

LA DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO, POR CONCEPTO DE IMPUESTOS, EN LOS PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT

Sérgio Rodrigues Mendes



RESUMEN

Este artículo trata sobre la devolución de los pagos indebidos o en exceso, realizados, por concepto de impuestos, en los países miembros del CIAT. Se examinaron las leyes fiscales de veintidós países que conforman el CIAT. Los elementos enumerados fueron los siguientes: nombre del reclamo, fecha límite para la presentación, cálculo del término, interrupción/suspensión del término, naturaleza del término, obligación prescrita, derecho de acción y protesta/reserva. Se concluyó que hay varias similitudes entre los diferentes ordenamientos tributarios y que la mayoría de estos ordenamientos sigue, bien de cerca, las directrices contenidas en el Modelo de Código Tributario del CIAT.

***El Autor:** Funcionario Público Federal, Auditor Fiscal de Rentas Internas de Brasil (RFB). Graduado en Derecho de la Universidad del Sur de Santa Catarina (Unisul), título de Postgrado en Derecho Procesal Tributario de la Universidad de Brasilia (UNB) y en Derecho Público con énfasis en Derecho Tributario por la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC); Profesor-tutor en la Escuela de Administración Hacendaria (ESAF) de las asignaturas Derecho Tributario Aplicado y Proceso Administrativo Fiscal; Asesor del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF).*

CONTENIDO

Introducción

1. Investigación en las legislaciones tributarias de los países miembros del CIAT
2. Características comunes de las diversas legislaciones tributarias
3. Conclusiones
4. Bibliografía

En este artículo se pretende señalar algunas características sobre la devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, en los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Se realiza un análisis de la práctica tributaria en estos países, de manera que facilite la comparación y la armonización internacional.

El trabajo de investigación y compilación, que abarca veintidós países miembros, se basó, fundamentalmente, en los Códigos Tributarios de esos países.

Dadas las limitaciones de tamaño, en éste trabajo no se tomaron en cuenta los pagos indebidos o en exceso realizados en el ámbito aduanero (importación, exportación y los procedimientos aduaneros) y de la Seguridad Social (contribuciones y tasas), así como las

sanciones y penas, aunque, en muchos casos, las reglas son las mismas para todas estas situaciones.

Tampoco fueron citados países en los que los motivos de la devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, se extraen de la respectiva legislación civil, como es el caso de Italia (Código Civil Italiano, Artículos 2033 y 2946).

Cabe señalar también que los términos fijados en éste documento se refieren a la interposición de reclamaciones en la esfera administrativa; no se ha indicado término límite para iniciar acciones legales, como, por ejemplo, en Portugal (Código de Práctica y Procedimiento Fiscal – Decreto Ley 433, de 1999, Artículo 145, 2) y en Brasil (Código de Impuestos Nacionales - Ley 5172, de 1966, Artículo 169).

Sobre el tema - la devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos -, vale la pena señalar que es tan importante cobrar los impuestos como devolverlos. En éste sentido, Ramón Valdez Costa se pronunció de la siguiente manera: “Es un tema de importancia fundamental para la adecuada aplicación del sistema tributario contemporáneo ya que afecta principios de derecho constitucional directamente relacionados con la disciplina, como los de legalidad y igualdad de las partes, sin perjuicio de su relación con otros institutos del derecho común, como el enriquecimiento sin causa y el pago por error de lo indebido.”¹

1. Cf. COSTA, Ramón Valdez. *Curso de Derecho Tributario*. Santa Fe, Bogotá: Editoriales Depalma, 1996. p. 365.

1. INVESTIGACIÓN EN LAS LEGISLACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT

Para elaborar éste estudio, se analizaron las legislaciones tributarias de veintidós países miembros del CIAT, como sigue.

ARGENTINA²

Nombre del reclamo: Acción de repetición.

Fecha límite para la presentación: cinco años.

Cálculo del término: comenzará a correr, de acuerdo al caso, desde el primero de enero siguiente: (a) al año en que venció el período fiscal, para los pagos o ingresos que se efectuaron a cuenta del mismo, cuando aún no se había operado su vencimiento; o (b) al año de la fecha de cada pago o ingreso, en forma independiente para cada uno de ellos, si se repiten los pagos o ingresos correspondientes a un período fiscal ya vencido. Cuando la repetición comprenda los pagos o ingresos efectuados para el mismo período fiscal, antes y después de su vencimiento, la prescripción comenzará a correr independientemente para unos y otros, y de acuerdo con la norma anterior.

Interrupción/suspensión del término: el plazo se interrumpe y queda suspendido: (a) por la deducción de la reclamación administrativa de repetición ante la Administración Federal de Ingresos Públicos; y (b) por la interposición de demanda de repetición ante el Tribunal Fiscal de La Nación o ante la Justicia Nacional. En el primer caso, el nuevo plazo de prescripción comenzará a correr a partir del primero de enero siguiente al año en que se cumplan los tres meses de presentado el reclamo. En el

segundo, desde el primero de enero siguiente al año en que se venza el plazo dentro del cual debe dictarse sentencia.

Naturaleza del término: prescripción.

Derecho de acción: los impuestos indirectos sólo podrán ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos demuestren que dicho impuesto no será transferido en el precio, o cuando, habiéndolo transferido, demuestren su devolución en la forma y condiciones establecidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

BOLIVIA³

Nombre del reclamo: Acción de repetición.

Fecha límite para la presentación: tres años.

Cálculo del término: se calcula a partir del momento en que se realizó el pago indebido o en exceso.

Interrupción/suspensión del término: el curso de la prescripción se suspende por las mismas causas, formas y plazos establecidos en el Artículo 62 del Código Tributario Boliviano, incluyendo los recursos administrativos o procesos judiciales por parte de los contribuyentes.

Naturaleza del término: prescripción.

Obligación prescrita: lo que se pagó para satisfacer una obligación prescrita no puede ser objeto de repetición, incluso si el pago se realizó desconociendo la prescripción operada.

2. Cf. *Ley de Procedimientos Fiscales - Ley 11.683, de 13/07/1998, Artículos 56, "c" y Párrafo, 61, 69 y 81. Disponible en: <http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento%20tributario/tor_c_011683_1998_07_13.xml>. Acceso en: 29 marzo 2012.*

3. Cf. *Código Tributario Boliviano - Ley 2.492, de 02/08/2003, Artículos 62, II, 121, 122, III, 123 y 124. Disponible en: <<http://www.impuestos.gob.bo/images/normativa/leyes/ley2492-cdigotributario.pdf>>. Acceso en: 29 marzo 2012.*

Derecho de acción: los agentes de retención o percepción podrán solicitar la repetición de los impuestos retenidos o percibidos indebidamente o en exceso y transferidos al Fisco, siempre y cuando haya una autorización expresa por parte del contribuyente.

BRASIL⁴

Nombre del reclamo: Pedido de restituição.

Fecha límite para la presentación: cinco años.

Cálculo del término: el plazo comenzará a correr: (a) a partir de la fecha de la extinción del crédito fiscal; o (b) a partir de la fecha en que se tome la decisión administrativa definitiva o la decisión judicial que haya reformado, anulado, revocado o finalizado la sentencia.

Naturaleza del término: prescripción.

Derecho de acción: la restitución de los impuestos que incluyen, por su naturaleza, la transferencia de la respectiva carga financiera se harán sólo para aquellos que prueben que han tomado el cargo o, en el caso de haberlo transferido a un tercero, estar debidamente autorizado por este para recibirlos.

Protesta/reserva: el contribuyente tiene derecho, independientemente de su previo protesta, a la restitución total o parcial del impuesto indebido o mayor que al debido.

CHILE⁵

Nombre del reclamo: Solicitud de devolución.

Fecha límite para la presentación: tres años.

Cálculo del término: se calcula a partir del acto o hecho que le sirva de fundamento.

Interrupción/suspensión del término: por ser un período de caducidad, no cabe ningún tipo de interrupción o suspensión.

Naturaleza del término: caducidad.

Derecho de acción: las sumas que el contribuyente haya transferido o cobrado indebidamente o en exceso, por concepto de impuestos, deberán ser entregadas al Fisco, sin poder solicitar su devolución, excepto en los casos en que se acredite fehacientemente, a juicio exclusivo del Director Regional de Impuestos Internos, haberse restituido dichas sumas a las personas que efectivamente soportaron el gravamen indebido.

Otras observaciones: una vez cumplido el plazo, se extingue el derecho del contribuyente para solicitar la devolución. Como consecuencia, si el Fisco, por error, devuelve una cierta suma en virtud de una solicitud presentada con posterioridad al vencimiento de este plazo, no se está ante el pago de una obligación natural; luego, el contribuyente no tendrá excusa para la devolución de ese monto al Fisco.

4. Cf. Código Tributário Nacional – Lei 5.172, de 25/10/1966, Artículos 165, 166 y 168. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acceso en: 29 marzo 2012.

5. Cf. Código Tributario – Decreto Ley 830, de 27/12/1974, Artículos 57, 126, y 128. Disponible en: <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/dl830.htm>>. Acceso en: 29 marzo 2012, y Circular 72, de 11/10/2001, 5.1, “a” y “e”. Disponible en: <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu72.htm>>. Acceso en: 29 marzo 2012.

COLOMBIA⁶

Nombre del reclamo: Solicitud de devolución.

Fecha límite para la presentación: cinco años, correspondiente al plazo de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el Artículo 2536 del Código Civil Colombiano.

Cálculo del término: se inicia a partir de la fecha en que se efectuó el pago indebido.

Naturaleza del término: prescripción.

Obligación prescrita: lo que se pagó para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción.

COSTA RICA⁷

Nombre del reclamo: Acción de repetición.

Fecha límite para la presentación: tres años.

Cálculo del término: transcurre: (a) a partir del día siguiente a la fecha en que se efectuó cada pago indebido o en exceso; o (b) desde la fecha de la presentación de la declaración jurada en la cual surgió el crédito.

Naturaleza del término: prescripción.

Obligación prescrita: lo que se pagó para satisfacer una obligación prescrita no puede ser

materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción.

Protesta/reserva: los contribuyentes y los responsables tendrán acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente, por concepto de impuestos, aunque, en el momento del pago, no hayan formulado reserva alguna, salvo que la Administración opte por la compensación de oficio, en cuyo caso se restituirá el saldo remanente a favor, si existe.

CUBA⁸

Nombre del reclamo: Solicitud de devolución.

Fecha límite para la presentación: un año.

Cálculo del término: empieza a contar desde el día en que se realizó el ingreso indebido o en exceso de lo debido.

Interrupción/suspensión del término: el término se interrumpe: (a) por cualquier acto fehaciente del contribuyente o responsable que pretenda la devolución del ingreso indebido o en exceso de lo debido; y (b) por cualquier acto de la Administración Tributaria en que se reconozca su existencia.

Naturaleza del término: prescripción.

Obligación prescrita: serán considerados ingresos indebidos cuando se hayan pagado deudas tributarias después de prescribir la acción para exigir su pago.

6. Cf. Estatuto Tributario - Decreto 624, de 30/03/1989, Artículos 819 y 850. Disponible en: <<http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/tributario?openview>>. Acceso en: 29 marzo 2012; Decreto 1.000, de 08/04/1997, Artículos 10, 11 y 21. Disponible en: <<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=7460>>. Acceso en: 29 marzo 2012; Orden Administrativa 0004, de 30/04/2002, subpuntos 13.1 y 14.2. Disponible en: <http://insitu.dian.gov.co/descargas/procesos/procesos/procedimientos/normatividad/OrdenAdmon_0004_de_2002.pdf>. Acceso en: 29 marzo 2012; y Ley 791, de 27/12/2002, Artículo 8. Disponible en: <http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2002/ley_0791_2002.html>. Acceso en: 6 abr. 2012.

7. Cf. Código de Normas y Procedimientos Tributarios - Ley 4.755, de 29/04/1971, Artículos 43 y 56. Disponible en: <<http://www.cesdepu.com/nbdp/cotri.htm>>. Acceso en: 10 abr. 2012.

8. Cf. Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios - Decreto-Ley 169, de 10/01/1997, Artículos 83, 84, "b", 88, 89, "d", y 91. Disponible en: <<http://www.aeec.cu/doc/doc49.pdf>>. Acceso en: 30 marzo 2012.

ECUADOR⁹

Nombre del reclamo: Acción de pago indebido o del pago en exceso.

Fecha límite para la presentación: tres años.

Cálculo del término: se calcula desde la fecha del pago.

Interrupción/suspensión del término: el término se ve interrumpido con la presentación: (a) de un reclamo ante la autoridad administrativa; o (b) de una demanda ante el Tribunal Distrital Fiscal, según sea el caso.

Naturaleza del término: prescripción.

EL SALVADOR¹⁰

Nombre del reclamo: Acción de devolución.

Fecha límite para la presentación: dos años.

Cálculo del término: se cuenta: (a) a partir del vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración original, en los casos de saldos a favor; o (b) a partir de la fecha del pago indebido.

Interrupción/suspensión del término: el término se suspenderá, en casos de saldo a favor, con la presentación de la declaración modificatoria, hasta que la Administración Tributaria se pronuncie sobre la procedencia o no de dicha declaración modificatoria.

Naturaleza del término: caducidad.

Obligación prescrita: el pago de la obligación prescrita no dará derecho a repetir lo pagado.

Derecho de acción: los terceros, a quienes se les haya efectuado indebidamente cobros o retenciones de impuestos, por parte de los contribuyentes, no podrán solicitar a la Administración Tributaria su devolución o compensación, y su acción se circunscribe a las disposiciones del derecho común, sin perjuicio de la devolución o compensación que pueda solicitar el contribuyente que efectuó el cobro indebido.

ESPAÑA¹¹

Nombre del reclamo: Solicitud de devolución.

Fecha límite para la presentación: cuatro años.

Cálculo del término: el término del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos comenzará a contar desde el día siguiente: (a) a aquel en que se realizó el ingreso indebido; (b) a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o (c) a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado. El término del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos comenzará a contar desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución.

Interrupción/suspensión del término: el término legal para solicitar la devolución de ingresos indebidos se interrumpe: (a) por cualquier actuación fehaciente del contribuyente que pretenda la devolución o la rectificación de su autoliquidación; y (b) por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o

9. Cf. *Código Tributario - Codificación 2005-009 - R.O. Suplemento n° 38, de 14/06/2005, Artículos 122, 123 y 305. Disponible en: <<http://eva.utpl.edu.ec/door/uploads/379/379/index.htm>>. Acceso en: 30 marzo 2012.*

10. Cf. *Código Tributario - Decreto 230, de 14/12/2000, Artículos 70, 104, 212 y 213. Disponible en: <http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Leyes/Codigo_Tributario_reformas_2011_CSJ.pdf>. Acceso en: 30 marzo 2012.*

11. Cf. *Ley General Tributaria - Ley 58, de 17/12/2003, Artículos 32, 66, "c" y "d", 67, 1, 68, 3 y 4, 69, 2 y 3, y 221, 1, "a", "b" y "c". Disponible en: <http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-23186>. Acceso en: 11 abr. 2012.*

recursos de cualquier clase. El término legal para obtener la devolución de ingresos indebidos se interrumpe: (a) por cualquier acción de la Administración Tributaria dirigida a efectuar la devolución; (b) por cualquier actuación fehaciente del contribuyente que exija el pago de la devolución; y (c) por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Naturaleza del término: prescripción.

Obligación prescrita: la prescripción se aplicará de oficio en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que el contribuyente la invoque o excepcione. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria, lo que hace posible la devolución de los ingresos indebidos efectuados después de haber transcurrido los términos señalados.

Otras observaciones: hay dos etapas en el procedimiento de Solicitud de devolución de ingresos indebidos: (a) la fase de reconocimiento del derecho a la devolución; y (b) la fase de la ejecución de la devolución reconocida.

ESTADOS UNIDOS¹²

Nombre del reclamo: Claim for refund.

Fecha límite para la presentación: por lo general, de tres años (si se presenta declaración), o dos años (si no hay presentación de la declaración), según el caso.

Cálculo del término: se cuenta a partir de la fecha en que se presentó la declaración original (tres años) o la fecha en que se pagó el impuesto (dos años), de las dos fechas, la que expira de último. Si la declaración no fue presentada, se

cuenta el término (dos años) a partir de la fecha en que se pagó el impuesto.

Naturaleza del término: period of limitation.

GUATEMALA¹³

Nombre del reclamo: Solicitud de devolución.

Fecha límite para la presentación: cuatro años.

Cálculo del término: se cuenta a partir de la fecha en que se dio el vencimiento de la obligación para pagar el impuesto.

Interrupción/suspensión del término: el término se ve interrumpido por la solicitud de devolución del pago indebido o en exceso, presentada por el contribuyente o responsable.

Naturaleza del término: prescripción.

Obligación prescrita: se entiende renunciada la prescripción, si el deudor paga, total o parcialmente, la deuda prescrita. Este pago no será devuelto en ningún caso.

HONDURAS¹⁴

Nombre del reclamo: Solicitud de devolución.

Fecha límite para la presentación: cinco años.

Cálculo del término: comienza a correr: (a) desde el día siguiente a la fecha en que se haya efectuado el pago, salvo lo establecido en la ley tributaria especial; o (b) a partir de la declaración de nulidad del hecho generador, si el pago de lo

12. Cf. *United States Code, Title 26 – Internal Revenue Code, Subtitle F, Chapter B, Sec. 6511, “a” y “b”, 1.* Disponible en: <<http://uscodbeta.house.gov>>. Acceso en: 11 abr. 2012.

13. Cf. *Código Tributario - Decreto 6-91 de 25/03/1991, Artículos 47, 49, 50, 9, 51 y 153.* Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_download/632-decreto-6-91-del-congreso-de-la-republica-.html>. Acceso en: 11 abr. 2012.

14. Cf. *Código Tributario - Decreto 22-97, de 08/04/1997, Artículos 122, 123, 124, 125, 137, 141 y 143.* Disponible en: <<http://www.dei.gob.hn/website/documentos/documento.php?doc=223&t=21>>. Incluye las modificaciones establecidas en el Decreto 210-2004, de 29/12/2004. Disponible en: <<http://www.dei.gob.hn/website/documentos/documento.php?doc=306&t=21>>. Acceso en: 11 abr. 2012.

no debido se hubiese efectuado en cumplimiento de una resolución o sentencia firme.

Interrupción/suspensión del término: el término se suspenderá en caso de fallecimiento del contribuyente o responsable, en favor de los herederos, por una sola vez y por el término de tres años a partir de la fecha: (a) de presentación de las declaraciones; o (b) en que se produzca el hecho generador de la obligación tributaria.

Naturaleza del término: prescripción.

Obligación prescrita: lo pagado para satisfacer una obligación fiscal prescrita no dará derecho a repetir, aunque el pago se hubiera efectuado con o sin conocimiento de la prescripción.

Derecho de acción: previamente autorizados por el contribuyente o responsable, los agentes de recaudación o de retención podrán solicitar la devolución de las sumas pagadas indebidamente por el contribuyente o responsable.

Protesta/reserva: los contribuyentes o los responsables y los terceros tienen acción para reclamar la devolución del pago indebido, por concepto de impuestos, aunque, en el momento del pago, no hubieran formulado reserva alguna.

MÉXICO¹⁵

Nombre del reclamo: Solicitud de devolución.

Fecha límite para la presentación: cinco años.

Cálculo del término: se inicia a partir de: (a) la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido; o (b) la anulación del acto de la autoridad, si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de ese acto.

Interrupción/suspensión del término: el término se interrumpe: (a) por la presentación de la solicitud de devolución realizada por el particular, salvo cuando éste desista de dicha solicitud; y (b) por el reconocimiento, expreso o tácito, de la existencia del pago indebido, por la Administración Tributaria.

Naturaleza del término: prescripción.

Derecho de acción: tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto a quien se lo transfirió, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien transfirió el impuesto o lo incluyó en el precio no tendrá derecho a solicitar su devolución.

NICARAGUA¹⁶

Nombre del reclamo: Acción de repetición.

Fecha límite para la presentación: cuatro años.

Cálculo del término: se contará a partir de la fecha en que se efectuó el pago indebido.

Naturaleza del término: prescripción.

Derecho de acción: cuando un contribuyente o responsable traslade o retenga impuestos de manera indebida, deberá ingresarlo inmediatamente al Fisco y tendrá derecho a interponer la acción de devolución o reembolso, siempre y cuando pruebe estar autorizado por quien soportó económicamente el gravamen indebido, o que restituyó a éste los montos respectivos. De lo contrario, la repetición deberá ser solicitada por quien efectivamente soportó la carga económica del impuesto.

15. Cf. Código Fiscal de la Federación - Diario Oficial de la Federación, de 31/12/1981, Artículos 22 y 146. Disponible en: <ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion06/CFF06.doc>. Acceso en: 11 abr. 2012.

16. Cf. Código Tributario - Ley 562, de 28/10/2005, Artículos 76, 77 y 78. Disponible en: <http://www.dgi.gob.ni/documentos/Ley_562_CODIGO_TRIBUTARIO_DE_LA_REPUBLICA_DE_NICARAGUA_CON_SUS_REFORMAS.pdf>. Acceso en: 11 abr. 2012.

PANAMA¹⁷

Nombre del reclamo: Solicitud de devolución.

Fecha límite de presentación: tres años.

Cálculo del término: se calcula a partir del último día del año en que se efectuó el pago indebido.

Interrupción/suspensión del término: el término se interrumpe: (a) por cualquier acción por parte del contribuyente que solicita la devolución del pago indebido o en exceso; y (b) por cualquier acto de la Administración Tributaria en el cual se reconozca la existencia del pago indebido o en exceso.

Naturaleza del término: prescripción.

Otras observaciones: la caducidad de la solicitud de devolución se rige por las disposiciones sobre caducidad de la instancia del Código Judicial. La solicitud caduca no interrumpe el término de prescripción.

PARAGUAY¹⁸

Nombre del reclamo: Solicitud de repetición.

Fecha límite para la presentación: cuatro años.

Cálculo del término: se cuenta por períodos mensuales, a partir de la fecha en que se puedan reclamar los créditos contra la autoridad.

Interrupción/suspensión del término: el término quedará suspendido hasta la obtención de la resolución definitiva del reclamo del interesado, por vía administrativa o judicial, demandando la devolución o pago de una suma determinada.

Naturaleza del término: caducidad.

Obligación prescrita: lo que se pagó para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado sin conocimiento de la prescripción.

Derecho de acción: el derecho a la devolución en caso de translación, retención o percepción indebida o en exceso, por concepto de impuestos, depende de la prueba de autorización de quien soportó económicamente el gravamen indebido, o que si restituyó a éste las cantidades respectivas. De lo contrario, la repetición deberá ser solicitada por quien efectivamente soportó la carga económica del pago indebido o excesivo.

PERU¹⁹

Nombre del reclamo: Solicitud de devolución.

Fecha límite para la presentación: cuatro años.

Cálculo del término: se calcula a partir del primero de enero siguiente a la fecha: (a) en el que se hizo el pago indebido o en exceso; o (b) en el que el pago se convierte en indebido o en exceso.

17. Cf. *Código Fiscal - Ley 8, de 27 de Enero de 1956, Artículo 737, párrafo (según Artículo 38, Ley 8/2010)*. Disponible en: <http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=5378>. Acceso en: 11 abr. 2012.

18. Cf. *Nuevo Régimen Tributario - Ley 125/91, de 09/01/1992, Artículos 167, 217, 219, 220 y 221*. Disponible en: <<http://www.set.gov.py/pset/agxppdwn?6,18,249,O,S,0,626%3BS%3B1%3B88>>. Acceso en: 11 abr. 2012.

19. Cf. *Código Tributario - Decreto Supremo 135-99-EF, de 19/08/1999, Artículos 38, 43, 44, 5, 45, 4, 46, 3, y 49*. Disponible en: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/index.html>>. Acceso en: 12 abr. 2012.

Interrupción/suspensión del término: el término se interrumpe: (a) por la presentación de la solicitud de devolución o compensación; (b) por la notificación del acto administrativo que reconozca la existencia y cuantía del pago indebido o en exceso u otro crédito, y (c) por la compensación automática o cualquier otra acción de la Administración Tributaria, dirigida a efectuar la compensación de oficio. El término se suspende: (a) durante el procedimiento de solicitud de devolución o compensación; (b) durante la tramitación de procedimiento contencioso tributario; (c) durante la tramitación de la demanda contencioso administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial; y (d) durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización.

Naturaleza del término: prescripción.

Obligación prescrita: el pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.

PORTUGAL²⁰

Nombre del reclamo: Pedido de revisão dos actos tributários, iniciado por el contribuyente y con base en cualquier ilegalidad.

Fecha límite para la presentación: cuatro años.

Cálculo del término: se inicia a partir de la fecha de liquidación (la determinación de la obligación tributaria).

Interrupción/suspensión del término: el término se ve interrumpido por la solicitud del contribuyente, dirigida al órgano competente de la Administración Tributaria para esta revisión.

Naturaleza del término: prescripción [no hay una definición explícita en la LGT, en canto a la naturaleza de ese término (por caducidad o prescripción), aceptando que sea de prescripción, tomando en cuenta la previsión de su interrupción.

REPÚBLICA DOMINICANA²¹

Nombre del reclamo: Acción de repetición.

Fecha límite para la presentación: tres años.

Cálculo del término: se contará a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria.

Interrupción/suspensión del término: el término se suspende por la interposición de un recurso, sea éste en sede administrativa o jurisdiccional, en cualquier caso, hasta que la resolución o la sentencia tenga la autoridad de la cosa juzgada.

Naturaleza del término: prescripción.

URUGUAY²²

Nombre del reclamo: Acción de repetición.

Fecha límite para la presentación: cuatro años.

Cálculo del término: se cuenta por períodos mensuales, a partir de la fecha en que se puede reclamar los créditos contra la autoridad.

Interrupción/suspensión del término: el término quedará suspendido hasta la resolución definitiva de la demanda del interesado, en vía administrativa o jurisdiccional, reclamando devolución o pago de una suma determinada.

20. Cf. *Lei Geral Tributária - Decreto-Lei 398/98, de 17/12/1998, Artículos 43, 78, 1, 2, 3, 6 y 7, y 100. Disponible en: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdoonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT_2012.pdf>. Acceso en: 12 abr. 2012.*

21. Cf. *Código Tributario - Ley 11-92, de 16/05/1992, Artículos 21, "c", 22, 24, 1, y 68. Disponible en: <<http://www.dgii.gov.do/legislacion/codigoTributario/Paginas/codigoTributario.aspx>>. Acceso en: 12 abr. 2012.*

22. Cf. *Código Tributario - Decreto-Ley 14.306, de 29/11/74, Artículos 75, 76 y 77. Disponible en: <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,205,O,S,0,7908%3BS%3B1%3B877>>. Acceso en: 12 abr. 2012.*

Naturaleza del término: caducidad.

Derecho de acción: el contribuyente o responsable no podrá reclamar la devolución de lo pagado en exceso, cuando la suma abonada em demasía haya sido incluida en las facturas respectivas y percibida del comprador o usuario.

VENEZUELA²³

Nombre del reclamo: Reclamación de repetición.

Fecha límite para la presentación: cuatro años.

Cálculo del término: se calcula a partir del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que: (a) se verificó el hecho imponible que dio derecho a la recuperación del impuesto; (b) se realizó el pago indebido; o (c) se constituyó el saldo a favor, según corresponda.

Interrupción/suspensión del término: el término se interrumpe: (a) por cualquier acto fehaciente del contribuyente que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración Tributaria; y (b) por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor. El término se suspende durante el período de la resolución de la reclamación administrativa (no superior a dos meses contados a partir de la fecha en que haya sido recibida).

Naturaleza del término: prescripción.

Obligación prescrita: lo que se pagó para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, salvo que el pago se hubiere efectuado bajo reserva expresa del derecho a hacerlo valer.

Protesta/reserva: para la procedencia de la reclamación de repetición, no es necesario haber pagado bajo protesta.

2. CARACTERÍSTICAS COMUNES DE LAS DIVERSAS LEGISLACIONES TRIBUTARIAS

De una extensa investigación realizada en las legislaciones tributarias de veintidós países miembros del CIAT, en relación con la devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, destacamos las siguientes características comunes, como sigue.

Con respecto a la denominación utilizada por las respectivas legislaciones para reclamar la recuperación de los importes indebidamente pagados, se verificó comúnmente, en el idioma

español, la “**Solicitud de devolución**” en ocho países (Chile, Colombia, Cuba, Guatemala, Honduras, México, Panamá y Perú), seguido de la “**Acción de repetición**” en seis países (Argentina, Bolivia, Costa Rica, Nicaragua, República Dominicana y Uruguay).

Los otros países de habla hispana tienen sus propios nombres para sus solicitudes, a saber: “**Acción de devolución**” (El Salvador), “**Acción de pago indebido o del pago en exceso**”

23. Cf. *Código Orgánico Tributario - Ley 42, Gaceta Oficial 37.305, de 17/10/2001, Artículos 55, 3, 60, 3, 61, 5, 64, 194, 196, 197 y 199. Disponible en: <http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.2COT/2.2COT.pdf>. Acceso en: 12 abr. 2012.*

(Ecuador), “**Solicitud de repetición**” (Paraguay) y “**Reclamación de repetición**” (Venezuela.)

En Estados Unidos, éste reclamo recibe el nombre de “**Claim for refund**”. En Brasil, es llamado como “**Pedido de restituição**”.

En Portugal, la recuperación de los importes pagados indebidamente se hace indirectamente, a través de la anulación del acto en el cual se efectuó aquel pago, ya sea por la revisión judicial, ya sea por queja administrativa y, más comúnmente, por el “**Pedido de revisão dos actos tributários**”.

En España, existe la previsión de dos concursos: uno para la solicitud de devolución de ingresos indebidos, y otro para la exigencia del pago de la devolución, cuyo derecho ha sido reconocido.

En cuanto al término en cada una de estas legislaciones para la presentación del reclamo correspondiente, varió de “un año” en Cuba hasta “cinco años” en cinco países (Argentina, Brasil, Colombia, Honduras y México), prevaleciendo el término de “cuatro años”, que se observa en ocho países (España, Guatemala, Nicaragua, Paraguay, Perú, Portugal, Uruguay y Venezuela), seguido de un período de “tres años” en seis países (Bolivia, Chile, Costa Rica, Ecuador, Panamá y República Dominicana), de “dos años” en El Salvador y de “dos o tres años” en los Estados Unidos, según sea el caso.

En lo que respecta al cálculo de los términos, la encuesta señaló que, en una mayoría de dieciocho países, su inicio es la fecha del pago indebido o en exceso (trece países) o en su vencimiento (Guatemala), o al día siguiente a esas fechas (Costa Rica, España y Honduras en el primer caso, y la República Dominicana en el segundo).

Se exceptúan en éste sentido, Argentina, Perú y Venezuela, donde el plazo inicial se produce a partir del primero de enero del año siguiente al pago en exceso, y Panamá, en que ese término inicial es el último día del año pago.

Con respecto a la naturaleza del término para la recuperación de los importes indebidamente pagados, tuvo como resultado de que éste período es considerado como una “prescripción” en diecisiete países, con la sola excepción de Chile, El Salvador, Paraguay y Uruguay, donde es tratado como “caducidad”, y los Estados Unidos, que lo identifica como “period of limitation”.

En los países donde se verifica la “prescripción”, en general se prevé una interrupción y/o suspensión del término, en particular, mediante la presentación de reclamos administrativos y/o procesos judiciales para la devolución de los importes indebidamente pagados. En los países donde existe la “caducidad”, hay disposición expresa de suspender éste término, que no es el caso de Chile.

En cuanto a la obligación prescrita, en once países que se ocupan de ésta cuestión en sus respectivas legislaciones tributarias, nueve no admiten la devolución en este caso (Bolivia, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Paraguay, Perú y Venezuela), con la excepción sólo de Cuba y España.

En relación con el derecho de acción para proceder al reclamo de la devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, se exige de los terceros que efectuaron el cobro: (a) no haber transferido la carga del impuesto; (b) haber reembolsado a quien lo soportó; o (c) estar debidamente autorizado por éste (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Honduras, México, Nicaragua, Paraguay y Uruguay). Sólo en el caso de El Salvador se consideraron innecesarios tales requisitos.

Por último, en cuanto a la necesidad de protesta o reserva para que se pueda reclamar la devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, cuatro países reconocen explícitamente que esto es innecesario: Brasil, Costa Rica, Honduras y Venezuela.

3. CONCLUSIONES

Del análisis y la comparación de los diferentes ordenamientos tributarios, en lo que se refiere a la devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, es posible constatar varias similitudes entre éstos.

Estas similitudes son muy claras al señalar que la mayoría de estos ordenamientos tributarios sigue, bien de cerca, las directrices contenidas en el Modelo de Código Tributario del CIAT²⁵, a saber:

- a. **Nombre del reclamo:** “Acción de repetición” (seis países utilizan esa denominación, que sólo es superada por el nombre de “Solicitud de devolución”, que ocho países utilizan);
- b. **Fecha límite para la presentación:** en el Modelo de Código Tributario del CIAT, no hay establecido un término definido para el derecho de devolución o reembolso de los pagos indebidos o saldos a favor, por parte de los contribuyentes. Este modelo se limita a proponer que el término sea común con la prescripción del derecho de la Administración, para que determine sus obligaciones, imponga sanciones y exija el pago de la deuda tributaria. Se dice que la consagración de un término igual a todos estos casos permite la homogeneidad de las diversas situaciones en que el instituto de prescripción pueda operar. Entre los veintidós países encuestados, se impuso el término de “cuatro años” observado en ocho países;
- c. **Cálculo del término:** el cálculo del término se cuenta “desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo a favor” (tres países han adoptado este sistema - Costa Rica, España y Honduras - y trece países el mismo día del pago);
- d. **Interrupción/suspensión del término:** el término se interrumpe: (a) “por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda ejercer el derecho de repetición ante la Administración Tributaria”; o (b) “por cualquier acto de esa Administración en que se reconozca la existencia del pago indebido o del saldo acreedor.” El término se suspenderá “por la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales hasta ___ días después que se notifique la resolución definitiva sobre los mismos” (catorce países explícitamente prevén la interrupción y/o suspensión del término en estas situaciones);
- e. **Naturaleza del término:** “prescripción” (diecisiete países consideran la misma naturaleza);
- f. **Obligación prescrita:** “Lo pagado o rembolsado para satisfacer una obligación o un derecho de devolución prescritos, respectivamente, no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con [o sin] conocimiento de la prescripción”²⁵ (de once países que abordan ésta cuestión en sus respectivas legislaciones tributarias, nueve no admiten la devolución en éste caso, con la sola excepción de Cuba y España);
- g. **Derecho de acción:** en el Modelo, los agentes de retención o percepción deberán presentar la autorización de los contribuyentes para ejercer su derecho de devolución (de diez países que se refieren a ésta situación en sus respectivas legislaciones tributarias, nueve han adoptado la misma norma, con la sola excepción de El Salvador); y

24. Cf. *Modelo de Código Tributario do CIAT (2006), Artículos 54, 57, “d”, 59, “d”, 60, “d”, 61, 109, 1, 110, 1, y 112, “a”*. Disponible en: <http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819>. Acceso en: 12 abr. 2012.

25. *El Modelo de Código Tributario del CIAT no fue unánime en considerar esta cuestión.*

h. Protesta/reserva: “Los contribuyentes y terceros responsables tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente, por concepto de tributos, [...], aunque en el momento del pago no hubieran formulado reserva alguna” (cuatro países

reconocen explícitamente, sin necesidad de protesta o reserva, que se pueda reclamar la devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos: Brasil, Costa Rica, Honduras y Venezuela).

4. BIBLIOGRAFÍA

Argentina. Ley de Procedimientos Fiscales - Ley 11.683, de 13/07/1998. Disponible en: <http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento%20tributario/tor_c_011683_1998_07_13.xml>. Acceso en: 29 marzo 2012.

Bolivia. Código Tributario Boliviano - Ley 2.492, de 02/08/2003. Disponible en: <<http://www.impuestos.gob.bo/images/normativa/leyes/ley2492-cdigotributario.pdf>>. Acceso en: 29 marzo 2012.

Brasil. Código Tributário Nacional – Lei 5.172, de 25/10/1966. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acceso en: 29 marzo 2012.

Chile. Código Tributario – Decreto Ley 830, de 27/12/1974. Disponible en: <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/dl830.htm>>. Acceso en: 29 marzo 2012.

_____. Circular 72, de 11/10/2001. Disponible en: <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu72.htm>>. Acceso en: 29 marzo 2012.

CIAT. Modelo de Código Tributario (2006). Disponible en: <http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819>. Acceso en: 12 abr. 2012.

Colombia. Estatuto Tributario - Decreto 624, de 30/03/1989. Disponible en: <<http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/etributario?openview>>. Acceso en: 29 marzo 2012.

_____. Ley 791, de 27/12/2002. Disponible en: <http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2002/ley_0791_2002.html>. Acceso en: 6 abr. 2012.

_____. Decreto 1.000, de 08/04/1997. Disponible en: <<http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=7460>>. Acceso en: 29 marzo 2012.

_____. Orden Administrativa 0004, de 30/04/2002. Disponible en: <http://insitu.dian.gov.co/descargas/procesos/procesos/procedimientos/normatividad/OrdenAdmon_0004_de_2002.pdf>. Acceso en: 29 marzo 2012.

COSTA, Ramón Valdez. Curso de Derecho Tributario. Santa Fe-Bogotá: Editoriales Depalma, 1996.

Costa Rica. Código de Normas y Procedimientos Tributarios - Ley 4.755, de 29/04/1971. Disponible en: <<http://www.cesdepu.com/nbdp/cotri.htm>>. Acceso en: 10 abr. 2012.

Cuba. Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios - Decreto-Ley 169, de 10/01/1997. Disponible en: <<http://www.aeec.cu/doc/doc49.pdf>>. Acceso en: 30 marzo 2012.

Ecuador. Código Tributario - Codificación 2005-009 – R.O. Suplemento nº 38, de 14/06/2005. Disponible en: <<http://eva.utpl.edu.ec/door/uploads/379/379/index.htm>>. Acceso en: 30 marzo 2012.

El Salvador. Código Tributario - Decreto 230, de 14/12/2000. Disponible en: <http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Leyes/Codigo_Tributario_reformas_2011_CSJ.pdf>. Acceso en: 30 marzo 2012.

España. Ley General Tributaria - Ley 58, de 17/12/2003. Disponible en: <http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-23186>. Acceso en: 11 abr. 2012.

United States Of America. United States Code, Title 26 – Internal Revenue Code. Disponible en: <<http://uscodebeta.house.gov>>. Acceso en: 11 abr. 2012.

Guatemala. Código Tributario - Decreto 6-91 de 25/03/1991. Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_download/632-decreto-6-91-del-congreso-de-la-republica-.html>. Acceso en: 11 abr. 2012.

Honduras. Código Tributario - Decreto 22-97, de 08/04/1997. Disponible en: <<http://www.dei.gob.hn/website/documentos/documento.php?doc=223&t=21>>. Acceso en: 11 abr. 2012.

_____. Decreto 210-2004, de 29/12/2004. Disponible en: <<http://www.dei.gob.hn/website/documentos/documento.php?doc=306&t=21>>. Acceso en: 11 abr. 2012.

México. Código Fiscal de la Federación - Diario Oficial de la Federación, de 31/12/1981. Disponible en: <ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion06/CFF06.doc>. Acceso en: 11 abr. 2012.

Nicaragua. Código Tributario - Ley 562, de 28/10/2005. Disponible en: <http://www.dgi.gob.ni/documentos/Ley_562_CODIGO_TRIBUTARIO_DE_LA_REPUBLICA_DE_NICARAGUA_CON_SUS_REFORMAS.pdf>. Acceso en: 11 abr. 2012.

Panamá. Código Fiscal - Ley 8, de 27 de Enero de 1956. Disponible en: <http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=5378>. Acceso en: 11 abr. 2012.

Paraguay. Nuevo Régimen Tributario - Ley 125/91, de 09/01/1992. Disponible en: <<http://www.set.gov.py/pset/agxppdwn?6,18,249,O,S,0,626%3BS%3B1%3B88>>. Acceso en: 11 abr. 2012.

Perú. Código Tributario - Decreto Supremo 135-99-EF, de 19/08/1999. Disponible en: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/index.html>>. Acceso en: 12 abr. 2012.

Portugal. Lei Geral Tributária - Decreto-Lei 398/98, de 17/12/1998. Disponible en: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT_2012.pdf>. Acceso en: 12 abr. 2012.

República Dominicana. Código Tributario - Ley 11-92, de 16/05/1992. Disponible en: <<http://www.dgii.gov.do/legislacion/codigoTributario/Paginas/codigoTributario.aspx>>. Acceso en: 12 abr. 2012.

Uruguay. Código Tributario - Decreto-Ley 14.306, de 29/11/74. Disponible en: <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,205,O,S,0,7908%3BS%3B1%3B877>>. Acceso en: 12 abr. 2012.

Venezuela. Código Orgánico Tributario - Ley 42, Gaceta Oficial 37.305, de 17/10/2001. Disponible en: <http://www.seniat.gov.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENTIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.2COT/2.2COT.pdf>. Acceso en: 12 abr. 2012.