

La consolidación como medio de extinción de la deuda tributaria

Luis Hernández Berenguel

Miembro del Comité Consultivo de *ius et veritas*

El artículo 27 del Código Tributario, modificado por el artículo 11 del Decreto Legislativo 953, enumera los medios de extinción de la obligación tributaria, incluyendo en su numeral 4 la consolidación.

Específicamente, el artículo 42 del referido Código es el único que trata sobre dicho medio de extinción.

1. La consolidación en el Código Civil peruano

El Código Civil, en el Título V de la Sección Segunda del Libro VI trata sobre la consolidación, dedicándole únicamente dos artículos⁽¹⁾.

El artículo 1300 del Código Civil establece que la consolidación puede producirse respecto de toda la obligación o de parte de ella. De otro lado, el artículo 1301 señala que si la consolidación cesa, se reestablece la separación de las calidades de acreedor y deudor reunidas en la misma persona, agregando que, en tal caso, la obligación extinguida renace con todos sus accesorios, sin perjuicio del derecho de terceros.

Guillermo Cabanellas, en su Diccionario de Derecho Usual⁽²⁾ define la consolidación, dentro del Derecho Civil, como la “reunión en una persona de las facultades del dominio antes divididas, dispersas”. Al referirse previamente a la “confusión” la define como “la situación proveniente de ser acreedor y deudor, lo cual configura una manera especial de extinguirse las obligaciones”.

El mismo Cabanellas precisa que la “confusión de derechos” es la “Situación jurídica planteada por la reunión simultánea en una persona de las calidades de acreedor y deudor en el mismo negocio”, citando al efecto el artículo 862 del Código Civil argentino, el cual expresa que: “La confusión sucede cuando se reúnen en una misma persona, sea por sucesión universal, o por cualquier otra causa, la calidad de acreedor y de deudor; o cuando una tercera persona sea heredera del acreedor o deudor. En ambos casos, la confusión extingue la deuda con todos sus accesorios”.

Resultan interesantes las alusiones de Cabanellas respecto a ciertos casos en los que no se produce la confusión de derechos, o en que se extingue también la fianza o solamente la fianza o la responsabilidad solidaria, haciendo mención siempre del Código Civil argentino. Así, cuando el heredero ha aceptado la herencia a beneficio de inventario, no se produce la confusión. De otro lado, la confusión entre acreedor y deudor también extingue la fianza otorgada por un tercero, y la de acreedor y fiador deja subsistente la deuda principal. Por último, la confusión entre acreedor y un deudor solidario solo extingue la obligación de este último.

En el Diccionario de la Lengua Española⁽³⁾, se define la “consolidación” como la “acción y efecto de consolidar o consolidarse” y la acción de “consolidar”, en la acepción pertinente al tema que estamos tratando, como “reunirse en un sujeto atributos de un dominio antes disgregado”.

- (1) Artículo 1300. La consolidación puede producirse respecto de toda la obligación o de parte de ella. Artículo 1301. Si la consolidación cesa, se restablece la separación de las calidades de acreedor y deudor reunidas en la misma persona.
En tal caso, la obligación extinguida renace con todos sus accesorios, sin perjuicio del derecho de terceros.
- (2) CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual*. Tomo I. 6ta. edición. Buenos Aires. 1968.
- (3) REALACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*. 21era. Edición. Tomo I. Madrid: Espasa Calpe. 1994.

Por otro lado, el referido Diccionario de la Lengua Española define la confusión como el “modo de extinguirse las obligaciones por reunirse en un mismo sujeto el crédito y la deuda”.

De las definiciones que hemos glosado, tanto de Cabanellas como del Diccionario de la Lengua Española, resultaría que es más pertinente, al tratar sobre los medios de extinción de las obligaciones, hablar de “confusión” y no de “consolidación”. Sin embargo, tanto nuestro Código Civil como el Código Tributario usan la denominación de “consolidación” cuando en la misma persona se reúnen las figuras del acreedor y del deudor, resultando entonces que el acreedor de la obligación se convierte a su vez en deudor de ella.

2. La consolidación en el Código Tributario

Se ha discutido mucho sobre si la confusión, llamada consolidación en nuestro Código Tributario, debería ser un medio de extinción de las obligaciones tributarias.

Sobre el particular, Giuliani Fonrouge⁽⁴⁾ expresa lo siguiente: “Se ha dicho que esta situación es inconcebible en las obligaciones fiscales, pero en verdad no son pocos los casos en que ella puede producirse. No solamente porque el Estado puede llegar a ser heredero del deudor, esto es, sucesor a título universal, sino también en razón de que puede ser sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo”.

Agrega que: “En el primer supuesto, que con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor; en el segundo, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o simplemente por compra, y entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto. Esto se pone de manifiesto, especialmente, con respecto al impuesto inmobiliario sobre bienes

expropiados o comprados por el Estado que aplicó el tributo, y donde la confusión se produce al ocurrir la trasmisión del dominio”. Giuliani se refiere, claro está, al impuesto inmobiliario argentino.

El artículo 42 del Código Tributario⁽⁵⁾, ubicado en el Capítulo III del Título III del Libro Primero, establece que la deuda tributaria se extingue por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la trasmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.

Como veremos más adelante, la extinción de la deuda tributaria por consolidación evidentemente operaría cuando siendo el Estado acreedor recibe en herencia la totalidad del patrimonio del deudor, pero mantenemos nuestras reservas, como se explica más adelante en el punto 2.3 de este rubro 2, en el caso de la simple trasmisión al acreedor tributario de bienes o derechos objeto del tributo adeudado.

2.1. Acreedores de la obligación tributaria

El artículo 4 del Código Tributario⁽⁶⁾ define al acreedor tributario como “aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria”, estableciendo en su segundo párrafo las cuatro clases de acreedores tributarios que contempla nuestro derecho positivo.

El primero de los acreedores es el Gobierno Central. Un segundo tipo de acreedores está constituido por los Gobiernos Regionales -cada Gobierno Regional podría, pues, ser sujeto activo en la relación jurídico tributaria-. El tercer tipo de acreedores tributarios está constituido por los Gobiernos Locales, sean distritales o provinciales. El cuarto y último tipo de acreedores tributarios lo conforman las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente -caso, por ejemplo, del SENATI, respecto de la Contribución al SENATI.

Nuestro Código Tributario no admite ningún otro tipo de acreedor tributario.

(4) GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. 3era. edición ampliada y actualizada. Buenos Aires: Depalma, 1977. pp. 525 y 526.

(5) “Artículo 42. Consolidación. La deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la trasmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo”.

(6) “Artículo 4. Acreedor Tributario. Acreedor tributario es aquél a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.

El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente”.

Cuando el artículo 42 se refiere al “acreedor de la obligación tributaria” está haciendo mención evidentemente no solo a la obligación tributaria sustantiva principal, que es la del pago del tributo, sino también a las otras prestaciones de naturaleza tributaria consistentes en obligaciones de dar -esto es, la de pago de los intereses moratorios que se generan por no haber satisfecho dentro del plazo legal la prestación principal de pago del tributo; la de pago de la sanción pecuniaria, que nuestro Código denomina “multa”; la de pago de los intereses moratorios que genera la propia multa; y la de pago de los intereses compensatorios que se devengan cuando el deudor obtiene facilidades de pago (aplazamiento, fraccionamiento o ambos). Es decir que cuando el artículo 42 se refiere a la “obligación tributaria” está pensando no solamente en la obligación de pago del tributo sino también en la de pago de los demás componentes de la deuda tributaria que acabamos de mencionar.

2.2. ¿Se extingue también la obligación tributaria cuando el deudor se convierte en acreedor de ella?

En principio, por lo menos desde un punto de vista del derecho común, la extinción de la obligación tributaria por reunirse en la misma persona la condición de acreedor y deudor de una obligación, puede producirse como consecuencia de haberse dado cualquiera de estas tres situaciones:

a) “A” es acreedor de “B”. Por lo tanto, “B” es deudor de “A”. Posteriormente “B” fallece y trasmite la totalidad de su patrimonio a “A”, que es su único heredero, desapareciendo la figura del deudor “B”. Por ello, “A”, originalmente acreedor de “B”, se convierte en deudor de sí mismo como consecuencia de haber heredado los bienes y deudas de “B” -es decir, la totalidad del patrimonio de “B”. Nótese que en este caso la consolidación se produce en cabeza del acreedor, que es la única situación que contempla el artículo 42 del Código Tributario al señalar que la deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma.

b) “A” es acreedor de “B”. Por lo tanto, “B” es deudor de “A”. Imaginemos que “A” fallece y trasmite la totalidad de su patrimonio a “B”, que es su único heredero, con lo cual le está transmitiendo todas sus acreencias. En este caso, es en cabeza del deudor

“B” que se produce la consolidación, pues “B” que era deudor de “A” recibe la integridad del patrimonio de “A” por herencia -y, consecuentemente el crédito de “A” frente a “B”-, convirtiéndose “B” en acreedor y deudor de sí mismo. La consolidación, en cabeza del deudor, no está prevista como medio de extinción de la obligación tributaria en nuestro Código Tributario, y la pregunta que surge es si ello se debe a que en materia tributaria un deudor nunca podría convertirse en acreedor de sí mismo, o a que más bien, siendo ello posible, el legislador no ha querido que tal situación produzca la extinción de la deuda tributaria. Consignemos algunas breves consideraciones sobre este aspecto.

¿El deudor “B” de los ejemplos podría en alguna hipótesis resultar acreedor de la deuda tributaria que él tiene frente a “A”? ¿Si “B”, que es el deudor de “A”, tiene una deuda tributaria referida a tributos cuyo acreedor tributario es el Gobierno Central, o un Gobierno Regional, o un Gobierno Local, o una entidad de derecho público con personería jurídica propia, podría legalmente convertirse en acreedor de dicha obligación?

En nuestro derecho positivo tal cosa no está prevista expresamente. Empero, en la práctica es posible que cualquiera de esos cuatro tipos de acreedores tributarios transmita su crédito al deudor tributario, el que podría ser acreedor de otras obligaciones tributarias. Lo que en la práctica no podrá darse es que el acreedor tributario transmita su crédito al deudor que no encuadre en ninguno de los cuatro tipos de acreedores tributarios señalados en el artículo 4 del Código Tributario.

Nos explicamos. En tanto el deudor tributario no sea uno de los cuatro tipos de acreedores tributarios que establece nuestro Código, jamás podrá recibir la titularidad del crédito tributario por vía de transmisión. Sin embargo, podría ocurrir que alguien que conforme al Código puede ser acreedor tributario -por ejemplo, un Gobierno Local- sea a su vez deudor de ciertas obligaciones tributarias, por ejemplo frente a otro Gobierno Local, y por ley se disponga la desaparición del segundo de dichos gobiernos locales y su subsunción en el primero de ellos. Esta figura, podría, darse próximamente tratándose de los Gobiernos Regionales, conforme lo pasaremos a explicar.

Hoy en día, cualquier Gobierno Regional puede ser acreedor tributario y sabemos que existe un marco normativo que incentiva la formación de regiones más amplias, con lo cual podría ocurrir

que dos o más regiones actualmente existentes den lugar a la formación de una sola, con la consiguiente desaparición de Gobiernos Regionales actualmente existentes como consecuencia de esta "fusión". Hay, por ejemplo, expectativas de que Lambayeque, Piura y Tumbes, que hoy son tres regiones, cada una con su propio Gobierno Regional, formen una sola región con un solo Gobierno Regional.

Si en teoría Tumbes fuera deudor tributario de Lambayeque, por citar un ejemplo, respecto de un tributo por el cual la ley le asigna al Gobierno Regional de Lambayeque la condición de acreedor tributario, y como consecuencia de la "fusión" a que aludimos en el párrafo precedente desapareciera la región Lambayeque, transmitiéndose por efecto de dicha "fusión" a la nueva región Tumbes la integridad del patrimonio, atribuciones y funciones de la actual región Lambayeque, el Gobierno Regional de Tumbes -que a su vez de acuerdo a ley puede ser acreedor tributario, pero que en este caso concreto sería deudor tributario del Gobierno Regional de Lambayeque-, se convertiría en acreedor de sí mismo y resulta evidente que la obligación se extinguiría. Ello no ha sido previsto por el artículo 42 del Código Tributario de manera expresa pues, como ya se dijo, el artículo 42 solo trata la consolidación, como medio de extinción de la deuda tributaria, cuando tal consolidación se produce en cabeza del acreedor. Empero, nos parece evidente que nadie podría discutir que en tal caso la deuda tributaria también se extingue.

Cabe precisar que no es imposible ni extraño a nuestro derecho positivo que quienes tiene la calidad de acreedores tributarios puedan, a su vez, ser deudores de obligaciones tributarias. Por ejemplo, tratándose del Impuesto Predial, el acreedor tributario es cada Gobierno Local, siendo en principio deudores de dicho tributo entidades de derecho público interno, con personería jurídica propia, propietarias de predios, que, sin embargo, resultan siendo acreedores de otros tributos.

c) "A" es acreedor de "B". Por lo tanto, "B" es deudor de "A". Siendo ambas personas naturales, a su fallecimiento una tercera persona -"C"-, hereda a "A" y a "B", en virtud de lo cual "C" se convierte en acreedor y deudor de la misma obligación. La obligación se extingue como consecuencia de la consolidación operada en cabeza del tercero "C", lo que tampoco ha sido previsto en el artículo 42 del Código Tributario.

2.3. ¿Cuándo se produce la consolidación?

El artículo 42 del Código Tributario regula la consolidación como medio de extinción de la deuda tributaria, cuando, en cabeza del acreedor, se reúna la condición de acreedor y deudor de la misma obligación "como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo".

El artículo 42 está circunscribiéndose al caso de tributos en que el aspecto material u objetivo del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia tributaria está dirigido a gravar bienes o derechos. Es decir, se está frente a un tributo patrimonial que surge como consecuencia de ser titular del derecho de propiedad u otro sobre el bien o derecho que se desea gravar, convirtiéndose en deudor tributario al referido titular.

Ahora bien, como pasaremos a demostrar, el artículo 42 nunca será aplicable porque la sola transmisión de bienes o derechos que son objeto de un tributo no conlleva la transmisión de la deuda tributaria referida a ese tributo, salvo que la ley expresamente estableciera este efecto.

Pongamos un ejemplo. Si la Municipalidad Distrital de Miraflores es acreedor tributario de "B", respecto del Impuesto Predial que grava un predio de propiedad de "B" ubicado dentro de la circunscripción territorial de dicho distrito, y existiendo tal deuda "B" procede a vender el mencionado predio a la indicada municipalidad, en principio la transmisión de la propiedad del bien objeto del tributo no convierte al comprador -en este caso, la Municipalidad Distrital de Miraflores- en deudor de la obligación que por Impuesto Predial tenía "B". Esta obligación va a subsistir. La municipalidad pagará un precio a "B" por la transferencia del inmueble, pero "B" seguirá siendo deudor de la Municipalidad por el Impuesto Predial no pagado, más sus correspondientes intereses moratorios.

Caso distinto es que, por ejemplo, con motivo de la operación de compra venta, dicha municipalidad aproveche para cobrarse la deuda tributaria con cargo al precio de venta del predio que deberá pagar a "B". Lo que se produce es, entonces, la extinción de la deuda tributaria por medio del pago y no por vía de la consolidación.

En consecuencia, la sola transmisión al acreedor tributario de los bienes objeto del tributo adeudado por quien realice la transferencia, de ninguna manera conlleva a su vez la transmisión de la deuda tributaria -salvo que una norma expresa así lo estableciera-, de manera que no se produce la consolidación a

que alude el artículo 42 del Código Tributario, siendo así que de la letra de dicho artículo se infiere, equivocadamente, que la trasmisión de tales bienes ocasiona de pleno derecho la consolidación y subsiguiente extinción de la deuda.

De otro lado, no existe en nuestra legislación tributaria la figura conocida con el nombre de “afección”, según la cual en determinados tributos que gravan bienes o derechos, la trasmisión de estos conlleva necesariamente la de su carga tributaria - esto es, la trasmisión de la deuda tributaria al adquirente del bien o del derecho-, de forma tal que el deudor original deja de ser deudor y esta condición es asumida por el adquirente del bien, con cargo a dicho bien.

Con respecto a la “afección”, De La Garza⁽⁷⁾ señala “(...) que es una garantía real que establecen también algunas otras disposiciones legislativas en nuestro país, el propietario o poseedor de los bienes gravados, sobre los que recae la garantía real, no tiene verdadera obligación hacia el fisco de pagar un tributo adeudado por los anteriores propietarios o poseedores, y por tanto, esa carga se elimina con el abandono de dichos bienes o con la trasmisión de los mismos a otra persona, que adquiere los bienes con ese gravamen real, al igual que si se encontraran hipotecados o pignorados para garantía de una deuda de derecho privado. El elemento para que surja esta atribución de responsabilidad, en nuestro Derecho, es la posesión o la propiedad de bienes inmuebles o muebles, y universalidades de bienes (...)”. Las disposiciones legislativas y el Derecho a que alude De La Garza son los mexicanos.

2.4. ¿Qué será necesario para que se produzca la extinción de la deuda tributaria por consolidación?

Tratándose de un deudor tributario que es persona natural, la extinción de la deuda por consolidación solo podrá darse en nuestro concepto, pues, si hay una trasmisión a título universal del patrimonio del deudor a favor del acreedor tributario. Esto ocurrirá si al fallecimiento del deudor, su acreedor tributario resulta ser el heredero.

También se extinguiría la deuda tributaria por consolidación si tratándose de un deudor que no es persona natural, su desaparición se produce como consecuencia de una fusión en virtud de la cual el acreedor tributario adquiere la totalidad del patrimonio del deudor. Empero, tal posibilidad resulta prácticamente imposible en nuestro derecho positivo por la calidad de los acreedores tributarios -el Estado o entidades del Estado- que hace inviable que los socios o accionistas de una persona jurídica o entidad deudora que se extingue por fusión, como consecuencia de esta se conviertan en socios o accionistas del acreedor tributario, salvo claro está que la referida persona jurídica o entidad, previamente a la fusión, tenga como socio o accionista a entidades del Estado o como único titular al propio Estado.

Igual situación que en la fusión se produciría en los casos de escisión total o parcial, en virtud de las cuales un bloque patrimonial compuesto por activos y pasivos de quien se escinde -incluyéndose entre los pasivos del bloque la deuda tributaria en cuestión- es transferido al acreedor tributario.

2.5. ¿Quién es el deudor tributario según nuestro Código Tributario?

El artículo 42 del Código Tributario que venimos comentando señala que la deuda tributaria se extingue por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma.

Nuestro Código Tributario reconoce dos tipos de deudores en su artículo 7, denominándolos “contribuyentes” y “responsables”⁽⁸⁾.

A su vez, en sus artículos 8 y 9 define qué se entiende por contribuyente y por responsable, respectivamente.

El contribuyente⁽⁹⁾ es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, pudiendo nosotros básicamente señalar -vinculando la clasificación tripartita de tributos en impuestos, contribuciones y tasas, con la conocida clasificación del profesor Ataliba en tributos vinculados (las contribuciones y las tasas) y no vinculados (los impuestos)- que en

(7) DE LA GARZA, Sergio F. *Derecho Financiero Mexicano*. 12da. edición. México: Porrúa. 1983. p. 491.

(8) Artículo 7. Deudor tributario.

Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

(9) Artículo 8. Contribuyente.

Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

los impuestos -tributos no vinculados a una actividad, servicio u obra estatal- el contribuyente realiza el hecho generador de la obligación tributaria -por ejemplo, en el Impuesto a la Renta el contribuyente es quien obtiene la renta, siendo justamente la obtención de renta el hecho generador-, mientras que en los tributos vinculados el hecho generador consiste en la actividad, servicio u obra estatal -sin perjuicio de que en las contribuciones debe estar presente la idea de "beneficio"-, y tal actuación del Estado se realiza respecto o a favor de alguien que por ello resulta ser el contribuyente. En tal sentido, el contribuyente es siempre un deudor por cuenta propia.

En cambio, el responsable⁽¹⁰⁾ es el que, no siendo contribuyente debe cumplir la obligación atribuida a este, evidentemente en base a que existe un mandato legal al respecto. En tal sentido, el responsable es un deudor por cuenta ajena; es decir, debe por cuenta del contribuyente.

Ahora bien, resulta evidente que cuando en cabeza del acreedor se concentran la figura de acreedor y deudor de la misma obligación tributaria, esta se extingue, si cuando nos referimos al deudor estamos hablando del contribuyente.

La pregunta que hay que hacerse es: ¿qué ocurre cuando en cabeza del acreedor se concentra la calidad de acreedor y responsable de la deuda tributaria, siendo otro el contribuyente?. Asumamos que "A" es el acreedor tributario, "B" es el deudor tributario a título de contribuyente y "C" es el deudor de la misma obligación a título de responsable, bajo cualquiera de las clases de responsabilidad previstas en las disposiciones legales vigentes -por ejemplo, como agente de retención. Si el responsable "C", persona natural, fallece y la totalidad de su patrimonio es transmitido al acreedor "A" por concepto de herencia, se extingue la responsabilidad de "C" por consolidación pero subsiste la obligación tributaria cuyo contribuyente es "B".

Claro está que si el responsable "C", previamente a la consolidación, era el único responsable de la obligación tributaria -por ejemplo, el caso del agente retenedor que retuvo y no entregó

al fisco o del agente perceptor que percibió y no entregó al fisco, situaciones en las que el contribuyente ya quedó liberado de la obligación-, al producirse la consolidación en "A" de las calidades de acreedor y deudor de la misma obligación -en virtud del fallecimiento de "C" y la transmisión de la integridad de su patrimonio a "A" por vía de herencia-, tal consolidación extingue la deuda tributaria.

Igualmente, en caso que "A" fuera el acreedor tributario y "B" el deudor a título de contribuyente, mientras que "C" únicamente tuviera la condición de fiador de las obligaciones tributarias de "B", la muerte de "C" y la transmisión de su patrimonio a favor de "A" designado como heredero, produciría la extinción de la fianza mas no así la de la obligación principal que subsistiría a cargo de "B".

2.6. Reestablecimiento de la deuda tributaria por el cese de la consolidación

Como se ha visto en el punto 1 de este trabajo, el artículo 1301 del Código Civil señala que si la consolidación cesa, se restablece la separación de las calidades de acreedor y deudor reunidas en la misma persona, renaciendo la obligación extinguida con todos sus accesorios, sin perjuicio del derecho de terceros.

Una norma similar no existe en nuestro Código Tributario, lo que plantea la cuestión de si en materia tributaria resulta de aplicación el artículo 1301 del Código Civil. De no ser aplicable el artículo 1301, si con posterioridad cesa la consolidación no renacería la obligación tributaria que quedó extinguida cuando la consolidación se produjo.

La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁽¹¹⁾ permite que se apliquen normas distintas a las tributarias, sobre materias o aspectos no previstos por el Código Tributario ni en otras normas tributarias, siempre que aquellas no se opongan a las normas tributarias ni las desnaturalicen.

Cuando el artículo 27 del Código Tributario establece en su numeral 4 que la consolidación extingue la obligación tributaria, y a su vez el artículo 42 señala cuándo opera tal consolidación, no se prevé expresamente la posibilidad de que la

(10) "Artículo 9. Responsable.

Responsable es aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este".

(11) "Norma IX. Aplicación supletoria de los principios del Derecho.

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho".

deuda extinguida se reestablezca por el cese de la consolidación. Siendo de derecho público las normas del Código Tributario, creemos que la decisión del legislador tributario ha sido la de impedir que se reestablezca una obligación extinguida mediante consolidación como consecuencia del cese de esta. La posición del Código Tributario, en nuestro concepto, es una que no admite el reestablecimiento de obligaciones ya extinguidas y por ello creemos que el artículo 1301 del Código Civil se opone a lo previsto en el Código y, además, su aplicación desnaturalizaría la esencia de la institución de la extinción de la obligación tributaria.

Al respecto, Pérez de Ayala y González⁽¹²⁾ se plantean sobre si determinadas peculiaridades que existen en el Derecho Tributario en el tema de extinción de obligaciones, son de tal naturaleza que motivan que se configuren obligaciones de estructura sustancialmente distinta a las obligaciones de

Derecho Privado. Si bien dichos autores se inclinan por reconocer la existencia de una sustancial identidad entre las obligaciones de Derecho Privado y de Derecho Público, admiten que ello no supone la desaparición de diferencias entre ellas y, consecuentemente, aceptan la permanencia de ciertas peculiaridades en su regulación. Esto nos lleva a destacar que, por ejemplo, los medios de extinción de la obligación civil no son exactamente los mismos que la legislación tributaria reconoce respecto de las obligaciones tributarias, lo que a nuestro juicio sí tiene que ver con la naturaleza de estas últimas.

Inclusive, ciertos medios de extinción de la obligación tributaria, como la compensación, reconocida obviamente también como medio de extinción de las obligaciones civiles, se regulan en el Código Tributario estableciendo una serie de restricciones y peculiaridades para que operen como tales. ¹²

<p>RUBIO LEGUIA NORMAND</p>	<p>ESTUDIO RUBIO, LEGUIA, NORMAND Y ASOCIADOS Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada Av. Dos de Mayo 1321, San Isidro T (511) 442-9000 F(511) 442-3511 Email abogados@erubio.com.pe www.erubio.com.pe</p>
--	--

(12) PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio GONZÁLEZ. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. 2da. edición. Madrid: Reunidas. 1978. pp. 305 y siguientes.