

El pago de la deuda tributaria como medio de extinción de la obligación tributaria

Carmen del Pilar Robles Moreno

Profesora de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad Nacional Mayor de San Marcos

SUMARIO: I. Introducción. II. El pago. 1. Concepto. 2. Quién debe efectuar el pago. 3. Forma y lugar de pago. 3.1. Forma de pago. 3.2. Lugar de pago. 3.3. Plazo de pago. 3.4. Obligados al pago. 4. Formas de pago de la deuda tributaria. 4.1. Modalidades de pago. 5. Efectos del pago de la deuda tributaria. III. La deuda tributaria. 1. Concepto. 2. Componentes de la deuda tributaria. 2.1. Cuota tributaria. 2.2. Multas e intereses. 3. ¿La mora constituye una infracción? 4. ¿Quién fija la TIM?

I. Introducción

Como sabemos, la obligación tributaria es la relación jurídica establecida entre un sujeto acreedor y un sujeto deudor, que se genera como consecuencia del acaecimiento del hecho imponible, cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación tributaria, que es justamente el pago de la deuda tributaria. Así, el artículo 1° del Código Tributario vigente, establece que: *“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”*.

En este sentido, el cumplimiento de la prestación tributaria, consiste en el pago de la deuda tributaria y constituye por excelencia el medio de extinción de la obligación tributaria.

II. El pago

1. Concepto

El pago en materia tributaria consiste en que el sujeto pasivo (deudor) ponga a disposición del acreedor tributario una cierta cantidad de dinero, que en estricto deberia corresponder al total del tributo adeudado, pero también constituye pago si el sujeto obligado pone a disposición del fisco una parte de la deuda tributaria, es decir, no es necesario que se pague todo lo adeudado para que se configure el pago.

Siendo el pago el cumplimiento de la prestación debida, este instituto presupone la existencia de un crédito por suma líquida a favor del Estado. Esto a su vez significa que la obligación tributaria ya fue determinada, de tal manera que existe un crédito a favor del fisco, que el contribuyente se encuentra obligado a pagar, a ese crédito lo denominamos deuda tributaria. En principio, la deuda tributaria sólo debería estar compuesta por el tributo adeudado, pero habitualmente se le agrega los intereses y las multas que se hubieren devengado como consecuencia del tributo no pagado oportunamente.

Este concepto de pago difiere del que se establece en el Derecho Civil. Así, el artículo 1220° del Código Civil

(CC) vigente establece que: *“Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación”*. Adicionalmente el artículo 1221° del mismo cuerpo normativo señala que *“No puede compelerse al acreedor a recibir parcialmente la prestación objeto de la obligación, a menos que la ley o el contrato lo autoricen(...).”*

Como podemos apreciar en Derecho Civil, la prestación debe efectuarse íntegramente, cosa que en Derecho Tributario no es así, hay pago aunque no sea por el íntegro de la deuda tributaria (el pago será por el monto cancelado, constituyendo un pago parcial de la deuda). De otro lado, en materia civil, la prestación debida no necesariamente es el pago en dinero o en especie, sino el cumplimiento de la prestación debida, sea ésta o no el de dar una suma de dinero o especie.

Esto significa que el legislador ha optado por la concepción amplia del pago que existe y no por la concepción más restringida adoptada por nuestro CC vigente, ya que si se hubiera regido por el principio de integridad (recogido por el CC), el sujeto pasivo tendría que cumplir íntegramente con el pago de la deuda tributaria, para que se entienda efectuado el pago.

Esto no sucede en materia tributaria, debido a que en el artículo 37° del Código Tributario vigente se establece que: *“El órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo, aun cuando no cubra la totalidad de la deuda tributaria(...).”* Esto significa que la Administración Tributaria se encuentra obligada a recibir del sujeto pasivo (deudor tributario) el monto que éste entregue, aunque no cubra el monto total adeudado, y de la misma manera, el sujeto pasivo tiene el derecho de pagar a la Administración Tributaria el monto que él pueda (o decida que puede); no tiene que cumplir con entregar el monto total adeudado y se entenderá que el sujeto pasivo está “pagando” parte de la deuda tributaria. Hay pues, por un lado, la obligación en el cumplimiento de una prestación, pero por otro lado, hay la libertad de entregar el monto que se tenga y se estará efectuando el pago de la deuda tributaria.

Por su parte, la Administración entenderá pagada (cumplida la prestación parcialmente) el monto entregado y no puede negarse a admitir el pago parcial

de la deuda.

Podemos apreciar cómo se ha regulado el tema del pago en materia tributaria de forma distinta a lo establecido en materia civil y esto se debe a que al fisco le interesa que ingrese dinero a las arcas. Por otro lado, si se optara por exigir el pago total de la deuda, se estaría perjudicando la propia Administración, ya que si el sujeto pasivo no cuenta con el total de lo adeudado, no podría efectuar el pago, pero con la fórmula adoptada, aunque no ingrese el total, ingresa parte del total.

El primer Código Tributario del Perú, aprobado por el D.S. 263-H (12.08.1966) estableció en su artículo 29° que:

“La Administración Tributaria deberá exigir el pago total de la deuda tributaria, de la cual forman parte las sanciones respectivas, así como el recargo a que se refiere el artículo 30°”.

A diferencia de lo señalado por el primer Código Tributario -que optó, como hemos visto, por el concepto del pago total- los siguientes Códigos -incluyendo al vigente, Texto Único Ordenado (TUO) aprobado por D.S. 135-99-EF- han regulado esta figura en el artículo 37° de la misma forma como hemos indicado, esto es, se admite el pago parcial de la deuda como un derecho del sujeto pasivo y una obligación para la Administración de admitir este pago aunque no sea total.

2. Quién debe efectuar el pago

El Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), preparado por el Programa conjunto de tributación OEA/BID en el año 1966, señala en su artículo 42° que: “El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables”.

Nuestro Código Tributario señala en el artículo 30° que *“El pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y en su caso, por sus representantes. Los terceros pueden realizar el pago, salvo oposición motivada del deudor tributario”.* Veamos, como nuestro legislador incluye un elemento nuevo y distinto, que es la posibilidad que el deudor tributario se oponga (sustentando el motivo) a que un tercero realice el pago en su nombre, consideramos que el legislador guarda silencio en relación a si bastará la oposición motivada o si ésta deberá ser calificada por la Administración Tributaria.

En relación al Modelo del Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CT-CIAT) aprobado en el año 1997, precisa en el artículo 33° que: *“El pago de los tributos debe ser realizado por los sujetos pasivos. También podrán realizar el pago los terceros extraños a la obligación, subrogándose sólo en cuanto al derecho de crédito y a las garantías y privilegios sustanciales”.* Este artículo del CT - CIAT ratifica la responsabilidad del sujeto pasivo en el pago de la deuda tributaria; además admite expresamente el pago por terceros aunque sean ajenos a la obligación tributaria y la subrogación al fisco, en calidad de acreedor, tal como lo señala el comentario señalado en el mismo CT - CIAT sobre el artículo 33°.

Nuestro Código Civil por su parte, señala en el artículo 1222° que 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. Esto significa que puede efectuar el pago una persona distinta al deudor.

3. Forma y lugar de pago

Como sabemos, el acaecimiento del hecho imponible trae como principal consecuencia la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. Siendo el pago el cumplimiento de la prestación debida, este instituto presupone la existencia de un crédito por suma líquida a favor del Estado. Esto a su vez significa como hemos señalado anteriormente, que la obligación tributaria ya fue determinada, de tal manera que existe un crédito a favor del fisco que el contribuyente se encuentra obligado a pagar. A ese crédito lo denominamos deuda tributaria. En las siguientes líneas veamos qué ha señalado el legislador en relación a la forma y lugar de pago de la deuda tributaria.

3.1. Forma de pago

Nuestro Código Tributario regula la forma de pago en el artículo 29° y precisa que: *“El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento y a falta de éstos, por Resolución de la Administración Tributaria”.*

Veamos cómo nuestro legislador en relación a la forma de pago no lo establece en forma directa, no precisa claramente que es una atribución de la Administración Tributaria, sino que en principio, la Ley lo regulará, a falta de Ley, la norma reglamentaria y a falta de norma reglamentaria, la Administración Tributaria, ya que como sabemos, la norma reglamentaria está constituida por un Decreto Supremo que en este caso no puede ser emitido por la Administración Tributaria.

3.2. Lugar de pago

Cosa distinta regula nuestro Código Tributario en su artículo 29°, en relación al lugar de pago: *“(…) el lugar de pago será aquél que señale la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar(…)”.* Advirtamos cómo nuestro legislador otorga expresamente a la Administración Tributaria la facultad de regular el lugar de pago, pero no la forma de pago.

3.3. Plazo de pago

En relación a los plazos, nuestro Código Tributario señala en el artículo 29° que:

- a. 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.
- b. 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.
- c. 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.

d. 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.

e. Los tributos que gravan la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.

En relación al plazo, el legislador (mediante Decreto Legislativo 953) ha modificado el artículo 29° del CT, reemplazando "liquidación" a determinación, ya que los tributos son de determinación anual o mensual y no de liquidación anual o mensual (sabemos que la liquidación es una parte de la determinación de la obligación tributaria).

Consideramos que este cambio era necesario ya que la liquidación es solo una parte de la determinación tributaria y en este caso en particular, la precisión esta bien efectuada, no solo es liquidación, es determinación. Como sabemos, la determinación de la obligación tributaria está destinada a establecer: i) La configuración del presupuesto de hecho, ii) La medida de lo imponible y iii) El alcance de la obligación.

Asimismo, debemos señalar que la Administración Tributaria se encuentra facultada para establecer cronogramas de pago, el mismo que se realiza en función del último dígito del Registro Único del Contribuyente. Estos plazos establecidos tienen siempre una fecha de vencimiento, esto significa que se busca el ingreso del tributo mediante el pago voluntario del mismo, dentro de los plazos establecidos por la Administración.

3.4. Obligados al pago

Quien debe cumplir con la prestación de dar es el deudor tributario, que como sabemos de acuerdo a lo señalado en el artículo 7° del Código Tributario, es el contribuyente o el responsable.

En el caso que el contribuyente o el responsable (sea persona natural o jurídica) decidan tener un representante, el pago de la deuda tributaria también puede ser efectuada por este representante, quien ejecutará la prestación en nombre de quien le dio el encargo.

Lo señalado anteriormente, a su vez significa que la Administración Tributaria podrá requerir el pago de un tributo al deudor tributario, sea que se trate del contribuyente o del responsable.

En el caso de un tercero, ajeno a la relación jurídica tributaria la norma ha previsto que estos puedan realizar el pago, salvo que el deudor tributario se oponga al mismo.

Consideramos que lo que no ha previsto el legislador en este caso es la forma en la cual el deudor tributario comunicará su oposición, en tal sentido, entendemos,

bastará con una carta dirigida a la propia Administración Tributaria.

Ahora bien, existe un problema aún por resolver. Imaginemos que no se trata de un principal contribuyente sino de un mediano o pequeño contribuyente, estos pueden efectuar el pago de la deuda tributaria en las entidades del sistema financiero con los que la Administración Tributaria haya celebrado convenios; todos ellos deberían estar informados de esto. Y hasta donde tenemos entendido no existe un sistema operativo que haya previsto esta situación.

4. Formas de pago de la deuda tributaria

El artículo 32° del CT establece que "El pago de la deuda tributaria se realizará en moneda nacional¹. Para efectuar el pago se podrán utilizar los siguientes medios:

- a) Dinero en efectivo;
- b) Notas de Crédito Negociables o cheques;
- c) Débito en cuenta corriente o de ahorros; y,
- d) Otros medios que señale la Ley."

Este artículo establece claramente que el pago de la deuda tributaria se deberá efectuar en moneda nacional, entendiéndose por esto a la moneda nacional de curso legal, que es el Nuevo Sol. Como sabemos, mediante el artículo 1° de la Ley 25295 se estableció como unidad monetaria del Perú el "Nuevo Sol", el mismo que es divisible en 100 céntimos, cuyo símbolo es "S".

Asimismo, establece este artículo 32°, que para efectuar el pago de la deuda se pueden utilizar varios medios:

- a) Dinero en efectivo, no es otra cosa que efectuar el pago con billetes y monedas de curso legal.
- b) Notas de Crédito Negociables, que son documentos valorados emitidos por SUNAT, que sirven para el pago de tributos, intereses y multas, que constituyan ingreso del Tesoro Público. Se debe tener presente que estos documentos valores deberán expresarse en moneda nacional.
Cheques bancarios, emitidos de acuerdo con las especificaciones y formalidades establecidas por la Administración Tributaria.
- c) Débito en cuenta corriente o de ahorros, los mismos que surtirán efecto siempre que se hubiera realizado la acreditación en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria.
- d) Otros medios que señale la Ley, los mismos que deberán expresarse en moneda nacional.

También se permite el pago de tributos en especie, en este sentido precisa el artículo que estamos comentando que, de manera excepcional, mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie, los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.

En relación a los Gobiernos Locales, se ha establecido que mediante el instrumento normativo Ordenanza Municipal, se podrá disponer que el pago de sus tasas y

⁽¹⁾CALVO ORTEGA, Rafael. "Curso de Derecho Financiero I Derecho Tributario". Civitas. P.328. La obligación tributaria tiene como prestación del deudor la entrega de una suma de dinero. En consecuencia, el medio de pago propio es el dinero de curso legal."

contribuciones se realice en especie. Asimismo, se establece que de manera excepcional en el caso de impuestos municipales, se podrá disponer el pago de esos tributos en especie a través de bienes inmuebles, siempre que: i) Se encuentren inscritos en Registros Públicos, ii) no tengan gravamen y iii) que se encuentren desocupados. En este caso, la norma ha establecido que el valor de los inmuebles será el mismo que aparece en el autovalúo del predio o el valor de tasación comercial que se efectuó por el Consejo Nacional de Tasaciones. De estos dos valores se tomará el que resulte mayor.

Asimismo, señala el artículo que, para la aplicación del último párrafo que estamos comentando, se considerará como bien inmueble aquel bien susceptible de inscripción en el Registro de Predios² a cargo de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos.

Como sabemos, los actos³ asumen distintas formas, según las exigencias del orden jurídico, la convención de las partes o la propia voluntad de los autores de la declaración, para que tenga validez o existan como tales y también para que puedan ser probados. La forma de todo acto o negocio jurídico se concreta en los "medios" con que la voluntad se exterioriza, en procura de una finalidad, en el campo del Derecho. En este sentido, el artículo 140° de nuestro Código Civil vigente establece que: "El acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas". Para su validez se requiere: i) Agente capaz, ii) Objeto física y jurídicamente posible, iii) Fin lícito y iv) OBSERVANCIA DE LA FORMA PRESCRITA BAJO SANCIÓN DE NULIDAD.

En este mínimo orden de ideas, precisa el artículo 143° que: "Cuando la ley no designe una forma específica para un acto jurídico, los interesados pueden usar las que juzguen conveniente"; por lo que en nuestro caso, el legislador ha previsto las formas de pago de la deuda tributaria, por lo que en relación a las formas, que se materializan en los medios de pago, el sujeto deudor se encuentra obligado a utilizar cualquiera de esos medios y no otros. De otro lado, como el legislador no ha sancionado con nulidad la forma de pago, ésta constituye sólo un medio de prueba de la existencia del acto.

4.1. Modalidades de pago

Aquí es importante diferenciar las formas de pago o medios de pago, de las modalidades del pago. Las formas o medios constituyen aquellas vías o mecanismos (con que cuenta el deudor tributario) y que han sido autorizados por la ley para efectuar el pago, de tal manera que si no se hubiera establecido como un medio o forma de pago (por ejemplo) al cheque, este no sería un medio válido de pago y no se podría efectuar el pago utilizando ese medio. Es decir, si bien es cierto, el

pago es poner a disposición del fisco el adeudo tributario, para que este surta efecto se debe realizar utilizando las formas o medios previamente aprobados. Cosa distinta son las modalidades del pago. Nos explicamos.

En relación a las modalidades del pago de la deuda tributaria, podemos mencionar que si bien es cierto el pago se puede efectuar con dinero en efectivo, notas de crédito negociables, cheques, debito en cuenta corriente, entre otros, estos pueden ser: i) pago total, ii) pago parcial, iii) pago fraccionado, iv) pago anticipado, v) pago a cuenta, vi) pago indebido y también del vii) pago en exceso.

El pago total es el pago del tributo efectuado en una sola armada⁴. O de ser el caso, de la deuda tributaria⁵.

En relación al pago fraccionado⁶ el Código Tributario establece que: "Se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, siempre que lo establezca el Poder Ejecutivo. Que en casos particulares, el aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria lo puede otorgar la Administración Tributaria. En ambos casos, el incumplimiento de las condiciones bajo las cuales se otorgó el aplazamiento y/o fraccionamiento, conforme a lo establecido en las normas reglamentarias, dará lugar automáticamente a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieren pendientes de pago".

El pago parcial⁷ llamado también "pago incompleto", significa que la obligación tributaria ya nació y el contribuyente efectúa un pago parcial del total de la deuda tributaria. Como sabemos, en materia tributaria, de acuerdo a lo señalado por el Artículo 37° del Código Tributario, el órgano competente para recibir el pago no puede negarse a admitirlo, aun cuando no cubra la totalidad de la deuda tributaria. Por ello, el pago parcial se da en cualquier caso en que se paga un monto inferior al debido sea por el tributo, la multa o el interés. Debemos notar que en materia tributaria no se trata de un acuerdo entre acreedor y deudor, sino que por ley el acreedor se encuentra obligado a recibir el pago aunque este no sea el total debido.

En relación al pago anticipado,⁸ éste se efectúa antes que nazca la obligación tributaria, esto es antes que se realice el hecho imponible. En este sentido, el artículo 45° del MCTAL indica que: "Los pagos anticipados deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley. En los impuestos que se determinan sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del anticipo se fijará teniendo en cuenta las estimaciones del contribuyente".

En esta misma línea, el artículo 36° del CT-CIAT establece que: "Los pagos anticipados deberán establecerse o

² Este registro de Precios esta compuesto por el Registro de la Propiedad Inmueble, el Registro Predial Urbano, y la Sección Especial de Precios Rurales.

³ ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA Tomo XII, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, P. 460.

⁴ Por ejemplo en el caso del pago del impuesto a favor de la niñez desamparada o el pago extraordinario de Promoción al turismo, en estos casos, es prácticamente imposible que se devenguen intereses, pues si no se paga estos impuestos en el momento oportuno no se expide el pasaporte, o no se emite el Boleto Aéreo.

⁵ Por ejemplo de adeudarse pago del IGV en forma retrazada, esto significa que al tributo se le sumaran los intereses devengados hasta la fecha de pago.

⁶ Art. 36 Código Tributario

⁷ Art. 37 Código Tributario

⁸ Art. 29 Código Tributario.

autorizarse expresamente por ley, y se ingresarán de acuerdo a las normas generales que establezca la Administración Tributaria".

Veamos un agregado al MCTAL. Si bien es cierto la exigencia de anticipos de pago solamente podrá establecerse o autorizarse en norma expresa por ley, se atribuye a la Administración Tributaria la definición de las formalidades para el ingreso de los mismos al fisco.

Nuestro Código Tributario guarda silencio en relación a los anticipos, no obstante ello, los menciona en diferentes artículos, aunque sin diferenciar su naturaleza jurídica de los pagos a cuenta. Consideramos que sería conveniente que el legislador peruano se pronuncie sobre los anticipos, ya que tanto el MCTAL como el CT-CIAT precisan claramente que para que exista obligación de pago de anticipos, se debe cumplir con el principio de legalidad.

Ello debido a que, justamente, cuando se trata de anticipos la obligación tributaria todavía no ha nacido y en ese sentido, no se podría en estricto regular temas como la obligación de pago del anticipo, el devengamiento automático de intereses por los anticipos impagos, ni la comisión de infracciones de deberes de naturaleza formal de anticipos, en la medida en que no se ha otorgado a la Administración Tributaria la potestad de regular los anticipos.

Al respecto, veamos qué señala el artículo 50° de nuestro Código Tributario: "SUNAT es competente para la administración de tributos internos y los derechos arancelarios", Asimismo el artículo 28° de esta norma precisa que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses. Aquí no encajan los "anticipos". Por otro lado, el artículo 32° precisa las formas de pago de la deuda tributaria. Nos preguntamos: ¿Los anticipos son parte de la deuda tributaria?, creemos que la respuesta es negativa. El artículo 30° indica que el pago de la deuda tributaria será efectuada por los deudores tributarios; entonces tenemos claro que el pago es de la deuda tributaria y los anticipos, al no ser parte de la deuda tributaria, deberían tener una regulación específica.

Por ejemplo, en el caso del impuesto a la renta se denomina pagos a cuenta a los pagos que técnicamente son anticipos y no propiamente pagos a cuenta, pues se abonan al fisco antes que nazca la obligación de pago del impuesto a la renta. Así también, los llamados pagos a cuenta efectuados durante todos los meses del ejercicio 2003, técnicamente constituyen "pagos anticipados", ya que el impuesto a la renta, que es un tributo de periodicidad anual, nace el 31 de diciembre del 2003, razón por la cual todos los pagos efectuados durante el ejercicio 2003.

En relación a los pagos anticipados, no obstante lo que hemos señalado en los párrafos anteriores, el Tribunal Fiscal con la RTF 4435-4-2003 del 08-08-03 ha establecido que los pagos anticipados mensuales del impuesto a la renta constituyen obligaciones tributarias. Así lo indica la sumilla correspondiente: "(...)toda vez que si bien no se trata de un tributo, sino de un anticipo del tributo definitivo,

tales pagos a cuenta constituyen "obligaciones tributarias", por lo que el declarar cifras o datos falsos al respecto influye en la determinación de la obligación tributaria, lo que se encuentra tipificado como infracción en el dispositivo mencionado".

Como ya hemos referido, el llamado pago a cuenta, constituye el pago efectuado luego del nacimiento de la obligación tributaria.

Sobre el pago indebido, el Código Civil señala en su artículo 1267° que: "El que por error de hecho o de derecho entrega a otro algún bien o cantidad en pago, puede exigir la restitución de quien la recibió". Por ello, el pago indebido constituye el pago que no se debe y es por eso que al efectuarlo se constituye la figura del "pago indebido".

En materia tributaria, el tratamiento del pago indebido es el siguiente: i) El pago puede ser indebido desde que se efectúa o, ii) puede devenir en esa condición por desaparecer su causa. Por otro lado, si el deudor efectúa un pago no debido al acreedor tributario, puede repetir contra este. Si es un tercero quien realiza el pago no debido, éste, por ser ajeno a la relación jurídica tributaria, no puede pedir la devolución, de acuerdo a lo establecido por el Tribunal Fiscal. Finalmente, la solicitud de devolución planteada en vía de acción se tramita como procedimiento no contencioso, mediante una solicitud a la Administración Tributaria.

Sobre el pago en exceso, éste se da cuando se paga una cantidad de dinero mayor a la debida. Por ejemplo, si se efectuó mal el cálculo del monto de la deuda tributaria. Por otro lado, hay pagos que devienen en exceso, como los pagos a cuenta o anticipos, cuando al terminar el ejercicio, se devela un monto pagado superior al debido.

5. Efectos del pago de la deuda tributaria

Como hemos señalado, el pago es el medio por excelencia de la extinción de la obligación tributaria (artículo 27 del CT). En este sentido, respecto del sujeto acreedor, el pago satisface su interés, al obtener éste la prestación que esperaba; respecto del sujeto deudor, el pago tiene un *efecto liberatorio* en tanto desaparece el vínculo jurídico que lo ligaba al acreedor y; respecto de la propia obligación tributaria, tiene un *efecto extintivo*, pues al haberse cumplido con la prestación debida, fenece el vínculo jurídico. En resumen: i) Respecto del acreedor, el pago satisface su interés, ii) Respecto del deudor, el pago tiene un efecto liberatorio y iii) Respecto a la obligación tiene un efecto extintivo.

III. La deuda tributaria

1. Concepto

Aunque el MCTAL no contempla un artículo expreso en relación a la deuda tributaria, el CT - CIAT en el artículo 31° establece que: "La deuda tributaria estará constituida por el tributo debido, por los anticipos, por las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, por los recargos exigibles legalmente, por los intereses moratorios y por las sanciones pecuniarias". De esta manera, el concepto de deuda tributaria pretende establecer en forma explícita los conceptos exigibles a los sujetos pasivos, los cuales



deberán ser cancelados mediante alguno de los medios de extinción de las obligaciones establecidas en el Código Tributario.

2. Componentes de la deuda tributaria

Para nuestro sistema tributario, la deuda tributaria, de acuerdo al artículo 28° del Código Tributario, es la suma adeudada al acreedor tributario por los tributos, multas e intereses⁹.

2.1. Cuota tributaria

La Administración en el ejercicio de su potestad tributaria, puede exigir a los sujetos deudores de la prestación, el cumplimiento de la misma. Lo normal es que la prestación tributaria, que es una prestación de dar una determinada cantidad de dinero, esté compuesta por la denominada "cuota tributaria", es decir el tributo. No obstante el legislador ha indicado que la deuda tributaria además del tributo está constituida por los intereses y las multas.

De acuerdo al artículo 28° del CT: "(...) la deuda tributaria está constituida por el tributo, las multas y los intereses". Al respecto debemos aclarar que en estricto "la obligación de pago" sería la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es, la cantidad que según el hecho imponible realizado y por aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo, queda obligado a entregar al fisco el sujeto deudor de la relación jurídico-tributaria. Los otros componentes de la deuda tributaria señaladas en el CT, presentan carácter eventual, no integrando el contenido esencial de la deuda que se reserva a la cuota tributaria. Esos componentes (multas e intereses) constituyen el objeto de obligaciones diferenciadas, accesorias a la principal, surgidas por la realización de presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible del tributo.

En esta acepción estricta de cuota tributaria, la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto pasivo debe ingresar al ente público la cuota tributaria y ésta a su vez, es el objeto de dicha obligación de dar. Sin embargo debemos atender a la norma positiva (artículo 28° del CT) que indica que además deben considerarse los intereses generados por los tributos o las multas no pagados oportunamente, y las multas (que constituyen la sanción de naturaleza tributaria establecida por el propio Código).

2.2. Multas e intereses

Por otro lado, como sabemos el legislador ha optado en el artículo 74° de la Constitución vigente¹⁰ por una

clasificación tripartita. En este sentido, cuando el artículo 28° del CT señala "tributo", la referencia puede ir al impuesto, la contribución o la tasa. Cuando el legislador se refiere a la multa señala un tipo de sanción¹¹, que se aplica como consecuencia de la comisión de una infracción¹².

En relación a los intereses, el legislador tributario utiliza de los dos tipos de interés que existen, teniendo en cuenta su origen (legal y convencional), el interés legal, que nace y se devenga porque la ley así lo ha previsto y donde la voluntad de las partes es completamente ajena. En relación a la función que cumple ese interés (compensatorio o moratorio), ha optado por el interés moratorio¹³, que tiene por finalidad indemnizar la mora en cumplimiento de una prestación dineraria y por el interés compensatorio¹⁴.

En este sentido, éste artículo¹⁵ precisa que el interés puede ser: i) El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo. Este interés tiene origen legal y se devenga automáticamente a partir del día siguiente al vencimiento del plazo otorgado por el legislador para el pago del tributo. Asimismo, se indica que a este interés se le denomina TIM (Tasa de Interés Moratorio) al que se refiere el artículo 33° del CT, ii) el interés moratorio por el pago extemporáneo de las multas. Este es el mismo interés (TIM) que se aplica a los tributos impagos referidos anteriormente; y iii) el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el artículo 36°.

3. ¿La mora constituye una infracción?

El artículo 166° del MCTAL señala que incurre en mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, sin haber obtenido antes de fecha la prórroga que permite el artículo 46° del MCTAL, esto es que las prórrogas y demás facilidades deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para el pago.

Para este Código Modelo, la mora constituye una infracción, ya que tal como lo señala el artículo 117° del MCTAL: "La mora será penada con una multa equivalente al importe de los intereses previstos en el artículo 61°, independientemente del pago de estos". Esto significa que además de encontrarse obligado a los intereses que se devengan, se debe una multa equivalente al monto de los intereses devengados.

A diferencia del MCTAL, para nuestro Código Tributario, la mora en el cumplimiento del pago de la deuda tributaria no constituye una infracción, ya que tal como se establece en el artículo 33° del CT: "El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el Código

⁹Art. 28 CT "La Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses".

¹⁰Constitución Política del Perú (1993).

¹¹Artículo 180 del Código Tributario.

¹²Entendiendo a la infracción tributaria (artículo 164 del CT) como la acción u omisión que importa la violación de normas de carácter tributario, siempre que se encuentre debidamente tipificada.

¹³Como regla general.

¹⁴En casos excepcionales.

¹⁵Art. 28 "... Los intereses comprenden:

1. El interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo a que se refiere el Artículo 33;
2. El interés moratorio aplicable a las multas a que se refiere el Artículo 181; y,
3. El interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago previsto en el Artículo 36."

devengará un interés equivalente a la TIM". En tal sentido, en nuestro sistema tributario se aplica la mora automática, por lo que, el no pago oportuno de la deuda tributaria trae como consecuencia inmediata el devengamiento de intereses, pero no constituye una infracción.

Algo distinto sucede en el caso de los agentes de retención y percepción¹⁶. La mora en el pago es una infracción sancionable de acuerdo a las normas del CT; y esto es así, porque los agentes de retención y/o percepción están incumpliendo con un deber de naturaleza formal, que es el entregar al fisco el tributo retenido y/o percibido.

Es importante diferenciar que los agentes de retención y/o percepción pueden actuar como contribuyentes, en cuyo caso el no pago de un tributo debido por ellos no acarrea la comisión de una infracción sancionable, sino sólo el devengamiento de intereses; diferente es si ellos actuando como agentes de retención y/o percepción no cumplen con un deber formal que es entregar al fisco el monto del tributo retenido o percibido del contribuyente.

Asimismo, debemos tener presente los efectos de la mora (como sabemos la mora es una situación en la que se encuentra un sujeto deudor) para nuestro Código

Tributario. La mora: i) es automática, ii) se devengan intereses moratorios, iii) la obligación tributaria ya nacida se vuelve exigible.

4. ¿Quién fija la TIM?

La TIM (Tasa de Interés Moratorio) era fijada por SUNAT para el caso de los tributos que administra, o cuya recaudación estuviera a su cargo; y tratándose de tributos administrados por otros entes, la TIM era fijada por Resolución Ministerial de Economía y Finanzas, esto hasta la dación del Decreto Legislativo 953. A partir de la vigencia de este dispositivo, que ha modificado entre otros el artículo 33° del CT, SUNAT sigue teniendo la facultad para fijar la TIM respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviere a su caso. Y en los casos de tributos que son administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por el instrumento normativo denominado Ordenanza Municipal, con la sola limitación, que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. En el caso de los tributos que son administrados por otros órganos distintos a SUNAT y a los Gobiernos Locales, indica la norma vigente que, la TIM será la que establezca SUNAT, salvo que se fije una TIM diferente (a la señalada por SUNAT), mediante el instrumento normativo Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

¹⁶Art. 178, numeral 4 del Código Tributario: "No pagar dentro de los plazos establecidos los tributos retenidos o percibidos".

