

La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva- en la Legislación Peruana.

Apuntes y Disquisiciones

Juan Maximiliano Aguayo López**

Resumen:

El presente artículo expone, de manera general, la naturaleza y características de algunas de las instituciones jurídicas fundamentales del Derecho Tributario, tales como la relación jurídico tributaria, la obligación tributaria principal y el pago, como modo de extinción de ésta (antes del inicio de los actos que puede desplegar el Estado para realizar la cobranza coactiva de los tributos); explicando –cuando corresponda– los aspectos normativos más importantes que regulan tales instituciones en el Perú.

Palabras clave:

Derecho Tributario en la legislación peruana – Parte General del Derecho Tributario – Relación jurídico tributaria – Obligación tributaria – Medios de extinción de la obligación tributaria – Pago de la obligación tributaria – Requisitos y características del pago de la obligación tributaria

Abstract:

This article presents in general terms the nature and characteristics of some of the key legal institutions of taxation such as tax legal relationship, the principal tax liability and payment as means to cease the obligation (before the actions that can display the State for tax debt collection) and also explaining the most important legal policy issues that such institutions have received in Peru.

Keywords:

Tax Law in Peruvian law – General Part of Tax Law – Tax legal relationship – Tax obligation – Extinguishing means tax liability – Payment of tax liability – Conditions and features of the payment of the tax liability

Sumario:

1. Introducción – 2. La relación jurídico tributaria – 3. La obligación tributaria – 4. Los medios de extinción de la obligación tributaria – 5. Reflexiones finales

* Bachiller en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Semi Senior en BDO Consultores Tributarios y Legales. Asistente de cátedra del Curso de Código Tributario en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Ex Asociado de Derecho & Sociedad.

** Sobre el contenido del presente artículo, el autor señala que toda opinión vertida en el mismo le es atribuible exclusivamente a título personal, y por tanto, no involucra -necesariamente- parecer alguno de las instituciones en las que participa.

1. Introducción

Si realizáramos una encuesta entre los tributaristas del medio preguntando sobre qué tópico de esta rama del Derecho, sería interesante escribir; indudablemente, más de uno señalaría algún aspecto vinculado al Derecho Tributario Internacional, a las normas de precios de transferencia o, incluso, a la aplicación de los principios contables en el ámbito tributario; todos ellos, temas justificadamente vigentes y necesarios de conocer y profundizar.

Sin embargo, –de seguro– ninguno recomendaría abordar algún tema de la parte general, como lo es el pago –medio de extinción de la obligación tributaria–. Tal vez, esto se deba a una infundada presunción de que estos temas están “ya superados”, en la medida que la doctrina se habría ocupado –supuestamente– de desenmarañar todas las dudas generadas por nuestra norma positiva, o bien, porque se consideran aspectos del Derecho Tributario tan elementales, que no se necesitan explicar.

No obstante, la realidad del estudio y análisis de los aspectos generales del Derecho Tributario en el Perú, se encuentra muy lejos de lo señalado. En efecto, los esfuerzos que se han hecho por analizar y difundir estas materias son casi inexistentes, lo que resulta sorprendente cuando se advierte que la extinción de la obligación tributaria es un aspecto con el que todos los tributaristas se topan día a día, aún si no se trata de operaciones internacionales, o el tributo a cancelar no es el Impuesto a la Renta.

Dicho esto, no cabe más que indicar que el presente artículo es solo un modesto intento por contribuir al estudio del fenómeno tributario en el Perú, aportando, principalmente en favor de los estudiantes de pre-grado universitarios, un esquema descriptivo (pero no por ello superficial) de la obligación tributaria y del pago –antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva–, como medio de extinción de ésta. Esto a fin de promover, de ser el caso, la discusión y la crítica sobre algunos enfoques técnico-doctrinales, y de aplicación normativa, vinculados.

2. La relación jurídico tributaria

Desde hace ya varias décadas, la doctrina se ha ocupado de desarrollar diversas teorías que permitan explicar jurídicamente, y conceptualizar de la mejor manera posible, el nacimiento e interacción de los diversos deberes, obligaciones y derechos que surgen entre los particulares y el Estado, con motivo del ejercicio del Poder Tributario; por medio del cual, principalmente, se procura el ingreso de los tributos.

No explicaremos cada una de las teorías desarrolladas¹. Para los efectos del presente artículo, bastará con indicar que, conforme a lo señalado por Pérez Royo, la aún dominante en doctrina², es aquella que sostiene “*que por imperio de las disposiciones normativas surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que constituyen el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria*”³.

De acuerdo con este enfoque teórico, la relación jurídico-tributaria, que es de naturaleza compleja, incluiría tanto a la obligación tributaria (también conocida como ‘obligación tributaria principal’) –entendida, de manera muy resumida, como “*la obligación establecida por Ley de entregar a un ente público, a título de tributo, una cantidad de dinero*”⁴– como a los demás deberes formales establecidos normativamente y vinculados al cumplimiento de dicha obligación (denominadas –de similar forma– como obligaciones tributarias accesorias)⁵.

En ese mismo sentido se ha referido Sotelo Castañeda, en doctrina nacional, al señalar que:

*“la relación jurídico tributaria, como tal, no compromete dentro del vínculo legal y obligacional una única prestación, sino más bien varios tipos o clases de prestaciones de contenido diverso. Así, al lado de la prestación sustancial fundamental o principal que es la del pago del tributo, pueden coexistir la de realizar adelantos o anticipos, la de pago de intereses moratorios causada por la demora en el pago, al igual que otras obligaciones formales como las de informar o de comunicar o declarar”*⁶.

1 Para una resumida, pero clara, descripción de cada teoría, léase: GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Volumen I, Décima Edición, Buenos Aires: La Ley, 2011, pp. 407 - 410.

2 Cfr. PEREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Vigésimo Segunda Edición, Navarra: Editorial Aranzadi, 2012, p. 144.

3 SOLER, Osvaldo H., *Derecho Tributario*, Segunda Edición - actualizada y ampliada, Buenos Aires: La Ley, 2005, p. 188.

4 FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Décimo Cuarta Edición, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas, 1992, p. 336.

5 En términos de ALTAMIRANO: “La relación jurídica tributaria alude a un conjunto amplio de obligaciones y deberes, de potestades y derechos de los contribuyentes y la Administración que se originan con el ejercicio de la competencia tributaria del Estado y se concretan al momento de aplicar los tributos. Esta relación es una mera referencia nominal que contiene a las instituciones de la obligación tributaria principal –que surge a partir de la configuración del hecho imponible– y las obligaciones tributarias accesorias –que se construyen a partir de una vasta gama de deberes a cargo fundamentalmente del contribuyente y que tienen por fin facilitar, concretar e instrumentar el nexo obligacional que todo tributo genera.” ALTAMIRANO, Alejandro C., *Derecho Tributario. Teoría General*, Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas, 2012, p. 351.

6 SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo, “Sujeción pasiva en la obligación tributaria” en *Derecho & Sociedad*, Revista editada por alumnos de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N° 17.

No obstante lo indicado, debemos señalar que un estudio más profundo del fenómeno tributario (que no es –precisamente– materia del presente artículo) nos llevaría a verificar que existen ciertas situaciones jurídicas, surgidas entre el Estado y los particulares, que podrían calificar como parte de dicho fenómeno, sin tener la categoría de obligaciones tributarias principales o accesorias, conforme a las definiciones clásicas, es decir, sin formar parte –propriadamente– de la relación jurídico tributaria⁷.

Con relación a la normativa peruana, se debe tener presente que –a diferencia de otras legislaciones, como la española por ejemplo– nuestro Código Tributario no parece haberse plegado a la teoría de la ‘relación jurídico-tributaria’⁸; conclusión a la que se arriba no solo porque en artículo alguno se hace mención a éstos términos, o a un concepto de ‘relación marco’ en cuyo interior se inserte la obligación tributaria y las obligaciones accesorias, sino, porque de la lectura de las primeras líneas de la Norma II del Título Preliminar⁹, pareciera que el legislador considera a las obligaciones principal y accesorias, independientes una de las otras.

3. La obligación tributaria

3.1 Naturaleza

De lo señalado hasta aquí, resulta que “*la obligación tributaria, esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo.*”¹⁰ En tanto que, en términos de Ferreiro Lapatza, “*el tributo es el contenido o, más exactamente, el objeto de la obligación, la prestación debida*”¹¹.

Ahora bien, la obligación tributaria, que es la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (el Estado), y que encuentra su fundamento en un mandato legal condicionado por la Constitución¹², es, como ha advertido gran parte de la doctrina nacional¹³ e internacional¹⁴, “una especie del género más amplio, que es la obligación, al que pertenece también la obligación del Derecho privado”¹⁵ con la que mantiene identidad estructural¹⁶. En consecuencia, y no obstante las particularidades que la obligación tributaria reviste, lo que debe quedar claro es que ésta comparte la misma estructura jurídica que la obligación del ámbito Civil.

Siendo esto así, conviene recordar que es el Derecho Civil la rama que, históricamente –y al igual que con otras categorías jurídicas–, se ha ocupado con mayor amplitud, tanto del desarrollo legislativo, como doctrinario, e incluso jurisprudencial, de tal institución jurídica. Por tal motivo, se ha señalado que una de las características fundamentales del Derecho Civil actual es la de contener los principios esenciales del ordenamiento positivo¹⁷. Bajo esta misma línea de pensamiento, en doctrina nacional, se ha resaltado que “*la matriz del Derecho Tributario es el Derecho Civil, más concretamente el Derecho de las Obligaciones*”¹⁸.

3.2 Características

No obstante la identidad estructural que mantienen las obligaciones del Derecho Civil y del Derecho Tributario, conviene detenernos, por un momento, en las particularidades que distinguen a la obligación tributaria y que le dan sus especiales contornos, elementos, y características,

- 7 Por solo nombrar un ejemplo, es el caso de las citaciones que realiza la Administración Tributaria para solicitar información a terceros.
- 8 Ni a ninguna otra teoría que permita explicar jurídicamente las relaciones que se forman entre el Estado y los particulares con motivo del ejercicio del poder tributario.
- 9 CÓDIGO TRIBUTARIO
“NORMA II
Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término jurídico tributo comprende (...)” (resaltado agregado).
- 10 GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Óp. Cit., p. 410.
- 11 FERREIRO LAPATZA, José Juan, Óp. Cit., p. 333.
- 12 Cfr. VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Santa Fé de Bogotá: Temis, 1996, p.295.
- 13 BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Tercera Edición. Lima: Editora Grijley, 2009, p. 431, HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. *Código Tributario comentado*. Quinta Edición. Lima: Jurista Editores, 2007, p. 147, ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. *Comentario al Libro Primero del Código Tributario en Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Segunda Edición. Lima: Instituto Pacífico, 2009, p. 111.
- 14 ALTAMIRANO, Alejandro C., Óp. Cit. p. 337, VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Séptima Edición, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001, p. 246., FERREIRO LAPATZA, José Juan, “La extinción de la obligación tributaria” en *La derrota del derecho y otros estudios comentados del profesor Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro Homenaje*, Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 110. (artículo originalmente publicado en la revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 37, 1968), ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p. 57, DÍEZ-PICAZO, Luis. “La extinción de la deuda tributaria”. *Ensayos Jurídicos (1953-2011)*. Tomo II. Navarra: Editorial Aranzadi, 2011, p. 1844.
- 15 FERREIRO LAPATZA, José Juan, Óp. Cit. p. 110.
- 16 Cfr. VILLEGAS, Héctor B., Óp. Cit. p. 246.
- 17 Cfr. DÍEZ-PICAZO, Luis. “El sentido histórico del Derecho Civil”. *Ensayos Jurídicos (1953-2011)*. Tomo I. Navarra: Editorial Aranzadi, 2011, pp. 29 – 67.
- 18 ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. *Comentario al artículo IX del Título Preliminar del Código Tributario en Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Segunda Edición. Lima: Instituto Pacífico, 2009, p. 79.

que deberemos tener presentes al analizar los medios de extinción de la mencionada obligación tributaria, en el presente caso, específicamente el pago, antes del inicio de la cobranza coactiva.

Para estos efectos, partiremos de la definición que recibe la obligación tributaria en la legislación nacional, institución que es conceptualizada en el artículo 1° del Código Tributario de la siguiente manera: "La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente." Como se aprecia, conforme a la legislación peruana, los rasgos esenciales de la obligación tributaria incluyen el ser una obligación de Derecho Público (1), establecida por ley (2), y que tiene como prestación –exigible de manera coactiva– la entrega del tributo (3).

Recogiendo –en esencia– los mismos elementos, Altamirano refiere que las características de la obligación tributaria son tres: se trata de una obligación *ex lege* (i), de derecho público (ii), y cuyo objeto consiste en una prestación de dar (iii)¹⁹. Seguidamente, analizaremos de forma breve cada uno de estos rasgos definidores²⁰.

3.2.1 Obligación *ex lege*

La primera particularidad de la obligación tributaria radica en que ésta tiene su origen en una norma jurídica y no en la voluntad de las partes²¹, como ocurre con la mayoría de obligaciones del Derecho Civil. Así, en doctrina, clásicamente se ha señalado que la obligación tributaria es *ex lege*, por tener su fuente en la ley; no obstante, como explicaremos a continuación, conforme a lo dispuesto en la Constitución Política, en el Perú se pueden establecer obligaciones tributarias mediante normas de rango inferior al legal, por este motivo, preferimos referirnos a que la misma tiene su fuente en una norma jurídica, y no en la ley²².

Sobre este particular, Ferreiro Lapatza refiere que, en Estados en los que la Constitución ha previsto el Principio de Legalidad Tributaria, la obligación tributaria será, necesariamente, *ex lege*²³. En nuestro país, el Tribunal Constitucional se ha encargado de aclarar que los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley, consagrados por el artículo 74° de la Constitución, son distintos²⁴. Ciertamente, "el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes. La reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias"²⁵.

Sin embargo, y según indicáramos líneas atrás, el Principio de Reserva de Ley contenido en el artículo 74° de nuestra Constitución Política, es en realidad una "reserva relativa"²⁶, pues, de acuerdo con el citado dispositivo, solo mediante una norma con rango de ley (ley o decreto legislativo) se pueden crear o modificar²⁷ impuestos, en tanto que los aranceles y las tasas se regulan mediante decreto supremo (norma infra legal).

Dicho esto, y sin ánimos de profundizar más al respecto, debemos tener presente las principales consecuencias que se derivan del hecho que la obligación tributaria tenga su fuente en una norma jurídica y no en la voluntad de las partes que forman la relación jurídica:

(i) No se requiere el consentimiento del sujeto pasivo de la relación jurídica (el contribuyente), para que la obligación tributaria nazca. Es suficiente con que se verifique la realización del hecho imponible en la realidad, y se subsuma este en la hipótesis de incidencia contenida en la norma jurídica, para que se produzca –automáticamente– el surgimiento de la obligación tributaria²⁸.

19 Cfr. ALTAMIRANO, Alejandro C., *Op. Cit.* pp. 338 - 339.

20 Coinciden en que la obligación tributaria mantiene los mismos caracteres: QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO. QUERALT, Juan Martín, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO, José M., LÓPEZ y CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Vigésima Tercera Edición, revisada y puesta al día, Madrid: Editorial Tecnos, 2012, p. 230, y FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, *Op. Cit.*, p. 337.

21 Según SOLER, en doctrina "prevalece la tesis dualista según la cual las obligaciones se originan en la voluntad de las personas o en la ley". SOLER, Osvaldo H., *Op. cit.* p. 198.

22 FERREIRO LAPATZA advierte también –en relación a la legislación española– de la flexibilización del rango con el que se crean los tributos, al señalar que la obligación tributaria nace de la voluntad de la ley, pero que ésta palabra (ley) debe ser entendida "en su más lato sentido". Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, *Op. Cit.*, p. 337.

23 Loc. Cit.

24 Revisese la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, Fundamentos 9 al 12.

25 LANDA ARROYO, César. "Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional", en *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Lima: Palestra Editores, 2006, p. 41.

26 El Tribunal Constitucional explica con cierto detalle esta calidad "relativa" de la reserva de ley, en los Fundamentos 4 al 13 de la Sentencia recaída en el expediente N° 2762-2002-AA/TC.

27 Si bien es cierto el artículo 74° de la Constitución Política refiere también la posibilidad de derogar o exonerar tributos; para efectos del presente trabajo, referido a los medios de extinción, estas opciones de ejercicio del poder tributario no son relevantes de analizar.

28 ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* pp.78 - 94.

(ii) El sujeto activo de la relación jurídica no tiene únicamente un derecho de crédito, tiene un deber jurídico consistente en exigir el cumplimiento de la prestación que la norma jurídica impone al sujeto pasivo²⁹. En ese sentido, el que la fuente de la obligación tributaria sea una norma jurídica, significa, también para el sujeto activo de dicha relación, limitar su facultad de decisión sobre el ejercicio y disposición de su crédito.

(iii) Los hechos cuya realización determinan el nacimiento de la obligación tributaria, así como la cuantía del tributo a pagar, la fecha de vencimiento y los efectos del incumplimiento, están sometidos al mandato de diversas normas jurídicas, y no al arbitrio de las partes conformantes de la relación jurídica. Ciertamente, sin importar cuál sea la voluntad del sujeto activo y del sujeto pasivo, luego de la dación de la norma jurídica correspondiente, y de la realización del hecho imponible, el objeto de la obligación tributaria, es decir, la prestación con la que se debe cumplir, no puede modificarse (al menos, no puede modificarla el deudor tributario y no debería modificarla el Estado).

3.2.2 Obligación de Derecho Público

A decir de Ferreiro Lapatza, la obligación tributaria es una obligación de Derecho Público *“en cuanto vínculo jurídico que une a un ente público acreedor, que actúa como tal ente público, con un particular, o con otro ente público deudor”*³⁰. A este respecto, debemos recordar que una relación de derecho público se diferencia de una de Derecho Privado, en que la primera –necesariamente– deberá contar con el Estado (o una entidad estatal) como parte, es decir, debe formar parte de dicha relación jurídica³¹.

Nótese, sin embargo, que una relación obligatoria cualquiera, en la que participe como parte una entidad estatal, no debería ser calificada como una obligación de Derecho Público si es que dicha entidad estatal interviniera como un particular, pues en ese caso solo le deberían resultar de aplicación las normas del derecho común³²; lo

que ocurriría, por ejemplo, si una Municipalidad arrienda un puesto de mercado que se encuentra bajo dominio privado de tal Municipio³³.

Caso distinto es aquel en el cual, al interior de una relación jurídica, el Estado actúa como Administración, es decir, “como titular de un poder soberano (poder de imperio) frente a los particulares”³⁴, en cuyo caso, dicha relación afectará el “interés público colectivo” y no el “interés privado individual”, como ocurre en el Derecho Privado³⁵. Tal aproximación teórica parece ser la misma que ha seguido la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, al señalar en la Norma II de su Título Preliminar, que la finalidad de ésta ley es *“establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la **protección del interés general**, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general”* (subrayado agregado).

Siguiendo ese orden de ideas, la obligación tributaria se configura como una obligación de Derecho Público, en la medida que el Estado, por mandato de una norma jurídica específica, actúa como parte activa (y como Administración), llevando a cabo el mandato de dicha norma –con el que se ejerce el poder tributario–, mediante el requerimiento a los particulares de la entrega de cierta parte de su riqueza (de conformidad con la capacidad contributiva de cada contribuyente) en virtud del Deber Constitucional de contribuir.

Esta particular situación trae aparejadas diversas consecuencias que afectarán, tanto a la obligación tributaria en sí misma, como a los medios que se han establecido para su cumplimiento, conforme explicaremos posteriormente.

(i) La primera consecuencia a considerar, por el mero hecho de que intervenga el Estado como acreedor de una deuda destinada al erario público, es que, careciendo el Estado, propiamente –y por sí mismo–, de capacidad para ejercer sus

29 JARACH sostenía que “cuando se trata de la relación cuyo objeto es la prestación del tributo, el acreedor no puede dejar de cobrar el impuesto que nace de la ley; únicamente debe adaptar su voluntad a lo que establece la ley y tiene una suerte de derecho – deber, en el sentido que lo que es su derecho creditorio es también su obligación de hacerlo valer a favor del Estado, que el organismo administrativo representa.” JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires: Editorial Cangallo, 1983, p. 370.

30 FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Óp. Cit., p. 338.

31 Cfr. GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, Tomo 8, Teoría General del Derecho Administrativo. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013, p. 103.

32 No obstante, se debe indicar que en el Perú algunas actividades en las que podría participar el Estado como un particular, son reguladas por normas especiales, tal como ocurriría si este actuara como Administración.

33 Esa fue precisamente la controversia que resolvió el Tribunal Fiscal mediante la Resolución de Observancia Obligatoria N° 5434-5-2002; en la cual se estableció que los cobros que realizaba la Municipalidad distrital de Santiago de Surco por el arrendamiento de unos puestos de mercado que se encontraban bajo el dominio privado de tal Municipio, no calificaban como tributos, y por tal motivo, para determinar la prescripción de la acción para su cobro correspondía la aplicación de las normas del derecho común (Código Civil) y no las del Derecho Tributario (Código Tributario).

34 ALESSI, Renato. *Instituciones de Derecho Administrativo*, Traducción de la 3a edición italiana, Tomo I, Barcelona: Editorial Bosch, 1970, p. 181.

35 Cfr. GORDILLO, Agustín. Óp. Cit. p. 103.

derechos o facultades (en la medida que se trata de una forma de organización política y no de un sujeto³⁶), requiere de la intervención de algún órgano especial que pueda administrar y exigir el cumplimiento de dicha obligación³⁷. Esto significa, como particularidad de la obligación tributaria, que la prestación nunca se satisface en 'cabeza' del acreedor. En efecto, tanto la determinación de la cuantía que se debe entregar (de ser el caso), la extinción de la obligación, o la exigencia de su cumplimiento, se entienden con un órgano administrador de los tributos y no con el propio acreedor de la relación obligacional³⁸.

(ii) Adicionalmente, se ha señalado que otra consecuencia vinculada a la naturaleza de "obligación de derecho público" está referida al otorgamiento de facultades exorbitantes en favor del acreedor³⁹, el mismo que, en aplicación de la autotutela, puede declarar y ejecutar sus propios actos, sin necesidad de acudir al Poder Judicial – como ocurriría en el Derecho privado–, a efectos de obtener la ejecución de la prestación debida. En materia tributaria, la cobranza coactiva⁴⁰ de los tributos es la principal, aunque no la única, forma en que se aprecian dichas facultades.

(iii) Finalmente, el tercer efecto a considerar, según lo advierte Altamirano, es que "*resulta intrascendente, para el Derecho Tributario, cualquier acuerdo, convención o pacto que hayan realizado los particulares en cuanto involucre sustancialmente o roce tangencialmente la obligación tributaria porque tal convención privada es irrelevante ante el fisco, a quien no se puede oponer lo acordado por las partes*"⁴¹. Dicho razonamiento parece seguir el artículo 26° del Código Tributario al estipular que los actos o convenios mediante los cuales el deudor tributario transmite su obligación

tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria.

3.2.3 Obligación de dar

Como hemos explicado, el objeto de la obligación tributaria es la satisfacción de la prestación debida, esto es, el tributo. Y si bien es cierto, las clásicas definiciones del tributo refieren que se trata de una prestación comúnmente (y no únicamente) en dinero⁴², como veremos en las páginas siguientes, en el Perú, la normativa reserva su cancelación – por regla general– mediante la entrega de dinero, sea como papel moneda, débito en cuenta, u otros, y solo permite de manera excepcional el pago en especie. "*Así el objeto de la obligación tributaria es el comportamiento del sujeto pasivo, es decir, el acto de entrega del dinero a las arcas públicas*"⁴³.

Siendo aún más preciso, la prestación de la obligación tributaria consiste en la entrega, de manera definitiva, de una parte de la riqueza que se posee⁴⁴, por lo general mediante la entrega de dinero. A este respecto, se debe considerar que, a diferencia de las obligaciones civiles, en las que la prestación puede ser un "dar", "hacer" o "no hacer", y aun siendo un dar, puede tratarse de bienes tangibles o intangibles, fungibles o no fungibles, futuros, o incluso ajenos; en la obligación tributaria, la entrega será de dinero, un bien jurídico⁴⁵ de caracteres muy particulares.

En efecto, como explicara Bonet Correa, el dinero es "*un bien de mediación, cuyas cualidades materiales e inmateriales son diferentes de las demás cosas*"⁴⁶, agregando que "*por su homogeneidad, es el bien al que pueden reducirse todos los demás bienes, cosas y servicios, es decir, todo lo que sea útil, o ser traducido en términos de valoración económica*"⁴⁷.

36 Siguiendo a GARRIDO FALLA, PALOMAR OLMEDA y LOSADA GONZALEZ, entendemos por "Estado", al tipo de organización política, actualmente de uso extendido y común en los pueblos civilizados, por medio de las cuales las comunidades humanas logran sus fines. Cfr. GARRIDO FALLA, Fernando, PALOMAR OLMEDA, Alberto y LOSADA GONZALEZ, Herminio. *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Parte General, Decimoquinta Edición, Madrid: Editorial Tecnos, 2010, p. 37.

37 En el Perú, según el tributo del que se trate podrá ser la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), las Municipalidades distritales u otros.

38 Si bien es cierto existen tributos que son cancelados directamente a quienes se benefician de ellos, como ocurre con el Aporte por Regulación, consideramos que en estos casos, el acreedor sigue siendo el Estado, y que es éste el que normativamente establece que será el mismo órgano que exige su pago el que se beneficie directamente de él, conforme a lo establecido por el segundo párrafo del artículo 79° de la Constitución Política.

39 Cfr. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Óp. Cit., p. 338.

40 MOREANO VALDIVIA explica que "el procedimiento de cobranza o ejecución coactiva es una manifestación particularmente importante de las potestades que -en atención al principio de autotutela administrativa- otorga nuestro ordenamiento a la administración pública, para ejecutar por sí misma sus decisiones sin necesidad de recurrir al auxilio de órganos jurisdiccionales." MOREANO VALDIVIA, Carlos. "Algunos alcances sobre la facultad coactiva de la administración tributaria" en *Revista de Economía y Derecho*, Volumen 11, N° 41, Lima: Sociedad de Economía y Derecho de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), 2014, p. 29.

41 ALTAMIRANO, Alejandro C., Óp. Cit. p. 338.

42 Así, por ejemplo, GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Óp. cit., p. 301.

43 ATALIBA, Geraldo. Óp. cit. p. 34.

44 Cfr. BRAVO CUCCI, Jorge. Óp. cit. p. 358.

45 Si bien es cierto, "por una parte, el dinero es la unidad de medida del valor patrimonial de las demás cosas y servicios, y, por lo tanto, de un contenido ideal y abstracto; por otra parte, el dinero se concreta materialmente bajo la forma de moneda, representativa de aquella unidad o poder patrimonial", es decir, como un bien. BONET CORREA, José. *Las deudas de dinero*, Madrid: Editorial Civitas, 1981, p. 224.

46 BONET CORREA, José. Óp. cit. p. 225.

47 Loc. Cit.

La principal consecuencia de que estemos ante una prestación de dar –de manera definitiva– una suma de dinero, ésta vinculada a los efectos que producen las constantes interacciones entre los diversos derechos de crédito que se generan entre el Estado y los particulares como consecuencia de las obligaciones tributarias que, reiterada y constantemente, se generaran durante la vida de cada contribuyente (sea persona natural o jurídica), pues, en la práctica, se realizarán diversos pagos, compensaciones, imputaciones, solicitudes de devolución y cobros, que podrán involucrar a más de una obligación tributaria.

4. Los medios de extinción de la obligación tributaria

Siguiendo a Valdés Costa, *“la extinción de las obligaciones es materia del derecho común. En derecho tributario las soluciones coinciden en general con las del derecho privado con algunos apartamientos”*⁴⁸. Naturalmente, se tratan de adaptar las soluciones del Derecho Civil al Derecho Tributario (tomando en cuenta la especial naturaleza de la obligación tributaria), aun cuando algunas de estas fórmulas no sean directamente aplicables⁴⁹, como luego veremos.

En el Perú, el artículo 27° del Código Tributario estipula los medios admitidos para extinguir la obligación tributaria, precisando que éstos únicamente serán: (1) el pago, (2) la compensación, (3) la condonación, (4) la consolidación, (5) el establecimiento de una deuda como (i) de cobranza dudosa o (ii) de recuperación onerosa⁵⁰ y (6) otros que puedan ser establecidos por leyes especiales.

De lo anotado fluye que *“el Derecho Común reconoce algunas formas de extinción de las obligaciones no admitidas por la tributación. Así pues, la obligación fiscal no se extingue por medio de la novación, transacción o mutuo disenso.”*⁵¹ Esto es así, pues, según lo indicamos con anterioridad, los caracteres definidores de la obligación tributaria determinan que no todos los medios de extinción admitidos en el Derecho Civil puedan aplicarse en el Derecho Tributario.

Efectivamente, no se podrá permitir la novación pues ésta implica –de manera muy básica– la extinción de una obligación por el nacimiento de otra, a voluntad de las partes; sin embargo, la obligación tributaria nace, únicamente, por el acaecimiento del hecho imponible (carácter ex lege). De otro lado, la transacción *“resulta simplemente inaplicable en lo inherente a la obligación tributaria, por cuanto esta es una obligación ex lege, que no admite alteraciones, modificaciones ni, menos aún, “concesiones” por parte de ningún órgano del Estado”*⁵²; asimismo, el mutuo disenso resultaría imposible si, como ocurre en este caso, el acreedor del derecho de cobro es el Estado, actuando como Administración –pues actúa en nombre del interés público– (carácter de derecho público) con lo cual no sólo tiene el derecho sino el deber de cobrar, y el deudor se encuentra obligado por una norma jurídica a cumplir con su prestación (carácter ex lege), razón por la cual, no pueden ‘decidir’ dejar de exigir y cumplir, respectivamente, dicha obligación.

En doctrina tributaria internacional, Altamirano ha clasificado los medios de extinción según si enriquecen o no al Estado, sujeto activo de la relación jurídica⁵³. En esa línea de pensamiento, y en relación a los medios admitidos por el Código Tributario, el pago y la compensación claramente se encontrarán en el primer grupo, en tanto que los demás (salvo por aquellos establecidos por leyes especiales, en los que, solo al saber en qué consisten, podría determinarse a qué grupo corresponderían) se encontrarán en el segundo grupo, en la medida que ninguno de tales medios significa ingreso de dinero alguno para el Estado.

A continuación desarrollaremos el pago como medio de extinción de la obligación tributaria permitido por nuestra legislación, comentando algunos aspectos vinculados a su realización antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva.

4.1 El pago

Desde el momento de su nacimiento, las obligaciones están destinadas a ser cumplidas. Esto es así, pues la razón de ser de ésta institución

48 VALDÉS COSTA, Ramón. Óp. cit., p. 361.

49 Cfr. SOLER, Osvaldo H., Óp. cit., p. 267.

50 El propio artículo 27° del Código Tributario señala:

“Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.

b) Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular”.

51 MUR VALDIVIA, Miguel. “Algunos aspectos relacionados con el pago tributario” en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 15, Lima: IPDT, 1989, p. 61.

52 MARTÍN, José María y RODRIGUEZ USÉ, Guillermo F., Óp. cit. p. 172.

53 Cfr. ALTAMIRANO, Alejandro C., Óp. cit., p. 425.

jurídica es –justamente– la de lograr la consecución de la prestación a cargo del deudor, en favor del acreedor de dicha relación.

Ahora bien, no obstante la acepción general y cotidiana del término “pago”, como la “entrega de un dinero o especie que se debe”⁵⁴, al igual que Osterling Parodi y Castillo Freyre, consideramos que, para efectos jurídicos, debemos entender (y utilizar) la palabra “pago”, “como el cumplimiento de cualquier obligación de dar, de hacer o de no hacer”⁵⁵. En ese sentido, Moisset de Espanés refiere que “el pago, antes de ser un modo extintivo, es por sobre todas las cosas el cumplimiento de una obligación”⁵⁶.

Como es de verse, el pago es la forma natural de extinguir una obligación, pues, precisamente, consiste en cumplir con la prestación debida⁵⁷, postura prácticamente unánime en doctrina, tanto civil, como tributaria⁵⁸.

4.1.1 Naturaleza Jurídica

“Uno de los temas que despierta las mayores controversias en cuanto al pago, es el referido a su naturaleza jurídica”⁵⁹, aspecto que ha sido largamente analizado y discutido en el Derecho Civil, y que lejos de ser fútil, resulta de ‘real trascendencia’ para entender los alcances y efectos de éste medio de extinción⁶⁰, también en el ámbito tributario. En efecto, la naturaleza jurídica que se considere –tiene el pago–, se vinculará a si este medio de extinción puede entenderse realizado únicamente cuando se produce de manera voluntaria, o si es que también se verifica cuando el tributo se obtiene coactivamente.

Precisamente, en referencia a la naturaleza jurídica del pago, Giuliani Fonrouge señala que algunos

autores lo consideran un acto jurídico (sea este unilateral o bilateral, contractual o no contractual), otros, por el contrario, indican que se trata de un hecho jurídico, y para un último grupo, es en realidad un acto debido⁶¹.

Sin ánimo de profundizar en demasía sobre estas concepciones –por no ser la finalidad de éste trabajo–, se debe recordar que, de forma muy resumida, “el acto jurídico es una manifestación de voluntad destinada a producir efectos jurídicos”⁶², definición prácticamente idéntica a la recogida en el artículo 140° del Código Civil. El “hecho jurídico, por su parte, es toda causa capaz de generar un efecto jurídico”⁶³. Por tanto, la diferencia entre un concepto y el otro, reside, básicamente, en si es que es necesaria, o no, la voluntad –como acompañamiento a cierto accionar– para producir efectos jurídicos⁶⁴.

De otro lado, la categoría del ‘acto debido’ –concebida por Carnelutti⁶⁵– explica que en el pago, al satisfacerse la obligación, resulta poco importante la voluntad del sujeto pasivo, pues el mismo efecto –de cumplimiento– se conseguirá aún si la ejecución es forzosa; siendo que, dicho cumplimiento, en mérito de la relación obligatoria, es un deber y no un mero hecho, (diferenciándose así del hecho jurídico).

De las tres concepciones indicadas, consideramos que la correcta es aquella que entiende al pago como un hecho jurídico.

Como sustento de nuestra postura, partiremos por indicar que el pago no podría entenderse como un acto debido, más allá de las diversas objeciones desarrolladas al interior del Derecho Civil⁶⁶ (y que

54 Diccionario de la Lengua Española, Vigésima Segunda Edición, Lima: ESPASA (Real Academia Española), 2005, p.1118.

55 CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe. *Tratado de las obligaciones*. Primera Parte. Tomo IV. Biblioteca para leer el Código Civil. Vol. XVI. Lima: Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2005, p.180.

56 MOISSET DE ESPANÉS, Luis, *Curso de Obligaciones*, Tomo 2, Buenos Aires: Editorial Zavalia, 2004, p. 324.

57 PASCUAL ESTEVILL señala que “por medio de la entrega o realización real y efectiva de lo es debido, se extinguirá la obligación. Naturalmente se habrá cumplido el fin a que toda obligación tiende y, la realización de la prestación proporcionará al acreedor el contenido de su interés, en definitiva verá realizada la finalidad que dio sostén, hasta su extinción, a la relación.” PASCUAL ESTEVILL, Luis. *El pago*. Barcelona: Casa Editorial Bosch, 1986, p. 15.

58 Así, en doctrina internacional: GONZALEZ MENDEZ, Amelia-Paz, *El pago de la obligación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1988, p.61, MARTÍN, José María y RODRIGUEZ USÉ, Guillermo F., *Derecho Tributario General*, Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1986, p. 171, VILLEGAS, Héctor B., Óp. cit. p. 294, SOLER, Osvaldo H. Óp. cit. p. 267, GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Óp. cit. p. 541. En doctrina nacional: PFLUCKER DE LOS RIOS, Eduardo A. “El pago indebido en materia tributaria” en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 31, Lima: IPDT, 1997, p. 66, MUR VALDIVIA, Miguel. Óp. cit., p. 62, BRAVO CUCCI, Jorge. Óp. cit. p. 401, ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. Óp. cit. p. 290.

59 CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe. Óp. cit. p. 199.

60 Cfr. PASCUAL ESTEVILL, Luis. Óp. cit. p. 37.

61 Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Óp. cit. p. 542.

62 CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe. Óp. cit. p. 217.

63 Loc. tic.

64 PASCUAL ESTEVILL indica que “la distinción entre *hecho* y *acto* vendrá dada en función de la menor o mayor influencia jurídica que le sea reconocida a la conciencia y a la voluntad humana, determinante del comportamiento.” PASCUAL ESTEVILL, Luis. Óp. cit. p. 64.

65 Según CARNELUTTI, en referencia al ‘acto debido’, “el deudor que paga al acreedor el dinero debido no hace declaración alguna, ni explícita ni implícita; si alguna vez se quiso descubrir en este acto una declaración fue porque se creía que no había otro camino más que ese para poder colocarlo entre los negocios jurídicos, con el fin de explicar su juridicidad”. CARNELUTTI, Francesco. *Teoría General del Derecho*. Lima: Ara Editores, 2006, p. 280.

66 Para una breve explicación de los argumentos en contra de ésta postura, léase: CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe. Óp. cit. pp. 209 – 210.

no es necesario reproducir aquí), porque esta postura no permite explicar en ordenamientos civiles y tributarios como el nuestro, la figura del pago por tercero⁶⁷, pues, en ese supuesto, si bien la obligación se vería igualmente satisfecha por el 'pago' –sin que importe la voluntad del deudor–, en ningún caso se evidenciaría el cumplimiento de un 'deber jurídico', tal y como refería Carnelutti, ni en el tercero que realiza el pago (pues no es el deudor), ni para el deudor beneficiado (pues no cumple con su obligación).

Tampoco creemos acertado considerar al pago como un acto jurídico, a diferencia de lo sostenido por un amplio sector de la doctrina tanto civil como tributaria, debido a que esto implicaría entender que sólo se pueden extinguir las obligaciones, mediante el pago, cuando este es realizado de manera voluntaria por el deudor, lo que consideramos no resulta acertado.

Ciertamente, como precisan Osterling Parodi y Castillo Freyre, en conclusión sobre la naturaleza jurídica de este medio de extinción: *"cuando el deudor rehúsa el pago y el acreedor se lo procura forzosamente, ejecutando a tal deudor, ¿de qué manifestación de voluntad, libre y espontánea, podemos hablar? Aquí la ejecución por el acreedor, procurándose la prestación, constituiría un hecho jurídico. No un acto jurídico"*⁶⁸.

Cabe precisar que, si bien es cierto, los citados autores consideran que la naturaleza del pago varía, comportándose por momentos como un acto jurídico y por otros como un hecho jurídico, resulta indudable –conforme al desarrollo de sus ideas–, que el pago no requiere la voluntad del deudor para producir sus efectos⁶⁹.

Debe entenderse pues, que el pago, como medio de extinción de la obligación, no varía si es que es realizado voluntariamente por el deudor o si es procurado forzosamente por el acreedor (sea ante el juez, en el ámbito civil, o por medio del procedimiento de cobranza coactiva en materia tributaria). Esto es así en el Derecho Tributario, pues entender lo contrario nos llevaría al absurdo de sostener que, cuando la obligación se satisface de manera forzosa, el medio de extinción es uno que no ha sido previsto por el Código Tributario (como indicamos líneas arriba, el artículo 27° del

citado Código Tributario no indica, como medio de extinción –distinto del pago–, la cobranza coactiva).

Gonzalez Méndez, refiriéndose al pago en materia tributaria, arriba a similar solución al reflexionar que, en la medida que la obligación tributaria se caracteriza por ser ex lege, ningún aspecto a su interior puede estar signado por la voluntad de las partes, ni siquiera la forma en que ésta se puede extinguir; por tanto, la naturaleza del pago es la *"de un simple hecho jurídico, pues tampoco es relevante para la producción de los efectos jurídicos atribuidos por la Ley la concurrencia de una voluntad de cumplir del sujeto pasivo; la realización del contenido de la obligación, la ejecución de la prestación dineraria con todos sus requisitos legales, es suficiente para que la Ley considere producido el pago y opere la extinción de la obligación tributaria"*⁷⁰.

Este razonamiento, bajo el cual el pago en materia tributaria no requiere la voluntad del deudor, es necesario, además, para entender el tratamiento que debería dispensarse en caso la Administración Tributaria realice un embargo indebido (al interior de un procedimiento de cobranza coactiva).

Imaginemos por un momento que un contribuyente cualquiera, no obstante haber pagado oportunamente el tributo que le correspondía, se le inicia un procedimiento de cobranza coactiva bajo el incorrecto entendido que no ha cumplido su obligación, y, de manera indebida, se le embarga de sus cuentas bancarias una suma similar a la de dicho tributo. Si entendiéramos que solo estamos ante el "pago" si es que la entrega de dinero se produce de manera voluntaria, en la medida que en el ejemplo el desembolso se realizó de manera forzada, tendríamos que llegar a la conclusión que no nos encontramos –propriadamente– ante un "pago indebido", lo que resultaría inadecuado pues no le permitiría al contribuyente del ejemplo solicitar la devolución correspondiente, en base a las normas del Código Tributario, si es que el procedimiento de cobranza coactiva concluyó⁷¹.

Como quiera que, en el ejemplo, el pago realizado por el contribuyente habría extinguido la obligación en un primer momento, no se podría solicitar la devolución de dicha suma

67 "Pago realizado por tercero

Artículo 1222.- Puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, sea con el asentimiento del deudor o sin él, salvo que el pacto o su naturaleza lo impidan.

Quien paga sin asentimiento del deudor, sólo puede exigir la restitución de aquello en que le hubiese sido útil el pago".

68 CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe. Óp. cit. p. 218.

69 OSTERLING PARODI y CASTILLO FREYRE explican: "quienes consideramos que el pago puede ser tanto un acto jurídico como un simple hecho, sostenemos que, en este segundo supuesto no es necesario el **animus solvendi**." CASTILLO FREYRE, Mario y OSTERLING PARODI, Felipe. Óp. cit. p. 183.

70 GONZALEZ MENDEZ, Amelia-Paz. Óp. cit. p. 89.

71 Si el procedimiento de cobranza coactiva se encontrara en trámite aún, se podría presentar una queja tributaria (y no una solicitud de devolución) cuestionando -justamente- las irregularidades del procedimiento.

luego de producido el embargo, pues el pago se realizó oportunamente y sirvió para extinguir la obligación; por el contrario, es la suma materia de embargo la que debe ser devuelta por la Administración Tributaria. Sin embargo, si el Código Tributario únicamente regula la devolución de los 'pagos' indebidos o en exceso ¿debería permitir la devolución, bajo estas mismas normas, de los montos objeto de 'embargos indebidos'? Entendemos que sí, y que para estos efectos debe considerarse que el pago tiene esta naturaleza sin importar si es voluntario o forzado⁷².

En ese orden de ideas, la mejor manera de mantener la organicidad del Código Tributario, a fin de no desnaturalizar el funcionamiento y la posibilidad de solicitar la devolución de cobros coactivos indebidos, es, naturalmente, entender que se trata del mismo medio de extinción: el pago, sin importar si éste es realizado de manera voluntaria, o si es producto de un procedimiento de cobranza coactiva.

Por todo lo explicado, sostenemos que el pago no puede tratarse de un acto jurídico, al no ser imprescindible la voluntad del deudor para extinguir la obligación, en tanto que, tampoco se trataría de un acto debido, pues –según hemos visto– las obligaciones pueden extinguirse sin que medie necesariamente la ejecución de un deber jurídico.

Debemos concluir entonces que el pago es un hecho jurídico, más aún si –como hemos advertido– el término 'pago' se conceptualiza jurídicamente como 'el cumplimiento de la obligación'. Y si esto es así, y lo importante en el pago es que con este se satisface el interés del acreedor mediante la realización de la prestación debida, no resulta trascendente la intención, sino el cumplimiento. Consecuentemente, y al igual que Luqui, entendemos que *"la forma normal de morir la obligación es el pago, voluntario o compulsivo"*⁷³.

Con relación a lo indicado, en cuanto a nuestra legislación, se debe tener presente que, no obstante la poca claridad mostrada por el Código Tributario al respecto, la interpretación del artículo 28° del citado cuerpo legal podría permitirnos

arribar a la misma conclusión, al estipularse que *"la administración tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria, que está constituida por el tributo, las multas y los intereses"*. De dicha norma se puede colegir que si fuera requisito de éste medio extintivo, la voluntariedad, la administración no podría 'exigir el pago', como se indica expresamente, podría seguramente 'exigir el tributo', o bien 'exigir coactivamente la prestación debida', pero no el pago, de ahí que –según se desprende de la norma en mención– nos encontraremos ante el pago, aún cuando se trate de la exigencia de éste, es decir, aunque no sea voluntario.

De similar forma, de lo estipulado en el artículo 49° del Código Tributario, de acuerdo al cual, *"el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado"*, puede inferirse que, para que resulte necesario consignar el término "voluntario" en el anotado dispositivo, es porque también se considera 'pago' el cumplimiento de la obligación (entrega de dinero) que se produce de manera coactiva. Ciertamente, si el pago fuera únicamente voluntario, el texto en comentario sería redundante al indicarlo.

En razón a los argumentos expuestos precedentemente, que sustenta nuestra postura, discrepamos respetuosamente de lo sostenido por ciertos autores nacionales⁷⁴ que, refiriéndose al pago, han cuestionado que pueda tratarse de un medio de extinción de la obligación tributaria si es que no concurre la voluntad del deudor, como acontece en el caso de los embargos al interior de un procedimiento de cobranza coactiva.

En ese mismo sentido, cabría también preguntarse cuál sería la finalidad del "pago bajo protesta", práctica bajo la cual, al entregar alguna suma de dinero, se deja constancia (normalmente en un escrito adjunto) que se realiza dicho desembolso sin la conformidad del deudor, es decir, que no existe voluntad para realizar el pago, por lo general, debido a que se considera incorrecto el monto cobrado.

Sin embargo, en estricto orden a las conclusiones arribadas, si resulta intrascendente la voluntad

72 Postura similar ha mantenido la SUNAT en el Informe N° 051-2001-SUNAT-K0000, en el que estableció que el pago -en materia tributaria- tiene la naturaleza de un acto debido, en la medida que el *"Código Tributario al hacer referencia al pago, comprende tanto el cumplimiento voluntario de la prestación debida por parte del deudor como el pago realizado por éste a consecuencia de la ejecución forzada de la prestación a su cargo"*, concluyendo, a partir de ello que *"el concepto de 'pago indebido' se aplicaría a aquellos montos imputados por la Administración Tributaria como producto de una medida cautelar de embargo en forma de retención dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva, en la medida que se hubiera determinado posteriormente que el pago no debió realizarse"*.

73 LUQUI, Juan Carlos. La obligación tributaria. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1989, p. 357.

74 Así, por ejemplo, VILLANUEVA ARIAS, considera "discutible que la ejecución de una medida de embargo constituya, en estricto, un pago". VILLANUEVA ARIAS, Úrsula Isabel. "Análisis de la prescripción a través de la jurisprudencia" en *Tribunal Fiscal: 50 años de justicia, institucionalidad y transparencia. Aportes académicos*, Lima: S/E, 2014, p. 86, PFLUCKER, por su lado, señala que, "cabe inferir que en el pago el elemento volitivo, es decir, la voluntad de la persona resulta fundamental; lo que nos lleva a descartar de plano la afirmación de que tiene la naturaleza de un hecho jurídico y no de un acto jurídico." PFLUCKER DE LOS RIOS, Eduardo A. Óp. cit. p. 68. Por su lado, HUAMANÍ CUEVA considera a la intención de pago (animus solvendi) como un requisito del pago, no obstante indicar que en el Código Tributario el pago puede ser voluntario o forzado. HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Óp. cit. p. 273.

del deudor para que se produzca el efecto de cumplimiento ¿tiene algún sentido manifestar que se realiza el pago sin intención de extinguir la obligación? Entendemos que no, más aún si nuestro sistema tributario permite impugnar los actos determinativos de la Administración (resoluciones de determinación) aunque se haya pagado la suma consignada en el acto que se impugna.

Como corolario de lo expuesto hasta aquí, cabe recordar que, no obstante históricamente los autores clásicos del Derecho Tributario han tratado en apartados distintos la extinción de la obligación tributaria, de la recaudación, situando a la primera como parte del “Derecho Tributario material”, y reservando para la segunda el “Derecho Tributario formal”; en razón de lo explicado previamente, “conviene precisar que la expresada divergencia en el orden expositivo no supone absoluta incomunicación entre ambas materias”⁷⁵, por el contrario, existe una real y palpable vinculación “entre el pago y la recaudación. Porque en principio ambos términos se reducen a un solo efecto: el cumplimiento, ya que el pago es el cumplimiento, y la recaudación es la actividad que obtiene este resultado”⁷⁶.

Dicho esto, y limitados por la extensión máxima que este trabajo puede alcanzar, en las líneas que siguen explicaremos los principales aspectos a considerar en el pago, cuando este es realizado antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva.

4.1.2 El pago antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva

Para efectos del presente trabajo, a continuación explicaremos algunos aspectos vinculados al pago que se realice desde el nacimiento de la obligación tributaria (al verificarse el acaecimiento del hecho imponible) hasta antes del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, de corresponder (pago que será necesariamente voluntario); no obstante, cabe subrayar que, aún iniciado tal procedimiento,

el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede también realizar el pago voluntariamente, hasta el día anterior al embargo –entre otras medidas que la ley otorga– para lograr satisfacer de forma coactiva el derecho del acreedor.

I. Liquidez y exigibilidad

Ciertos autores han sostenido en doctrina⁷⁷ que, para poder realizar el pago, resultan dos presupuestos esenciales que la obligación tributaria sea por suma dineraria líquida (i) y exigible (ii). Sin embargo, como veremos seguidamente, si bien la liquidación a que hacemos referencia es imprescindible a efectos de proceder al pago, la exigibilidad, que deberá entenderse de manera distinta en la etapa coactiva que en la etapa voluntaria, no resulta indispensable en el Perú para realizar el pago.

Decimos que “la deuda ha de ser líquida en el sentido de que ha de estar determinada en su cuantía, ya efectúe esta cuantificación el particular o la Administración.”⁷⁸ A este respecto se ha señalado que, “dado que la norma que instituye el tributo no indica por lo común la cuantía exacta en que consiste la deuda de cada contribuyente, fácilmente se comprende la necesidad de un acto que concrete y determine la cuantía de la deuda a satisfacer por el contribuyente”⁷⁹.

Siguiendo ese orden de ideas, de conformidad con el artículo 59° del Código Tributario, en el Perú, el acto por medio del cual se puede establecer la cuantía del tributo (de resultar una deuda como producto del cálculo⁸⁰), es el acto de determinación, el mismo que podrá realizarse por el propio deudor, o por la Administración Tributaria, según sea el caso. La determinación a la que nos referimos se instrumentalizará mediante la presentación de una declaración jurada⁸¹, en caso la liquidación sea realizada por el propio sujeto pasivo (autoliquidación), o por medio de una resolución de determinación⁸², de realizarla la Administración Tributaria, tal y como se desprende del artículo 60° del anotado Código.

75 CORRAL GUERRERO, Luis. “Extinción y recaudación de la deuda impositiva”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá: Editorial TEMIS, 2001, p. 512.

76 CORRAL GUERRERO, Luis. *Óp. Cit.* p. 513.

77 Entre otros, VILLEGAS, Héctor B., *Óp. cit.* 294, GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Óp. cit.* p. 541, MARTÍN, José María y RODRIGUEZ USÉ, Guillermo F., *Óp. cit.* p. 175 y GONZALEZ MENDEZ, Amelia-Paz, *Óp. cit.* pp. 90 – 96.

78 GONZALEZ MENDEZ, Amelia-Paz, *Óp. cit.* p. 92.

79 RUIZ GARCÍA, José Ramón. *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Editorial Civitas, 1987, pp. 97 - 98.

80 Así, aunque de suyo resulte obvio, sólo podremos considerar a una obligación como ‘líquida’ para efectos del pago, y por tanto pendiente de cumplimiento, en la medida que, por el acto de determinación, se establezca la existencia de una deuda. La precisión resulta necesaria pues, la determinación realizada, según el tributo del que se trate, podría arrojar que no existe deuda, o incluso, un crédito a favor del contribuyente, en cuyo caso no habría obligación que extinguir.

81 El numeral 88.1 del artículo 88° del Código Tributario establece que “la declaración tributaria es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma y lugar establecidos por Ley, Reglamento, Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. (...)”.

82 El artículo 76° del Código Tributario señala que “la Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria. (...)”, en tanto que el numeral 5 del artículo 77° del mismo cuerpo legal, prescribe que dicho acto administrativo deberá expresar la cuantía del tributo.

De las normas indicadas fluye que, como regla general, la exigibilidad no resulta un presupuesto del pago de la obligación tributaria en el Perú. Esto es así, pues tal exigibilidad (al establecerse en razón de plazos máximos para realizar la determinación) podría presentarse mucho después del nacimiento de la obligación tributaria, con lo cual, y previa liquidación, cabría la posibilidad de extinguir – mediante el pago– la obligación tributaria, antes que la misma sea ‘exigible’, en la medida que se liquide antes del vencimiento del plazo para ello.

En consecuencia, aún cuando no sostengamos categóricamente que la liquidación resulta, ‘absolutamente, imprescindible’ para poder realizar un pago⁸³, lo cierto es que, a efectos que la entrega de dinero represente el cumplimiento de la prestación debida y ésta, a su vez, la extinción de la obligación, se requiere determinar previamente cuál es la cuantía que debe satisfacerse.

Por otro lado, la exigibilidad de la obligación tributaria, en etapa voluntaria, está referida al momento a partir del cual el acreedor de tal obligación se encuentra en aptitud de poder exigir el pago. Según esto, la exigibilidad se verificará desde el día siguiente al plazo máximo con el que se cuenta para cancelar dicha obligación, y con ello, el inicio del cálculo de los intereses correspondientes.

En ese mismo sentido, el artículo 3° del Código Tributario establece como regla general que la obligación tributaria será exigible desde el día siguiente al plazo fijado por la norma correspondiente para realizar el acto de determinación (en el caso de autoliquidaciones) o al vencimiento del plazo fijado para el pago (en el caso de determinaciones realizadas por la Administración); precisándose que, a falta de plazo específico, la exigibilidad se verificará al décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de tal obligación, o de la notificación de la resolución de determinación, según sea el caso. El mismo artículo estipula que, respecto de los tributos administrados por la SUNAT, se deberán

considerar los plazos indicados en el artículo 29⁸⁴ del anotado código.

Sin menoscabo de lo indicado anteriormente, la exigibilidad, en los términos explicados, no resulta un presupuesto del pago de la obligación tributaria en el Perú. En efecto, en nuestro ordenamiento existen tributos en los que la exigibilidad se presenta mucho después del nacimiento de la obligación tributaria, con lo cual, y previa liquidación, se podría producir la extinción antes que la citada obligación sea ‘exigible’.

Vale resaltar, sin embargo, que el legislador ha decidido, en algunos de los principales impuestos del Perú, que la liquidación y la exigibilidad del tributo coincidan. Así, por ejemplo, ocurre con el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Temporal a los Activos Netos, en los que se ha establecido la obligación de realizar el pago al momento en que se presente la declaración jurada con la que se determina el tributo. En estos casos, la norma que regula el impuesto correspondiente prevé que desde el día siguiente a la liquidación del tributo por parte del contribuyente la Administración pueda requerir el pago del impuesto declarado, claro está, siempre que no haya sido cancelado.

II. Sujetos legitimados para el pago

Corresponde revisar, de acuerdo con la normativa vigente, quienes se encuentran habilitados para realizar el pago y satisfacer, de esta forma, la prestación de la obligación tributaria.

a. Pago por el deudor

Si es que, según hemos dicho, el objeto de la obligación tributaria es la entrega de cierta cantidad de dinero a título de tributo, resulta razonable esperar que, en principio, el sujeto obligado al pago sea aquel respecto del cual se verifica el acaecimiento del hecho imponible; sin embargo, como veremos, en el Perú (al igual que en otros Estados) está previsto que otros sujetos

83 *Tómese como ejemplo el supuesto en el que la obligación tributaria ya ha nacido, pero ésta aún no ha sido liquidada, cuando se realiza un pago destinado a extinguirla; si bien es cierto, pareciera razonable pensar que no se trataría de un pago indebido pues -en estricto- ya ha nacido el vínculo jurídico, lo cierto es que hasta que no se haya liquidado no será posible determinar si el pago es parcial, si extingue la obligación, o si, incluso, ha generado un pago en exceso. Por todo ello, consideramos que estos aspectos merecen un mayor análisis, del que nos excusamos con el lector, por no ser el objeto del presente trabajo.*

84 “(...)

Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

- Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.
- Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente.
- Los tributos que incidan en hechos imposables de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.
- Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.
- Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales. (...).’

deban asumir, ante determinadas circunstancias, la obligación de pago de la obligación tributaria.

Así, no existe mayor discusión en doctrina respecto a que “contribuyentes son aquellas personas naturales, personas jurídicas, u otros entes dotados de capacidad tributaria, designados por ley, que realizan o respecto a los cuales se verifica la realización del hecho imponible generador de la obligación tributaria”⁸⁵, siendo que también existe un “deudor por cuenta ajena, cuya obligación tributaria no deriva directamente de la concreción en la realidad del aspecto material de la hipótesis de incidencia”⁸⁶, sino, antes bien, surge por efecto de su “vinculación, cercanía o relación con el hecho imponible o con el contribuyente”⁸⁷; a este último se le denomina, en el ámbito tributario, de manera general en el Perú⁸⁸ como ‘responsable solidario’.

En efecto, el artículo 7° del Código Tributario estipula que será deudor tributario, y por tanto, obligado a cumplir con el pago de la obligación tributaria, el contribuyente y/o el responsable, estableciéndose en los artículos 8° y 9° del mismo cuerpo normativo, que el contribuyente es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, en tanto que, responsable será aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir con satisfacer la obligación nacida en aquel, no obstante que el mismo código prevea, en su artículo 20°, que el responsable tiene derecho a exigir al contribuyente la devolución de lo pagado⁸⁹.

No corresponde aquí explicar cada uno de los supuestos decantadores de responsabilidad solidaria, contenidos en los artículos 16° a 19° del Código Tributario⁹⁰, pero sí es necesario resaltar

que “la obligación del responsable tributario exige el acaecimiento de dos presupuestos de hecho –el hecho generador de la obligación tributaria y el presupuesto de hecho de la obligación del responsable tributario–”⁹¹, acontecimientos que no necesariamente se producen en el mismo momento, con cual, cabría preguntarse si es que los intereses de la deuda comienzan a generarse, para el responsable, desde el momento en que se configura tal responsabilidad, o si es que debe asumir el pago de los intereses que se han venido acumulando desde que la obligación fue exigible para el contribuyente⁹².

b. Pago por tercero

De similar forma a lo establecido en el ámbito civil, el artículo 30° del Código Tributario permite que incluso terceros puedan realizar el pago de la obligación tributaria, salvo –añade el dispositivo– “oposición motivada del deudor tributario”. En este escenario corresponde preguntarse, ¿Cuál podría ser el motivo por el cual el contribuyente o responsable querría impedir que un tercero cumpla con realizar el pago, que, por lo demás, significaría evitar innecesarios inconvenientes vinculados a un posible cobro coactivo de la obligación tributaria?

Pues bien, para ensayar una respuesta debemos partir por explicar que según lo estipula el artículo 37° del Código Tributario⁹³, en primer lugar, el pago puede hacerse de forma parcial, es decir, no es obligatorio que el desembolso realizado sea por el total de la suma líquida; en segundo lugar, el Estado (a través del órgano administrador de tributos) no puede negarse a admitir dicho pago, aún si éste –reiteramos– está incompleto. A lo dicho, se debe adicionar que el literal c) del numeral

85 MORENO DE LA CRUZ, Lorgio y VELASQUEZ LOPEZ RAYGADA, Pedro E. “Responsable solidario en calidad de adquirente y sucesor de la obligación tributaria” en *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT, 2006, p. 180.

86 SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo. Óp. cit. p. 203.

87 CORDOVA ARCE, Alex. “Alcances de la responsabilidad tributaria de los adquirentes de activos y/o pasivos de empresas” en *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT, 2006, p. 43.

88 El término ‘responsable’ en nuestra legislación tributaria, abarca un espectro de situaciones jurídicas muy amplio y diverso, que requieren un mayor (y mejor) análisis y revisión a efectos de dotar del tratamiento jurídico más adecuado para cada caso. Al respecto, véase MORENO DE LA CRUZ, Lorgio y VELASQUEZ LOPEZ RAYGADA, Pedro E. Óp. cit. pp. 180 - 226.

89 En doctrina se explica que es éste derecho de repetición el que justifica el cobro al responsable, no obstante que en tal sujeto no se verifique la capacidad contributiva, como si ocurre con el contribuyente.

90 A título de ejemplo, y sin mencionar los requisitos para cada caso, podemos mencionar que el Código Tributario puede imputar responsabilidad solidaria a los representantes legales (formalmente establecidos) y a los administradores de hecho de las personas jurídicas, a los herederos y legatarios, a los terceros que la Administración hubiera notificado para que realicen un embargo en forma de retención, entre otros.

91 ROSAS CHAVEZ, Javi y SAENZ RABANAL, María Julia. “Concepción doctrinaria del responsable tributario y notas sobre su tratamiento en la legislación peruana” en *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT, 2006, p. 286.

92 A este respecto, el Código Tributario no es especialmente claro, pero en la medida que la finalidad del responsable es la de garantizar el pago de la obligación tributaria, y en el entendido que tiene el derecho de repetición, entendemos que podría responder por los intereses generados desde que la obligación fue exigible para el contribuyente.

93 “Artículo 37°.- OBLIGACION DE ACEPTAR EL PAGO

El órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo, aun cuando no cubra la totalidad de la deuda tributaria, sin perjuicio que la Administración Tributaria inicie el Procedimiento de Cobranza Coactiva por el saldo no cancelado.”

2 del artículo 45° del mismo cuerpo normativo, precisa que el pago parcial de la deuda interrumpe el plazo de prescripción de la acción para su cobro.

Siendo esto así, si es que un tercero realiza un pago parcial (que según se ha dicho, el Estado está obligado a aceptar), ¿podría interrumpirse el plazo de prescripción –si éste se encuentra en curso–, y de ésta manera, extender el plazo con el que cuenta la Administración para exigir el pago? Entendemos que admitir tal postura podría resultar cuestionable pues, en estricto, el pago de un tercero no debería suponer reconocimiento de deuda alguna; no obstante, en casos como el mencionado, ante el riesgo que representa asumir la otra interpretación, justificadamente podría oponerse al pago parcial por tercero, el deudor tributario.

Cabe anotar, sin embargo, que en la práctica cualquier persona puede realizar un pago parcial por medio de un Formulario estándar en la ventanilla de algunos bancos, sin identificarse, lo que significa –en la práctica– que difícilmente, llegado el momento, el deudor podrá oponerse.

Como se aprecia, salvo por la excepción explicada, en términos generales puede concluirse que en el Perú (como en muchos otros Estados), el legislador ha buscado promover el cumplimiento de la obligación tributaria dotando de todos los medios posibles para que la prestación debida (la entrega de dinero a título de tributo) sea satisfecha. En la misma línea de lo explicado páginas atrás, parece ser éste uno más de los efectos al hecho de que la obligación tributaria sea de derecho público, pues existe un especial interés de que el Estado –actuando como Administración– logre el cumplimiento de la prestación.

III. Objeto del pago

Como explicamos, la obligación tributaria es una obligación de dar, de manera definitiva, una suma

de dinero, siendo que, solo de manera excepcional se permite el pago en especie. En esa línea de pensamiento, el artículo 32° del Código Tributario regula diversos aspectos vinculados que se deben considerar.

En primer término, debemos resaltar que el dispositivo mencionado prescribe que *“el pago de la deuda tributaria se realizará en moneda nacional”*, añadiendo, párrafos después, que *“mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie”*, para finalmente precisar, en el párrafo siguiente que *“los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza Municipal, podrán disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie”*.

Del texto transcrito se advierte que el pago debe ser en moneda nacional, pero adicionalmente, se colige que sólo puede ser en dinero (y no en especie) si se trata de impuestos que deban ser cancelados al Gobierno Central, como ocurre con el Impuesto a la Renta, por ejemplo. Esto es así, pues el dispositivo es claro al indicar que los pagos en especie únicamente serán admitidos si es que se aprueban por medio de Decreto Supremo, y como sabemos, el artículo 74° de la Constitución Política del Perú reserva éste tipo de normas para la creación, modificación o derogación de las tasas y aranceles, y no para los impuestos, que deben ser aprobados por una norma con rango de ley.

Nótese sin embargo, que existe una clara contradicción entre lo dispuesto por el citado artículo 32° (en cuanto a que los pagos en especie están prohibidos para la cancelación de impuestos ante el Gobierno Central) y lo prescrito por el artículo 121° del mismo Código Tributario⁹⁴, pues éste último artículo, al detallar el procedimiento de tasación y remate al interior de un procedimiento de cobranza coactiva, señala que, tratándose de deudas tributarias a favor del Gobierno Central en

94 “Artículo 121.- TASACIÓN Y REMATE

La tasación de los bienes embargados se efectuará por un (1) perito perteneciente a la Administración Tributaria o designado por ella. Dicha tasación no se llevará a cabo cuando el obligado y la Administración Tributaria hayan convenido en el valor del bien o éste tenga cotización en el mercado de valores o similares.

Aprobada la tasación o siendo innecesaria ésta, el Ejecutor Coactivo convocará a remate de los bienes embargados, sobre la base de las dos terceras partes del valor de tasación. Si en la primera convocatoria no se presentan postores, se realizará una segunda en la que la base de la postura será reducida en un quince por ciento (15%). Si en la segunda convocatoria tampoco se presentan postores, se convocará a un tercer remate, teniendo en cuenta que:

a. Tratándose de bienes muebles, no se señalará precio base.

b. Tratándose de bienes inmuebles, se reducirá el precio base en un 15% adicional. De no presentarse postores, el Ejecutor Coactivo, sin levantar el embargo, dispondrá una nueva tasación y remate bajo las mismas normas.

(...)

Excepcionalmente, tratándose de deudas tributarias a favor del Gobierno Central materia de un procedimiento de cobranza coactiva en el que no se presenten postores en el tercer remate a que se refiere el inciso b) del segundo párrafo del presente artículo, el Ejecutor Coactivo adjudicará al Gobierno Central representado por la Superintendencia de Bienes Nacionales, el bien inmueble correspondiente, siempre que cuente con la autorización del Ministerio de Economía y Finanzas, por el valor del precio base de la tercera convocatoria, y se cumplan en forma concurrente los siguientes requisitos:

a. El monto total de la deuda tributaria que constituya ingreso del Tesoro Público sea mayor o igual al valor del precio base de la tercera convocatoria.

b. El bien inmueble se encuentre debidamente inscrito en los Registros Públicos.

c. El bien inmueble se encuentre libre de gravámenes, salvo que dichos gravámenes sean a favor de la SUNAT.

(...).”

el que no se presenten postores en el tercer remate, el Ejecutor Coactivo adjudicará a dicho Gobierno Central el bien inmueble correspondiente; y si bien es cierto, el artículo 121° en comentario precisa que se trata de una medida excepcional, y que requiere de la concurrencia de una serie de diversos requisitos (como que el bien que se esté rematando sea un inmueble, que cuente con la autorización del Ministerio, entre otros), lo cierto es que dicha norma resulta contradictoria con lo establecido por el artículo 32° del mismo código pues permite que, en determinada situación la obligación pueda extinguirse mediante un pago en especie.

Como se puede apreciar, no existe concordancia entre ambos dispositivos, aspecto que, entendemos, debería ser analizado –y corregido– por el legislador.

En segundo lugar, el precitado artículo 32° establece una lista –supuestamente– taxativa de los mecanismos admitidos para realizar la entrega de dinero, que, como explicáramos, admite maneras distintas a la entrega de papel moneda. Así, conforme al anotado artículo, el pago se puede realizar por medio de: (i) dinero en efectivo, (ii) cheques, (iii) Notas de Crédito Negociables, (iv) débito en cuenta corriente o de ahorros, (v) tarjeta de crédito y (vi) por otros medios que la Administración Tributaria apruebe.

Por su lado, el inciso f) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, establece que sólo mediante norma con rango de ley se pueden regular formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las contenidas en el anotado código. Siendo esto así, ¿cuál es el sentido de establecer un límite de reserva de ley en la Norma IV vinculado a la extinción de la obligación tributaria, si es que, al propio tiempo, el artículo 32° del mismo cuerpo legal señala que las Administraciones Tributarias (léase, del Gobierno Central y las de los Gobiernos Locales) pueden aprobar otros medios de extinción?

Más aún, el propio artículo 32° del Código Tributario establece que por medio de Decretos Supremos (norma infra legal) se puede permitir la extinción de la obligación tributaria mediante el pago en especie, en tanto que el artículo 27° del mismo código, admite que, por medio de una Resolución de la Administración Tributaria (norma inferior al Decreto Supremo) se pueda declarar a una deuda como de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, y considerarla extinta.

Ciertamente, no resulta clara la intención de legislador –respecto al nivel jerárquico que debería tener la norma que regule aspectos vinculados a la extinción de la obligación tributaria– al interpretar conjuntamente tales dispositivos, pero no sería de extrañar que dicha inconsistencia no tenga otra explicación que los sucesivos cambios normativos que se han producido en el tiempo, sin que medie un análisis estructural del funcionamiento de las instituciones jurídicas –de manera orgánica– en el Código Tributario.

a. Intereses

Desde el momento en el que nace la obligación tributaria, el estado cuenta con un derecho de cobro sobre una porción de la riqueza del contribuyente (aún si esta es procurada con la ayuda de los responsables –que luego podrán repetir contra aquel), y dado que ésta obligación es *ex lege*, todos sus aspectos están previamente regulados por una norma jurídica que establece, entre otros aspectos, el momento desde el cual, la suma de dinero a entregar puede ser exigida de manera coactiva, siempre que se cumplan una serie de requisitos procedimentales, que no abordaremos en este trabajo (esto es, desde que sea calificada como exigible).

Ahora bien, no obstante el Estado cuenta con la posibilidad de exigir el pago coactivamente en ejercicio de su facultad de autotutela, la legislación de nuestro país prevé la generación de intereses (moratorios) que se sumarán a la obligación tributaria y que apuntan a penalizar la demora en el pago, tal y como ocurriría con una obligación civil⁹⁵.

Así, el artículo 33° del Código Tributario establece que la obligación tributaria que no se cancele generará, diariamente, intereses moratorios, desde el día siguiente a la fecha de vencimiento correspondiente hasta la fecha de pago inclusive. En este punto, es que toma mayor importancia considerar correctamente la fecha en que la obligación tributaria adquiere la calidad de ‘exigible’, pues será desde el día siguiente que se deberá comenzar a calcular los intereses⁹⁶.

IV. Forma de pago

Como hemos adelantado, según lo dispone el artículo 37° del Código Tributario, la Administración Tributaria no puede oponerse a recibir el pago, aún cuando este resulte parcial (incompleto); siendo esto así, cabe resaltar que, al contrario de lo que ocurre en el ámbito civil, en el

95 El artículo 1242° del Código Civil señala que el interés es moratorio cuando tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago.

96 Esta ha sido también la postura sostenida por la SUNAT en el Informe N° 032-2009-SUNAT/2B000, en el cual, entre otros, señaló que “tratándose de tributos administrados por la SUNAT, la deuda tributaria es exigible a partir del día siguiente al vencimiento del plazo u oportunidad fijada para tal efecto, fecha a partir de la cual la deuda no pagada genera intereses moratorios”.

ámbito tributario nunca podrá existir un pago por consignación, pues dicha figura presupone que el acreedor se niegue a recibir el pago.

V. Imputación de pago

El artículo 31° del Código Tributario⁹⁷ establece que cada vez que se realice un pago, este se imputará, en primer lugar a los intereses, de haberse generado, y en segundo lugar al tributo. Asimismo, señala que, como regla general, el deudor tributario (contribuyente o responsable) tiene la potestad de decidir el periodo y concepto que cancela; en su defecto, cuando no se haga tal indicación, el pago se imputará a la deuda más antigua.

Pues bien, si analizamos lo dispuesto por el citado artículo 31° del Código Tributario, veremos que resulta posible que, por realizar un pago sin indicar el concepto y periodo que se cancela se pueda estar pagando una deuda sobre la cual la SUNAT o el Tribunal Fiscal ya hayan declarado prescrita la acción de cobro del ente recaudador. En efecto, al ordenarse que el pago se direcciona a la deuda más antigua, se podría cancelar una deuda tributaria de la cual la acción de cobro de la Administración haya sido declarada prescrita.

En éste último caso, vale decir, si se imputa un pago realizado a una deuda de la cual se haya declarado prescrita la acción de cobro de la Administración, no se podrá alegar que no se tuvo intención de realizar dicho pago, de la misma manera que no se podría sustentar que no se tenía conocimiento de lo estipulado por el citado artículo 31° del Código Tributario. Se debe concluir entonces que, en estos casos, al tener claro conocimiento del destino que podría tener un pago que se realice sin establecer concepto y periodo, dicho pago será considerado como un pago voluntario para efectos de las normas sobre prescripción, por lo que no se podrá solicitar su devolución conforme lo estipula el artículo 49° del Código Tributario.

5. Reflexiones finales

Tal y como explicáramos al inicio del presente trabajo, nuestra intención ha sido, modestamente, ayudar a explicar la manera en que nuestra legislación recoge a la obligación tributaria y al

pago, como medio de extinción de la misma, con la finalidad de presentar un esquema inicial que permita profundizar estos temas, detectar, cuestionar y comentar algunas inconsistencias que se aprecian en nuestra legislación, y, en general, impulsar el estudio y discusión de la Parte General del Derecho Tributario en el Perú; lo que esperamos haber logrado.

Por otro lado, recapitulando lo expuesto en el presente trabajo, las ideas más importantes son las siguientes:

- a) La “relación jurídico tributaria” es una teoría que busca explicar las diferentes relaciones que surgen entre el Estado y los particulares al ejercer el primero el Poder tributario.
- b) La “relación jurídico tributaria” contiene a la obligación tributaria principal y a las obligaciones tributarias accesorias.
- c) La obligación tributaria principal o sólo ‘obligación tributaria’, es la relación jurídica que tiene como prestación debida, la entrega del tributo.
- d) La obligación tributaria es una obligación de derecho público, es ex lege, y consistente en una prestación de dar, de manera definitiva, una suma de dinero.
- e) Si bien es cierto, la obligación tributaria mantiene identidad estructural con la obligación del Derecho Civil, no le son aplicables todos los medios de extinción contenidos en el Código Civil.
- f) El pago, como medio de extinción, es el mismo, así se realice de manera voluntaria o coactivamente.
- g) La normativa que contiene el Código Tributario, respecto de ciertos aspectos vinculados al pago, mantiene inconsistencias y regulaciones dispersas que no resultan orgánicas y conformes a la finalidad que persigue un Código, como cuerpo de normas organizado; las que deberían ser revisadas por el legislador. 📄

97 Artículo 31°.- Pago voluntario de la obligación prescrita

Los pagos se imputarán en primer lugar, si lo hubiere, al interés moratorio y luego al tributo o multa, de ser el caso; salvo lo dispuesto en los Artículos 117° y 184°, respecto a las costas y gastos.

El deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el período por el cual realiza el pago.

Cuando el deudor tributario no realice dicha indicación, el pago parcial que corresponda a varios tributos o multas del mismo período se imputará, en primer lugar, a la deuda tributaria de menor monto y así sucesivamente a las deudas mayores. Si existiesen deudas de diferente vencimiento, el pago se atribuirá en orden a la antigüedad del vencimiento de la deuda tributaria.