

# ¿Son los anticipos impositivos obligaciones tributarias?

**Jorge Bravo Cucci**

Abogado. Profesor Contratado de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Asociado encargado del área tributaria del Estudio Llona & Bustamante, Abogados.

**SUMARIO:** 1. Sistema de referencia 2. Naturaleza de los anticipos impositivos 3. La infracción tipificada en el artículo 178º numeral 1 del Código Tributario del Perú.

## 1. Sistema de referencia

No es posible hacer ciencia sin un sistema de referencia. Pretender hacerlo es hundirse en el desconocimiento, es tantear en un mar de confusión sin saber a donde ir. Comenzamos el presente artículo con tales reflexiones, con las cuáles queremos dejar en evidencia la importancia de manejar un adecuado sistema conceptual de referencia que nos permita explicar o describir de la mejor manera posible los objetos o fenómenos jurídicos, entre ellos los que tienen relación con lo tributario, de una manera consistente, evitando incurrir en contradicciones.

Pues bien, el tema que nos ocupa nuevamente, tiene su origen en una Resolución del Tribunal Fiscal, la RTF 4435-4-2003<sup>1</sup>, que se ha pronunciado en el Perú señalando que los «pagos a cuenta» del Impuesto a la Renta<sup>2</sup> son anticipos y **además** obligaciones tributarias. En ese razonamiento, el Tribunal Fiscal concluye que la infracción tipificada en el artículo 178º del Código Tributario (declarar cifras o datos falsos que influyan en la determinación de la **obligación tributaria**) y su respectiva sanción (50% del **tributo** omitido), le resultan de aplicación a los referidos «pagos a cuenta».

No concordamos con la conclusión a la que arriba en esta ocasión la Sala 4 del Tribunal Fiscal, por las razones que expondremos a continuación. Sin perjuicio de tal discordancia, intentaremos entender el sistema de referencia utilizado por dicho organismo para llegar a tal aseveración.

## 2. Naturaleza de los anticipos impositivos

Ya en trabajos anteriores hemos señalado nuestro punto de vista con relación a la naturaleza jurídica de los anticipos impositivos, llamados en

nuestro ordenamiento jurídico, en algunos casos como «pagos a cuenta». Sin ánimo de ser reiterativos en nuestros argumentos, concluimos en aquellas oportunidades que los anticipos impositivos son prestaciones de dar sumas de dinero con *carácter temporal*, y que constituyen el objeto de obligaciones que si bien tienen un origen legal, no son tributarias<sup>3</sup>. Los pagos a cuenta se diferencian de los tributos en que estos últimos son prestaciones de dar sumas de dinero pero con *carácter definitivo*<sup>4</sup>.

Lo primero que corresponde distinguir, es una obligación de su objeto: la prestación. Son dos figuras que no se confunden. La *obligación*, cuyo origen puede ser legal o convencional, es un deber jurídico de prestación, mientras la *prestación* es una conducta humana determinada (dar, hacer o no hacer). Hay una clara diferencia entre estar obligado a cumplir con cierta conducta y la conducta en sí misma, que es el objeto de la obligación. Por tanto, por un tema de rigor semántico, debe diferenciarse entre *i*) obligación tributaria y *ii*) tributo, así como entre *iii*) obligación legal de efectuar anticipos impositivos y *iv*) anticipos impositivos.

Las normas tributarias en sentido amplio, son el fundamento de diversos tipos de obligaciones, y no sólo de las obligaciones tributarias, vale decir de aquellas cuyo objeto es el tributo. En efecto, las normas tributarias pueden generar con su acaecimiento obligaciones instrumentales denominadas también como deberes formales, cuyo objeto consiste en una variada gama de prestaciones de hacer y no hacer (tolerar), y también dar, pero no de naturaleza o contenido patrimonial. Los deberes formales no son obligaciones tributarias por el hecho de originarse por la incidencia de una norma tributaria en sentido amplio, empero nadie pone en discusión que tienen relación con las obligaciones tributarias. Las obligaciones de

1 A los efectos de acceder al texto completo de la referida Resolución, véase <http://tribunal.mef.gob.pe/jurisprudencia.htm>

2 El régimen del Impuesto a la Renta peruano aplicable a las actividades empresariales, dispone un régimen de anticipos al Impuesto los cuales son denominados como «pagos a cuenta», los cuales se compensan con la obligación tributaria del Impuesto a la Renta resultante al final del ejercicio, y en caso de no haber Impuesto determinado, es posible solicitar su devolución.

3 BRAVO CUCCI, Jorge. «Fundamentos de Derecho Tributario». Palestra 2003. pp. 72-85.

4 «(...) estos pagos son anticipados respecto a una obligación definitiva que, en el momento de efectuar las anticipaciones, se presenta como un vínculo futuro e incierto tanto en el *an* como en el *quantum debeatur*». FALSITTA, Gaspare. «Manuale di diritto tributario». CEDAM, Padova 1972. p. 293.



efectuar anticipos impositivos son también deberes jurídicos que se originan de normas tributarias en sentido amplio y que se relacionan con obligaciones tributarias, pero son independientes y distintas respecto de aquéllas.

A la luz de lo hasta ahora dicho en el presente artículo, queda claro que un «pago a cuenta» no puede ser «a la vez» un *anticipo* y una *obligación tributaria* como pretende el Tribunal Fiscal. Razonar así conllevaría incurrir en una fractura lógica, por cuanto el contenido (el anticipo) no puede ser identificado con el contenedor (la obligación legal de efectuarlo). Lo que debe ser materia de discusión es: (i) si el pago a cuenta es un tributo (y de serlo a qué categoría pertenece) y (ii) si es posible que una obligación tributaria pueda tener como objeto una prestación distinta al tributo.

Creemos que no puede sostenerse válidamente que un «pago a cuenta» es un tributo. No encuadra en las categorías de tributo recogidas expresamente en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario<sup>5</sup>, pues es ajena a la estructura de un tributo *correctamente determinado*, la posibilidad de restitución del monto recaudado. Un tributo es una exacción definitiva, no un empréstito forzoso, ni un anticipo a cuenta.

Respecto a la segunda cuestión, vale decir, si corresponde encuadrar a la obligación de efectuar pagos a cuenta como una especie del género «obligación tributaria», debemos señalar que desde nuestra perspectiva ello no es posible ni correcto, en tanto el artículo 1º del Código Tributario define claramente a la obligación tributaria como aquella que tiene por objeto el cumplimiento de la *prestación tributaria*, siendo que la prestación tributaria no es otra cosa que el propio tributo.

Si bien hay doctrinarios que sostienen que los deberes formales son obligaciones tributarias adjetivas o formales (en contraposición a lo que denominan como obligaciones tributarias sustantivas), creemos que tal clasificación no cuenta con un rigor científico adecuado, tal como lo hemos sustentado en párrafos anteriores. Pretender

calificar como «tributaria» a toda obligación legal que tenga alguna relación con normas de contenido tributario, conllevaría a que en tal categoría se consideren no sólo a los deberes formales y anticipos impositivos, sino en general a los deberes de colaboración por parte de terceros, como es el caso de las retenciones y detracciones (que no se derivan de hecho imponible alguno), las propias sanciones tributarias de tipo pecuniario (multas), así como las obligaciones legales que se imponen al acreedor y administrador tributario, como la de devolución de pagos indebidos y/o en exceso, la de mantener la reserva tributaria, la de compensación de saldos y créditos, en lo que sería una relativización peligrosa de la institución.

Volviendo a lo dicho en los párrafos iniciales, y luego de lo dicho precedentemente, no queda claro cuál es el sistema de referencia adoptado por el Tribunal Fiscal para resolver la controversia planteada.

### 3. La infracción tipificada en el artículo 178º numeral 1 del código tributario del Perú

Dadas las modificaciones a la tipificación de la infracción del numeral 1 del artículo 178º que a fines del año 2003 experimentó el Código Tributario, corresponde hacer una diferenciación entre el texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2003 y el vigente a partir del 1 de enero de 2004.

La RTF que es materia de comentario en el presente trabajo, se refiere a una supuesta infracción cometida antes del 31 de diciembre del 2003. El Texto del artículo 178º numeral 1 exhibía el siguiente tenor: «No incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de **la obligación tributaria**», siendo la sanción aplicable era el 50% del **tributo omitido**.

La referida infracción se relaciona con la obligación formal de incluir en las declaraciones tributarias la correcta determinación de la obligación tributaria.

#### 5 «NORMA II : AMBITO DE APLICACION

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
  - b) Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
  - c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.
- No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.»



Como lo hemos mencionado en el punto anterior, en nuestra opinión no cabe confundir a la obligación tributaria con la obligación legal de efectuar anticipos impositivos, razón por la cual, consideramos que la omisión en la declaración los anticipos, si bien es el incumplimiento de un deber formal, no tipifica en el referido inciso como una infracción, no cumpliéndose con el principio de tipicidad aplicable a las infracciones y sanciones. Pero aún en el supuesto negado que pudiera sostenerse que dicha obligación es «tributaria» (lato sensu), la referida infracción no tendría una sanción aplicable, en tanto el anticipo (pago a cuenta) no califica como un **tributo**, no siéndole de aplicación a la pretendida infracción, la sanción del 50% del **tributo omitido**. Por lo tanto, consideramos que el fallo del Tribunal Fiscal contiene un criterio insostenible, y que no encuentra un soporte jurídico adecuado, pues a través de un razonamiento *per saltum* y reñido con un procedimiento lógico, concluye aplicando analógicamente a los **anticipos**, la sanción aplicable a los **tributos**, obviando pronunciarse respecto a las razones que permiten decantar en tal conclusión<sup>7</sup>, y olvidando lo prescrito en el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Pero ¿en qué ha cambiado el panorama a partir del 1 de enero de 2004? El texto actual del numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, dispone lo siguiente:

*«1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares»*

Las sanciones aplicables a la referida infracción son: **a)** 50% del tributo omitido, o **b)** 50% del saldo, crédito u otro concepto similar de terminado indebidamente, o **c)** 15% de la pérdida indebidamente declarada o **d)** 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Mas allá de lo farragoso del texto actual y de los innumerables problemas interpretativos que se avizora su texto generará, consideramos que muy poco es lo que ha cambiado. Queda claro que ahora sí califica como una infracción el hecho de aplicar tasas, porcentajes o coeficientes distintos en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, sin tomarse en cuenta si tal hecho se origina de un error material o de un comportamiento doloso. Sin embargo, nuevamente el legislador ha omitido tipificar como infracción la omisión de ingresos en la base de cálculo de los anticipos impositivos, a diferencia de lo que ocurre en el caso de los tributos. Pues bien, si pretendiera sostenerse que hay una identidad ontológica entre una obligación tributaria y una obligación legal de efectuar anticipos impositivos, inclusive en dicha hipótesis no existiría forma de sancionar a la supuesta infracción, pues el legislador ha olvidado consignar la sanción aplicable, en tanto se refiere solamente a tributos, saldos o créditos, pérdidas y montos obtenidos indebidamente, y no a los anticipos impositivos.

Nos parece que debería existir una infracción específica para el caso de los anticipos impositivos, pero sancionada con menor severidad que en el caso de los tributos, pues se trata de exacciones temporales con cargo a una obligación tributaria, que podrá o no existir en el futuro, atendiendo a que las sanciones deben graduarse proporcionalmente a la magnitud de la infracción cometida. Sin embargo, si tal infracción fuera tipificada, debería incluirse sólo aquellos comportamientos omisivos derivados de un actuar doloso e intencional, y no de los simples errores materiales. 



7 Adherimos nuestro entendimiento al expresado en el comentario efectuado por el equipo de investigación de Análisis Tributario, a la RTF 4435-4-2003. «Omisión de efectuar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta. ¿Se configura la infracción del artículo 178º, numeral 1 del Código Tributario y su correspondiente sanción?». Vol. XVII N° 195, Abril 2004. pp. 32-33.