únicamente para hacerse contribuyente de las obligaciones que nacieran luego del fallecimiento de quien le dio origen, incluyendo, claro está, de las que surgieran de la empresa unipersonal de las que aquel era titular, pero no implica que esta sucesión, como contribuyente, tenga que hacerse cargo de las obligaciones o que se le trasmitan los derechos que aquel había generado con anterioridad a su fallecimiento, error común que se ha extendido y generalizado en la opinión de muchos especialistas en materia tributaria y del propio Tribunal Fiscal, como veremos más adelante.

En función a lo expuesto, fallecido el titular de una empresa unipersonal, se transmiten a sus herederos, como personas naturales o jurídicas, las deudas tributarias que hubiera dejado pendientes de pago, generadas antes de su fallecimiento<sup>11</sup>, así como los créditos con derecho a devolución que no le hubiera sido devueltos y/o compensados, lo que determina que con ellos se transmita también la legitimación para cuestionar los actos administrativos en los que se

---

<sup>10</sup> En todas las demás normas tributarias no se hace referencia a que debe entenderse como una sucesión indivisa, siendo importante precisar que el Código Civil Peruano no deja claro que debe entenderse como tal.

<sup>11</sup> Con excepción de las multas que le correspondiesen por específica disposición del artículo 167° del Código Tributario, algo que ha sido dejado bastante claro por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en el Informe N° 278-2003/SUNAT, al señalar que las deudas se transmiten a los herederos del titular de una empresa unipersonal, aun cuando luego, en el mismo informe, señale que estos son también responsables solidarios por las mismas deudas.

exigiese su pago, deniegue la devolución o compensación y/o para iniciar y/o participar en los procedimientos administrativos donde se discutiese cualquiera de esas circunstancias, pero las obligaciones que nacen y/o se generan con posterioridad, son obligaciones de un nuevo contribuyente, que genera sus propias obligaciones, en un momento en que el causante ya no existía y que por ende no tendrán relación alguna con aquellas obligaciones nacidas en cabeza del causante antes de su fallecimiento.

En este punto consideramos importante manifestar, en cuanto a la empresa unipersonal, la que según el artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta atribuye todas sus rentas a su único titular, convirtiéndolo, en términos jurídico tributarios, en el contribuyente de estas, tendrá que dejar de realizar esa atribución a su titular desde el momento en que este fallezca, presentándose eventualmente dos escenarios respecto a las rentas que esta podría seguir produciendo, ya que de no producirse estas no se presentarían problemas con ellas (p. 86).

Si al momento de fallecer una persona natural los herederos no son identificados, las rentas que generase el patrimonio que dejó con posterioridad a su muerte se atribuirán a la sucesión indivisa, quien tributara como si se tratase de persona natural, bajo las condiciones del causante al fallecer.

Si al fallecer una persona natural se identificaran a los herederos y/o legatarios, independientemente que antes se hubiese constituido o no como contribuyente la sucesión indivisa, alguno de ellos, al convertirse en titular de los activos del causante asignados a su actividad empresarial, luego que se dividiese y partiese la masa hereditaria para el caso de los herederos, previa toma de decisión de seguir explotándolos económicamente bajo el esquema de una empresa unipersonal, se convierte en el titular de una nueva empresa unipersonal y, por ende, un contribuyente totalmente distinto al que acaba de fenecer.

Según Velásquez (2019):

En este último supuesto, en todo caso, si alguno de los herederos asumiese de facto la conducción de la empresa unipersonal, sin que ello implique necesariamente legitimar su accionar, deberían atribuírsele a él las rentas generadas desde la muerte del causante como titular de una nueva empresa unipersonal, no como titular de la misma empresa unipersonal de la que era titular su causante (p. 86).

No obstante, si se identifican a los herederos y/o legatarios y no se atribuyen a una sola persona los activos que formaron parte de la empresa unipersonal, surgen dos posibilidades:

- i) Las rentas de la empresa unipersonal, cuyo titular sería una sucesión indivisa, una vez que se inscriba el testamento o se dicte la declaratoria de herederos, se incorporan a las de estos últimos, así como a la de los legatarios, denominados sucesores a título gratuito, en la proporción que les correspondan según su participación en el acervo sucesorio, excepto en los casos en que los legatarios debiesen computar las producidas por los bienes legados, o
- ii) La empresa unipersonal fenece, por ser imposible la existencia de una con múltiples titulares y, por ende, si uno de los herederos iniciase una actividad unipersonal con todo o parte de los activos heredados del causante, sin que ello implique la legalidad de su accionar, formará una nueva empresa unipersonal distinta a la conducida por su causante, cuyo único titular será el.

Creemos que la última las opciones se corresponde con las características de una empresa unipersonal, es decir, una persona física que como parte de sus actividades económicas, lleva a cabo un emprendimiento empresarial, asignando parte de su patrimonio a él, lo que deja claro que con independencia del tratamiento tributario que se le otorga, el contribuyente y quien desarrolla dicha actividad es la persona natural, por lo que la muerte de una, implica necesariamente la desaparición de la otra.

En nuestro ordenamiento no existe norma que permita la sucesión en las actividades económicas de empresas unipersonales, por lo que estas deben fenecer junto a su titular. Resulta claro que no puede permitirse la continuidad de la actividad empresarial de una empresa unipersonal en cabeza de un heredero, peor aún si son varios<sup>12</sup> o en caso de que uno de ellos fuese una persona jurídica, posibilidad que nuestro ordenamiento jurídico permite, por lo que si alguno de los herederos deseara continuar con una actividad empresarial similar, deberá hacerlo a través de una empresa unipersonal diferente, con todo o parte del patrimonio transmitido, para el que solo podrá existir un titular.

Lo expuesto se fundamenta en que aun cuando la empresa unipersonal determina y paga ciertos impuestos independientemente a las demás obligaciones que pudiera generar una persona natural, no existe independencia jurídica con su titular, la empresa es él, por lo que fallecido el titular, la empresa unipersonal, esta se extingue con él.

Sin perjuicio de lo expresado, resulta evidente que cuando el titular de una empresa unipersonal fallece, las deudas tributarias que pudieran estar pendientes de pago se transmiten a sus herederos, personas naturales, quienes se harán cargo de ellas hasta el límite de los activos que recibiesen, no haciéndose cargo de ellas ninguna clase de ente o sujeto distinto a ellos. Las denominadas sucesiones indivisas, como sujetos con capacidad tributaria, no tienen lugar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes de pago dejadas por el causante a su fallecimiento.

#### **4.1.3. TRANSMISIÓN Y RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA. PROBLEMAS E INCOMPATIBILIDADES EN LA LEGISLACION NACIONAL**

---

<sup>12</sup> No es posible hablar de una empresa unipersonal con más de un titular.

Analizando en detalle el problema de la responsabilidad tributaria reglada en el numeral 1 del artículo 17° del CTP, en relación a las deudas que se transmiten y en un intento de mantener consistencia del CTP, hay quienes sostienen que lo que ha tratado de regular la citada norma es la solidaridad pasiva entre herederos respecto al acreedor tributario, otorgándole la posibilidad de dirigir sus acciones de cobranza contra cualquiera de ellos por la totalidad de la deuda pendiente de pago, marcado una clara diferencia con lo reglado para los herederos respecto de todas las demás obligaciones divisibles en el artículo 871° del CCP, no obstante, si esa hubiera sido la intención del legislador, la mala técnica legislativa utilizada no habría dejado clara esa opción, en todo caso es un tema que puede estar librado al debate, pero que, a nuestro entender, aun cuando es un loable intento de otorgar coherencia a nuestra normativa, no ofrecería solución a los problemas de orden sustancial y procesales que surgirían por confundir la solidaridad pasiva y la responsabilidad tributaria solidaria.

Ahora bien, la imposibilidad de aplicar simultáneamente las instituciones de la RT y la TOT no solo se ve reflejada a nivel sustantivo, sino extiende sus efectos a nivel procesal, afectando también directamente la forma en que se computara y operara la prescripción en materia tributaria.

La imputación o atribución de la RT, el trámite de procedimientos administrativos y la prescripción de las acciones que pueden ejercer tanto la Administración y los propios obligados se ven directamente influenciadas por las instituciones a las que responden. Nos explicamos.

El CTP señala:

(...) Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad (art. 20°A).

Una disposición similar la encontramos en la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva - LPEC (2008):

"(...) La imputación de responsabilidad solidaria al tercero se determina mediante resolución emitida por el mismo órgano de la entidad que determinó la Obligación materia del procedimiento de ejecución coactiva en trámite y es notificado conforme a Ley.

La resolución que imputa responsabilidad al tercero podrá ser objeto de impugnación administrativa mediante los recursos previstos en la Ley del Procedimiento Administrativo General. El procedimiento coactivo que se inicie para la ejecución forzosa de dicha obligación corre en forma independiente del procedimiento principal. (num. 18.3 art. 18°).

Según las citadas normas para que surta efectos la responsabilidad tributaria solidaria frente al imputado, esta deber ser puesta en su conocimiento del administrado con la notificación de una resolución de determinación. Una vez realizado el hecho imponible por el causante y estando impaga la deuda tributaria, en caso se buscase que el responsable solidario cumpliera con pagar dicha obligación, resulta indispensable que se notifique un acto administrativo a fin de que conozca de dicha situación y ejerza su derecho de defensa a través de los recursos correspondientes.

La imputación de responsabilidad solidaria requiere de un acto formal particular para que surta efectos frente al responsable.

Lo expuesto concuerda con lo señalado en el inciso 5 del artículo 20°-A del CTP:

La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7 del inciso b) del artículo 119° y que tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.

Al margen de las estipulaciones sobre los efectos que ejercen las causales de suspensión o las de conclusión de un procedimiento de cobranza coactiva, lo destacable de la referida norma es que da por sentada la posibilidad que se tramite un procedimiento coactivo contra el contribuyente y otro procedimiento coactivo paralelo contra un responsable solidario por la misma deuda, procedimientos que pudieran verse mutuamente influenciados.

No obstante lo expuesto, ante la transmisión de una “obligación tributaria” luego de la extinción del transferente, habida cuenta que no corresponde a un supuesto de responsabilidad tributaria, no existe obligación alguna de imputar y/o atribuirle condición alguna mediante la emisión de un acto administrativo, ya que solo por el efecto que la ley atribuye a la sucesión el adquirente se convierte en deudor de las deudas transferidas, sin necesidad de acto o declaración alguna que la anuncie o formalice.

No obstante, no son pocos los que encuentran cierta dificultad en entender cómo se materializa esa transmisión y como es que podrían ejercer los adquirentes su derecho de defensa. Todo dependerá del momento en que la transmisión se produzca.

Si la Administración aun no hubiera liquidado y/o determinado alguna obligación tributaria al causante o transferente antes su fallecimiento, tendrá que notificar al heredero el acto de liquidación y/o determinación correspondiente, haciendo expresa referencia que corresponde a las obligaciones que le han sido transmitidas por su causante, lo que sin margen de dudas no implica la atribución de algún tipo de responsabilidad tributaria, sino la notificación al adquirente del patrimonio del causante del acto de liquidación y/o determinación de la obligación tributaria que le correspondía a aquel.

Producida la transmisión del derecho y/u obligación por efectos de la sucesión tributaria, no solo se facultará a la Administración a dirigir sus acciones de liquidación, determinación y/o cobranza contra el heredero, sino que automáticamente se transmitirá a éste la legitimación para cuestionar cualquiera de esas acciones, así como la legitimación para promover procedimientos administrativos destinados a discutir aquello que habría adquirido.

Si ya se hubiese producido la notificación de un acto administrativo de liquidación y/o determinación al causante antes de su fallecimiento o se hubiese iniciado algún procedimiento administrativo discutiendo algún derecho u obligación materia de transferencia, esas actuaciones mantendrán plenos efectos y validez, pero producida la muerte del contribuyente se transferirá al heredero la legitimación para cuestionarlos, iniciando algún procedimiento administrativo contra aquellos y/o participando en alguno ya iniciado a través de la llamada sucesión procesal.

Sin importar la etapa o tipo de procedimiento administrativo en el que participe algún contribuyente, en caso se produzca la transmisión de alguna de sus obligaciones tributarias como efecto de su muerte, al transmitírsele con ello la legitimidad que ello conlleva, el adquirente podrá participar en dichos procedimientos, en el estado en que se encontrasen, con los mismo derechos y obligaciones que el transferente tenía.

Lo señalado en el artículo 20<sup>o</sup>-A del CTP, específicamente en su numeral 5, no resulta aplicable al heredero, con quien el procedimiento administrativo, correctamente iniciado en cabeza del contribuyente, cuando aún vivía, continua con él, en la etapa en la que se encontrara o en caso de no haberse iniciado contra el causante cuando aún estaba con vida, se iniciará contra él, no existiendo la posibilidad que legalmente se tramiten y/o afecten mutuamente procedimientos paralelos seguidos contra el contribuyente y su heredero.

El problema en nuestra legislación es que tanto el CTP como la Ley del Procedimiento Administrativo General guardan silencio sobre la transmisión de la legitimación y sobre un subproducto de ella, la sucesión procesal.

No obstante, si bien el CTP no dispensa norma alguna para regular esos aspectos, la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado con el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS (LPAG), da algunas luces sobre el particular, al definir en el numeral 1 de su artículo 61° a los administrados como: *“la persona natural o jurídica que, cualquiera sea su calificación o situación procedimental, participa en el procedimiento administrativo (...)”* y en el numeral 1 de su artículo 61° al considerar a los administrados respecto de algún procedimiento administrativo concreto a: *quienes lo promuevan como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos* y en su numeral 2 al señalar que: *se consideran administrados respecto de algún procedimiento administrativo en concreto a aquellos que, sin haber iniciado el procedimiento, posean derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la decisión a adoptarse”,* regulando en forma específica la intervención en el procedimiento de estos terceros en el artículo 60°<sup>13</sup>.

La LPAG regula en dichas normas a los que se denominan administrado principal<sup>14</sup> y accesorio<sup>15</sup> que suelen encontrarse en los procedimientos administrativos y deja claro que los derechos subjetivos e intereses legítimos funcionan como criterios legitimadores para establecer una relación jurídica procesal entre el administrado y la Administración, fijando así quienes pueden promover y/o participar en un procedimiento administrativo, lo que debería bastar para entender que si a alguien se le transmite algún derecho u obligación, se le

---

<sup>13</sup> Ley del Procedimiento Administrativo General (2019) (art. 71).

<sup>14</sup> Es aquel que inicia o respecto al cual se inicia un procedimiento administrativo, o promueve una vez iniciado el mismo, como titular de derechos o intereses legítimos, sea el originario o su adquirente.

<sup>15</sup> Son aquellos titulares de derechos e intereses legítimos que pueden resultar afectados por la decisión que puede adoptarse en el procedimiento que se sigue respecto de otro sujeto y serán considerados como administrados accesorios únicamente cuando se apersonen al procedimiento administrativo en su calidad de terceros interesados.

está transmitiendo también la legitimación para iniciar o participar en un procedimiento administrativo ya iniciado donde se discutiese aquello que le hubiera sido transferido, no obstante, muchos no parecen entenderlo así.

En materia tributaria en general y en el tema materia de investigación, la legitimación para ser parte en un procedimiento administrativo encuentra sustento en la titularidad de derechos subjetivos nacidos en torno a la realización de la hipótesis de incidencia y generación de la obligación tributaria y si alguien adquiere esos derechos subjetivos, tiene que transmitírsele la legitimidad para participar en cualquier procedimiento administrativo donde ellos se discutiesen, aun cuando el CTP y la LPAG guarden silencio sobre la transmisibilidad de la legitimación y el fenómeno sucesorio.

Como ya señaláramos, en nuestro país, la única norma que se aproxima a regular en forma expresa una de las consecuencias que genera la transmisión de la legitimación en el curso de un proceso, calificada como sucesión procesal, es el artículo 108° del Código Procesal Civil Peruano (CPCP), sin embargo, dadas las características propias que a nuestro parecer reclama esta institución en los supuestos de muerte de un contribuyente en un procedimiento administrativo, requiere una regulación específica para evitar confusiones y establecer el mecanismo exacto de cómo debe operar.

Con relación a la denominada prescripción extintiva en materia tributaria la RT y la sucesión tributarias informan de forma particular esa institución.

En efecto, la aplicación de esta a los casos en que se genere responsabilidad y sucesión tributarias puede presentar múltiples complicaciones, observándose soluciones dramáticamente distintas según se trate de una u otra institución.

Cuando estamos frente a la responsabilidad tributaria, el Código Tributario (2013) dispone claramente:

Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1 y a) y e) del numeral 2 del artículo 46° tienen efectos colectivamente (inc. 3 art. 20A).

Lo expuesto deja claro que con relación al responsable se computan plazos independientes a los de los plazos que se computan con respecto al contribuyente.

En efecto, más allá que según dicha norma las causales de interrupción que afecten el cómputo de los plazos que benefician al contribuyente afectan a todos los responsables solidarios<sup>16</sup> y solo algunas causales de suspensión de los cómputos de los plazos de prescripción que benefician al contribuyente y a los responsable afectan colectivamente a todos, resulta claro que el computo de los plazos de prescripción de las acciones que puede ejercer la Administración no son los mismos para el contribuyente que para los responsables, corriendo siempre en forma paralela, lo que concuerda con lo señalado en el inciso a) del último párrafo del artículo 17° del CTP, que señala que la responsabilidad cesara, tratándose de herederos, al vencimiento del plazo de prescripción, claro está, al plazo de prescripción que está computándose para con él, lo que nos lleva a la inevitable conclusión de que existe la posibilidad que la prescripción haya transcurrido para el contribuyente y no para el responsable solidario y viceversa.

Dos cuestiones que creemos que deben ser mencionadas para esclarecer la particular relación que crea la responsabilidad solidaria son que respecto al responsable solidario y la prescripción es que a este solo le resultan aplicables las acciones de la Administración vinculadas a la determinación de la obligación

---

<sup>16</sup> Haciendo clara referencia a las acciones cuya prescripción corre contra la Administración, dado que al responsable solidario no le afecta la prescripción de las acciones que tiene a su favor el contribuyente.

tributaria, así como a la que exige el pago de la deuda tributaria, ya que como responsables, no es posible aplicárseles sanciones; además, algo que resulta particularmente perturbador para los intereses de los contribuyentes, es que a raíz de lo que las citadas normas disponen es que teóricamente existe la posibilidad que el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y exigir el pago de la deuda tributaria haya transcurrido favoreciendo al contribuyente, estos pueden no haber transcurrido para con el responsable solidario, lo que podría generar la posibilidad que este termine cancelando las deudas tributarias del contribuyente y, eventualmente, exija a este su restitución, quien, paradójicamente ya no podrá verse conminado por la Administración para cumplir con sus obligaciones, pero si por el responsable solidario de ellas.

No obstante, cuando estamos frente a un fenómeno sucesorio, como el producido por la muerte de una persona natural, los plazos de prescripción que corren contra la Administración que estuvieron corriendo a favor de la persona fallecida, incluida la acción para aplicar sanciones, continúan su curso, sin sufrir alteraciones, por la muerte del contribuyente. No se aprecia la existencia de plazos de prescripción que se computan en forma paralela para el contribuyente y el heredero, hablamos de un solo plazo, de un solo computo, que continua en cabeza del heredero, siendo importante precisar que en ese escenario no resultara posible que se haya producido la prescripción de una acción de la Administración en cabeza del contribuyente y no en cabeza del heredero por las obligaciones tributarias transmitidas.

Lo hasta ahora expuesto deja bastante claro y con ningún margen de duda que el artículo 17º del CTP, en su numeral 1, o alguna otra norma del ordenamiento peruano no debería calificar como “responsables solidarios” a quienes no comparten sus características y por ende no detentan esa cualidad. Las preguntas que surgen son que ha querido decir el Código Tributario en su dicha norma y que deberíamos hacer al respecto.

Creemos que no ha tenido una expresa intencionalidad, se ha limitado a repetir un error generalizado en diversas legislaciones latinoamericanas y no se ha percatado de la imprecisión en la denominación y regulación que en consecuencia termina aplicándose a los herederos.

La primera aproximación a cómo debemos abordar el problema nos lleva a considerar inaplicable la norma que dispone que un heredero es responsable solidario con alguien que no existe y que por ende solo resultan aplicables las normas que regulan la TOT vía la sucesión.

Si bien podríamos concluir que lo que el legislador ha pretendido regular es alguna clase de solidaridad pasiva entre los herederos respecto a las deudas transferidas, ello solo resultara aplicable cuando existiese más de un heredero; si ello fuese así, la solidaridad pasiva debería tener un límite y este tendría que ser el valor de los bienes recibidos por cada uno de los herederos, lo que permitirá al acreedor tributario a exigir a cualquiera de los coherederos el pago de toda la deuda tributaria transmitida, pero cada uno de ellos solo estaría obligado a responder hasta el límite de lo recibido y en proporción al total del patrimonio transferido. Si la deuda tributaria transferida no fuera mayor del total de bienes recibidos, uno de los herederos podría terminar cumpliendo con cancelarla, sino, podría exigirse el remanente a los demás herederos.

Aun cuando esta norma no haría más que recoger lo que las normas del derecho común establecen<sup>17</sup>, no comparte las características de una solidaridad pasiva pura.

Ahora bien, pese que estar clara la diferencia que existe entre la RT y TOT, las normas en el CTP mantienen esa confusión, añadiéndose a esta, casi cómo un detonante que extiende sus efectos perniciosos, los problemas que surgen al tener

---

<sup>17</sup> Código Civil Peruano (1994) (art. 871 y 877).

que identificar a quien se trasmite o se hace responsable solidario de las obligaciones del causante.

Como ya señaláramos en el segundo capítulo de la presente investigación, la TOT que se produce con la muerte de una persona natural se produce de un sujeto de derechos y obligaciones hacia otro, es decir, de un sujeto con capacidad jurídica a otro con la misma capacidad.

El artículo 25° del CTP señala que quien adquiere la calidad de sucesor es el heredero del causante, una persona natural o jurídica, no algún otro tipo de ente con algún otro tipo de capacidad como la sucesión indivisa, no obstante, existen muchas autoridades que consideran que producida la muerte de una persona natural, las obligaciones y derechos que correspondían al causante pasan a titularidad de una denominada “sucesión indivisa” y eso causa, sobre la ya confusa legislación tributaria, un mar de problemas de orden sustantivo y procesal. Lo expuesto requiere una explicación.

En nuestra legislación es de vital importancia no confundir la capacidad para ser parte en un proceso judicial que el artículo 57° del CPCP otorga a la sucesión indivisa, entendida en términos civiles como el estado que adquiere la masa hereditaria luego de la muerte del causante hasta su división y partición, cuando haya más de un heredero y existan bienes en copropiedad, con el otorgamiento de capacidad jurídica o tributarias, y, en segundo lugar, ambas no debe confundirse con la sucesión procesal regulada en el artículo 108° del CPCP, que no involucra otorgar capacidad jurídica, tributario o procesal a ningún tipo de ente independiente a los herederos, sino solo regular los efectos que se producen en un procedimiento en trámite ante la muerte y posterior transmisión de la legitimidad para participar en aquel.

Según el CPCP gozan de capacidad para ser parte material en un proceso judicial los denominados patrimonios autónomos, como la sucesión indivisa, no obstante,

esa capacidad no es otorgada por el CTP, ni la LPAG, es más, dicha ley, dispone en su artículo 61º que solo pueden ser parte material en un procedimiento administrativo, las personas naturales, así como las personas jurídicas, no permitiéndoselo a otro tipo de entes sin capacidad jurídica, lo que se ve ratificado con el hecho que el artículo 63º de la LPAG señala que tienen capacidad procesal ante las entidades las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes.

En este punto resulta importante recalcar que lo antes expuesto tiene una excepción. Si una norma tributaria otorga capacidad tributaria a un ente que no tiene capacidad jurídica<sup>18</sup>, automáticamente le otorgara la capacidad para ser parte material en un procedimiento administrativo relacionado a los derechos u obligaciones tributarias que se le atribuyen a dicho ente, siendo esta la manera en que debe ser entendido el artículo 63º de la Ley del Procedimiento Administrativo General (2019) cuando señala que tienen capacidad procesal ante las entidades las personas que gozan de capacidad jurídica conforme a las leyes, pero si esta no se la otorga, no debería reconocérsele y, por tanto, no deberían tramitarse procedimientos administrativos teniendo como administrados a sucesiones indivisas, salvo, como ya se dijo, que ostentasen la cualidad de deudores tributarios y en estos se discutiesen en el derechos u obligaciones derivadas de dicha cualidad.

Pese a lo aclarado, pareciera existir cierto confuso consenso en el sentido que la sucesión indivisa, como ente con algún tipo de capacidad jurídica o tributaria, más allá de la simple capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o proceso judicial, es el llamado a ocupar el lugar que es designado por ley para los herederos, tergiversando por completo los efectos que produce la transmisión de obligaciones tributarias, lo que merece aclararse.

---

<sup>18</sup> Como señaláramos no hay norma tributaria que otorgue capacidad para ser parte material de un procedimiento tributario a entes que no tengan capacidad jurídica o capacidad tributaria.

Al respecto cabe señalar que si bien es cierto que cuando una persona natural fallece todo su patrimonio pasa a manos de sus herederos, lo que incluye sus deudas tributarias y que puede existir un momento en que la o las identidades de estos no hayan sido definidas, por lo que pese a que existen deudas tributarias pendientes de pago se genera un problema para el acreedor para iniciar acciones específicas y así obligar a los nuevos titulares del patrimonio a cancelar dichas obligaciones, ello no significa que el llamado a ser emplazado sea la sucesión indivisa, ente con capacidad tributaria a que hacen referencia las normas tributarias, sino, en todo caso, la sucesión indivisa a la que hacen referencia las normas procesales fijadas en el Código Procesal Civil Peruano.

En efecto, como ya lo señaláramos, en dicha situaciones es que muchos creen que puede emplazarse a la sucesión indivisa algunas veces identificada como aquel sujeto con capacidad tributaria para que se haga cargo de las obligaciones nacidas antes del fallecimiento del causante y otras identificada como un “patrimonio autónomo”, en muy pocas ocasiones tomando en consideración las disposiciones contenidas en el Código Procesal Civil Peruano como aplicables a los procedimientos administrativos y/o tributarios<sup>19</sup>, dotando a dicho ente de capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo, sin tener en cuenta los problemas que ello conlleva, es decir, quienes consideran que la denominada sucesión indivisa es la llamada a emplazar o ser emplazada con relación a las deudas tributarias pendientes de pago del causante, no tienen claro la razón de ello y algunos consideran que es aquella calificada como ente con capacidad tributaria y otros como el ente con capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o judicial la que se ocupa de las deudas del causante.

La calidad de patrimonio autónomo, por lo menos de acuerdo con lo establecido en el artículo 65° del CPCP, la otorga la titularidad de derechos o intereses comunes sobre un bien y no hay quien sostenga que las obligaciones y/o

---

<sup>19</sup> Según lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (2013).

derechos de carácter tributario califiquen como bienes; además, la sucesión indivisa a que hace referencia el CPCP no es la misma a la que se refiere la LIR y/o la LIGV como contribuyentes de estos impuestos.

La sucesión indivisa como patrimonio autónomo en el CPCP se estructura sobre la idea que los herederos ya están identificados, lo que hace desaparecer la sucesión indivisa como sujeto con capacidad tributaria según el artículo 17° de la LIR, es decir, lo que presupone la existencia del referido patrimonio autónomo como sujeto con capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o proceso judicial, presupone la desaparición de la sucesión indivisa en el ordenamiento tributario, esto es, la identificación de los herederos, es por ello que la primera exige para darle validez al emplazamiento respectivo que se notifiquen a todos los herederos las actuaciones llevadas a cabo en un proceso judicial, lo que en materia tributaria no se exige para iniciar alguna acción de cobranza contra la denominada sucesión indivisa.

La sucesión indivisa como patrimonio autónomo y, por ende, como ente con capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o proceso judicial no requiere, a diferencia de la sucesión indivisa como ente con capacidad tributaria, que nazca alguna obligación tributaria luego del fallecimiento del causante, la sucesión indivisa como ente autónomo solo existe precisamente en función al nacimiento de esas obligaciones.

En ese orden de ideas, las normas tributarias que constituyen a la sucesión indivisa como sujeto con capacidad tributaria lo hacen por las obligaciones nacidas luego de la muerte del causante, en cambio la sucesión indivisa como patrimonio autónomo en el CPCP, si bien se constituye para ejercer una defensa unificada respecto a derechos y obligaciones nacidas antes y después de la muerte del causante, en cuanto a las obligaciones tributarias nacidas después de su muerte, estas o son atribuibles a la sucesión indivisa como contribuyente, en caso de tributos que así la contemplen, o son atribuidas a los herederos, quienes

accionaran o se defenderán en forma individual frente a la Administración Tributaria para hacer valer sus derechos, pero nunca colectivamente.

Asimismo, para emplazar válidamente a una sucesión indivisa en el ámbito procesal civil, según el artículo 65° del CPCP, cuando esta actúa como demandada, requiere que se notifique a todos sus integrantes y si uno o más no han sido identificados o se desconoce su domicilio tiene que notificárseles a todos los posibles herederos por edictos, según lo señalado en el artículo 435° del CPCP, bajo apercibimiento de nombrarse un curador procesal<sup>20</sup>, figura no reconocida en el procedimiento administrativo y de muy compleja implementación en el ámbito tributario, a diferencia de una sucesión indivisa calificada como contribuyente del Impuesto a la Renta o Impuesto General a las Ventas, la que no requiere el cumplimiento de ninguna de esas condiciones, bastando con identificar a su representante, lo que como ya se señaló no significa que este exento de problemas, sino que el tipo de problemas que presenta su identificación son diferentes.

No obstante, las grandes diferencias expuestas no son pocos los que consideran que en ambos casos estamos frente a un único tipo de ente, cuando las normas antes citadas dejan en evidencia que no lo son.

Lo expuesto deja claro que en nuestro país, la identificación de un patrimonio autónomo, sujeto que carece de capacidad jurídica, como un sujeto que cuenta con capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo, como la llamada sucesión indivisa, más allá de lo cuestionable que en sí mismo ello representa, no debería nunca confundirse con la sucesión indivisa que es considerada como contribuyente del Impuesto a la Renta. Son dos entes, ambos sin capacidad jurídica, pero uno con capacidad para ser parte material de un proceso judicial y eventualmente de un procedimiento administrativo y el otro con capacidad tributaria, la cual, si bien otorga capacidad para ser parte material en

---

<sup>20</sup> Código Procesal Civil Peruano (1993) (art. 61).

algún procedimiento administrativo tributario, genera, antes que nada, el nacimiento de un contribuyente distinto a los herederos que la componen, lo que no sucede con la sucesión indivisa como patrimonio autónomo a que se refiere el Código Procesal Civil Peruano, ente que no requiere la identificación de un sujeto con capacidad tributaria.

Pero el problema no se limita a confundir a la sucesión indivisa como patrimonio autónomo a que hace referencia el CPCP con la sucesión indivisa como ente con capacidad tributaria, hay quienes, sobre la base de la misma idea, asumen, una vez más, sin encontrar fundamento a ello, que la llamada sucesión indivisa es un ente con capacidad jurídica, que no solo puede ser parte materia de un proceso judicial, que no solo puede adquirir las obligaciones tributarias del causante, que puede ser contribuyente de algún tributo, sino que puede ser además, titular de derechos como el de propiedad sobre bienes.

Lo hasta ahora expuesto determina que producida la muerte de una persona natural, no solo no se sepa con claridad que institución aplica, si la transmisión de obligaciones o la responsabilidad tributaria, sino, en aquellos casos en que se admite que existe transmisión de las obligaciones, se creen sujetos con capacidades inexistentes y se les haga adquirentes de esos derechos y obligaciones, generando un panorama aún más confuso, confusión a la que ha contribuido el Tribunal Fiscal.

#### **4.1.2. TRATAMIENTO INADECUADO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS TRAMITADOS EN EL TRIBUNAL FISCAL ENTRE LOS AÑOS 2010 Y 2013 DE LAS FIGURAS DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y LA TRANSMISIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL CASO DEL FALLECIMIENTO DE PERSONALES NATURALES EN EL PERÚ**

##### **4.1.2.1. PROCEDIMIENTOS NO CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS**

Según lo dispuesto en el artículo 162° del CTP:

Las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días hábiles siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración Tributaria.

Según el artículo 163° del CTP:

Las resoluciones que resuelven las solicitudes a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

Por su parte el artículo 135° del CTP señala que el procedimiento contencioso tributaria se tramitan las reclamaciones interpuestas contra la resolución ficta sobre recursos no contenciosos, así como contra las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

Analicemos los pronunciamientos emitidos por el TF entre los años 2010 y 2013.

### **Sucesiones indivisas como recurrentes**

En una multiplicidad de resoluciones, el TF parece haber otorgado capacidad jurídica a las denominadas “sucesiones indivisas” al entender que luego del fallecimiento de una persona natural surge como sujeto de derechos y obligaciones, al que se le trasmiten, sin excepciones, la totalidad del patrimonio de causante<sup>21</sup>, incluyendo las obligaciones tributarias, desconociendo que las citadas normas, al igual que el artículo 25° del CTP, señalan que se trasmite a sus sucesores, es decir, sus herederos, quienes son personas naturales o jurídicas.

---

<sup>21</sup> Citan para el efecto el artículo 660° y 871° del Código Civil Peruano.

En función a ello, otorga legitimidad a dicho ente para iniciar procedimientos administrativos y/o cuestionar las acciones de cobranza dirigidas contra quien fue el causante que las generó, señalando en muchas de ellas que según los artículos 22° y/o 23° del CTP, su representación recae en los integrantes de este, sin percatarse que la primera de las normas regula en quienes recae la representación de entes que carecen de capacidad jurídica, pero que gozan de capacidad tributaria, no estando claro si esa es la capacidad que se concluye que tiene y la segunda regula la forma en que dicha representación se acredita cuando se asume que el sujeto tiene capacidad jurídica y/o tributaria.

Si bien aciertan en parte al señalar que la obligación tributaria se transmite a alguien, yerran al entender que se transmite a una sucesión indivisa, con el problema adicional que confunde a esta con la sucesión indivisa a la que ciertas normas tributarias otorgan capacidad tributaria.

El problema es que no existe norma alguna que otorgue capacidad jurídica a las llamadas sucesiones indivisa, estas simplemente no la tienen, no son sujetos de derechos y obligaciones. Si lo que se esconde tras esos pronunciamientos es el reconocimiento de capacidad tributaria a esos entes, en la totalidad de casos, no existe norma alguna que disponga que los derechos y obligaciones del causante nacidas antes de su fallecimiento se transmiten a la llamada “sucesión indivisa” y mucho menos que producto de esa transmisión se otorgue a esta la capacidad tributaria para ser titular de ellas.

Toda las resoluciones parten del error de asumir que lo dispuesto en el artículo 871° del CCP (1982), que señala que: *“mientras la herencia permanezca indivisa, la obligación de pagar las deudas del causante gravita sobre la masa hereditaria, pero hecha la partición, cada uno de los herederos responde de esas deudas en proporción a su cuota hereditaria”*, implica otorgar a la llamada “sucesión indivisa” capacidad jurídica, cuando la doctrina y legislación nacional son virtualmente unánimes en señalar que ello no es así.

Como ya se ha señalado, la capacidad tributaria, otorgada por ley en los tributos que así lo hacen en forma expresa, permite hacer centro de derechos y obligaciones de orden tributario a entes que carecen de capacidad jurídica pero solo respecto de hechos económicos u obligaciones nacidas luego de la muerte de causante, no de las anteriores, ya que para ellos las normas son bastante claras al señalar que estas se transmiten a sus herederos, sujetos que detentan capacidad jurídica.

Salvo en el caso del Impuesto a la Renta, Nuevo Régimen Único Simplificado, Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, ni una sola de las normas vinculadas a las deudas tributarias materia de cobranza en los procedimientos analizados por el TF, establecen que la sucesión indivisa es sujeto pasivo de los tributos cuyas cobranzas estaban en discusión, por lo que no existe fundamento para considerarlas siquiera como sujeto con capacidad tributaria.

En materia procesal, si lo que se ha pretendido es otorgar capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo, según el artículo 65° del CPCP, esa sucesión indivisa, como patrimonio autónomo, requiere necesariamente de dos o más sujetos para siquiera pensar en su existencia, además, en el supuesto que se pretendiera otorgar esa capacidad a las llamadas “sucesiones indivisas”, no hay necesidad de exigir poder, sino, en todo caso, que se acredite ser integrante de la misma, esto es, haber sido declarado heredero y si no fuera posible identificar a uno o más de sus integrantes o se desconoce su domicilio tendría que haberseles notificado a todos los posibles herederos por edictos, según lo señalado en el artículo 435° del CPCP, bajo apercibimiento de nombrarse un curador procesal, figura que como ya señaláramos no es reconocida en el procedimiento administrativo y de muy compleja implementación en el ámbito tributario.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a la muerte del causante**

En el pronunciamiento emitido en la Resolución N° 01080-11-2012, en un procedimiento relacionado al Impuesto de Alcabala y por deudas generadas antes de la muerte del causante, citando el artículo 25° del CTP, el TF, pese a otorgarle algún tipo o clase de capacidad a la sucesión indivisa, dado que en el procedimiento se le considera recurrente, sin precisar si es capacidad jurídica, tributaria o procesal, considera que la Administración no debió tramitar la solicitud presentada por el único heredero del causante, sin que este acreditara representar a la sucesión indivisa, citando para los efectos lo dispuesto en el artículo 23° del CTP que establece como acreditar la representación.

Al parecer considera que la obligación tributaria generada antes del fallecimiento del causante se trasmite a la sucesión indivisa, pese a que el CTP dispone que se trasmite a sus herederos y con ella la legitimidad para iniciar y/o participar en cualquier procedimiento en el que se discutiera.

La transmisión de la legitimidad y la sucesión procesal que es una de las consecuencias de ella, no otorgan capacidad tributaria a algún ente que carece de capacidad jurídica, ya que dicha transmisión presupone la preexistencia de un sujeto con capacidad jurídica o con capacidad tributaria que transmite esa legitimidad a otro sujeto con capacidad jurídica o capacidad tributaria otorgada por otra norma.

En el caso comentado, pese a saberse que solo existe un heredero, no se entiende a qué tipo de sucesión indivisa trataría de hacer referencia la resolución, ya que, en el CPCP, aun cuando la sucesión indivisa no tiene capacidad jurídica, la posibilidad de dividir y partir la masa hereditaria solo tiene razón de ser si existe más de un heredero.

En materia impositiva la capacidad tributaria solo se otorga a la sucesión indivisa en algunos tributos en nuestro país, lo que no incluye un solo impuesto municipal y aun cuando la tuviera, esta solo tendría existencia hasta que se hubiese dictado la declaratoria de herederos, según el artículo 17° de la LIR y en caso de que nos ocupa dicha declaratoria esta incluso inscrita en Registros Públicos.

En materia procesal, si se pretende otorgar capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo, según el artículo 65° del CPCP, esa sucesión indivisa, como patrimonio autónomo, requiere de dos o más sujetos para siquiera pensar en su existencia, lo que en el caso resuelto por la citada resolución está totalmente descartado.

Y si aun en el supuesto negado que se pretendiera otorgar capacidad para ser parte material en el procedimiento administrativo relacionado a las deudas discutidas, a la llamada “sucesión indivisa”, no había necesidad de exigir poder, sino, en todo caso, que se acredite ser integrante de la misma, esto es, haber sido declarado heredero y si no fuera posible identificar a uno o más de sus integrantes o se desconoce su domicilio tendría que haberseles notificado a todos los posibles herederos por edictos, según lo establecido en el artículo 435° del CPCP, bajo apercibimiento de producirse el nombramiento de un curador procesal, figura que como ya señaláramos no es reconocida en el procedimiento administrativo y de muy compleja implementación en el ámbito tributario.

En el pronunciamiento emitido en la Resolución N° 14649-11-2013, relacionada a tributos administrados por gobiernos locales y por deudas generadas antes del fallecimiento del causante, citando el artículo 25° del CTP, el TF considera que la Administración, para considerar como valido un acto de interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de dichas deudas, tuvo que emitir un acto administrativo, exigiendo el pago y/o determinando alguna obligación tributaria a la sucesión indivisa del causante, como si tuviera capacidad jurídica y/o tributaria, cuando esta no tiene ni una ni otra y si lo que pretendía era otorgar capacidad para ser parte material en un procedimiento administrativo, no debía exigir que el valor estuviese emitido a nombre de este “patrimonio autónomo”, ya que dicha capacidad, no presupone capacidad tributaria.

Una vez más, acierta en entender que la obligación tributaria se transmite a alguien, pero yerra en identificar a quien se transmite.

Lo que en realidad suponemos que trato de decir es que los valores emitidos, debieron serlo a nombre de los herederos, como adquirentes de las obligaciones tributarias del causante, no obstante, dado que no existe norma alguna que determine a nombre de quien deben emitirse actos administrativos luego de la muerte del causante, por deudas generadas antes de su deceso, la posición tomada sería bastante discutible, máxime cuando el sujeto a nombre de quien se emita determinara el domicilio al que estos serán notificados, aspecto que en el caso que nos ocupa, tampoco ha sido delimitado.

En las Resoluciones N° 10322-11-2013, 18252-11-2011, 15792-11-2012, 05423-11-2011, 21211-11-2011 y 05184-11-2011, relacionadas a tributos administrados por gobiernos locales y por deudas generadas antes de la muerte del causante, citando, en el caso de las dos primeras resoluciones, el artículo 23° del CTP y además el artículo 25° de la misma norma en las cuatro resoluciones siguientes, el Tribunal insiste en dar algún tipo de capacidad a la sucesión indivisa y dado que cita las normas relacionadas a capacidad tributaria, representación de entes carentes de capacidad jurídica, pero con capacidad tributaria, así como formas de acreditar el otorgamiento de poderes y TOT, suponemos que pretende asignarle capacidad tributaria, cuando claramente no la tiene para el caso de impuestos municipales y arbitrios municipales en los distritos y/o provincias sobre los que se pronuncian las citadas resoluciones, además de hacerla erróneamente adquirente de las obligaciones tributarias del causante.

En las Resoluciones N° 12905-2-2013 y 17571-5-2011, relacionadas a tributos administrados por SUNAT, específicamente Impuesto a la Renta, en una solicitud de devolución de pagos indebidos por Impuesto a la Renta de Quinta Categoría generado y cancelado antes del fallecimiento del causante la primera, así como por el cobro de obligaciones nacidas antes del fallecimiento del causante la segunda, citando en la primera los artículos 22° y 23° del CTP<sup>22</sup> y el artículo 25° del CTP en la segunda, el Tribunal insiste en dar algún tipo de capacidad a la

---

<sup>22</sup> Además del artículo 660° del Código Civil.

sucesión indivisa para adquirir la obligación tributaria y con ella el derecho a solicitar la correspondiente devolución.

Confusamente cita al igual que muchas otras resoluciones normas relacionadas a capacidad tributaria, representación de entes carentes de capacidad jurídica, pero con capacidad tributaria, así como formas de acreditar el otorgamiento de poderes y TOT, suponemos porque pretende asignarle capacidad tributaria, cuando claramente no la tiene, dado que aun cuando en el Impuesto a la Renta, la sucesión indivisa califica como contribuyente, esta solo lo es para obligaciones nacidas luego de fallecido el causante, no para que le trasladen los créditos y obligaciones generadas antes de su fallecimiento, dado que según el artículo 25° del CTP estos se transmiten a los herederos, personas naturales o jurídicas, no a ningún tipo de ente carente de capacidad jurídica.

Si lo que pretendía era reconocerle algún tipo de capacidad para ser parte material en un procedimiento administrativo, para que consolidara la defensa de los intereses de los herederos, no debió confundirla con la sucesión indivisa que tiene Registro Único de Contribuyentes (RUC) que es la que califica como contribuyente.

Llama mucho la atención que la Resolución N° 17571-5-2011 señale que en base al artículo 22° del CTP, al tratarse de un ente que carece de personería jurídica, la representación recae en sus integrantes, cuando esa norma solo resulta aplicable cuando el ente que carece de personería jurídica y por ende de capacidad jurídica, tiene capacidad tributaria, lo que en el caso resuelto por la citada resolución no se presenta.

En el pronunciamiento emitido por el TF en la Resolución N° 15725-11-2012, citando el artículo 23° del CTP y el artículo 660° del CCP, pareciera que se asume que, luego de la muerte de un contribuyente, la legitimidad para deducir la prescripción de la acción para exigir el pago de deudas nacidas antes de su fallecimiento se transmitió a la sucesión indivisa, exigiendo que quien viene en su nombre deba acreditar tener poder, confundiendo una vez más a esta como un

sujeto de derechos y obligaciones, cuando no lo es, ni siquiera para efectos de algún impuesto municipal.

No existe norma en el ordenamiento jurídico peruano que otorgue capacidad jurídica a la “sucesión indivisa”, tampoco se le ha otorgado capacidad tributaria en lo que respecta ningún impuesto municipal y son muy pocas las ordenanzas municipales que les han otorgado capacidad jurídica para ser sujetos de obligaciones tributarias.

La sucesión indivisa no tiene capacidad jurídica, no existe como sujeto de derechos y obligaciones, por lo que nadie puede otorgar poder o representación a nadie, ni tampoco tiene, para efectos de impuestos administrados por gobiernos locales, caso sobre el que se pronuncia la citada resolución, capacidad tributaria alguna.

Si se consideraba que al ser un ente sin capacidad jurídica y que por ende podía ser representado por sus integrantes, debió considerar que el artículo 22° del CTP, cuando señala que la representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica, corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes legales o designados, es únicamente aplicable cuando ese ente sin capacidad jurídica, tiene capacidad tributaria, lo que no sucede en caso de un solo impuesto municipal como hemos mencionado.

Confunde a la sucesión indivisa como un ente que tiene capacidad jurídica y/o tributaria, por lo que la representación recae en sus integrantes, quienes deben responder por las deudas dejadas por el causante.

Si lo que asumía era que, por ser un patrimonio autónomo, con capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo, sin tener capacidad jurídica, ni capacidad tributaria, podía participar en este procedimiento administrativo, debió ceñirse a las normas que sobre el particular establece el CPCP, no obstante, no se aprecia que se hubiera adoptado esa postura, la que de por sí, según lo

expuesto en el segundo capítulo de la presente investigación, es bastante cuestionable.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con posterioridad a la muerte del causante**

En estos procedimientos, resulta llamativo que se citen normas vinculadas a la sucesión en materia civil, específicamente las relacionadas al cumplimiento del pago de las obligaciones del causante y su transmisión e incluso normas relacionadas a la TOT.

Cuando estamos frente a obligaciones nacidas luego de la muerte del causante, no existe transmisión de obligación alguna, ni civil, ni tributariamente, todas las obligaciones corresponden a un nuevo contribuyente, los herederos en todos los casos, salvo que existiese alguna norma que le otorgase capacidad tributaria a la sucesión indivisa, no obstante, en algunas resoluciones se citan normas vinculadas a la transmisión de obligaciones cuando son totalmente inaplicables. El TF sigue sin entender que involucra la TOT.

En las apelaciones resueltas con Resoluciones N° 16549-5-2013, 09837-7-2013, 08099-11-2010, 15906-7-2013, 08675-11-2010, 03303-11-2011, 10174-11-2011<sup>23</sup> y 03209-7-2010, emitidas en procedimientos relacionados a tributos municipales, citando en la primera los artículos 23° y 25° del CTP y solo el artículo 25° de la misma norma en todas las demás, el TF fija como criterio que los pagos efectuados a nombre de quien la municipalidad considera contribuyente, realizados por un tercero no identificado<sup>24</sup>, cuando el referido contribuyente ya estaba muerto, deben ser transferidos/imputados a las deudas tributarias de quienes considera son contribuyentes de los tributos relacionados al bien

---

<sup>23</sup> En este caso señala además que una vez realizada la división y partición de la masa hereditaria los recibos deben emitirse y por ende los pagos efectuados deben imputarse a los herederos respectivos, en función a la proporción del bien adjudicado.

<sup>24</sup> Los pagos realizados a cualquier municipalidad en el país no identifican a quienes materialmente los realizan, presumiéndose, en algunos casos, que quien posee los recibos y/o constancias de pago fue quien los realizó.

transferido por la muerte de aquel, en ese caso, a las sucesiones indivisas del causante.

Dichas resoluciones señalan con claridad que no corresponde realizar una compensación de los créditos generados por los pagos que consideran “indebidos”, al haber sido realizados por cuenta de obligaciones de un sujeto que a esa fecha no era más contribuyente del tributo correspondiente, por haberse producido su muerte, señalando que debe imputarse/trasladarse a nombre de la sucesión indivisa del causante.

Dos problemas surgen de esto. Primero que, si en efecto se hubieran producido esos pagos, estos en realidad calificarían como pagos hechos por un tercero, por cuenta de alguien que no existe y por cuenta de obligaciones que tampoco existen, lo que constituye un pago con error, ya que corresponden a deudas nacidas luego de la muerte del causante y claramente nunca le correspondieron, por lo que las sumas debieron ser devueltas a quienes acreditaran haberlas efectuado, y segundo, todas las resoluciones cometen el error de disponer que las citadas sumas deben ser *imputadas y/o trasladadas*, sin aclarar que implica ello, a nombre de la sucesión indivisa del causante, a quien se considera como contribuyente de los tributos por los que se efectuaron los pagos, al haber adquirido la propiedad de los predios por los que se generaron, como si calificase como sujeto con capacidad jurídica o tributaria, cuando ninguna de las dos la ostenta la denominada sucesión indivisa.

Las sucesiones indivisas no tienen capacidad jurídica, por lo que no pueden ser propietarias de bienes, algunas tienen capacidad tributaria, cuando una norma particular, respecto a un específico tributo se la otorga, pudiendo calificar como contribuyente de aquel y por ende ser pasible de generar deudas y/o derechos a su favor.

En el caso de impuestos municipales ninguna “sucesión indivisa” es contribuyente, por lo que no tiene sentido asumir que tiene obligaciones que cumplir y menos aún “trasladarle” un pago hecho por tercero. No se entiende bien que se supone que

eso significa, al parecer la corrección de un pago efectuado con error, ya que la compensación de un crédito obtenido por un pago indebido con una deuda tributaria ha sido descartada por las propias resoluciones, a decir de ellas, por tratarse de sujetos distintos, incumpliendo un requisito necesario para que aquella se pueda producir.

En los pronunciamientos emitidos en las Resoluciones N° 08004-11-2010, 12588-7-2013, 07460-11-2013, 11073-11-2010 y 07354-11-2013, podemos apreciar que el Tribunal Fiscal, citando en el primer caso del artículo 22° del CTP y el artículo 25° de la misma norma y el artículo 660° del CCP en los demás casos<sup>25</sup>, asume que, luego de la muerte de un contribuyente, la legitimidad para deducir la prescripción de la acción para exigir el pago de deudas generadas después de su fallecimiento se transmitió a la “sucesión indivisa”, exigiendo que quien se presente en su nombre deba acreditar tener poder y/o acreditar integrarla.

El problema es que confunde a esta como un sujeto de derechos y obligaciones, cuando en términos civiles no lo es, ni para efectos de impuestos municipales lo es en materia tributaria.

Una vez más, las resoluciones parecen partir del error de asumir que lo dispuesto en el artículo 871° del CCP implica otorgar a la llamada “sucesión indivisa” capacidad jurídica y, por ende, según lo dispuesto en el artículo 22° del CTP, sus “integrantes” la representan, cuando no tiene capacidad jurídica, ya que la última de las citadas normas regula, en su primera parte, quienes representan a los entes que careciendo de capacidad jurídica, tienen capacidad tributaria.

La sucesión indivisa no tiene capacidad jurídica, no existe como sujeto de derechos y obligaciones, es más, en materia de impuestos municipales, ni siquiera tiene la posibilidad de calificar como sujeto con capacidad tributaria, por lo que no puede ser representada por nadie.

---

<sup>25</sup> Excepto en la Resolución N° 12588-7-2013, que no cita norma alguna que justifique considerar a la sucesión indivisa como legitimada al iniciar o proseguir el procedimiento materia de ella.

Confunde a quienes tienen capacidad jurídica y/o tributaria, pero aun peor, asume que luego de la muerte del causante, las deudas nacidas corresponden a la “sucesión indivisa/intestada” como sujeto con capacidad tributaria, cuando no existe norma alguna que se la hubiera dado.

Específicamente la Resolución N° 12588-7-2013, al parecer extrapola, sin citarlas, las normas de la LIR y considera que la “sucesión indivisa” es contribuyente de impuestos municipales hasta que se emita la declaratoria de herederos, lo que no tiene fundamento jurídico alguno, es simplemente un error.

Aquí no hay transmisión, son deudas nacidas luego de la muerte del causante. Los contribuyentes son los herederos, pero en la resolución citada en el párrafo anterior y en las Resoluciones N° 07460-11-2013, 11073-11-2010 y 07354-11-2013, se citan normas vinculadas a la TOT cuando son totalmente inaplicables.

En la Resolución N° 11073-11-2013, el TF, pese a otorgar algún tipo de capacidad a la sucesión indivisa, citando el artículo 25° del CTP, señala que la deuda nacida luego de la muerte del causante es de la sucesión de cargo de los sucesores, por lo que serán ellos los que deben acudir en su defensa<sup>26</sup>. No se entiende porque tramitan un procedimiento administrativo teniendo como administrado a la sucesión indivisa, que en teoría estaría formada por los sucesores, para luego decir, que ella no puede venir, sino los sucesores. Acierta en decir que las deudas corresponden a los sucesores, pero no se entiende porque tramitó el procedimiento a nombre de la “sucesión indivisa”. Esta resolución se contrapone a todas ellas que señalan que la TOT opera hacia la sucesión indivisa del causante.

En la Resolución N° 08004-11-2010, citando los artículos 22° y 25° del CTP, se comete el error de señalar que la sucesión indivisa se convirtió en propietaria del predio luego de la muerte del causante, es decir, no solo pasan de darle capacidad para ser parte material en un procedimiento administrativo a darle capacidad tributaria, sino hasta capacidad jurídica. La sucesión indivisa jamás

---

<sup>26</sup> No se entiende bien si asumen que es la sucesión indivisa la contribuyente o son los sucesores (herederos).

podrá ser propietaria de nada, aun cuando pudiera tener capacidad tributaria y/o capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo y/o proceso judicial. El error que se comete es que, pese a que ni siquiera tiene capacidad tributaria en cuanto al Impuesto Predial, se asuma que es propietaria de algún bien.

Llama particularmente la atención la posición adoptada en la Resolución N° 07354-11-2013, con relación a la prescripción deducida respecto a tributos municipales, cuyas obligaciones nacieron con posterioridad al fallecimiento del causante. Una vez más, citando el artículo 25° del CTP, se comete el error de asumir que la sucesión indivisa tiene algún tipo de capacidad, ya que la consigna como recurrente en el procedimiento donde emite pronunciamiento, pero ese error se ve magnificado por el hecho que la propia resolución señala que una vez fallecido el contribuyente la obligación tributaria se transmitió a sus herederos, no obstante, acto seguido, señala que es la sucesión la que adquiere la obligación y como un heredero la integra, pueda representarla.

No se entiende cómo es que siendo un heredero el que adquiere la obligación tributaria, la denominada “sucesión indivisa” ocupa el mismo lugar.

#### ▪ **Otros procedimientos**

En la Resolución N° 04131-5-2011, con relación a la anulación de un código de contribuyente fallecido, por tributos que administra SUNAT, se señala que, dado que el estado de indivisión de un inmueble ha cesado al reunirse todas las alícuotas de un bien en copropiedad en una sola persona, la sucesión indivisa dejó de tener capacidad tributaria.

No se entiende en base a que norma se concluye que una sucesión indivisa es contribuyente de todos los tributos que administra SUNAT, pero peor aún, no se sabe, en base a que norma se determinó que una sucesión indivisa, siendo contribuyente perdiera su capacidad tributaria en función a que las alícuotas de un bien dejan de ser propiedad de diversos herederos (integrantes de la referida

sucesión), para pasar a estar en propiedad de uno solo de ellos. Como si la capacidad tributaria en algún tributo en nuestro sistema tributario se otorgara en función al estado de indivisión de una masa hereditaria.

En la Resolución N° 0877-2-2011, relacionada a una solicitud de Reintegro Tributario por adquisiciones realizadas antes del fallecimiento del causante y en un procedimiento iniciado por una sucesión indivisa, se otorga capacidad jurídica y/o tributaria a esta, pese a tenerse conocimiento que ya está identificada una sola heredera, como si ella fuera a quien se hubieran transmitido los derechos del causante y por ende la legitimidad para iniciar este procedimiento, con el agregado que se le permite iniciarlo, aun cuando uno iniciado por el causante, cuando se supone estaba con vida<sup>27</sup>, había concluido denegándolo, presentándose una apelación contra el acto denegatorio y permitiendo que se tramite la misma pretensión en otro procedimiento, esta vez por la llamada sucesión indivisa.

Además, afirma que con la muerte del causante se produce un cambio en el tipo de contribuyente, cuando estamos frente a obligaciones y/o créditos nacidos antes del fallecimiento del causante, en donde la sucesión indivisa no asume jamás la calidad de nuevo contribuyente, ratificando con ello el hecho que el TF confunde completamente que significa tener capacidad tributaria y calificar como contribuyente de algún tributo, con la TOT.

### **Persona natural como recurrente**

#### **▪ Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a la muerte del causante**

En la Resolución N° 14258-11-2013, vinculada al Impuesto Predial por deudas nacidas cuando el causante aún estaba con vida, se señala correctamente que los sucesores, personas naturales, son los legitimados a solicitar el beneficio de deducción del 50 UITs de la base imponible, pese a que la Administración

---

<sup>27</sup> Aunque de la información que aparece en la resolución el inicio del procedimiento por parte del causante se produjo luego de su fallecimiento.

Tributaria señala que el predio esta registrado a nombre de la sucesión indivisa del fallecido, al habersele transmitido la obligación tributaria según el artículo 25° del CTP.

En la Resolución N° 01412-11-2012, en relación a deudas por tributos administrados por un gobierno local, nacidas antes del fallecimiento del causante, se asume que corresponden a la sucesión indivisa de este, citando los artículos 21°, 22°, 23° y 25° del CTP, el TF no permite a una de las herederas, que en teoría forma parte de dicha sucesión, deducir la prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de las referidas deudas al no haber acreditado su representación, no obstante, creemos que pretendió decir que no acreditó ser parte de ella.

Al parecer le otorga capacidad tributaria a la sucesión indivisa para el caso de Arbitrios Municipales en dicho gobierno local, cuando no señala que norma se la habría otorgado.

En la Resolución N° 07456-7-2012, con relación a deudas por Impuesto Predial y Arbitrios Municipales nacidas antes del fallecimiento de causante, citando los artículos 21°, 22° y 25° del CTP, así como el artículo 660° del CCP, el TF otorga a su excónyuge legitimidad para deducir la prescripción de la acción para exigir el pago de dichas deudas, señalado que es responsable de su pago, no obstante, cita normas vinculadas a la TOT, pero no cita normas vinculadas a la responsabilidad solidaria.

En la Resolución N° 16272-1-2013, en relación con deudas por tributos administrados por SUNAT, nacidas antes del fallecimiento del causante, correctamente se otorgó legitimidad a su única heredera para deducir la prescripción de la acción para exigir el pago de deudas que fueron de su causante, no a alguna sucesión indivisa, ni a otro tipo de ente carente de capacidad jurídica, al habersele transmitido la obligación tributaria según lo dispuesto en el artículo 25° del CTP. Como nota a aparte no se entiende porque la resolución emitida por el TF se emite a nombre del causante fallecido, cuando el

procedimiento que dio lugar a su emisión se inició 10 años después de su fallecimiento, lo que claramente imposibilitaba que el pudiera iniciarlo.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones nacidas con posterioridad a la muerte del causante**

En la Resolución N° 12438-7-2013, al igual que en los casos en donde la sucesión indivisa era considerada como sujeto con capacidad jurídica, citando el artículo 25° del CTP y el artículo 660° del CCP, el TF señala que los pagos efectuados por posterioridad al fallecimiento del causante, por deudas nacidas con posterioridad a su muerte, deben asignarse/trasladarse a nombre de única su heredera, no a nombre de una sucesión indivisa.

Si bien mantiene la errada idea que pagos de ese tipo pueden “trasladarse” a terceros, al menos lo traslada a un sujeto con capacidad tributaria, que si es contribuyente del Impuesto Predial al haber heredado el inmueble que lo genera, pero yerra nuevamente al señalar que antes de emitida la declaratoria de herederos, la propietaria del inmueble era la sucesión indivisa, una vez más, otorgándole una capacidad jurídica que no tiene y confundiendo la esencia de una declaratoria de herederos, que es declarar, no constituir, a quien siempre fue propietario de los bienes dejados por el causante.

Esta resolución se contrapone a todas ellas que señalan que los pagos deben asignarse a la sucesión indivisa del causante.

Se señala que la sucesión indivisa tiene capacidad jurídica y por ende capacidad tributaria, desde el fallecimiento del causante, hasta la división y partición de la masa hereditaria, al parecer interpretando ello del artículo 871° del CCP error que no tiene fundamento y mucho menos en materia de impuestos municipales.

Se citan, sin ser aplicables, normas relacionadas a la TOT.

En la Resolución N° 05615-7-2012, en relación a deudas nacidas con posterioridad a la muerte del causante, citando el artículo 660° del CCP, el TF

señala, pese a que no existe división y partición de la masa hereditaria, que los pagos efectuados a nombre de la sucesión indivisa del causante deben re imputarse a nombre de los herederos, en función a los porcentajes de participación que tienen en la masa hereditaria, contradiciendo todos los fallos en donde se ha señalado que no deben ser imputados a nombre de los herederos, sino de la sucesión indivisa, dado que no se ha realizado la división y partición de la masa hereditaria.

En la Resolución N° 10159-11-2011, citando el artículo 25° del CTP, el TF otorga legitimidad a una persona natural a iniciar el procedimiento no contencioso por pagos registrados a nombre de una sucesión indivisa y se señala al igual que en los casos en donde esta era considerada como sujeto con capacidad jurídica, que los pagos efectuados por posterioridad al fallecimiento del causante, por deudas nacidas con posterioridad a su muerte, deben asignarse/trasladarse a nombre de la sucesión indivisa de este mientras los bienes objeto del Impuesto Predial estuvieran en estado de indivisión, ello en clara contraposición a lo señalado en las Resoluciones N° 12438-7-2013 y 05615-7-2012, que disponen, en un caso similar, que el pago debe ser trasladado/aplicado a nombre de los herederos. Se citan también, sin ser aplicables, normas relacionadas a la TOT.

En las Resoluciones N° 05188-11-2011 y 02428-7-2013, ante una situación similar a la resuelta en la Resolución N° 12438-7-2013, el TF determinó que un pago realizado por deudas nacidas luego del fallecimiento del causante, por tributos municipales, deben ser asignadas/trasladadas a la sucesión indivisa, no a un heredero en particular, aun cuando este fuera la ex esposa de aquel, a quien según la citada resolución le corresponde, al menos, el 50% de la propiedad del bien dejado por el causante y a quien se le otorgo legitimidad para participar en el procedimiento relacionado a dicha imputación.

Se cita el artículo 25° del CTP, cuando este caso no tiene relación alguna con la transmisión de obligaciones tributarias y sostiene que, si no hay división y partición de la masa hereditaria, la propietaria de los bienes dejados por el causante es la

denominada sucesión indivisa, como si tuviera algún tipo de capacidad jurídica para ser propietaria de algún bien.

▪ **Otros procedimientos**

En las Resoluciones N° 16936-11-2010 y 15909-7-2010, en procedimientos de anulación de código de contribuyentes, en gobiernos locales, se señala que muerto el causante y dado que no se ha efectuado la declaratoria de herederos que identifique a todos los herederos y se señale su porcentaje de participación en el acervo sucesorio, su cónyuge supérstite se convierte en copropietaria, con la sucesión indivisa, como ente ideal, de los bienes dejados en herencia, sucesión de la que también forma parte, estableciendo que, al parecer, una vez identificados los herederos y sus proporciones, estos serían los copropietarios de los bienes y no cuando se realizase la división y partición de la masa hereditaria, a contrario con lo señalado en múltiples resoluciones en donde lo que determina esa copropiedad, según el propio Tribunal, es la división y partición de la masa hereditaria.

En las Resoluciones N° 12823-4-2013 y 12825-4-2013, el TF, en cuanto a una devolución presentada por el Impuesto a la Renta de Segunda Categoría, concluye que cuando una persona natural fallece, en caso no exista declaratoria de herederos, el bien se reputa propiedad de la sucesión indivisa, en los términos del artículo 17° de la LIR y lo dispuesto en el la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, transfiriéndose a los herederos el día en que se emita la declaratoria o cuando se inscriba el testamento, lo que resulta correcto, al existir, en la LIR, la sucesión indivisa como sujeto con capacidad tributaria, hasta la fecha de la declaratoria de herederos, a diferencia de múltiples resoluciones emitidas por tributos municipales, en donde se reconoce no solo capacidad tributaria, sino capacidad jurídica a la sucesión indivisa hasta el momento en que se dicte la declaratoria de herederos, pese que no existe norma alguna que le otorgue esas capacidades a dicho ente.

En la Resolución N° 10102-3-2013, en un procedimiento relacionado a la devolución de un pago indebido por el Impuesto a la Renta de Segunda Categoría, este Tribunal señaló que, producido el fallecimiento de una persona natural, el inmueble pasa a propiedad de sus herederos, en el momento de la muerte, contradiciendo todo lo que se ha señalado en cuanto a tributos municipales, casos en los que se ha indicado que, al fallecimiento del causante, independientemente que exista o no declaratoria de herederos o se hubiera inscrito el testamento, la sucesión indivisa adquiere la propiedad de los bienes dejados por el causante.

#### **4.1.2.2. PROCEDIMIENTOS CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS**

Según lo dispuesto en el artículo 135° del CTP:

Puede ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa.

También son reclamables la resolución ficta sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan y los actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda Tributaria. Asimismo, serán reclamables, las resoluciones que resuelvan las solicitudes de devolución y aquéllas que determinan la pérdida del fraccionamiento de carácter general o particular.

Analicemos los pronunciamientos emitidos por el TF.

#### **Sucesiones indivisas como recurrentes**

En una multiplicidad de resoluciones, el TF parece haber otorgado capacidad jurídica a las denominadas “sucesiones indivisas” al entender que luego del fallecimiento de una persona natural surge como sujeto de derechos y obligaciones, al que se le transmiten, sin excepciones, la totalidad del patrimonio de

causante<sup>28</sup>, incluyendo las obligaciones tributarias, desconociendo que las citadas normas, al igual que el artículo 25° del CTP, señalan que se transmite a sus sucesores, es decir, sus herederos, quienes son personas naturales o jurídicas.

En función a ello, otorga legitimidad a dicho ente para cuestionar las acciones de cobranza dirigidas contra quien fue el causante que las generó, señalando en muchas de ellas que según los artículos 22° y/o 23° del CTP, su representación recae en los integrantes de este, sin percatarse que la primera de las normas regula en quienes recae la representación de entes que carecen de capacidad jurídica, pero que gozan de capacidad tributaria, no estando claro si esa es la capacidad que se concluye que tiene y la segunda regula la forma en que dicha representación se acredita cuando se asume que el sujeto tiene capacidad jurídica y/o tributaria.

Si bien aciertan en parte al señalar que la obligación tributaria se transmite a alguien, yerra al entender que se transmite a una sucesión indivisa, con el problema adicional que confunde a esta con la sucesión indivisa a la que ciertas normas tributarias otorgan capacidad tributaria.

El problema es que no existe norma alguna que otorgue capacidad jurídica a las llamadas sucesiones indivisa, estas simplemente no la tienen, no son sujetos de derechos y obligaciones. Si lo que se esconde tras esos pronunciamientos es el reconocimiento de capacidad tributaria a esos entes, en la totalidad de casos, no existe norma alguna que disponga que los derechos y obligaciones del causante nacidas antes de su fallecimiento se transmiten a la llamada “sucesión indivisa” y mucho menos que producto de esa transmisión se otorgue a esta la capacidad tributaria para ser titular de ellas.

Toda las resoluciones parten del error de asumir que lo dispuesto en el artículo 871° del CCP implica otorgar a la llamada “sucesión indivisa” capacidad jurídica,

---

<sup>28</sup> Citan para el efecto el artículo 660° y 871° del Código Civil Peruano.

cuando la doctrina y legislación nacional son virtualmente unánimes en señalar que ello no es así.

Como ya se ha señalado, la capacidad tributaria, otorgada por ley en los tributos que así lo hacen en forma expresa, permite hacer centro de derechos y obligaciones de orden tributario a entes que carecen de capacidad jurídica pero solo respecto de hechos económicos u obligaciones nacidas luego de la muerte de causante, no de las anteriores, ya que para ellos las normas son bastante claras al señalar que estas se transmiten a sus herederos, sujetos que detentan capacidad jurídica.

Salvo en el caso del Impuesto a la Renta, Nuevo Régimen Único Simplificado, Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, ni una sola de las normas vinculadas a las deudas tributarias materia de cobranza en los procedimientos analizados por el TF, establecen que la sucesión indivisa es sujeto pasivo de los tributos cuyas cobranzas estaban en discusión, por lo que no existe fundamento para considerarlas siquiera como sujeto con capacidad tributaria.

En materia procesal, si lo que se ha pretendido es otorgar capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo, según el artículo 65° del CPCP, esa sucesión indivisa, como patrimonio autónomo, requiere necesariamente de dos o más sujetos para siquiera pensar en su existencia, además, en el supuesto que se pretendiera otorgar esa capacidad a las llamadas “sucesiones indivisas”, si se entiende que actúan como demandas, tendrían que dirigirse todas las notificaciones a la integridad de miembros de la sucesión, luego a haber sido claramente declarados e identificados y si actúan como demandantes no hay necesidad de exigir poder, sino, en todo caso, que se acredite ser integrante de la misma, esto es, haber sido declarado heredero y si no fuera posible identificar a uno o más de sus integrantes o se desconoce su domicilio tendría que haberseles notificado a todos los posibles herederos por edictos, según lo señalado en el artículo 435° del CPCP, bajo apercibimiento de nombrarse un curador procesal,

figura que como ya señaláramos no es reconocida en el procedimiento administrativo y de muy compleja implementación en el ámbito tributario.

### **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a la muerte del causante**

En la Resolución N° 16684-11-2013, en relación a una reclamación interpuesta contra una orden de pago emitida por Impuesto Predial del 2008 a nombre de una persona fallecida en el año 2009, el TF, además de otorgar capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo a la sucesión indivisa del causante y legitimidad para cuestionar los actos administrativos emitidos a nombre de este, señala que esta es ilegal, dado que no se puede imputar una deuda a una persona fallecida, sin tener en cuenta que la deuda nació antes de su fallecimiento y legítimamente era una deuda que si podía imputársele.

En un voto singular un vocal cita las normas de TOT contenida en el artículo 25° del CTP y simultáneamente las de RT a que se refiere el numeral 1 del artículo 17° del CTP y concluye que dado que la deuda nació antes del fallecimiento del causante era una deuda que le correspondía, no obstante, dado que este se emitió luego de su muerte, debió hacerse a nombre de los herederos o legatarios imputándosele responsabilidad solidaria, reproduciendo la confusión creada por el CTP al fijar normas distintas para el mismo supuesto.

En la Resolución N° 04888-10-2012, en cuanto a pagos a cuenta e Impuesto a la Renta, generados con anterioridad a la muerte del causante, citando los artículos 23° y 25° del CTP, el TF no solo otorga capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo a la sucesión indivisa del causante al señalar que califica como patrimonio autónomo y citar lo señalado en el artículo 65° del CPCP y legitimidad para cuestionar los actos administrativos emitidos a nombre de este, sino que le permite hacerlo cuando el procedimiento administrativo en que se discutía la legalidad de aquellas se encontraba en trámite, es decir, sin citarlas, aplica la institución de la sucesión procesal, sin respetar sus condicionamientos, peor aún, crea sus propias condiciones para que este se produzca e identifica a la

sucesión indivisa, a la que califica como patrimonio autónomo, con la sucesión indivisa que tendría capacidad tributaria, ya que la presenta con un número de RUC.

En el caso de la Resolución N° 21877-5-2011, citando el artículo 25° del CTP, el TF, en un procedimiento iniciado contra órdenes de pago emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, Contribución al Fondo Nacional de Vivienda, así como algunas sanciones por obligaciones nacidas antes del fallecimiento de causante, pese a otorgar erradamente capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo a la sucesión indivisa del causante y legitimidad para cuestionar los actos administrativos emitidos a nombre de este, acierta al citar normas vinculadas a la TOT, dado que al tratarse de deudas nacidas antes de su deceso resultaban aplicables.

En la Resolución N° 04838-1-2011, en donde se cuestionan órdenes de pago emitidas por Impuesto General a las Ventas y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por obligaciones nacidas antes que falleciera el causante, aun cuando estamos ante un caso donde se produce la TOT, por lo que la cita del artículo 25° del CTP resulta correcta y correcta la conclusión que dado que el causante falleció no podía ser sujeto de derechos y obligaciones, yerra al otorgar capacidad jurídica a la sucesión indivisa del causante y legitimidad para cuestionar los actos administrativos emitidos a nombre de este, confundiéndola con la sucesión indivisa que tiene capacidad tributaria, al presentarla con número de RUC, siendo bastante discutible señalar que los valores no podían ser emitidos a su nombre, por haber fallecido, lo que parecer ser una constante en las resoluciones emitidas por el TF.

En la Resolución N° 13661-1-2013<sup>29</sup>, por obligaciones relacionadas a Impuesto a la Renta, nacidas con anterioridad a la muerte del causante, el TF, sin hacer referencia alguna al artículo 25° del CTP, ni, claro está, al numeral 1 del artículo 17° de la misma norma, fija como criterio que la sucesión indivisa del causante es

---

<sup>29</sup> Vinculada a las Resoluciones N° 21431-1-2011 y 03293-1-2013.

la legitimada para cuestionar los valores emitidos y notificados a aquel, cuando aún estaba con vida, teniendo la posibilidad de reclamar aquellos y/o deducir la prescripción relacionada a las deudas contenidas en estos, sin que fuera necesario que se notificaran nuevamente. Lo que en principio implica una correcta aplicación de la institución de la TOT, pero comete el error de considerar que a quien se transmiten dichas obligaciones y, junto con ellas la legitimidad para cuestionarlas, es la sucesión indivisa del causante, otorgándole una capacidad que no tienen, sin precisar si esta es jurídica, tributaria o para ser parte material en un procedimiento administrativo.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con posterioridad a la muerte del causante**

En los pronunciamientos emitidos en las Resoluciones N° 08617-11-2011 y 15471-11-2013, se verifica que diversos actos administrativos reclamables en sede administrativa se emitieron a nombre de una sucesión indivisa, imputándole capacidad tributaria con respecto a obligaciones relacionadas al Impuesto Predial y Arbitrios Municipales nacidas luego de la muerte de causante.

Las resoluciones citan el artículo 25° del CTP, relacionado a la TOT, cuando esta norma no tiene relación alguna con la imputación de deudas nacidas luego de la muerte del causante y comete el error de considerar que una sucesión indivisa puede ser propietaria de predios.

La Resolución N° 15471-11-2013 cita adicionalmente el numeral 1 del artículo 17° del CTP, como si su aplicación fuese compatible con el artículo 25° de la misma norma y aplicable, en caso de herederos, a obligaciones nacidas luego de la muerte de su causante. Las sucesiones indivisas no tienen posibilidad alguna para ser propietarias de ningún bien, sencillamente porque no tienen capacidad jurídica y el hecho que algunos tributos le otorguen capacidad tributaria u otras normas le otorguen capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo, no significa en absoluto que puedan ser propietarios de algún bien, debido a que para ser titulares de ese derecho deben tener capacidad jurídica y aun cuando el

numeral 1 del artículo 17° del CTP pudiese ser aplicable en caso de herederos, jamás lo sería para obligaciones nacidas luego de la muerte del causante, sino a las anteriores, ya que las nacidas después, son obligaciones propias, nacidas en cabeza de los herederos, por lo que no hay deudas que requerían o podían ser trasladadas o por las que cabría responder.

En la Resolución N° 08617-11-2011, en una reclamación interpuesta contra una orden de pago emitida por Impuesto Predial del 2009, el Tribunal Fiscal, citando las normas vinculadas a la TOT, esto es el artículo 25° del CTP, así como el artículo 660° del CCP relacionado a la transmisión de derechos y obligaciones, señala que dado que el causante falleció en el año 2005, la sucesión indivisa que conforma se convirtió en contribuyente del citado impuesto, como si el referido ente calificase como tal para el referido impuesto.

Si bien acierta en señalar que la haber fallecido el causante en el año 2005 y ser la obligación pendiente de pago del año 2009, aquel ya no era contribuyente del referido tributo, comete un grave error al calificar a la sucesión indivisa como contribuyente, pese a que para efectos del citado impuesto no tiene capacidad tributaria, felizmente no le otorga capacidad jurídica señalando que la referida sucesión es propietaria del predio objeto de tributación.

Yerra también al citar normas relacionadas a la transmisión de obligaciones por causa de muerte, dado que ello no es aplicable para obligaciones nacidas luego de la muerte del causante, sino a las anteriores, ya que las nacidas después son obligaciones propias, nacidas en cabeza de los herederos, por lo que no hay deudas que requerían o podían ser transmitidas.

En la Resolución N° 14026-11-2010, por obligaciones relacionadas a tributos municipales, nacidas luego de la muerte del causante, si citarse norma alguna que lo sustente, se señala que la sucesión indivisa es la propietaria de un predio, asignándole claramente capacidad jurídica que no tiene.

Llama la atención que en la Resolución N° 01005-7-2010<sup>30</sup>, en una impugnación relacionada a tributos municipales, se cite, a diferencia de casi todas las demás emitidas en situaciones idénticas, el artículo 65° del CPCP, norma que otorga a las sucesiones indivisas la capacidad para ser parte material de un proceso judicial, tal vez dando a entender que la sucesión indivisa no tiene capacidad jurídica ni capacidad tributaria.

En la Resolución N° 17438-10-2013, en un procedimiento iniciado contra órdenes de pago emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, retenciones por Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría e Impuesto Extraordinario de Solidaridad, así como algunas sanciones por obligaciones nacidas luego del fallecimiento de causante, pese a otorgar capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo a la sucesión indivisa del causante y legitimidad para cuestionar los actos administrativos emitidos a nombre del causante, citando el numeral 1 del artículo 17° del CTP y el artículo 660° del CCP, correctamente revoca los actos administrativos emitidos por deudas que legalmente no le correspondían a aquel al haber nacido luego de su fallecimiento.

### **Persona natural como recurrente**

#### **▪ Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a la muerte del causante**

En la Resolución N° 04373-5-2010, en relación al cuestionamiento de una multa, impuesta a una persona cuando aún se encontraba con vida, por declarar cifras y/o datos falsos, citándose las normas vinculadas a la TOT, además del artículo 23° del CTP y 660° del CCP, se precisa que la hija del causante, fallecido un año y medio antes de interpuesta la reclamación, presenta esta en su representación, para luego agregar que la sucesión indivisa del causante es quien tiene capacidad para ser parte material del procedimiento administrativo y legitimidad para discutir la legalidad de la referida sanción, por lo que el requerimiento de admisibilidad de

---

<sup>30</sup> No es posible determinar si corresponde a deudas nacidas antes o después de la muerte del causante.

la reclamación, presentada por la hija, debió ser emitido y notificado al citado ente, cometiendo el error de señalar que se puede representar a un muerto, además de que considera erróneamente a una sucesión indivisa como ente con la citada capacidad y legitimidad, cuando esta corresponde exclusivamente a sus herederos, que pueden ser personas naturales o personas jurídicas.

En las Resoluciones N° 04535-9-2012, 05915-10-2012 y 06769-9-2012, en procedimientos donde se discutía la imputación de responsabilidad solidaria a los herederos de una persona fallecida, por deudas nacidas con anterioridad a su fallecimiento, el Tribunal Fiscal señala que, en efecto, los herederos son responsables solidarios, no dice con quién, pero como no se ha determinado deuda al causante, entonces no puede imputarse responsabilidad solidaria a estos. Cita el numeral 1 del artículo 17° del CTP.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con posterioridad a la muerte del causante**

En la Resolución N° 00479-11-2011, en una reclamación interpuesta contra una resolución de determinación emitida por Impuesto Predial, por deudas generadas luego de la muerte de una persona natural, el TF reputa de propiedad de la esposa, al haber estado casado con el fallecido, el 50% del inmueble y el otro 50% de la sucesión indivisa de la que también forma parte el cónyuge supérstite, como ente ideal, únicamente por que no se ha emitido la declaratoria de herederos, lo que determina que solo corresponde aplicar el beneficio de deducción de 50 UITs de la base imponible de Impuesto Predial, al 50% que es propiedad de la cónyuge supérstite. Cita para los efectos el artículo 660° del CCP.

Esto, que de por sí implica una postura muy diferente a la esgrimida en los pronunciamientos emitidos en los procedimientos no contenciosos tributarios ya citados, en donde, sin importar si la persona fallecida estaba casada, se señala que quien adquiere la propiedad o al menos la capacidad tributaria, es, en su integridad, la sucesión indivisa del causante, mantiene el error de considerar que

la sucesión indivisa tiene capacidad jurídica, ni, para el caso de impuestos municipales, capacidad tributaria.

A esto hay que agregar que, siguiendo el error del CTP, denomina responsable solidario al copropietario de un inmueble y por ende co-realizador de la misma hipótesis de incidencia que otro copropietario, cuando en realidad, son solidarios pasivos.

En las Resoluciones N° 04448-7-2010, 04880-7-2010, 05522-7-2010 y 16194-11-2010, el TF, en impugnaciones relacionadas a multas y/o tributos municipales, cuyas obligaciones nacieron después de la muerte del causante, sin citar, correctamente, normas vinculadas a la TOT, cita para los efectos el artículo 660° del CCP, señala que luego de la declaratoria de herederos, los herederos del causante se convierte en copropietarios de los bienes dejados por este, desde dicha declaratoria y por ende en contribuyentes de los tributos municipales en la proporción de su cuota hereditaria, contradiciendo lo hasta ahora señalado en virtualmente todas las resoluciones emitidas en procedimientos no contenciosos tributarios que se han analizado.

En la Resolución N° 20322-11-2011<sup>31</sup>, en una reclamación interpuesta por tributos municipales, se señala que luego de la muerte de una persona natural, la única heredera del causante es la nueva propietaria y contribuyente de los tributos materia de cobro, desde la muerte de aquel, excluyendo expresamente de esta relación a la sucesión indivisa del causante como sujeto de derechos y obligaciones, contraviniendo lo que múltiples resoluciones del propio Tribunal ya han señalado en las que indica expresamente que ese lugar es ocupado por la sucesión indivisa del causante.

#### ▪ Otros procedimientos

---

<sup>31</sup> No es posible determinar si corresponde a deudas nacidas antes o después de la muerte del causante.

En las Resoluciones N° 15841-8-2013 y 15955-4-2013, el TF, en procedimientos contenciosos tributarios relacionados a la determinación del Impuesto a la Renta de Segunda Categoría, concluye que cuando una persona natural fallece, en caso no exista declaratoria de herederos, el bien se reputa propiedad de la sucesión indivisa, en los términos del artículo 17° de la LIR y lo dispuesto en el la Primera Disposición Transitoria del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, transfiriéndose a los herederos el día en que se dicte la declaratoria o se inscriba el testamento, lo que resulta correcto, al existir, en la LIR, la sucesión indivisa como sujeto con capacidad tributaria, hasta la fecha de la declaratoria de herederos, a diferencia de múltiples resoluciones emitidas por tributos municipales, en donde se reconoce no solo capacidad tributaria, sino capacidad jurídica a la sucesión indivisa hasta el momento en que se dicte la declaratoria de herederos, pese que no existe norma alguna que le otorgue esas capacidades a dicho ente.

Es importante señalar que en este pronunciamiento el TF señala correctamente que la sucesión indivisa, como contribuyente del Impuesto a la Renta, deja de existir con la emisión de la declaratoria de herederos o se inscriba en Registros Públicos el testamento, criterio que no sigue en otros pronunciamientos.

En la Resolución N° 11701-3-2011, de observancia obligatoria, así como en las Resoluciones N° 18709-5-2011, 19159-9-2011, 18075-8-2011, 18076-8-2011, 18601-2-2011 y 18600-2-2011, recogiendo el criterio establecido en la primera de las citadas, señalan con relativa claridad que la figura del responsable tributario difiere claramente de la del heredero, que este último no puede calificar como tal hasta que fallezca el causante y que acepte la herencia, así como que no puede confundirse la figura del heredero con quien recibe bienes por anticipo de legitima, que califica como un simple donatario.

#### **4.1.2.3. PROCEDIMIENTOS DE QUEJA**

El primer párrafo del artículo 114° del CTP señala que:

La cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del Ejecutor Coactivo, quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los Auxiliares Coactivos y agrega que el procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT se regirá por las normas contenidas en el presente Código Tributario, regulando en los artículos siguientes, las reglas para su tramitación.

Por su parte el artículo 24° de la LPEC, señala que las normas contenidas en el Capítulo III se aplicarán exclusivamente al procedimiento correspondiente a obligaciones tributarias a cargo de los Gobiernos Locales, regulando en los artículos siguientes, las reglas para su tramitación.

Por su parte el artículo 155° del CTP, señala:

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

La queja es resuelta por:

a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.

A través del citado procedimiento, el cual se inicia directamente ante el TF, dicha institución se pronuncia sobre cuestionamientos contras una multiplicidad de actuaciones de las distintas Administraciones Tributarias, particularmente las que se realizan en el curso de un procedimiento de cobranza coactiva, dado que no existe vía alterna para cuestionarlas.

En cuanto al tema que nos ocupa, entre el 2010 y 2013 el Tribunal ha emitido una serie de pronunciamientos en procedimientos de queja donde se cuestionan procedimientos de cobranza coactiva que pasaremos a analizar.

## **Sucesiones indivisas como quejosos**

En una multiplicidad de resoluciones, el TF parece haber otorgado capacidad jurídica a las denominadas “sucesiones indivisas” al entender que luego del fallecimiento de una persona natural surge como sujeto de derechos y obligaciones, al que se le transmiten, sin excepciones, la totalidad del patrimonio de causante<sup>32</sup>, incluyendo las obligaciones tributarias, desconociendo que las citadas normas, al igual que el artículo 25° del CTP, señalan que se transmite a sus sucesores, es decir, sus herederos, quienes son personas naturales o jurídicas.

En función a ello, otorga legitimidad a dicho ente para cuestionar las acciones de cobranza dirigidas contra quien fue el causante que las generó, señalando en muchas de ellas que según los artículos 22° y/o 23° del CTP, su representación recae en los integrantes de este, sin percatarse que la primera de las normas regula en quienes recae la representación de entes que carecen de capacidad jurídica, pero que gozan de capacidad tributaria, no estando claro si esa es la capacidad que se concluye que tiene y la segunda regula la forma en que dicha representación se acredita cuando se asume que el sujeto tiene capacidad jurídica y/o tributaria.

Si bien aciertan en parte al señalar que la obligación tributaria se transmite a alguien, yerra al entender que se transmite a una sucesión indivisa, con el problema adicional que confunde a esta con la sucesión indivisa a la que ciertas normas tributarias otorgan capacidad tributaria.

El problema es que no existe norma alguna que otorgue capacidad jurídica a las llamadas sucesiones indivisa, estas simplemente no la tienen, no son sujetos de derechos y obligaciones. Si lo que se esconde tras esos pronunciamientos es el reconocimiento de capacidad tributaria a esos entes, en la totalidad de casos, no existe norma alguna que disponga que los derechos y obligaciones del causante nacidas antes de su fallecimiento se transmiten a la llamada “sucesión indivisa” y

---

<sup>32</sup> Citan para el efecto el artículo 660° y 871° del Código Civil Peruano.

mucho menos que producto de esa transmisión se otorgue a esta la capacidad tributaria para ser titular de ellas.

Toda las resoluciones parten del error de asumir que lo dispuesto en el artículo 871° del CCP implica otorgar a la llamada “sucesión indivisa” capacidad jurídica, cuando la doctrina y legislación nacional son virtualmente unánimes en señalar que ello no es así.

Por otro lado, en nuestro ordenamiento jurídico, como ya se ha señalado, la capacidad tributaria, otorgada por ley en los tributos que así lo hacen en forma expresa, permite hacer centro de derechos y obligaciones de orden tributario a entes que carecen de capacidad jurídica, pero solo respecto de hechos económicos u obligaciones nacidas luego de la muerte de causante, no de las anteriores, ya que para ellos las normas son bastante claras al señalar que estas se transmiten a sus herederos, sujetos que detentan capacidad jurídica.

En este punto cabe precisar que en los pronunciamientos del TF se aprecian fallos, en donde, sin hacer ninguna precisión, se asume que una sucesión indivisa es también sujeto de derecho y obligaciones tributarias nacidas con posterioridad al fallecimiento de causante, otorgándole el mismo tratamiento que se otorga a las deudas tributarias nacidas antes del fallecimiento del causante, sujetas a lo dispuesto en el artículo 25° del CTP.

Una vez más, pareciera que se le otorga una capacidad jurídica que no tiene, peor aún, lo hace contra expresas normas tributarias. Salvo en el caso del Impuesto a la Renta, Nuevo Régimen Único Simplificado, Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (Resoluciones N° 01219-Q-2013 y 01306-Q-2013), ni una sola de las normas vinculadas a las deudas tributarias materia de cobranza en los procedimientos analizados por el TF, materia de presente investigación, establecen que la sucesión indivisa es sujeto pasivo de los tributos cuyas cobranzas estaban en discusión, por lo que no existe fundamento para considerarlas siquiera como sujeto con capacidad tributaria.

En materia procesal, si lo que se ha pretendido es otorgar capacidad para ser parte material de un procedimiento administrativo, según el artículo 65° del CPCP, esa sucesión indivisa, como patrimonio autónomo, requiere necesariamente de dos o más sujetos para siquiera pensar en su existencia, además, en el supuesto que se pretendiera otorgar esa capacidad a las llamadas “sucesiones indivisas”, si se entiende que actúan como demandas, tendrían que dirigirse todas las notificaciones a la integridad de miembros de la sucesión, luego a haber sido claramente declarados e identificados y si actúan como demandantes no hay necesidad de exigir poder, sino, en todo caso, que se acredite ser integrante de la misma, esto es, haber sido declarado heredero y si no fuera posible identificar a uno o más de sus integrantes o se desconoce su domicilio tendría que haberseles notificado a todos los posibles herederos por edictos, según lo señalado en el artículo 435° del CPCP, bajo apercibimiento de nombrarse un curador procesal, figura que como ya señaláramos no es reconocida en el procedimiento administrativo y de muy compleja implementación en el ámbito tributario.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a la muerte del causante**

En las Resoluciones N° 19610-7-2012, 10774-9-2013, 02259-Q-2013, 07884-9-2013, 01951-Q-2013 y 01777-9-2012, citando los artículo 22° y 25° del CTP y artículo 660° del CCP, así como las Resoluciones N° 19719-1-2012, 18554-3-2012, 0388-Q-2013, N° 05873-11-2011, 10315-7-2011, 07191-3-2011, 05812-11-2012, 0553-11-2012, 16939-7-2012, 15849-10-2012, 18391-2-2012, 16704-10-2011, 16390-1-2012, 0552-11-2012, 05164-8-2013, 08157-7-2013, 0971-11-2013 y 0544-2-2013, citándose el artículo 25° del CTP y artículo 660° del CCP, se puede apreciar claramente un criterio consistente. Si la deuda tributaria materia de un procedimiento de cobranza coactiva nació antes del fallecimiento del causante, sea que el valor correspondiente se hubiese emitido y notificado antes o después del fallecimiento del causante o incluso si la resolución coactiva de inicio del referido procedimiento se hubiera emitido y notificado antes de su fallecimiento, si este esta emitido a su nombre y el procedimiento continua en trámite, se concluye

que el procedimiento se sigue a persona distinta al obligado, citando para los efectos el inciso a) del numeral 16.1 del artículo 16° de la LPEC, concordado con el inciso b) del artículo 2°, así como el numeral 4 del artículo 119° del CTP, sin tomar en cuenta que en virtud a la transmisión de derechos y obligaciones que surgen con la muerte de una persona natural hacia sus herederos, estos asumen la posición del causante frente al Estado en el estado que estas se encontrasen. La Resolución N° 019610-7-2012 señala que la sucesión indivisa puede ser representada por el cónyuge supérstite.

Llama la atención que un número elevado de estas resoluciones, como las N° 10774-9-2013, 07884-9-2013, 01951-Q-2013, 02259-Q-2013, 18391-1-2012 y 0544-2-2013, hagan referencia, luego de dar por concluido el procedimiento coactivo, que la Administración debe tener en cuenta a futuro, los efectos que genera la TOT y/o la RT, como si fueran conceptos intercambiables en el caso del fallecimiento de una persona natural, cometiendo el error adicional de considerar que a quien se transmitiría y/o debería atribuirse la responsabilidad tributaria es a la sucesión indivisa del causante, otorgándole una capacidad jurídica y/o tributaria que no tiene.

Otras, como las Resoluciones N° 16939-7-2012, 19719-1-2012, 0553-11-2012, 0552-11-2012, 16390-1-2012, 1777-9-2012, 15849-10-2012, 05164-8-2013 y 08157-7-2013, solo hacen referencia a que debe tenerse en cuenta a futuro los efectos que produce la TOT, como si no tuvieran la menor idea que están frente a procedimientos donde está operando y que debieron ser aplicadas por el propio Tribunal.

Llama la atención que específicamente en los casos resueltos con las Resoluciones N° 02259-Q-2013, 0971-11-2013 y 16390-1-2012, aun cuando los valores y resoluciones coactivas que dieron inicio a los procedimientos de cobranza coactiva respectivos se emitieron y notificaron a nombre del causante, antes que falleciera, es decir, sin tener vicio de ningún tipo, se procedió a

considerar que el procedimiento coactivo se seguía contra persona distinta al obligado, sin tener en cuenta la sucesión procesal.

En la Resolución N° 05812-11-2012, el Tribunal fue más enfático al señalar que ante la muerte de una persona natural, con la finalidad de seguir el procedimiento de cobranza de las deudas tributarias que este dejó pendientes de pago al momento de su fallecimiento, debió emitirse una resolución de determinación atribuyéndole a la sucesión indivisa responsabilidad solidaria, una vez más, no solo confundiendo las instituciones de TOT y la RT y cometiendo el error de atribuirse algún tipo de capacidad a la sucesión indivisa, sino que contradiciendo lo que ha sostenido en muchas otras resoluciones, que señalan que producida la muerte deben analizarse los efectos de la TOT.

En el caso de deudas tributarias por tributos administrados por SUNAT, nacidas con anterioridad a la muerte del causante, en las Resoluciones N° 20257-8-2012, 20331-4-2012, 11477-10-2013, 07987-11-2013, 05745-1-2013, 05434-3-2013, 01240-Q-2013, 05437-11-2011, 01317-Q-2013, 09145-7-2010, 02869-3-2010, 01853-3-2010, 02137-Q-2013, 06867-4-2012, 10922-1-2012, 19872-11-2012, 0971-11-2013, 09346-1-2013, 01210-Q-2013, 01054-Q-2013 y 0872-7-2013, el TF, además de darle capacidad jurídica y/o tributaria a la sucesión indivisa, señala que los valores y/o resoluciones coactivas que dieron inicio a los procedimientos coactivos respectivos, notificados antes del deceso del causante, no son válidos al ser ilegal el inicio de un procedimiento coactivo contra persona distinta al obligado, pese a que en realidad los procedimientos sobre los que se pronunciaron dichas resoluciones empezaron cuando el causante estaba con vida y continuaron luego de su deceso,.

Se aprecia además que muchas de ellas (Resoluciones N° 20257-8-2012, 07987-11-2013, 02869-3-2010 y 06867-4-2012), citándose el artículo 25° del CTP y artículo 660° del CCP, señalan que a efecto de las posteriores acciones de cobranza se tengan en cuenta los criterios de TOT pese que tuvo que tenerla en cuenta la propia resolución y mantener los procedimientos en trámite en aplicación

de la sucesión procesal y en otras (Resoluciones N° 05745-1-2013, 05434-3-2013, 01240-Q-2013, 02137-Q-2013, 01210-Q-2013 y 01054-Q-2013), citándose los artículos 22° y 25° del CTP y artículo 660° del CCP, señalan que a efecto de las posteriores acciones de cobranza se tengan en cuenta los criterios de TOT y la RT, una vez, como si fueran instituciones que fueran simultáneamente aplicables.

Llama particularmente la atención lo señalado en la Resolución N° 05745-1-2013, en la que, pese a que se señala que el causante tenía un solo heredero, aun así, nace la sucesión indivisa como sujeto de derechos y obligaciones, lo que aun en base al criterio del TF de que esta nace con la muerte del causante y subsiste hasta la división y partición de la masa hereditaria eso no tendría sentido ya que al haber un solo heredero este no se dividirá ni partirá nunca.

En la Resolución N° 10141-A-2013, en relación a tributos administrados por SUNAT, por deudas nacidas antes del fallecimiento del causante, aun cuando el procedimiento de cobranza coactiva se sigue tramitando luego de la muerte del causante, si las actuaciones llevadas a cabo se produjeron y notificaron antes de su deceso, señala que este no debe darse por concluido y si bien no señala expresamente que debe seguirse contra la sucesión indivisa del causante, aplicando la sucesión procesal, es lo que finalmente concluye.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con posterioridad a la muerte del causante**

En relación a la cobranza coactiva de deudas nacidas luego de la muerte del causante, procedimientos seguidos a nombre del causante, donde la transmisión y responsabilidad tributaria son instituciones inaplicables, la Resolución N° 13962-1-2011, señala, por un lado, que ante el fallecimiento de una persona natural, si bien surge la sucesión indivisa con capacidad jurídica, eso no ocurre en forma inmediata si el causante estaba casado, ya que asume que antes de establecerse la extensión del patrimonio que será objeto de transmisión, debe procederse a liquidar la sociedad de gananciales y asumir que la mitad de este pertenece al cónyuge supérstite, quien toma la posición de copropietario con la llamada

“sucesión indivisa”, la cual también integra. Asimismo, citando erradamente el artículo 25º del CTP, señala que dado que el procedimiento de cobranza coactiva iniciado contra la sucesión indivisa, calificándola como sujeto con capacidad jurídica o al menos tributaria, se ha iniciado contra ella, este se encuentra arreglado a ley.

En el caso de las Resoluciones N° 0154-4-2012, 07141-7-2012, 16072-11-2011, 12423-2-2012<sup>33</sup>, 19087-10-2011<sup>34</sup>, 20697-3-2012, 21081-1-2012<sup>35</sup>, 08948-9-2013<sup>36</sup>, 16452-10-2012, 16488-3-2012, 22163-1-2012<sup>37</sup>, 14850-4-2011, 10653-11-2010 y 17218-2-2011<sup>38</sup>, también en relación con deudas nacidas con posterioridad a la muerte del causante y en procedimientos de cobranza coactiva seguidos a nombre del causante, se cita erradamente una vez más el artículo 25º del CTP y en las Resoluciones N° 02967-1-2013, 05492-8-2012 y 11562-8-2011<sup>39</sup>, sin citarlo, se dan por concluidos los procedimientos de cobranza coactiva por seguirse contra persona distinta al obligado, que asumen es la sucesión indivisa, otorgándole capacidad jurídica o al menos tributaria, capacidades que en ninguno de los casos resueltos tienen ya que todas tratan de deudas tributarias municipales, precisando que los miembros de dichos entes pueden representarlos, incluso en el caso de la Resolución N° 06830-9-2013 se precisa que un nieto del causante puede representar al referido ente y en la Resolución N° 01192-Q-2013 que la esposa del causante también puede hacerlo.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con anterioridad y posterioridad a la muerte del causante**

---

<sup>33</sup> En este caso se cita además el artículo 22º del CTP.

<sup>34</sup> En este caso se cita además el artículo 22º del CTP.

<sup>35</sup> En este caso se cita además el artículo 22º del CTP.

<sup>36</sup> En este caso se cita el artículo 22º del CTP, además de señalarse que en el futuro se deberá verificar la exigibilidad de la deuda y los criterios de transmisión de la obligación tributaria y/o atribución de responsabilidad solidaria.

<sup>37</sup> Se señala que en el futuro se deberá verificar la exigibilidad de la deuda y los criterios de transmisión de la obligación tributaria y/o atribución de responsabilidad solidaria.

<sup>38</sup> En este caso, el TF, además, da trámite de reclamación al extremo en que se cuestiona una resolución de determinación emitida a nombre del causante, como si la legitimidad se hubiera transmitido a ella y no a los herederos.

<sup>39</sup> En este caso se cita además el artículo 22º del CTP.

En el caso de procedimientos coactivos seguidos por tributos municipales cuyas obligaciones nacieron antes y después de la muerte del causante, como los resueltos con Resoluciones N° 07185-1-2010, 06178-2-2013 y 0388-Q-2013, se sigue la misma línea, asumir que en todos los casos existe TOT, citándose el artículo 25° del CTP, en el caso de las Resoluciones N° 01845-Q-2013, 0499-Q-2013 y 08810-1-2010, citándose además el artículo 22° del CTP, concluyéndose que a quien se trasmite es a una sucesión indivisa, que esta puede ser representada por quienes considera sus integrantes y que los procedimientos coactivos deben concluirse dado que se sigue contra un sujeto distinto al obligado al haberse iniciado contra quien era el causante. Lo mismo sucede en el caso de tributos administrados por SUNAT, como en el caso de la Resolución N° 01219-Q-2013.

Una vez más, es importante recalcar que en el caso de las deudas nacidas con anterioridad al fallecimiento del causante estas son transmitidas, junto con su patrimonio, a sus herederos, personas naturales o jurídicas, sin que de por medio exista un ente con algún tipo de capacidad y que subsista hasta que se produzca la división y partición de la masa hereditaria. En el caso de deudas nacidas con posterioridad al fallecimiento del causante, no solo no existe la posibilidad de hablar de transmisión de obligaciones tributarias, sino que no existe, para el caso de los tributos analizados en los citados procedimientos, norma alguna que le haya otorgado capacidad jurídica ni tributaria a la denominada sucesión indivisa para ser titular de derechos y obligaciones.

En el caso de las Resoluciones N° 01845-Q-2013 y 0499-Q-2013 se señala además que a efecto de las posteriores acciones de cobranza se tengan en cuenta los criterios de TOT y la responsabilidad solidaria, una vez, como si fueran instituciones que fueran simultáneamente aplicables.

### **Personas naturales como quejosos**

- **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con anterioridad a la muerte del causante**

En procedimientos administrativos seguidos por deudas tributarias originadas por tributos municipales, nacidas antes del fallecimiento del causante, como las resueltas con las Resoluciones N° 07163-4-2011, 21810-4-2012, 02685-4-2010, 2894-7-2012, 17021-2-2011 y 02263-Q-2013, pese a que aparentemente se otorga legitimidad para cuestionar los valores y/o acciones de cobranza de las referidas deudas a los herederos del causante, lo que ya marca una diferencia en todas aquellas en las que otorga legitimidad a la sucesión indivisa, citándose para los efectos el artículo 25° del CTP, en la Resolución N° 07163-4-2011, citándose además el artículo 22° de la citada norma y el artículo 660° del CCP, se señala que estos lo hacen en representación de la sucesión indivisa del causante, otorgándole algún tipo de capacidad a este ente, pese a que como ya hemos señalado, no la tiene.

Por otro lado, y siguiendo el criterio ya fijado en otras resoluciones señalan que aun cuando los valores y/o resoluciones coactivas que iniciaron los procedimientos de cobranza coactiva hubieran sido notificados antes del deceso del causante, si los procedimientos coactivos se mantienen en trámite deben concluir al seguirse contra una persona distinta al obligado.

Llaman la atención las Resoluciones N° 09534-5-2013, 11040-5-2013, 19784-3-2011 y 19787-3-2011, en donde citándose el artículo 25° del CTP, se señala claramente que la muerte del deudor tributario no altera la viabilidad ni legalidad de un procedimiento de cobranza coactiva, dado que las actuaciones que le dieron inicio se realizaron cuando aún estaba con vida, otorgándole legitimidad para participar, cuestionando dicho procedimientos, a los herederos del causante, sin necesidad de crear a algún ente sin capacidad jurídica al que se le trasmite los derechos y obligaciones del causante.

En la Resolución N° 04378-5-2010, que se pronuncia sobre una queja presentada por una persona natural, por deudas tributarias nacidas antes que falleciera el causante y originadas en tributos administrados por un gobierno local, citándose el artículo 25° del CTP, se señala que dado que al fallecimiento del causante esta

formaba parte de una sociedad de gananciales, antes de transmitir su patrimonio a la sucesión indivisa, debe liquidarse la sociedad de gananciales, correspondiéndole a la esposa el 50% y el otro 50% a la sucesión indivisa de la que también forma parte el conyugue supérstite, precisándose, a diferencia de muchas otras resoluciones que es la esposa la legitimada a cuestionar las acciones de cobranza dirigidas contra la sociedad conyugal de la que formaba parte, no obstante, señala que dado que los valores se dirigieron contra esta, la que se disolvió con la muerte del esposo, debe concluir el procedimiento coactivo seguido contra ella, por corresponder a una persona distinta al obligado.

Pero lo que más llama la atención es el voto singular de un vocal, en el que señala que, dado que la sociedad conyugal no es sujeto de tributo municipal alguno, no tenía la calidad de obligado, por lo que debía entenderse que las deudas se cobraban a cada uno en forma independiente y dado que no podía iniciarse un procedimiento coactivo por ambos, sin decir en qué basaba esa afirmación, este devenía en indebido, más aún cuando este se inició cuando uno de ellos estaba muerto.

En las Resoluciones N° 01204-Q-2013 y 0287-Q-2013, analizando procedimientos de cobranza coactiva iniciados originalmente contra diversos contribuyentes, señala que al haber fallecido estos, si bien las obligaciones tributarias pendientes de pago, nacidas cuando estos se encontraban con vida, vinculadas a tributos municipales, se transmitía a sus herederos<sup>40</sup>, citando el artículo 25° del CTP, la Administración tenía que haber emitido una resolución de determinación imputando a estos la calidad de responsables solidarios, según lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 17° del CTP, confundiendo una vez más estas instituciones.

En la Resolución N° 02460-A-2012<sup>41</sup>, emitida por la Sala de Aduanas, se señala que luego de la muerte, las deudas del causante, nacidas antes de su fallecimiento, se transmiten a la sucesión indivisa, otorgándole capacidad jurídica

---

<sup>40</sup> Es importante recalcar que no señala que debe transmitirse a alguna sucesión indivisa.

<sup>41</sup> No es posible determinar si corresponde a deudas nacidas antes o después de la muerte del causante.

y/o tributaria. Al menos acertó al señalar que la muerte produce la transmisión de obligaciones tributarias y no un supuesto de responsabilidad tributaria, aun cuando cita tanto el artículo 17º como el artículo 25º del CTP, por lo que dispone la conclusión del procedimiento coactivo, seguido al causante, luego de su fallecimiento.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con posterioridad a la muerte del causante**

En las Resoluciones N° 07045-9-2011, N° 0666-4-2010, 14613-5-2010 y 10263-1-2010, analizando procedimientos coactivos seguidos por un gobierno local contra el heredero de un contribuyente, por deudas tributarias nacidas después de la muerte de este, el TF, citando erróneamente el artículo 25º del CTP<sup>42</sup>, señala que deben concluirse los procedimientos coactivos por seguirse contra una persona distinta al obligado, al haber fallecido este, precisando que la obligada a pagar es la sucesión indivisa del causante, reconociendo a esta, una vez más, algún tipo de capacidad jurídica o al menos una capacidad tributaria que no tiene, cuando los procedimientos estaban debidamente iniciados a uno de los verdaderos contribuyentes, precisando en las dos últimas que las obligadas son las sucesiones indivisas del causante, reconociendo a esta, una vez más, capacidad jurídica o al menos una capacidad tributaria que no tiene, aun cuando los procedimientos no estaban debidamente ya que los verdaderos contribuyentes eran los herederos, citando para los efectos el artículo 22º del CTP.

La Resolución N° 05275-2-2012, analizando un procedimiento coactivo seguido por un gobierno local contra el heredero de un contribuyente, por deudas tributarias nacidas después de la muerte de aquel, el TF, citando erróneamente el artículo 25º del CTP<sup>43</sup>, señala que no deben concluirse los procedimientos

---

<sup>42</sup> No se produce ningún tipo de transmisión de la obligación tributaria ya que las obligaciones nacieron luego de la muerte del causante y por ende estas corresponden a los herederos como nuevos contribuyentes.

<sup>43</sup> No se produce ningún tipo de transmisión de la obligación tributaria ya que las obligaciones nacieron luego de la muerte del causante y por ende estas corresponden a los herederos como nuevos contribuyentes.

coactivos por seguirse contra una persona distinta al obligado, únicamente porque no se registran deudas a nombre de la sucesión indivisa, en estado de indivisión, dando a entender que la obligada a pagar podría ser la sucesión indivisa del causante, reconociendo a esta, una vez más, capacidad jurídica o al menos una capacidad tributaria que no tiene.

En la Resolución N° 03234-4-2013, analizando un procedimiento coactivo seguido por un gobierno local contra una sociedad conyugal, por deudas tributarias nacidas después de la muerte del esposo, el TF, citando erróneamente el artículo 25° del CTP<sup>44</sup>, señala que deben concluirse los procedimientos coactivos por seguirse contra una persona distinta al obligado, porque al morir el causante, la sociedad conyugal se extingue y las deudas pasan, 50% al cónyuge supérstite y el 50% a la sucesión indivisa, de la que también forma parte el conyuge supérstite, dando a entender que la obligada a pagar, en parte, es la sucesión indivisa del causante, reconociendo a esta, una vez más, capacidad jurídica o al menos una capacidad tributaria que no tiene.

▪ **Pronunciamientos relacionados a obligaciones tributarias nacidas con anterioridad y posterioridad a la muerte del causante**

En la Resolución N° 20711-5-2011, analizando un procedimiento coactivo seguido por un gobierno local contra un contribuyente, por deudas tributarias nacidas antes y después de su muerte, el TF, citando el artículo 25° del CTP, señala que deben concluirse los procedimientos coactivos por seguirse contra una persona distinta al obligado, al haber fallecido aquel, precisando que el hijo puede representar a su padre, pese a haber fallecido, al ser integrante de su sucesión indivisa, sin dejar claro a quien representa el hijo, si al padre o la sucesión indivisa.

Finalmente en la Resolución N° 04028-5-2012, analizando un procedimiento coactivo seguido por un gobierno local contra un contribuyente, por deudas

---

<sup>44</sup> No se produce ningún tipo de transmisión de la obligación tributaria ya que las obligaciones nacieron luego de la muerte del causante y por ende estas corresponden a los herederos como nuevos contribuyentes.

tributarias nacidas antes y después de su muerte, el TF, citando el artículo 25° del CT, por las deudas tributarias nacidas antes de su muerte, señala que deben concluirse los procedimientos coactivos dado que debieron iniciarse contra sus herederos, no a la sucesión indivisa del causante y por las deudas nacidas con posterioridad a su muerte, también deben concluirse dado que los contribuyentes de estas son los herederos del causante, no el causante, al habersele transmitido los bienes cuyo derecho de propiedad las generan, acertando en ambos casos quienes son los respectivos obligados.

## **4.2. PRUEBA DE HIPOTESIS**

### **4.2.1. HIPÓTESIS GENERAL**

El CTP y los pronunciamientos emitidos por el TF entre los años 2010 y 2013 que establecen que los herederos son responsables solidarios por las obligaciones tributarias de su causante no son consistentes con la institución jurídica que la fundamenta y se contraponen con las normas y pronunciamientos de la misma entidad en el mismo periodo que señalan que a aquel es un adquirente de la obligación tributaria, generando confusión en los operadores del derecho.

#### **4.2.1.1. HIPÓTESIS ESPECÍFICA 1**

El CTP regula en forma inconsistente el lugar que ocupa un heredero frente a cumplimiento de las obligaciones tributarias de su causante, no encontrando soporte en la institución jurídica que la fundamenta cuando señala que son responsables tributarios y contraponiéndose con las normas que señalan que a ellos se les transmite la obligación tributaria, generando confusión sobre su tratamiento.

Resulta claro que la doctrina diferencia claramente la responsabilidad tributaria, subsidiaria y/o solidaria, con la TOT, señalando en cuanto a esta última que la transmisión de obligaciones se produce hacia los herederos del causante, no a ninguna especie de ente sin capacidad jurídica.

No obstante, el CTP, confunde las instituciones del responsable tributario y sucesor, adquirente de la obligación tributaria, específicamente en el numeral 1 del artículo 17º, generando una serie de consecuencias de orden sustantivo y procedimental.

#### **4.2.1.2. HIPÓTESIS ESPECÍFICA 2**

Existen pronunciamientos inadecuados en los casos resueltos en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013 respecto al lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante, generando confusión en los operadores del derecho.

En función al claro desajuste normativo, el Tribunal Fiscal oscila entre considerar que ante la muerte de una persona natural se produce un supuesto de responsabilidad solidaria o de TOT, siendo claro que no entiende que existe contradicción entre ambas instituciones, generando una serie de criterios encontrados e inventando, en función a esa confusión, problemas adicionales, al no entender, aun cuando tenga claro que se produce un fenómeno sucesorio, los efectos de este fenómeno a nivel sustantivo como procesal.

Por otro lado, confunde también quienes son los sucesores del causante, señalando, en infinidad de casos que es la sucesión indivisa, cuando el artículo 25º del CTP señala que son los herederos, creyendo, al parecer, que son lo mismo y otorgándole a la sucesión indivisa que ninguna norma le ha dado.

El Tribunal Fiscal no entiende que sucede cuando una persona natural fallece, tanto con las obligaciones nacidas antes de la muerte, como con las nacidas después, otorgándoles a ambas el mismo tratamiento.

#### **4.3. PRESENTACION DE RESULTADOS**

### 4.3.1. Pronunciamientos del Tribunal Fiscal

Se han analizado 165 resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013, todas vinculadas a procedimientos relacionados con los temas materia de análisis.

1. En 112 de las resoluciones emitidas, es decir cerca del 68%, aun cuando el Tribunal Fiscal entiende que producida la muerte de una persona natural sus derechos y obligaciones de alguna manera se transmiten a alguien, considera que quien las adquiere es la sucesión indivisa del causante, cometiendo el error de considerar a esta como un sujeto con capacidad jurídica y/o tributaria en circunstancias en que no la tiene.

2. En 66 resoluciones, es decir cerca del 40%, cometen el error de considerar que se produce una transmisión de obligaciones y responsabilidad tributarias solidaria a la sucesión indivisa y en algunos casos a herederos, aun cuando las deudas materia de controversia son posteriores a la muerte del causante y por ende no han sido transmitidas a nadie, sino que corresponden a los herederos del causante, como nuevos contribuyentes.

3. En 23 resoluciones, es decir, cerca del 14%, hacen referencia, por deudas nacidas antes de la muerte del causante, a la TOT, junto con la RT o solo hacen referencia a la existencia de RT ante la muerte del causante.

4. En 8 resoluciones, es decir, cerca del 5%, señalan que los pagos efectuados a nombre del causante, luego que este falleció, deben imputarse/trasladarse a la sucesión indivisa formada luego de su fallecimiento, sin explicar qué significa eso. Solo una de las 165 resoluciones señala que los pagos efectuados a nombre del causante, luego que este falleció, deben imputarse/trasladarse a la heredera.

5. En 56 resoluciones, es decir, cerca del 34% se considera correctamente a una persona natural como recurrente.

#### **4.3.2. Encuestas a vocales del Tribunal Fiscal**

Según las encuestas a vocales del Tribunal Fiscal está bastante claro que, si bien todos tienen meridianamente claro que es la responsabilidad tributaria solidaria, no tienen claridad sobre en qué consiste la transmisión de obligaciones tributarias, ni quienes son a quienes estas pueden transmitirse.

En línea con ello, la mayoría de los vocales cree que ante la muerte de una persona natural que deja pendientes de pago algunas deudas tributarias y/o algunos derechos pendientes de ser ejercidos, la institución que regula sus consecuencias jurídicas es la responsabilidad tributaria, algunos de ellos, en forma conjunta con la TOT, como si se tratase de instituciones similares. Solo un vocal, que no representa más del 10% de la muestra, considero que la institución que resulta aplicable era la TOT.

Cuando se les hizo la pregunta sobre quiénes eran los sujetos llamados a asumir, sea por RT o TOT, las obligaciones del causante, solo uno acertó en que por transmisión el o los llamados a ocupar el lugar del causante eran los herederos, 4 de los que contestaron que la institución que regulaba los efectos que se producen a la muerte de una persona natural era la responsabilidad tributaria solidaria, señalaron que el o los responsables eran los herederos y la mayoría la denominada sucesión indivisa, lo mismo para aquellos que consideran que son aplicables ambas instituciones, solo una señaló que el llamado a asumir el pago de las deudas dejadas por el causante eran los herederos y la mayoría que era la denominada sucesión indivisa.

Con relación a los alcances y/o límites de los derechos u obligaciones de los que se debe hacer cargo de ellas, solo uno respondió que los herederos adquieren

derechos y obligaciones, exceptuando a las sanciones y, por las deudas, el límite se extiende a los bienes que reciban.

En cuanto a quienes consideran aplicable la responsabilidad tributaria solidaria señalaron que responden por deudas tributarias únicamente, excepto multas y lo hacen hasta el límite de los bienes que reciben, lo mismo que quienes consideran aplicables ambas instituciones.

Está claro que en la mayoría de los vocales hay una completa confusión entre las instituciones de la responsabilidad tributaria y la transmisión de obligaciones tributarias. No saben distinguir sus contornos, ni diferencian una de otra, tanto en sus alcances conceptuales, como en las reglas de su aplicación. Claro está, ello se ve alimentado, entre otras cosas, por las falencias normativas advertidas a lo largo del presente trabajo, por lo que además de una modificación legislativa, urge mejorar los niveles de capacitación a efectos de explicar la diferencia entre dichas instituciones.

## CAPITULO V: IMPACTOS

### 5.1. PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN LEGISLATIVA

La presente investigación plantea se realice una modificación legislativa, específicamente al numeral 1 del artículo 17° del CTP y se realicen precisiones a los artículos 20° y 25° de la misma norma, además de regular la institución de la sucesión a nivel procesal estableciendo reglas claras a efectos de garantizar los derechos de los herederos y no se vea perjudicado el crédito tributario.

Los parámetros que deberán tomarse en cuenta para que una propuesta aclare el confuso panorama exigirían:

- Excluir de la regulación de la responsabilidad tributaria a los herederos.
- Aclarar los alcances de las obligaciones tributarias que se transmiten a título universal.
- Establecer la aplicación supletoria del CCP en cuanto a los alcances de las obligaciones de los herederos y a sus relaciones internas y con los legatarios.
- Diferenciar la solidad pasiva y la responsabilidad tributaria solidaria.
- Regular como es que debe proceder la Administración Tributaria ante el fallecimiento del causante a nivel procedimental. Específicamente señalar como debe proceder los herederos al fallecimiento el causante y como debe proceder la Administración para no ver perjudicado su crédito tributario, en cuanto a cómo deben emitirse y notificarse los actos administrativos por deudas nacidas antes el fallecimiento del causante y el efecto procesal de la sucesión sea que se hayan identificado o no los herederos.

- Regular en forma adecuada la comunicación del fallecimiento de una persona natural, no solo para determinar si nace una sucesión indivisa como sujeto con capacidad tributaria, sino para identificar a los herederos y eventualmente a quienes se transmitirá la obligación tributaria<sup>45</sup>.

## 5.2. COSTOS DE IMPLEMENTACIÓN LEGISLATIVA

Indeterminado.

## 5.3. BENEFICIOS QUE APORTA LA PROPUESTA

- Reducir la conflictividad tributaria.
- Permitir a las partes ejercer adecuadamente sus derechos.
- Proteger tanto los derechos de los contribuyentes, sus herederos, como los derechos de la Administración sobre el crédito tributario, haciendo más justo, equilibrado, pero sobre todo predecible el sistema.

## CONCLUSIONES

1. El CTP y los pronunciamientos emitidos por el TF entre los años 2010 y 2013 que establecen que los herederos son responsables solidarios por las obligaciones tributarias de su causante no son consistentes con la institución jurídica que la fundamenta y se contraponen con las normas y pronunciamientos de la misma

---

<sup>45</sup> Resolución de Superintendencia N° 210-2004/SUNAT  
COMUNICACIÓN DE MODIFICACIONES AL RUC

El contribuyente y/o responsable o su representante legal deberá comunicar a la SUNAT, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles de producidos los siguientes hechos:

(...)

h) Cambio en tipo de contribuyente, sea por inicio de la sucesión por fallecimiento de la persona inscrita, por transformación en el modelo societario inicialmente adoptado por ejercer la opción prevista en el artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros (art. 24).

entidad en el mismo periodo que señalan que a aquel es un adquirente de la obligación tributaria, generando confusión en los operadores del derecho.

La institución de la RT tiene por objeto ofrecer una garantía al fisco para el pago de la deuda tributaria. Su naturaleza jurídica se arraiga en la fianza y surge luego que la obligación tributaria nacida en cabeza del contribuyente resulta exigible, no antes, así como después que se produce el presupuesto que determina la obligación de garantizar la deuda tributaria pendiente de pago.

La sucesión en materia tributaria opera ante la muerte de un contribuyente. No opera con la finalidad de garantizar el pago de alguna deuda tributaria y en el caso de los herederos estos nunca cumplen su obligación al lado del contribuyente, no solo porque su existencia presupone la extinción de aquel, sino porque nunca sujeta un patrimonio adicional al que tenía el contribuyente al cumplimiento de la obligación tributaria de aquel. Por la sucesión en materia tributaria se transmiten a título universal los derechos y obligaciones a los adquirentes, quienes toman el lugar del contribuyente en las relaciones en las que era titular como acreedor o deudor tributario.

2. El CTP regula en forma inconsistente el lugar que ocupa un heredero frente a cumplimiento de las obligaciones tributarias de su causante, no encontrando soporte en la institución jurídica que la fundamenta cuando señala que son responsables tributarios y contraponiéndose con las normas que señalan que a ellos se les transmite la obligación tributaria, generando confusión sobre su tratamiento.

El CTP confunde las instituciones del responsable tributario y sucesor, adquirente de la obligación tributaria, específicamente en el numeral 1 del artículo 17º del Código Tributario.

3. Existen pronunciamientos inadecuados en los casos resueltos en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013 respecto al lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante, generando confusión en los operadores del derecho.

En función al claro desajuste normativo, el Tribunal Fiscal oscila entre considerar que ante la muerte de una persona natural se produce un supuesto de responsabilidad solidaria o de TOT, siendo claro que no entiende que existe contradicción entre ambas instituciones, generando una serie de criterios encontrados e inventando, en función a esa confusión, problemas adicionales, al no entender, aun cuando tenga claro que se produce un fenómeno sucesorio, los efectos de este a nivel sustantivo como procesal.

El Tribunal Fiscal confunde también quienes son los sucesores del causante, señalando, en infinidad de casos que es la sucesión indivisa, cuando el artículo 25° del CTP señala que son los herederos, creyendo, al parecer, que son lo mismo, otorgándole a la sucesión indivisa una capacidad jurídica que no le ha sido otorgada. En ese sentido, la citada institución confunde lo que sucede cuando una persona natural fallece, tanto con las obligaciones nacidas antes de su muerte, como con las nacidas después, otorgándoles erradamente a ambas el mismo tratamiento.

## **RECOMENDACIONES**

1. Deben introducirse modificaciones al CTP individualizando y regulando en forma separada las instituciones del heredero y los responsables tributarios, específicamente al numeral 1 del artículo 17°, así como al artículo 20° de dicha norma.
2. Deben introducirse modificaciones al CTP diferenciando la institución de la responsabilidad tributaria, subsidiaria y/o solidaria, con la transmisión de la

obligación tributaria, precisándose en cuanto a esta última que la transmisión de obligaciones se produce hacia los herederos del causante, específicamente al artículo 25° de dicha norma.

Resulta fundamental que a este respecto se regule en el Código Tributario los efectos específicos que producen la muerte de un contribuyente, tanto a nivel sustantivo como procedimental.

3. Deben revisarse los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal unificando la jurisprudencia y eliminando las dualidades de criterio a través de la emisión de resoluciones de observancia obligatoria respecto al lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante, diferenciándolo de las situaciones en las que se incurre en supuestos de responsabilidad tributaria.

Dichos pronunciamientos también deberán unificarse eliminando dualidades de criterio a través de la emisión de resoluciones de observancia obligatoria diferenciando a los herederos como personas naturales de la denominada sucesión indivisa, ente al que el Tribunal Fiscal otorga una capacidad jurídica que no tiene.

## REFERENCIAS

1. CALVO, R. (2000). Derecho Tributario, Parte General. Madrid: Civitas.
2. GIULIANI, C. (2001). Derecho Financiero, Volumen I. Buenos Aires: Depalma.
3. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. (2001), Curso de Derecho Administrativo, Tomo II. Madrid: Civitas Ediciones S.L.
4. GALÁN, J. (2005). La Responsabilidad Tributaria. Navarra: Aranzadi.
5. GONZÁLEZ. D. (2003). La Figura del Responsable Tributario en el Derecho Español (tesis doctoral). Universitat de Valencia. España.

6. GONZÁLEZ, J. y GONZÁLEZ, F. (1997). Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Madrid: Civitas S.A.
7. HURTADO, J. (2005). La Nueva Regulación de las Situaciones Jurídicas de los Ciudadanos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega, Tomo I. Valladolid: Lex Nova.
8. MAZORRA, S. (1994). Los responsables tributarios. Madrid: Marcial Pons.
9. PÉREZ, F. (2000). Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Sevilla: Civitas.
10. ROMERO, L. (2014). Manual de derecho financiero y tributario: parte general. Castilla-La Mancha: Ediciones de la Universidad Castilla-La Mancha.
11. RUIBAL, L. (1997). La sucesión en derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa. Valladolid: Lex Nova.
12. MORENO, L. & VELASQUEZ, P. (2006, noviembre). Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Ponencia, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Recuperado de [http://www.ipdt.org/uploads/docs/11\\_IXJorIPDT\\_LMDLC-PEVLR.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/11_IXJorIPDT_LMDLC-PEVLR.pdf)
13. VELASQUEZ, P. (2019). Obligaciones tributarias nacidas antes y después del fallecimiento del titular de una empresa unipersonal en el Perú. Quipukamayoc, Vol. 27 (53). Recuperado de <https://doi.org/10.15381/quipu.v27i53.1598>.
14. Ministerio de Economía y Finanzas (22 de junio de 2013). Texto Único Ordenado del Código Tributario Peruano. [Decreto Supremo N° 133-2013-EF]. DO: Diario Oficial El Peruano.

15. Ministerio de Economía y Finanzas (08 de diciembre de 2014). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Peruana. [Decreto Supremo N° 179-2004-EF].DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ).
16. Ministerio de Economía y Finanzas (21 de setiembre de 1994). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta Peruana. [Decreto Supremo N° 122-94-EF].DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ).
17. Poder Ejecutivo (25 de julio de 1984). Código Civil Peruano. [Decreto Legislativo N° 295]. DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ).
18. Ministerio de Economía y Finanzas (15 de abril de 1999). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas Peruana. [Decreto Supremo N° 055-99-EF]. DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ).
19. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (22 de abril de 1993). Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil. [Resolución Ministerial N° 010-93-JUS].DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ).
20. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (25 de enero de 2019). Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General. [Decreto Supremo N° 004-2019-JUS].DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ).
21. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos (6 de diciembre de 2008). Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva. [Decreto Supremo N° 018-2008-JUS]. DO: Diario Oficial El Peruano. Recuperado de Sistema Peruano de Información Jurídica (SPIJ).



Transmisión 3 Vocales	Adquieren derechos y obligaciones, excepto multas Por deudas hasta límite de bienes que reciban
Responsabilidad 3 Vocales	Solo responden por deudas tributarias excepto multas Hasta límite de bienes que reciban
Transmisión y Responsabilidad 4 Vocales	Solo responden por deudas tributarias excepto multas Hasta límite de bienes que reciban

Solo uno de los diez entrevistados señalo correctamente que a la muerte de persona natural se transmiten derechos y obligaciones tributarias a herederos, como personales naturales y ellos responden por las deudas hasta límite de bienes que reciben, producto de la transmisión de las obligaciones tributarias, con lo que se valida la hipótesis que las normas del Código Tributario generan confusión en la jurisprudencia y que los vocales no tienen clara la diferencia entre ambas instituciones.

**ANEXO Nº 2****ABREVIATURAS UTILIZADAS EN LA PRESENTE TESIS**

<b>TF</b>	Tribunal Fiscal
<b>CTP</b>	Código Tributario Peruano
<b>RT</b>	Responsabilidad Tributaria
<b>TOT</b>	Transmisión de Obligaciones Tributarias
<b>LIR</b>	Ley del Impuesto a la Renta
<b>RLIR</b>	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
<b>LIGV</b>	Ley del Impuesto General a las Ventas
<b>RTFs</b>	Resoluciones del Tribunal Fiscal
<b>CCP</b>	Código Civil Peruano
<b>CPCP</b>	Código Procesal Civil Peruano
<b>LPEC</b>	Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva
<b>LPAG</b>	Ley del Procedimiento Administrativo General

ANEXO N° 2 - MATRIZ DE CONSISTENCIA

“Tratamiento inadecuado en el Código Tributario peruano de las figuras de la responsabilidad tributaria y la transmisión de la obligación tributaria frente al fallecimiento de personas naturales y sus consecuencias en los procedimientos tributarios resueltos en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013”

PROBLEMA GENERAL	OBJETIVO GENERAL	HIPOTESIS GENERAL			
<p>¿Son acordes a las instituciones jurídicas reguladas en el Código Tributario que les dan soporte los pronunciamientos del Tribunal Fiscal que resuelven controversias sobre las figuras de la responsabilidad tributaria y la transmisión de la obligación tributaria ante el fallecimiento de personas naturales en los procedimientos tributarios resueltos en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013?</p>	<p>Analizar el tratamiento de las figuras de la responsabilidad tributaria y la transmisión de la obligación tributaria en el Código Tributario ante el fallecimiento de personas naturales en los procedimientos tributarios resueltos en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013.</p>	<p>El Código Tributario y los pronunciamientos emitidos por el TF entre los años 2010 y 2013 que establecen que los herederos son responsables solidarios por las obligaciones tributarias de su causante no son consistentes con la institución jurídica que la fundamenta y se contraponen con las normas y pronunciamientos de la misma entidad en el mismo periodo que señalan que a aquel es un adquirente de la obligación tributaria, generando confusión en los operadores del derecho.</p>			
PROBLEMAS ESPECIFICOS	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	HIPÓTESIS ESPECÍFICAS	VARIABLES		TÉCNICAS RECOLECCIÓN DE DATOS
<p>¿Es adecuada la regulación en el Código Tributario de las figuras de la responsabilidad tributaria y la transmisión de la obligación tributaria ante el fallecimiento de personas naturales?</p>	<p>Analizar el tratamiento en el Código Tributario de las figuras de la responsabilidad tributaria y la transmisión de la obligación tributaria en el caso del fallecimiento de personas naturales a fin de establecer si su regulación es adecuada.</p>	<p>El Código Tributario regula en forma inconsistente el lugar que ocupa un heredero frente a cumplimiento de las obligaciones tributarias de su causante, no encontrando soporte en la institución jurídica que la fundamenta cuando señala que son responsables tributarios y contraponiéndose con las normas que señalan que a ellos se les transmite la obligación tributaria, generando confusión sobre su tratamiento.</p>	<p><b>VARIABLE INDEPENDIENTE “X”</b></p>	<p><b>INDICADORES</b></p>	<p>Análisis Documental</p> <p>Entrevista</p>
			<p>La doctrina jurídica que fundamenta las instituciones de la RT y la TOT en el caso de los herederos.</p>	<p>Tratamiento jurídico de la situación del heredero en la obligación tributaria X1</p>	
			<p><b>VARIABLE DEPENDIENTE “Y”</b></p>		
			<p>La regulación de las instituciones jurídicas de la RT y la TOT en el CTP en el caso de los herederos</p>		
<p>¿Es consistente el tratamiento otorgado en los pronunciamientos del Tribunal Fiscal a las figuras de la responsabilidad tributaria y la transmisión de la obligación tributaria ante el fallecimiento de personas naturales?</p>	<p>Analizar la consistencia del tratamiento en las resoluciones del Tribunal Fiscal de las figuras de la responsabilidad tributaria y la transmisión de la obligación tributaria ante el fallecimiento de personas naturales.</p>	<p>Existen pronunciamientos inadecuados en los casos resueltos en el Tribunal Fiscal entre los años 2010 y 2013 respecto al lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante, generando confusión en los operadores del derecho.</p>	<p><b>VARIABLE INDEPENDIENTE “X”</b></p>	<p><b>INDICADORES</b></p>	<p>Análisis Documental</p> <p>Entrevista</p>
			<p>Interpretación jurídica respecto del lugar que ocupa un heredero frente a las obligaciones tributarias de su causante contenida en pronunciamientos emitidos en los procedimientos tributarios tramitados en el TF entre los años 2010 y 2013.</p>	<p>Interpretaciones inadecuadas en Procedimiento Contencioso Tributario X1                      Interpretaciones inadecuadas en Procedimiento No Contencioso Tributario X2                      Interpretaciones inadecuadas en Procedimientos de Queja X3</p>	
			<p><b>VARIABLE DEPENDIENTE “Y”</b></p>		
			<p>Interpretaciones jurisprudenciales inadecuadas respecto del lugar que ocupa un heredero ante las figuras de la RT y la TOT.</p>		

