

---

# La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos

**Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León**

*Catedrático de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad de Lima y Universidad Nacional Mayor de San Marcos*

## Norma Tributaria

La ley regula las relaciones entre el Estado y las personas naturales o jurídicas que tienen que cumplir con la obligación tributaria (pago) y/o ciertos deberes administrativos vinculados a aquélla. Esta clase de ley se conoce como norma tributaria<sup>1</sup>.

## Relaciones Fiscales

Las relaciones fiscales pueden ser entendidas como el conjunto de vinculaciones tributarias y administrativas entre las personas naturales o jurídicas y el Estado. En cuanto a su naturaleza, estas relaciones fiscales se traducen en obligaciones tributarias y deberes administrativos que determinados sujetos tienen que cumplir ante el Estado.

Mientras que las obligaciones tributarias consisten en la transferencia de riqueza económica por parte de los agentes económicos a favor del Estado, los deberes administrativos son actividades complementarias que deben realizar los referidos agentes. Por ejemplo, el pago de un impuesto es una obligación tributaria, mientras que el cumplimiento de la declaración jurada facilita dicho pago.

## Relación Jurídico – Tributaria

Este concepto resalta el hecho que la tributación debe estar sometida a la ley. Villegas<sup>2</sup> es partidario de la posición según la cual la relación jurídico – tributaria consiste en la obligación tributaria.

Una característica fundamental de la obligación tributaria y de las obligaciones especiales (pagos anticipados) tiene que ver con su contenido

esencialmente económico. En efecto, todas estas obligaciones se traducen en la entrega de una determinada cantidad de dinero a favor del Fisco. El Derecho Tributario Sustantivo es el conjunto de reglas que regulan a la obligación tributaria y las obligaciones especiales.

## Obligación Tributaria

Se puede sostener que los elementos de la obligación tributaria son<sup>3</sup>:

- *Acreeedor*; se trata del Estado.
  - *Deudor*; son los sujetos que deben cumplir con financiar la actividad estatal. Aquí se encuentran fundamentalmente las personas naturales y las personas jurídicas.
- 3) *Prestación*: es el comportamiento que debe cumplir el deudor para satisfacer el interés fiscal. Generalmente se trata de la conducta de dar una determinada suma de dinero a favor del Fisco. Sólo por excepción se acepta la posibilidad del pago en especie o la prestación de servicios por parte del deudor.
  - 3.1) *Tributo*: consiste en la prestación de dar al Fisco cierta suma dineraria con carácter definitivo<sup>4</sup>. Es decir, que el deudor se desprende de una parte de su patrimonio que no va a retornar. Así sucede, por ejemplo, con el pago de regularización del Impuesto a la Renta anual. Se puede decir que el tributo constituye el *objeto* de la obligación tributaria. O sea que el tributo es aquello en que consiste la obligación tributaria.
  - 4) *Vínculo jurídico entre el acreedor y deudor*, es la relación o contacto entre el acreedor y deudor tributario.

---

1 Bravo Cucci, Jorge, Fundamentos de Derecho Tributario, Lima, Palestra Editores, 2003, Pág. 146.

2 Villegas, Héctor, «Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario», Buenos Aires, Ediciones DEPALMA, 1980, Tomo I, Pág. 218.

3 Bravo Cucci, Jorge, op. cit., Pág. 298.

4 *Ibid.*, Pág., 307 – 308.



## La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos

### Obligación Especial

En este caso el deudor entrega al Fisco una determinada cantidad de dinero con carácter *provisional*.

Por ejemplo una empresa realiza pagos anticipados (mensuales) del Impuesto a la Renta. El total de estos pagos a lo largo del año No 1 es: 100. Si el Impuesto a la Renta anual (correspondiente al año No 1) es 80; entonces la compañía puede aplicar como crédito los pagos a cuenta ya realizados (100) y todavía quedará un saldo a favor del contribuyente (20). Es posible que la empresa solicite la devolución<sup>5</sup> de este excedente (20), en cuyo caso estaría retornando hacia ella cierta parte de las sumas dinerarias originalmente entregadas al Estado.

En este caso -desde la perspectiva fiscal- se aprecia que el Estado a veces capta ciertos montos de dinero que -eventualmente- pueden regresar al contribuyente. Esta es una importante diferencia entre la obligación tributaria y las obligaciones especiales<sup>6</sup>.

En otras palabras, una obligación tributaria implica la captación definitiva de dinero por parte del Fisco, mientras que la obligación especial significa que el Estado capta ingresos con carácter provisional porque existe la posibilidad de devolver estos montos al deudor.

### La Obligación Tributaria y los deberes Administrativos

Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo<sup>7</sup> señalan que a la obligación tributaria le acompañan otras vinculaciones de naturaleza más bien administrativa, tales como el deber de inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, emitir comprobantes de pago, llevar contabilidad, cumplir con declarar y facilitar las labores de control de la Administración Tributaria a través del suministro de información o exhibición de documentos a la Autoridad.

Es interesante observar los términos en que juegan las obligaciones tributarias y los deberes administrativos.

Por ejemplo, si una empresa va a pagar un impuesto, primero debe determinar la obligación tributaria para fijar el monto exacto a cancelar. Luego esta determinación debe ser transmitida a la Administración Tributaria mediante el cumplimiento de la respectiva declaración jurada. Recién entonces es posible que la empresa pueda realizar el pago del impuesto.

Como se aprecia, generalmente es necesario el previo cumplimiento de ciertos deberes administrativos por parte de la empresa para que recién pueda proceder con el pago de la obligación tributaria. Entonces -desde el punto de vista del procedimiento de recaudación- podemos observar que en lo referente al orden de prelación en el tiempo, los deberes administrativos tienen preeminencia; sin embargo, esta circunstancia no es razón suficiente para desconocer la importancia y autonomía conceptual de la obligación tributaria.

***“En este caso -desde la perspectiva fiscal- se aprecia que el Estado a veces capta ciertos montos de dinero que -eventualmente- pueden regresar al contribuyente.”***

Estas apreciaciones nos permiten analizar con mayor claridad una serie de posibles situaciones de hecho que tienen diferentes consecuencias jurídicas.

Un primer caso puede ser que la empresa cumple con declarar y pagar el impuesto al Fisco, dentro del plazo de ley. Queda satisfecho el deber administrativo de declarar. Además se cumple la obligación tributaria.

El segundo caso podría consistir en la compañía que declara, pero no paga el impuesto. Se honra el deber administrativo de

declarar, pero no se acata la obligación tributaria. Si una ley - por ejemplo el Código Tributario - tipifica como infracción el no pagar los tributos dentro del plazo de ley, entonces la empresa habrá cometido una infracción, la misma que debe recibir una determinada sanción.

El tercer caso puede ser que la compañía no cumple con la declaración y, por tanto, con el pago del impuesto. No queda satisfecho el deber administrativo de declarar. Tampoco se honra la obligación tributaria. Asumamos

5 Ver: segundo párrafo del Art. 87 de la Ley del Impuesto a la Renta.

6 Bravo Cucci, Jorge. «Los Anticipos Impositivos ¿Obligaciones Tributarias?» En: Revista «Análisis Tributario» Lima, julio del 2004, Pág. 21 y 22.

7 Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; Tejerizo López, José Manuel, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», Madrid, Ed. TECNOS, undécima edición, 2000, Pág. 250 y 251.

que una ley señala que constituye infracción la omisión de declarar dentro del plazo de ley. Además esta norma tipifica como infracción la omisión del pago del tributo dentro del plazo de ley. Entonces la empresa ha cometido dos infracciones distintas de tal modo que tiene que recibir dos sanciones por separado. En la eventualidad que la legislación contemple como infracción solamente la omisión de declarar dentro del plazo de ley, tendríamos que colegir que la compañía ha cometido solamente una infracción y le corresponde tan solo una sanción. Sobre este último punto es interesante subrayar que -en doctrina- se puede sostener que si la empresa no pagó el impuesto dentro del plazo de ley ha ingresado al campo de los actos ilícitos, pero en la medida que la ley particular de un país no tipifica este comportamiento como infracción, no se produce un acto ilícito, de tal modo que no corresponde la aplicación de una sanción.

### **Deber Administrativo**

Una de las características más resaltantes de esta clase de relación entre las personas y el Estado es que posee un contenido esencialmente administrativo.

Son los casos de los deberes propiamente dichos (inscripción en los registros de la Administración Tributaria, etc.) y ciertos deberes especiales (retención de impuestos, etc.).

El Derecho Administrativo Tributario reúne a todas aquellas reglas que norman a los deberes administrativos generales y ciertos deberes especiales que tienen que cumplir los administrados ante la Administración Tributaria.

También es necesario señalar que tanto los deberes generales como los deberes especiales que cumplen los administrados ante la Administración Tributaria no deben recibir la denominación de deberes "tributarios". Los términos "tributar", "tributación" y similares están asociados a la idea según la cual el sector privado transfiere una porción de su riqueza económica a favor del Fisco. No es el caso de los deberes antes mencionados, en la medida que el contenido esencial de éstos es de naturaleza administrativa. La circunstancia que estos deberes se encuentran vinculados a la obligación tributaria no es razón suficiente para denominarlos deberes "tributarios".

### **Deber Administrativo Especial**

En los últimos tiempos, la política fiscal es testigo del fenómeno conocido como "privatización de la actividad de recaudación tributaria". Se trata de un procedimiento que consiste en que determinadas personas, generalmente empresas, captan ciertos montos de tributos -que son de cargo de terceros- para entregarlos al Estado.

En el plano jurídico podemos distinguir tres clases de deberes muy especiales.

#### **1) Deber de retener o percibir el tributo<sup>8</sup>**

Veamos por separado cada una de estas figuras.

##### **1.1) Retención**

Ocurre cuando un sujeto que adquiere un bien o servicio extrae cierto monto del precio que debe cancelar. La suma así retenida debe ser entregada al Estado para que se aplique al pago de cierto tributo cuyo contribuyente es el proveedor del bien o servicio.

Imaginemos la creación de un Impuesto a la Renta que grava las remuneraciones que perciben los trabajadores, donde el obrero califica como contribuyente mientras que el empleador deviene en agente retenedor del indicado impuesto. Entonces las empresas que abonan remuneraciones a sus trabajadores se tienen que quedar con una determinada suma por concepto de retención de Impuesto a la Renta, luego la compañía entrega al Fisco la referida suma. En este caso la retención consiste en que el empleador extrae un determinado monto de la remuneración por pagar al trabajador, para destinarla al Fisco.

Supongamos<sup>9</sup> que un obrero gana 2,000 al mes y la retención del Impuesto a la Renta es 15%, entonces:

Remuneración mensual.....	2,000
Impuesto a la Renta 15%.....	300
Remuneración efectiva.....	1,700

El empleador retiene el impuesto cuyo monto es 300 y entrega dicha suma al Estado. Además el empleador abona al trabajador la cantidad de 1,700 por concepto de remuneración.

<sup>8</sup> En este caso el término «tributo» lo utilizamos en el sentido de una determinada cantidad de dinero que recauda el Estado por concepto de cierta obligación tributaria principal.

<sup>9</sup> Las reglas para determinar el monto de la retención que se siguen en el ejemplo pueden no coincidir con la legislación peruana vigente.



# La Obligación Tributaria y los Deberes Administrativos

## 1.2) Percepción

Un sujeto que vende bienes o presta servicios incluye dentro del precio por cobrar un determinado tributo que, en principio, es de cargo del cliente.

El tributo percibido debe ser entregado al Fisco, por cuenta del contribuyente.

Supongamos la creación de un Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos con la tasa del 10%, donde el público que asiste al evento tiene la calidad de contribuyente y la empresa que organiza el espectáculo es agente receptor del impuesto. Luego de cobrar el precio, el proveedor del bien o servicio entrega al Estado el monto percibido del referido tributo. Puede ser el caso de la actividad cinematográfica, en cuya virtud la empresa que proyecta la película cobra un precio al público espectador. Dentro de la estructura del precio se tiene que incluir el Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos. Al final de cuentas la empresa que proyecta la película recibe de manos del público espectador un monto por concepto de derecho de entrada y, además, una suma correspondiente al Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos. Luego la compañía entrega al Fisco el monto percibido por concepto del Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos.

La figura de la percepción del tributo consiste en que el sujeto que provee el servicio está captando o recibiendo un tributo cuyo contribuyente es el sujeto que presencia el espectáculo.

Supongamos<sup>10</sup> que el valor de la entrada es 100 y que el Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos es 10%, así tenemos:

Valor de la entrada.....	100
Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos 10%.....	10
Precio total.....	110

El público espectador paga un precio total de 110; de tal modo que la empresa que proyecta la película

percibe el impuesto cuya suma es 10, luego la compañía entrega el monto de 10 al Estado.

## 2) Deber de entregar al Fisco el monto del tributo retenido o percibido

Cabe diferenciar entre el deber de retener o percibir tributos y el deber de entregar al Fisco los montos retenidos o percibidos, en la medida que importan dos conductas independientes y claramente diferenciables en el tiempo y el espacio.

Existe un primer momento donde un sujeto realiza la retención o percepción del tributo. Luego viene una segunda instancia en la cual este sujeto entrega al Fisco los montos retenidos o percibidos.

Esta distinción de conductas nos permite analizar con mayor claridad una serie de situaciones de hecho que conllevan diferentes efectos jurídicos.

Un primer caso consiste en que una persona cumple con la retención o percepción del tributo y, además, entrega al Fisco los montos retenidos o percibidos dentro del plazo de ley. Se han cumplido dos deberes administrativos especiales: el acto de retener o percibir el tributo y el acto de entregar al Estado los montos retenidos o percibidos.

El segundo caso podría ser que una persona retiene o percibe el tributo, pero no entrega al Fisco estas sumas de dinero. Se ha cumplido con el deber de retener o percibir el tributo, sin embargo se ha omitido la entrega de estos montos al Estado. Si una ley –por ejemplo el Código Tributario- tipifica como infracción la omisión de entregar al Fisco el tributo retenido o percibido dentro del plazo de ley, entonces, en este caso concreto se habría configurado un ilícito tributario al cual le corresponde la aplicación de una determinada sanción.

Un tercer caso consiste en que una persona no ha cumplido con la retención o percepción del tributo y, desde luego, tampoco ha entregado al Estado los montos que debió retener o percibir. Si una ley tipifica por separado cada una de estas omisiones, entonces se han configurado dos ilícitos tributarios y corresponde la aplicación de dos sanciones diferentes.

10 Las reglas para determinar el monto de la retención que se siguen en el ejemplo pueden no coincidir con la legislación peruana vigente. Para simplificar la explicación de las ideas no se introduce en el ejemplo la aplicación del Impuesto al Valor Agregado – IVA, que en el Perú se conoce como Impuesto General a las Ventas.

**3) Naturaleza de los deberes administrativos especiales**

El deber de retener o percibir tributos y el deber de entregar al Fisco los montos retenidos o percibidos tienen un contenido mixto. Por un lado el agente retenedor o perceptor del tributo está prestando un *servicio* de recaudación (captación de tributos) a favor del Fisco. En otras palabras el agente retenedor o perceptor *recoge* el tributo que es de cargo del contribuyente y entrega esta suma de dinero al Estado. Por otra parte este deber tiene un contenido económico en la medida que el agente retenedor o perceptor capta una determinada suma de dinero y la entrega al Fisco.

Al final de cuentas lo más importante parece ser el contenido administrativo, ya que –en esencia– nos encontramos ante una actividad de recaudación que realizan los agentes económicos del sector privado para apoyar la captación de tributos por parte de la Administración Tributaria. Por tanto las labores de retención y percepción de tributos no deben ser confundidas con la obligación tributaria. La retención y percepción de tributos son trabajos de gestión administrativa que deben cumplir determinados sujetos del sector privado, mientras que el pago de una obligación tributaria reviste un contenido esencialmente económico.

**4) Deber “sui generis”**

**4.1) Concepto**

Es la figura de la detracción. Se trata que una persona que compra un bien o adquiere un servicio substraer un determinado monto del precio por pagar para depositarlo en una cuenta bancaria cuyo titular es el vendedor del bien o proveedor del servicio. Luego este vendedor o proveedor tiene que utilizar los indicados fondos bancarios para pagar los tributos que le corresponden <sup>11</sup>.

Por ejemplo, la empresa ZZ se dedica al servicio de limpieza. La compañía ZZ abre una cuenta bancaria a su nombre en el banco FF. La compañía ZZ presta el servicio de limpieza a la empresa SS. Luego la compañía ZZ emite la siguiente factura:

Valor del servicio.....	100
Impuesto al Valor Agregado 19%.....	19
Precio total.....	119

Supongamos que una ley señala que la detracción debe ser con la tasa del 14% aplicable sobre el precio. Entonces la empresa SS debe proceder del siguiente modo:

Precio del servicio.....	119.00
Detracción 14%.....	(16.66)

Por tanto la compañía SS debe ingresar la suma de 16.66 a la cuenta bancaria de la empresa ZZ quien tiene que usar dichos montos para pagar sus tributos. Por otra parte la compañía SS debe pagar a la empresa ZZ el monto de 102.34 para dar por cancelada la factura girada por la compañía ZZ.

**4.2) Distinción entre Detracción y los Regímenes de Retención y Percepción de Tributos**

Se debe distinguir entre la detracción y los mecanismos de retención y percepción de tributos

Acabamos de observar que la figura de la detracción consiste en que el agente detractor deposita la suma detráida en la cuenta bancaria personal del proveedor del bien o servicio. Por tanto, el agente detractor no entrega al Fisco el monto detráido; lo que quiere decir que la actividad del agente detractor no produce un efecto inmediato en la recaudación fiscal.

En cambio en las figuras de retención y percepción de tributos, el agente retenedor o perceptor entrega los montos retenidos o percibidos al Fisco. La actuación de estos sujetos produce un impacto inmediato en la recaudación fiscal.

**4.3) Naturaleza**

Se trata de un deber mixto. El agente detractor viene a apoyar la actividad recaudadora del Fisco. En este sentido la detracción viene a ser un deber que tiene contenido administrativo.

Además, apreciamos que el agente detractor procede con substraer una determinada suma de dinero y la deposita en la cuenta bancaria que se encuentra a nombre del vendedor o proveedor del servicio. Desde este ángulo de observación se aprecia un deber que posee un contenido económico.

Parece predominar el aspecto administrativo de este deber; en la medida que la detracción es un instrumento de recaudación cuyo objetivo es facilitar la labor de captación de tributos por parte del Fisco 

<sup>11</sup> Los datos de este ejemplo pueden no coincidir con la legislación peruana vigente.