

Métodos de Extinción de una Obligación Tributaria

Paola Tueros Romaldo

Estudiante de séptimo ciclo de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP. Miembro del área de Tributación de la Revista Lidera
a20141219@pucp.pe

1. INTRODUCCIÓN

En el Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado (TUO) fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, se establece que la obligación tributaria es la relación entre el acreedor, aquel con derecho a exigir el cumplimiento de la obligación, y el deudor con la finalidad de que se cumpla la prestación tributaria. Robles Moreno establece, en un informe tributario, que, para el sistema tributario, la deuda es una suma adeudada al acreedor, sea por tributos, multas e intereses, y que “el concepto de deuda tributaria pretende establecer en forma explícita los conceptos exigibles a los sujetos pasivos” (2010). La deuda tributaria puede estar constituida por tributos, comprendida por su parte en impuestos, contribución y tasa, multa e impuestos.

A partir de ello, se presentan diferentes métodos de extinción de las obligaciones tributarias que serán desarrollados en el presente artículo. Si bien el pago es el método más frecuente para este, no es el único existente, aun cuando sea, probablemente, el más apropiado. Los obligados a la deuda o sus representantes, fuese el caso, podrán optar también por compensación, condonación, consolidación y prescripción establecidas también en el Código Tributario. A continuación, se intentará explicar detalladamente en qué consisten los métodos de extinción de una obligación tributaria.

2. PAGO

Debido a que la finalidad principal de la obligación tributaria es su cancelación, el pago corresponde al método más sencillo y directo para la extinción de cualquier deuda considerando siempre la forma y plazos correspondientes. El pago, entonces, puede definirse como la consumación de la prestación u obligación jurídica con la cantidad de dinero necesaria. Los sujetos en el pago deberán ser, por un lado, el acreedor o a quien debe realizarse la obligación, sea el Gobierno central, los Gobiernos

regionales y los Gobiernos locales, o entidades de derecho público con personería jurídica, tal como lo indica el Artículo N°4 del Código Tributario. Por otro lado, el deudor tributario es aquel obligado a cumplir con la deuda tributaria, sea contribuyente, como la persona que realiza el hecho para la prestación tributaria o responsable, aquel quien sin ser contribuyente debe cumplir con la obligación correspondiente. Serían estos últimos, entonces, quienes deberán cumplir con el pago de la deuda.

Es fundamental tomar en consideración que la forma de pago debiera ser según lo indique la ley, el reglamento o, sea el caso correspondiente, la administración tributaria si hubiese ausencia de los anteriores.

El pago deberá ser en nuevos soles, moneda nacional, y los métodos permitidos para el pago de la deuda son mediante efectivo, cheques, notas de crédito negociables y cualquier método distinto aprobado previamente por la administración tributaria. Asimismo, es posible recurrir al débito en cuenta corriente o de ahorros y tarjeta de crédito.

En cuanto a la facultad para regular el lugar de pago, y aplicable a la obligación tributaria en sí misma a diferencia de la forma, este será estipulado por la administración tributaria a través de una resolución de superintendencia o alguna norma de rango similar, como se señala en el Artículo N°29 del Código Tributario.

*Si bien el pago es el **método más frecuente para este, no es el único existente, aun cuando sea, probablemente, el más apropiado.***

En la misma norma, se establece que los plazos, correspondientes a deudas tributarias administradas o recaudadas por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración tributaria (Sunat), deberán realizarse de la siguiente forma según los tipos de tributos:

- Los de determinación anual y devengados al término del año gravable deberán ser cancelados en los primeros 3 meses del siguiente año que corresponda.
- Los de determinación mensual deberán pagarse en los siguientes 12 días hábiles del mes siguiente.
- Los de realización inmediata se pagarán en los 12 primeros días hábiles del mes siguiente al origen de la obligación tributaria.
- Aquellos que graven importación pagarán según las normas especiales.

La Sunat puede realizar cronogramas para que el pago se realice en los 6 días hábiles anteriores o posteriores al vencimiento del plazo señalado. No obstante, este plazo podrá ser prorrogado solo por la administración tributaria.

El tema de la imputación, aplicado también al método de compensación, surge cuando el procedimiento del pago no es suficiente para cancelar el total de las deudas que, cabe resaltar, corresponden a un mismo acreedor. Es decir, existe un conjunto de deudas que el deudor debe pagar a un mismo sujeto. Ante estos casos, es posible la imputar los pagos según indica el Artículo N°31 del mismo. Primero, los pagos se imputarán al interés moratorio y, a continuación, al tributo o multa que podrá ser indicado, junto con el periodo, por el deudor tributario. En caso esta indicación no sea realizada, el pago correspondiente de varios tributos será imputado a la deuda con menor monto.

Por último, un tema fundamental a considerar es el interés moratorio que, cabe resaltar, es aplicado a toda obligación tributaria.

En primer lugar, se generan intereses moratorios por pago extemporáneo del tributo; este es el importe total no pagado del tributo en el periodo correspondiente que percibirá un interés de equivalencia a la Tasa de Interés Moratorio (TIM) no mayor a 10%. Tomando como referencia el Artículo N°33 del Código Tributario, “los interés moratorios se aplican diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria vigente resulta de dividir la TIM vigente entre (30)”. La aplicación de estos quedará interrumpida en la fecha de vencimiento de los plazos máximos establecidos en los siguientes casos hasta que la resolución que concluya con la reclamación ante la administración tributaria sea emitida o apelada ante el tribunal fiscal:

- Plazo para resolver reclamaciones: el Artículo N°142 del Código Tributario indica que se resolverán en

Los obligados a la deuda o sus representantes, fuese el caso, podrán optar también por compensación, condonación, consolidación y prescripción establecidas también en el Código Tributario.

un plazo de nueve meses, el cual es considerado desde la fecha de reclamación. En caso de resoluciones emitidas por normas de precio de transferencia, será en un plazo de doce meses.

- Plazo para resolver la apelación: las apelaciones, según el Artículo N°150, serán resueltas por el tribunal fiscal dentro de un periodo establecido de doce meses. En caso de apelaciones por resoluciones emitidas por la aplicación de normas de precios de transferencia, serán resueltas en un periodo de dieciocho meses.
- Queja: caso presentado cuando los procedimientos infringen el Código Tributario, según el Artículo N°152 del mismo. Estos se resuelven por la Oficina de Atención de Quejas del tribunal fiscal en un periodo de veinte días desde que la queja es presentada contra la administración tributaria. En casos contra el tribunal fiscal, las quejas serán resueltas por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) también en un periodo de veinte días.

En segundo lugar, los intereses moratorios por multas se aplicarán a partir de la fecha de incumplimiento o cuando a la administración tributaria le fue posible detectarlo. En tercer lugar, los intereses por aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas serán concedidas por el Poder Ejecutivo o, en algunos casos, por la administración tributaria, solo cuando tuviera la facultad de hacerlo, a excepción de tributos retenidos o percibidos. En este caso, el nuevo interés, que fuera más beneficioso y que no fuera mayor al 80% pero tampoco mayor a la tasa del interés moratorio, considerando asimismo el Artículo N°33 del mismo Código, debe aplicarse a la nueva obligación tributaria, es decir, a la deuda tributaria aplazada o fraccionada formada por los siguientes elementos:

- Todos los tributos dejados de pagar
- De los mencionados tributos, los respectivos intereses moratorios a la fecha de solicitud de fraccionamiento
- A fecha de solicitud de fraccionamiento, las multas tributarias dejadas de pagar más sus intereses moratorios

3. COMPENSACIÓN

Este método permite extinguir las obligaciones de pago hasta donde sea suficiente para que las deudas, por ambas partes, sean canceladas. Para este, las

dos partes a las que se refiere son la administración tributaria y el deudor tributario. Por ello, la materia de compensación puede definirse como un pago indebido o en exceso que realice el contribuyente y que la administración debe devolver. La compensación sería, también, una obligación tributaria adeudada por parte del mismo contribuyente a la misma administración tributaria, podrían ser tanto el pago indebido o en exceso como la obligación tributaria. Esto provoca que coexistan en el mismo tiempo y que el ingreso sea para la misma entidad.

Por lo tanto, no es posible compensar el Impuesto Predial -administrado por la municipalidad- y el IGV -administrado por Sunat-. Tampoco son compensables Esسالud -ingreso de Esسالud- con el Impuesto a la Renta -Gobierno central-, ya que, pese a que ambos son administrados por la misma administración (Sunat), no corresponden a ingresos de la misma entidad.

Ante todo, para que este caso de compensación pueda realizarse, las obligaciones de ambos deberán ser:

- a. Recíprocas: deberán existir de dos a más deudas entre las mismas personas. Es decir, debe ocurrir "que estemos en presencia de un deudor que a la vez sea acreedor en otra obligación, y de un acreedor que a su vez sea deudor en esta otra" (Osterling y Castillo 2009).
- b. Líquidas: capacidad que tiene una persona o entidad para cumplir con sus obligaciones financieras.
- c. Exigibles

Este método podrá realizarse, sea total o parcial, sea con créditos tributarios, intereses, sanciones u otros conceptos que pagados de manera incorrecta, "correspondientes a periodos no prescritos, administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad" (Artículo N°40 del Código Tributario). Podrá ser realizado de las siguientes maneras de compensación presentadas a continuación:

a. Automática:
Solo cuando la ley lo establezca. Por ejemplo, esto ocurre a través de la aplicación del saldo a favor de ejercicios anteriores a la Liquidación del Impuesto a la Renta Anual.

b. De oficio por la administración tributaria:
Por un lado, este método podrá llevarse a cabo si se determina una obligación tributaria aún pendiente o créditos referidos en la misma ley mientras sea realizada una verificación o fiscalización. Por otro lado, puede ocurrir cuando se encuentra obligación impaga, realizada de manera indebida según la información correspondiente de la Sunat. Esta organización indicará las conjeturas con las que operará si fuera el caso mientras que la imputación del pago se realizará como fuera indicado en el Artículo N°31 del Código Tributario.

Puede ocurrir que, cuando se solicita la devolución de un pago indebido y antes de que se efectúe la debida devolución, Sunat, en la resolución que emite sobre la procedencia de la devolución, establezca la existencia de una deuda y aplique contra ella parte o en su totalidad el importe que correspondía devolver:

c. A solicitud de parte: ejecutado por la administración tributaria.

Por ejemplo, en caso que el contribuyente, sabiendo que tiene un importe a su favor que le adeuda Sunat, deja de pagar la deuda y solicita a esta que aplique dicho importe anterior a esta nueva deuda.

A partir de las dos últimas compensaciones referidas, se puede observar los efectos de la deuda tributaria y los créditos, como los intereses moratorios o las imputaciones al pago. Estos consisten en la coexistencia de dos obligaciones.

Debe considerarse que para este método también es aplicable el tema de la imputación, ya mencionada para el pago. Esta puede ser útil cuando el procedimiento no es suficiente para cancelar el total de las deudas que corresponden a un mismo acreedor.

4. CONDONACIÓN

La condonación puede ser entendida como el perdón de una deuda tributaria. Esto, sin embargo, podrá solo ocurrir a través de una norma expresa con rango de ley. Además, este método de extinción se produce sin que la deuda sea cumplida. Es producto de una decisión voluntaria que toma el acreedor. Es decir, es la renuncia voluntaria y/o absolución de la deuda total o parte de ella.

Solo en algunos casos, los Gobiernos locales tendrán el poder de condonar intereses moratorios y sanciones, vinculados a los impuestos que tutelén, según se indica en el Artículo N°41 del Código Tributario, situado en el Capítulo III del Título III del Libro Primero.

5. CONSOLIDACIÓN

La consolidación es un método de extinción que no ocurre de manera frecuente. En el Artículo N°42 de la materia tributaria, se indica que la obligación tributaria puede extinguirse por consolidación solo en caso de que el acreedor de la deuda se convierta en el mismo deudor por resultado de transmisión de bienes o, también, derechos del objeto del tributo. En otras palabras, la obligación tributaria debe figurar en el mismo patrimonio de la entidad en la que se ocurre la consolidación tanto como activo y como pasivo.

Para ejemplificar, un caso podría darse si el acreedor obtuviera el total del patrimonio del deudor como legado; así, se cumpliría con la transferencia de bienes que determina este procedimiento.

Es fundamental el conocimiento de los métodos de extinción analizados para que, si llegara a darse el caso, el deudor, por lo general, pueda aplicar el adecuado teniendo como primordial consideración el Código tributario y los artículos que se establezcan de acuerdo con el tema

6. COBRANZA DUDOSA Y RECUPERACIÓN ONEROSA

Una obligación tributaria puede extinguirse también, según Decreto Supremo N° 022-2000-EF, por resolución de la administración tributaria en deudas de cobranza dudosa o recuperación onerosa. Estas deudas de cobranza dudosa “son aquellas respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, mientras que las de recuperación onerosa son aquellas cuyo costo de ejecución no justifica su cobranza” (Decreto Supremo N° 022-2000-EF).

Por un lado, la administración tributaria puede declarar como deudas de recuperación onerosa a aquellas obligaciones que administren y cumplan con los criterios necesarios. A partir de ello, realizará lo siguiente: dejará sin efecto las resoluciones que contengan deuda tributaria y de las cuales se interpusiera recurso de reclamación; no ejercerá o, fuera el caso, suspenderá cualquier acción de cobranza procediendo a extinguir la

deuda pendiente de pago, así como las costas y gastos que existieran (Decreto Supremo N° 022-2000-EF).

Por otro lado, para la cobranza dudosa, la administración tributaria puede declarar como deudas de cobranza dudosa aquellas con plazo de prescripción transcurrida, por lo que no se podrá realizar ninguna acción de cobranza.

7. CONCLUSIONES

Según fuese el caso del deudor, se podrá optar por los diferentes métodos de extinción ya presentados. Para ello, debe considerarse que el pago de la obligación en lugar, forma y plazo se realizara según la ley lo establezca, como fue mencionado anteriormente. Asimismo, el tema de los intereses moratorios corresponde un aspecto fundamental para el pago, tanto la tasa como el momento de aplicación. La compensación podrá realizarse total o parcial con los créditos correspondientes y de manera automática, de oficio o a solicitud del parte. Por otro lado, la condonación podrá entenderse como la absolución de la deuda mientras que la consolidación se realizará cuando el acreedor de la deuda se convierta en el mismo deudor. Por último, la prescripción podrá ser realizada dentro de los plazos determinados y, para esto, podría ocurrir interrupción o suspensión, según fuera el caso.

Es fundamental el conocimiento de los métodos de extinción analizados para que, si llegara a darse el caso, el deudor, por lo general, pueda aplicar el adecuado teniendo como primordial consideración el Código tributario y los artículos que se establezcan de acuerdo con el tema.

Bibliografía

ALVA MATTEUCCI, Mario

2011 “Las compensaciones y los medios de pago ¿Cuándo se aplica la doble tasa del ITF?”. *Actualidad Empresarial*. Lima, N° 243, pp. 12-14. Consulta: 15 de julio de 2017.
http://www.aempresarial.com/web/revitem/1_13118_98670.pdf

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS (MEF)

Decreto supremo N° 022-2000-EF. Lima, 17 de mayo de 2000. Consulta: 15 de julio de 2017.
<https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/1089-d-s-n-022-2000-ef/file>

OSTERLING, Felipe y Mario CASTILLO

2009 “Clases de compensación”. En *Estudio Mario Castillo Freyre*. Lima: Estudio Mario Castillo Freyre, pp. 1-23. Consulta: 2 de julio de 2017.
http://castillofreyre.com/archivos/pdfs/articulos/141_142_Compensacion_FOP_MCF.pdf

PERALTA RUPAY, Alejandro

2009 “Consolidación de deudas”. *Actualidad Empresarial*. Lima, volumen 3, N° 186, pp. 1. Consulta: 15 de julio de 2017.

http://aempresarial.com/web/revitem/2_9817_65737.pdf

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar

2010 “Medios de Extinción de la Obligación Tributaria distintos al pago (Parte I)”. *Actualidad Empresarial*. Lima, volumen 1, N° 202, pp. 1-30. Consulta: 15 de julio de 2017.
http://aempresarial.com/servicios/revista/202_1_HURWSBOGHUVURRUCLKMTENM-NWOMPPAWXUOTMPISXCORUFMWQWJ.pdf

ROSASCO, José Gálvez

2008 “Interrupción y suspensión del plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria”. *Revista 42*. Lima, pp. 95-112. Consulta: 23 de junio de 2017.
http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev46_JCGR.pdf

SUPERINTENDENCIA DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SUNAT)

Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 (cuyo TUO fue aprobado por el D.S. N° 133-2013-EF). Lima, 15 de julio de 2017. Consulta: 15 de julio de 2017.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/#>