



CONTENIDO

• La Codificación de Normas y Procedimientos Tributarios.

Maestra Lydia Angélica Rodríguez Baso

- Panamá -

• El Valor Jurídico en la Legislación Panameña de los Comentarios al Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE.

Maestro Ricardo Rocha

- Panamá -

• Devolución de pagos indebidos y pagos en exceso.

Magister Jacqueline del Rosario Dávila Reaño.

- Perú -

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO**Presidente:**

Dr. Emilio Pujalte Méndez - Leite.
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

Consejeros:

Dr.a Delfina Amparo de León
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de República Dominicana.
Dr. Luis María Benítez Riera
Representante de la Sala Plena de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador.

Secretario Ejecutivo:

Mag. Rafael Anzures Uribe.
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Cualquier correspondencia, dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, piso 14, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

Correo electrónico:

srjoejecutivo@aitfa.org
scontreras@aitfa.org

Elaboración:

Sonia Laura Contreras Miranda
scontreras@aitfa.org

EDITORIAL

Respetados lectores:

En el presente número, daremos a conocer algunos artículos que fueron desarrollados como ponencias en el Tercer Congreso Internacional de Derecho Tributario, durante los días 9 al 11 de junio de 2014, organizado por el Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, país miembro de la Asociación.

En primer lugar, presentamos la ponencia de la Maestra Lydia Angélica Rodríguez Baso, cuyo título es “La Codificación de Normas y Procedimientos Tributarios” en el cual hace referencia a que Panamá no obstante de contar con un ingreso tributario equivalente a 43% y que a nivel de tributación internacional haya firmado 16 Convenios para Evitar la Doble Tributación, se advierte que dicha nación carece de un ordenamiento lógico jurídico, técnico, sistemático e integrador de los principios y conceptos fundamentales del Derecho Tributario que permitan una adecuada regulación de la relación fisco-contribuyente.

En tal virtud, realiza se realiza un análisis a la codificación tributaria actual comparándola con Codificaciones de otros países como Alemania, Argentina, España, Francia y México; y por último, a la Codificación Tributaria en Panamá.

En segundo lugar, contamos con la participación del Maestro Ricardo Rocha, con el artículo de título: “El Valor Jurídico en la Legislación Panameña de los Comentarios al Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE” en el cual como su nombre lo indica se aboca a los comentarios que realiza la OCDE respecto al Convenio de Doble Tributación, y en concreto al caso de Panamá, pues dicho país no forma parte de dicha Organización; por lo que las disposiciones

que establezcan no son vinculantes para las autoridades fiscales.

Por último, presentamos la participación de la Magister Jacqueline del Rosario Dávila Reaño, con la ponencia “Devolución de pagos indebidos y pagos en exceso” en la cual expone la intortancia trascendental con el deber de contribuir de los gobernados, y en atención a dichas contribuciones también se relacionan con la devolución de los pagos indebidos y pagos en exceso. Sin embargo, manifiesta que la institución de la devolución resulta compleja por su matriz sustantiva y procesal a la vez; por lo que realiza un análisis de los pagos en comento y su trámite.

Mag. Rafael Anzures Uribe
Secretario Ejecutivo

LA CODIFICACIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Maestra Lydia Angélica Rodríguez Baso¹
- Panamá -

Introducción

La totalidad de ingresos tributarios en Panamá para el año 2012, representó el 18.5% del Producto Interno Bruto (PIB) que para ese año fiscal a precios de mercado fue de “36,253 millardos de balboas”². Según las cifras publicadas por el Instituto Nacional de Estadística y Censo, para el año 2013, el presupuesto del Sector Público registró ingresos totales por B/.17,882 millones, siendo un 42% ingresos tributarios, es decir B/.7,488 millones. Para el año 2014, el panorama es similar, ya que los ingresos totales ascienden a la cifra de B/.19,653.7 millones, de los cuales B/.8,377.6 corresponden a ingresos tributarios, lo que representa un 43%.

Por otra parte, en el ámbito de la tributación internacional, desde el año 2010 hasta la fecha, nuestro país ha firmado 16 Convenios para Evitar la Doble Tributación (CDT), de los cuales 14 se encuentran vigente, siendo estos los suscritos con Singapur, Reino Unido, Qatar, Portugal, México,

1 Licenciada en Derecho y Ciencias Políticas por la Facultad de Derecho de la Universidad de Panamá, Maestría en Derecho Procesal de la Universidad Latina de Panamá. Se desempeña actualmente como Asistente de Magistrada en el Tribunal Administrativo Tributaria.

2 Al respecto del ratio de recaudación tributaria sobre PIB y su evolución en las dos últimas décadas confróntese el cuadro A: “Total de ingresos tributarios en porcentaje del PIB”, página 48 y el cuadro 9 “Producto Interno Bruto para los años fiscales a precios de mercado, en millardos de moneda local”, página 77, ambos de la publicación OCDE/CEPAL/CIAT (2014), Estadísticas Tributarias en América Latina, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207943-en-fr>.

Luxemburgo, Italia, Israel, Irlanda, Holanda, Francia, España, Emiratos Árabes Unidos, República de Corea (Corea del Sur) y Barbados.

En materia de Acuerdos para el Intercambio de Información Tributaria (AIIT) contamos con 9 convenios vigentes con los siguientes países: Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Finlandia, Groenlandia, Islandia, Isla Feroes, Noruega y Suecia.

Las cifras antes mencionadas son un reflejo de la trascendencia de la tributación en la economía nacional, toda vez que los ingresos tributarios son empleados por el Estado para financiar programas para la provisión de servicios públicos que sostenga la calidad de vida de sus ciudadanos y sufragar el gasto público.

Sin embargo, a pesar de la importancia inexorable de contar con un sistema tributario justo, con un clima de seguridad jurídica que favorezca el desarrollo económico y que se adapte al nuevo contexto de la tributación internacional, que hace más complejo el sistema tributario, podemos observar que la legislación tributaria patria carece de un ordenamiento lógico jurídico, técnico, sistemático e integrador de los principios y conceptos fundamentales del Derecho Tributario que permitan una adecuada regulación de la relación fisco- contribuyente (relación jurídica tributaria), en el marco del derecho a la tutela administrativa y judicial efectiva, los principios de legalidad tributaria, de igualdad y capacidad contributiva.

Ante este escenario, el objetivo de la presente monografía es analizar los aspectos relevantes de la codificación tributaria, sintetizando su evolución, sus características y modalidades. Examinaremos ciertos precedentes del derecho comparado, así como los aportes de los modelos de codificación más significativos. Incluimos una breve reseña de la codificación tributaria en Panamá, para evaluar la conveniencia de contar con un Código Tributario, como mecanismo para coadyuvar a la gestión tributaria panameña. Complementándola

con la formulación de nuestras conclusiones en esta temática, con las cuales esperamos contribuir al debate de este tema.

1. Generalidades de la Codificación Tributaria

Previo a adentrarnos en el tema de la codificación tributaria, precisemos el concepto de código, el cual definiremos como la reunión de las leyes de un Estado, sobre determinada rama jurídica en un cuerpo orgánico, sistemático, armónico y bajo una unidad científica.

El proceso de codificación tributaria surgió por la necesidad de regular el ejercicio del poder tributario del Estado para conciliar los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones Tributarias, equilibrando la relación entre ambos actores, en un entorno de seguridad jurídica.

Las primeras iniciativas en favor de la codificación tributaria coinciden con el reconocimiento de la autonomía del Derecho Tributario y la convergencia en las legislaciones de identificar y regular ciertos principios fundamentales, como son el de reserva legal o legalidad de los tributos y la capacidad contributiva.

En la medida en que las relaciones fisco-contribuyente fueron evolucionando y adquiriendo mayor complejidad por la internacionalización de la fiscalidad derivada de la globalización, fueron surgiendo posiciones antagónicas respecto a la conveniencia de la codificación tributaria, lo que se ha llamado por la doctrina la descodificación.

La tendencia descodificadora se sustenta en dos argumentos básicos: el primero que la multiplicidad de las situaciones fiscales imposibilita su codificación y someterlas a un esquema lógico y el segundo que la acción fiscal debe regirse por criterios de oportunidad. Sus defensores promueven la expedición de normas especiales y microsistemas jurídicos para regular cada materia específica. Mientras que la doctrina

codificadora resalta que la codificación trasciende más allá de los simples alcances de una recopilación, siendo su ventaja el instaurar parámetros y criterios precisos en un ámbito de coherencia y certeza.

Sainz de Bujanda, partidario de la viabilidad y ventaja de la codificación tributaria, en favor de su postura especificó que la codificación recae sobre los principios jurídicos que presiden y ajustan la acción administrativa fiscal y no sobre la actuación tributaria del Estado.³

Giuliani Fonrouge, señaló que la codificación tributaria es más que la depuración y aglutinación de textos legales dispersos, acotó que consiste en la creación de un cuerpo orgánico y homogéneo con principios generales regulatorios de la materia tributaria en los aspectos sustancial, ordinario y sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas.⁴

En ese mismo sentido, Cubero Truyo definió la norma codificada como todo conjunto normativo- tributario con vocación de incorporarse de manera estable y permanente en el ordenamiento jurídico, que incluya reglas generales aplicables a los tributos.⁵

Coincidimos plenamente con el planteamiento de García Novoa, quien colige que la codificación tributaria es hoy una exigencia que, desde el punto de vista de la técnica legislativa, se traduce en un requisito 3 SAINZ DE BUJANDA, Citado por VILLEGAS, Héctor, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 7 Edición, Ediciones JJCPM, Buenos Aires, 2001, página 135.

4 GUILINANI FONROUGE, Carlos, "Derecho Financiero" Volumen 1, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, página 242.

5 CUBERO TRUYO, Antonio Manuel, "La simplificación del ordenamiento tributario", página 94 a 96 citado por GARCIA NOVOA, Cesar, "Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria", Revista de Derecho, Volumen 22, Noviembre 2013, Universidad Santiago de Compostela, 2013, página 154.

de estabilidad y claridad, y desde el punto de vista sustancial, constituye una garantía de seguridad jurídica en un ordenamiento jurídico de injerencia como el tributario ⁶

1.1 Tipos de Codificación Tributaria

Existe una diversidad de reflexiones doctrinarias respecto a la materia objeto de la codificación tributaria, las cuales oscilan desde aquellas que promulgan por qué el código debe referirse únicamente a principios y nociones generales, hasta las opiniones a favor de que su ordenamiento contenga la parte general y especial del Derecho Tributario, incluso alícuotas. También ha generado discusión, si el código tributario debe tener una jerarquía normativa superior al resto de las leyes que en materia tributaria se expidan.

En la evolución del proceso de codificación tributaria se pueden identificar tres métodos empleados para la codificación, en atención a las peculiaridades y principios que encierre. Así tenemos la codificación limitada, la codificación amplia y la codificación total.

La codificación limitada establece la sistematización de los principios fundamentales del derecho constitucional tributario (por ejemplo: legalidad de los tributos, capacidad contributiva), el derecho tributario sustantivo o material (definiciones y lineamientos generales sobre la obligación tributaria, elementos del tributo, sujetos de la obligación tributaria), el derecho tributario formal (determinación de la obligación tributaria), derecho tributario procesal (controversias entre sujetos de la relación fisco- contribuyente), internacional (doble tributación, intercambio de información, precios de transferencia) y el derecho tributario sancionador o penal (ilícitos tributarios).

Esta modalidad de codificación implica una normativa de los principios aplicables para regular las relaciones entre el Estado y particulares, armonizando la necesidad

de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes, de manera que se imposibilite la arbitrariedad.

Por otra parte, la codificación amplia se ciñe a los principios fundamentales de naturaleza sustantiva, formal, procesal, internacional y penal o sancionadora, es decir toda la parte general reglada en la codificación limitada y además incorpora las disposiciones específicas sobre los gravámenes que integran el régimen tributario, materia imponible, normas sobre los diversos tipos de impuestos (Renta, Inmueble, Consumo), exoneraciones; con la única excepción de las alícuotas o cuotas fijas de los tributos.

La codificación total ordena en un cuerpo legal todas las normas tributarias vigentes, tanto las de naturaleza general y específicas, abarcando las alícuotas o cuotas fijas.

Estimamos que en Panamá se debe optar por una codificación amplia o limitada, ya que la total estaría propensa a modificaciones frecuentes por variaciones en los porcentajes o cuotas de las tarifas de los impuestos.

1.2 Características de la Codificación Tributaria

Para que un código tributario logre cumplir con su finalidad, sintetizada por Ferreiro Lapatza en “racionalización del derecho en aras de la seguridad jurídica, la claridad y la certeza”⁷, tiene que reunir ciertos requisitos esenciales, entre las cuales podemos destacar:

- Técnica Jurídica: las normas del código tributario deben ser redactadas por especialistas, empleando expresiones de sentido claro, preciso, unívoco y explícito. En los tópicos de fiscalidad internacional corresponde adoptar el lenguaje jurídico- tributario común. Al respecto, Ferreiro Lapatza expresó que las normas que regulan los tributos deben ⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Reflexiones sobre el Derecho Tributario y técnica jurídica”, Civitas, REDF, No. 85, 1995.

⁶ GARCIA NOVOA, Cesar, Ob. cit., página 160.

ser coherentes entre sí y coherentes con el resto del sistema y es indispensable el uso de una técnica jurídica adecuada al servicio de la claridad, de la coherencia y de la sencillez.

- Estabilidad y flexibilidad: aunque parezcan características contradictorias, las disposiciones de un código tributario deben ser estables y a la vez flexibles. Lo que se traduce en mantener un equilibrio entre el nivel de certeza jurídica y la adaptabilidad a las exigencias de cambio. Esta medida es factible al blindar las normas de la codificación tributaria de modificaciones por conveniencias políticas o contingentes, sino limitarlas a reformas originadas por razones técnicas o necesarias para beneficio del sistema tributario.

2. La Codificación Tributaria en el Derecho Comparado

Veamos una breve reseña de las experiencias sobre la codificación tributaria de países como: Alemania, Argentina, España, Italia y México, como marco referencial para contrastar con la situación nacional.

2.1 La codificación tributaria en Alemania

El llamado Ordenamiento u Ordenanza Tributaria de Alemania fue aprobada por la Ley de 13 de diciembre de 1919, denominada “Abgabenordnung o Reichsabgabendordnung”. Esta surgió en el contexto de la Primera Guerra Mundial, para superar el fraccionamiento del poder tributario en los diversos Estados que integraban Alemania.

La Ordenanza Tributaria Alemana procuró la concentración del poder tributario en la cabeza del “Reich” y la correlativa reducción de la autonomía y atribuciones de los “Lander”. Estaba orientada a robustecer la independencia financiera del “Reich”, frente a los países “Lander” y reformar la estructura fiscal alemana introduciendo el impuesto personal sobre la renta a personas físicas y jurídicas y el impuesto sobre los cambios.⁸

Los aspectos más relevantes de la Ordenanza Tributaria Alemana fueron: (i) sirvió de punto de partida para la codificación de tipo limitada, al regular los principios fundamentales, la relación jurídica tributaria en su aspecto formal y material, el nacimiento, desarrollo y extinción de la obligación tributaria, los recursos contra las decisiones administrativas y las infracciones y penas; y (ii) además, introdujo los tribunales tributarios especiales, con organización y competencia propia, independiente de los poderes ejecutivos y judicial.

2.2 La codificación tributaria en Argentina

A pesar de los reconocidos aportes de la doctrina argentina al derecho tributario, no cuenta con un código federal tributario en este país.

En 1947, se adoptó el Código Tributario de la Provincia de Buenos Aires, conocido como el “Código Jarach”, ya que fue el resultado del proyecto elaborado por el Profesor Dino Jarach. Dicho Código fue adoptado también por otras provincias argentinas. Su estructura es de codificación ampliada, ya que consta de una parte general normativa de los principios básicos de la tributación y una parte especial dedicada al ámbito normativo de cada tributo en particular.

Han existido diversos proyectos de códigos tributarios sin que se hubiese logrado concretarse, sin embargo, desde 1959, existe el Tribunal Fiscal de la Nación, como órgano jurisdiccional independiente, ante el cual pueden apelarse las decisiones de las Administraciones Tributarias.

2.3 La codificación tributaria en España

El 28 de diciembre de 1963, se promulgó la Ley 230 General Tributaria, con vigencia a partir del 1 de enero de 1964. Fue un código tributario que influyó en la redacción de los textos de códigos posteriores, especialmente en América Latina. Estuvo vigente por 40 años.

A., “La codificación tributaria”, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2012.

⁸ Véase al respecto PLAZ VEGA, Mauricio

Posteriormente, se promulgó el 17 de diciembre de 2003, la Ley 58 con el nuevo texto de la Ley General Tributaria, la cual entró a regir el 1 de julio del 2004. Su objetivo es reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, posibilitando el empleo de las nuevas tecnologías; modernizar los procedimientos tributarios; y reducir los niveles de litigiosidad en materia tributaria.

En cuanto a su estructura, consta de tres títulos, el primero dedicado a la regulación de los principios de la tributación, la normativa tributaria, reglas generales para su aplicación e interpretación. El segundo título, instaura las nociones de los tributos, hecho imponible y elementos de la obligación tributaria. El tercer título reglamentó todo lo concerniente al procedimiento y gestión tributaria. Siendo una codificación de naturaleza limitada, conforme a la tipología que clasifica en atención al contenido de la misma, pero a su vez constituye un verdadero código de principios, utilizado como referencia por los países latinoamericanos para sus procesos de reforma tributaria.

2.4 La codificación tributaria en Francia

La codificación francesa se puede calificar como un híbrido de la codificación de modalidad ampliada, ya que se caracteriza por contener, tanto la parte general de principios y definiciones, como la parte de normas especiales de tributos específicos, en códigos relativos a cada impuesto en particular.

En 1950, se aprobó el Código General de Impuestos, el cual tiene una estructura de dos libros, el primero subdividido en los diferentes tipos de impuesto y el segundo libro, es de orden general y reguló los pagos, sanciones y procedimientos.

2.5 La codificación tributaria en México

La codificación mexicana fue la primera de Latinoamérica, inspirada en los lineamientos de la Ordenanza Tributaria de Alemania. Fundamento la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, como órgano jurisdiccional

independiente para resolver las controversias tributarias.

A partir del 1 de enero de 1939, empezó a regir el Código Fiscal, el cual estuvo vigente hasta diciembre de 1966. Actualmente rige el tercer código, aprobado el 31 de diciembre de 1981, con sus respectivas reformas. Este código regula aspectos procedimentales, procesales, probatorios y las infracciones tributarias.

Así, hemos visto que todo proceso de codificación tributaria debe nutrirse del derecho comparado, evaluando las experiencias de otros países para procurar adecuar al entorno nacional, las mejores prácticas que sean consonas con su realidad económica y fiscal.

3. Referencia a los principales Modelos de Código Tributario

Existen diversas iniciativas de Modelos de Códigos Tributarios, propuestas por instituciones o asociaciones internacionales vinculadas con el estudio del Derecho Tributario, entre las cuales podemos destacar: el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, los modelos de Código Tributario del CIAT de 1997 y 2006, el Código Tributario Hipotético elaborado por el Departamento Jurídico del Fondo Monetario Internacional (FMI).

3.1 Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL)

Su génesis data de la conferencia sobre Administración de Impuestos celebrada en Buenos Aires, Argentina en 1961, organizada por el Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo (OEA/BID) que expuso la conveniencia de codificar en un solo cuerpo las leyes tributarias de los países.

El consecuencia, el Comité de Alternos del Programa OEA/BID encomendó la tarea de redactar un modelo de código tributario a una Comisión Redactora integrada por

tres juristas latinoamericanos, especialistas en la materia, los doctores Ramón Valdés Costa (Uruguayo), Rubens Gomes de Sousa (Brasileño) y Giuliani Fonrouge (Argentino), fungiendo como Secretario Ejecutivo el doctor Jun C. Pacchiotti.

El objetivo del modelo, conforme a su exposición de motivos, era fijar los principios básicos que orienten la relación fisco contribuyente, sistematizando los principios fundamentales de derecho tributario material, formal, procesal y sancionador, dentro de las directrices impuestas por los derechos constitucionales latinoamericanos y recogiendo los adelantos de la doctrina jurídica tributaria contemporánea.

El modelo incluyó la codificación general, excluyendo disposiciones sobre los impuestos u otras contribuciones en particular. Es decir una codificación de tipo limitada.

La estructura del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID consta de 196 artículos, divididos en cinco títulos, el primero de las disposiciones preliminares sobre ámbito de aplicación, principios de tributación y criterios de interpretación. El segundo título, reguló la relación jurídica tributaria, la obligación tributaria, los sujetos, hecho generador y modos de extinción. El título tercero reglamentó las infracciones y sanciones tributarias. El cuarto título instauró los procedimientos en la etapa administrativa y el quinto título, la etapa jurisdiccional, el cobro de tributos, medidas cautelares, juicio ejecutivo y acciones de los particulares contra el juicio ejecutivo.

Entre los aportes del modelo, podemos enunciar la eliminación del principio “solve et repete”⁹, la inclusión de la transacción en

⁹ El aforismo latino “solve et repete” se traduce literalmente como “primero paga y luego reclama”. Según este principio, para que un contribuyente pudiera recurrir un acto administrativo de las Administraciones Tributarias que contuviera un mandamiento de pago, era requerido previamente la cancelación de dicho monto como presupuesto de admisibilidad de la

cuanto a la determinación de los hechos, como medio de extinción de la obligación Tributaria (artículo 51) y la individualización de la pena (artículo 90).

3.2 Código Tributario de la República de Taxastan, Una Ley Impositiva hipotética

Este documento presentando el 29 de septiembre de 2000, por el Departamento Jurídico del Fondo Monetario Internacional (FMI) consistió en un ejemplo de código tributario para un país hipotético.

El objetivo de este documento era proporcionar un material de referencia como asistencia en la preparación de actos legislativos y la aplicación de leyes.¹⁰

El mismo estaba estructurado en dos partes, la primera parte general, en la cual se regularon los conceptos básicos del sistema tributario, glosario, disposiciones administrativas, obligaciones tributarias, situación y estructura de la Administración Tributaria. La segunda parte, titulada especial contiene la normativa específica de cada uno de los diversos tipos de impuestos, tales como el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, Impuesto sobre utilidades de las personas jurídicas, Impuesto al consumo.

3.3 Modelos de Código Tributario CIAT

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), producto de sus actividades de intercambio de experiencias y programas de cooperación técnica, concluyó que los países de América Latina adolecían de normas que regularan adecuadamente la relación fisco-contribuyente y que permitieran lograr una aplicación equitativa en un marco de seguridad jurídica. Esto aunado a la práctica

reclamación. El mismo ya ha sido eliminado de casi todas las legislaciones tributarias por considerarse violatorio del debido proceso.

¹⁰ Véase FMI, Departamento Legal (2000), Código Tributario de la República de Taxastan. Una Ley Impositiva Hipotética, <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/stan.htm>

generaliza de una dispersión de las normas tributarias, carentes de una estructura lógica, que ocasiona incertidumbre a administradores y contribuyente, motivó la iniciativa de dicho Centro a propiciar el desarrollo de un modelo de código tributario.

Así se instauró un Grupo de Trabajo liderado por Claudino Pita e integrado además por Rubén Aguirre Pangburn, Carlos Dentone, Carlos Esparza y Bernardo Lara Berríos.

En 1997 se presentó el primer modelo de código tributario del CIAT, el cual según lo señalado en sus consideraciones generales, se fundamentó en los principios de igualdad y seguridad jurídica, pero destacando la necesidad de coexistencia de instrumentos que permitan hacer asequible el cometido de la Administración Tributaria de aplicar el sistema tributario eficazmente. Sugiriendo por tanto, dotar a las Administraciones Tributarias de las facultades legales que permitan controlar y exigir el cumplimiento de las obligaciones de los administrados, para evitar la evasión tributaria.

Este modelo se basó en la tipología de codificación general, es decir de tipo limitada, incluyendo regulaciones de Derecho Tributario material, formal, procesal y sancionatorio; excluyendo disposiciones especiales sobre impuestos en particular, u otras contribuciones. Además excluye la materia aduanera, a diferencia del modelo del programa OEA/BID.

La estructura del Modelo del CIAT de 1997, era de 185 artículos, divididos en cinco títulos, el primer título referente a la norma tributaria, sujetos, responsabilidades, extinción de la obligación tributaria y prescripción. El segundo título, norma los derechos y deberes de los sujetos pasivos y de los terceros. El título tercero reglamentó las facultades y obligaciones de la Administración Tributaria. El título cuarto de las normas de procedimiento y el título quinto establecieron las normas de los ilícitos tributarios y sanciones.

La segunda edición del modelo se presentó

en la Conferencia Técnica del año 2006, realizada en Madrid, España. Fue el resultado del Grupo de Trabajo integrado por los siguientes países miembros: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, España y México.

La estructura del Modelo del CIAT de 2006, es de 198 artículos, divididos en cinco títulos, el primero contenido de las normas de carácter general relativas al ámbito de aplicación, los principios generales tributarios y las normas tributarias. El segundo título dispuso las normas del tributo y las relaciones tributarias sustantivas. El tercer título reglamentó los procedimientos de aplicación de los tributos. El cuarto título de las infracciones y sanciones tributarias. El quinto título ordenó los procedimientos de revisión de los actos tributarios.

Entre las novedades del modelo del 2006, podemos destacar la regulación de una sección relativa a la administración tributaria electrónica y otra sección de tributación internacional; y en materia procesal, la introducción de un capítulo que regula los recursos ante tribunales fiscales.

4. La Codificación Tributaria en Panamá

Nuestro marco normativo carece de un código de normas y procedimientos tributarios (Código Tributario), contamos con un Código Fiscal, aprobado mediante la Ley 8 de 27 de enero de 1956, el cual tiene 1342 artículo, divididos en una estructura de siete libros, el primero regula los bienes nacionales, el segundo los servicios nacionales, el tercero el régimen aduanero, el cuarto los impuestos y rentas, el quinto la administración del Tesoro Nacional, el sexto la moneda nacional y el séptimo los procedimientos administrativos en materia fiscal.

El sistema tributario panameño se encuentra disperso en una serie de leyes fiscales, cabe destacar que existen más de un centenar de leyes que modifican, adicionan o subrogan artículos del Código Fiscal. Esto aunado, al centenar de Decretos y Resoluciones Administrativa que lo reglamentan, lo que

ocasiona que sea difícil seguir la normativa y cumplirla tanto por la Administración Tributaria como por los contribuyentes, lo que aumenta la litigiosidad.

A nivel constitucional, se consagran los principios tributarios de legalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad e igualdad. El artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá, establece que la creación de un tributo, así como la determinación de los elementos esenciales del mismo, debe llevarse a cabo mediante ley.

“Artículo 52. Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes.”

Al respecto del principio de reserva legal o legalidad tributaria, la jurisprudencia de la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha emitido su criterio señalando:

“... 2. En desarrollo de este principio de legalidad tributaria, sólo la Ley formal es la que, en nuestro ordenamiento, puede regular; entre otros, los siguientes aspectos impositivos:

a- La delimitación del hecho gravable, de la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen y los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

b- Los supuestos que originan el nacimiento de las obligaciones tributarias, y los de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

c- La determinación de los obligados tributarios y la identificación de los responsables.

d- La creación, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales. (Fallo de 27 de septiembre de 2007).

El principio de capacidad contributiva se reconoce en el artículo 264 de la Constitución Política de la República de Panamá, que es del tenor siguiente:

“Artículo 264. La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.”

Con las reformas fiscales adoptadas con la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, se instituyen los derechos de los obligados tributarios; y la creación y funcionamiento del Tribunal Administrativo Tributario.

Sin embargo, se adolece de un ordenamiento de los deberes de los contribuyentes y de la Administración Tributaria, toda vez que la Ley No. 24 de 8 de abril de 2013, por la cual se crea la Autoridad Nacional de Ingresos primordialmente regula aspectos de la organización administrativa de dicha entidad.

Siendo este el panorama de la legislación tributaria patria, salta a la vista la imperiosa necesidad de su ordenamiento y sistematización. Un claro ejemplo de esta situación es el procedimiento administrativo para la tramitación de peticiones de naturaleza fiscal y los recursos en la vía gubernativa. Este procedimiento se encuentra normado en el Libro Séptimo del Código Fiscal titulado “De los procedimientos administrativos en materia fiscal”, en el artículo 1194, dispone que en casos de vacíos en el procedimiento se aplique el procedimiento administrativo general regulado en la Ley 38 de 31 de julio de 2000. Es decir, el Código Fiscal remite a la Ley 38 de 2000, en casos de vacíos de procedimiento. Luego esta última, en su artículo 202, expresa que ante vacíos de procedimiento debe aplicarse las disposiciones del Libro II del Código Judicial. Generándose una doble remisión del Código Fiscal a la Ley 38 de 2000 y posteriormente, al Código Judicial. Teniéndose que aplicar disposiciones propias de procesos judiciales de naturaleza privada de controversias entre

dos particulares, que son incompatibles con la naturaleza de las controversias que surgen en la relación fisco- contribuyente.

5. Conclusiones

Panamá como un Estado de Derecho, con una creciente economía requiere contar con una normativa tributaria integral, ordenada y estable que regule con criterios de equidad y seguridad jurídica la potestad tributaria en un marco de eficiencia en la administración tributaria y respeto a los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, somos de la opinión que para lograr un código tributario acorde a la realidad social, económica y cultural panameña es necesario que el mismo sea el resultado de una iniciativa del Estado (teniendo presente los procedimientos formales para la aprobación de una ley orgánica), apoyada por la sociedad civil, con la participación de técnicos especialistas en las complejas y novedosas temáticas de la ciencia tributaria.

Es imperativo que el código tributario sea claro, sencillo, que facilite el entendimiento por los ciudadanos, los asesores tributarios y los servidores públicos de la Administración Tributaria, redactado con una adecuada técnica jurídica. Evitando la práctica del Código Fiscal vigente, que en un solo artículo incluye diversos tópicos, introduciendo párrafos que generan disposiciones carentes de una lógica jurídica y de mucha extensión (tales como los artículo 699, 701).

El texto del código tributario debe ser el producto del consenso de los principios fundamentales del derecho tributario, afianzados en el estudio de la doctrina, la jurisprudencia y el derecho comparado.

Sugerimos una codificación ampliada, bajo esta premisa y lejos de agotar el tema, proponemos como marco referencial del contenido en la parte general de la estructura de la codificación tributaria panameña la siguiente:

- En materia de Derecho Constitucional Tributario: Los principios generales

tributarios tales como el principio de legalidad de los tributos, capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad. Las limitaciones constitucionales al poder tributario.

- En los temas de derecho tributario sustantivo: El ámbito de aplicación del código, las normas tributarias, los criterios para su aplicación e interpretación. El concepto y clasificación de los tributos. La obligación tributaria, su nacimiento, hecho generador, objeto y formas de extinción. En ese aspecto, es fundamental una adecuada regulación de la figura de la prescripción. Los sujetos de la relación jurídica tributaria, el sujeto activo y los obligados tributarios, sus derechos y deberes. Atribuciones y obligaciones de la Administración Tributaria. El domicilio tributario.
- En el tópico de derecho formal: los procedimientos de gestión y fiscalización en la Administración Tributaria.
- En el apartado de Derecho Sancionador: el procedimiento de determinación y aplicación de sanciones. Las infracciones tributarias.
- En materia de Derecho Procesal Tributario: Los procedimientos de revisión de los actos administrativos ante la propia Administración Tributaria, los procesos especiales de revisión tales como revocatoria de actos, rectificación de errores, nulidades y el recurso de reconsideración. El procedimiento de revisión de los actos tributarios ante el Tribunal Administrativo Tributario, su régimen orgánico. El procedimiento de segunda instancia ante el Tribunal, el Recurso de Apelación. Los procedimientos originados de los procesos de cobro coactivo seguidos por la Administración Tributaria, trámites de los incidentes, excepciones, tercerías y nulidades dentro de los procesos de cobro coactivo.
- En materia de tributación internacional: la doble imposición, los precios de transferencia.

Además, estimamos que sería necesario abordar temas como los principios de

retroactividad de la ley tributaria, cuando sea favorable al contribuyente, al igual que los criterios para la individualización y graduación de las sanciones, los cuales han generado discrepancias de criterios en el foro nacional.

Con relación al contenido del código tributario, también recomendamos que instituya las responsabilidades y facultades de la administración tributaria para que sea justa, eficiente y efectiva. En ese sentido, estimamos que sus disposiciones deben promover la transparencia, imparcialidad, proporcionalidad y previsibilidad de las operaciones de la administración tributaria, lo que implica que sus decisiones deben ser justificadas y explicadas. Esto acompañado de normas que le permitan responder a los cambios tecnológicos.

Otro aspecto primordial, que consideramos debe sistematizarse en el código tributario, es la figura del tribunal especializado en materia fiscal, como ente administrativo imparcial, estipulando los procedimientos administrativos que garanticen su eficiencia y decisiones justas. Así como otros mecanismos de responsabilidad que velen por la eficiencia y que sean compatibles con el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Es necesario, que el código tributario panameño sienta las bases para que impere la cooperación entre los contribuyentes y la administración tributaria y lograr una confianza mutua en las relaciones tributarias, que el contribuyente sea considerado como un cliente. Imperando la presunción de que el contribuyente es cumplidor de sus obligaciones, contrario a la acostumbrada presunción de culpabilidad. En ese sentido, sería conveniente implementar la recomendación formulada por la OCDE, de que se modifique el rol de las administraciones tributarias de funciones de control a la prestación de servicios, partiendo de la premisa que la mayoría de los contribuyentes cumple con sus obligaciones tributarias.¹¹ Para esto, es necesario instaurar

estrategias de cumplimiento que impulsen el cambio cultural y el comportamiento, tales como compromisos de calidad de servicio, campañas de certificaciones, e inclusive, el proceso de codificación tributaria, sería un escenario propicio para evaluar y generar el debate de la posibilidad de introducir la utilización de técnicas de resolución alternativa de conflictos, en ciertas circunstancias.

El código tributario también debe estipular regulaciones que conlleven a que el contribuyente sea transparente y revele voluntariamente la información que requiere la Administración Tributaria, ya que ha quedado demostrado que su eficacia institucional depende en gran medida del cumplimiento de los ciudadanos con las reglas del sistema impositivo. Para esto, también es indispensable una adecuada reglamentación de los derechos de los contribuyentes, estimulándoles a tributar y fundando mecanismos para garantizarles sus derechos, teniendo presente la importancia de la privacidad y confidencialidad.

Dado que la tributación hoy día tiene efectos internacionales, y que es común las actividades comerciales y financieras globalizadas, en las cuales se den estructuras y transacciones multinacionales, caracterizadas por su constante evolución y la utilización del comercio electrónico, un “Código Tributario de Panamá” debe contemplar el tema de la tributación internacional, de manera que pueda armonizarse la regulación interna, con los tratados fiscales para evitar la Doble Imposición y el intercambio de información a nivel internacional.

Consideramos que la codificación tributaria sería beneficiosa para todas las partes involucradas en la relación fisco-contribuyente, entendiéndose la Administración Tributaria, los contribuyentes y terceros obligados tributarios. Así como las instancias Member States criteria for successful policies, 2012, páginas 15 y ss, citado por ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, “Propuesta para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado”, Colegio de Gestores Administrativos de Cataluña, 2014.

¹¹ OCDE, “Improving tax governance in EU

administrativas y judiciales encargadas de resolver las controversias tributarias, toda vez que se sistematizarían los principios generales del Derecho Tributario y las normas de carácter sustantivo, procesal, formal y sancionadoras, en el marco de la seguridad jurídica y técnica legislativa.

Pensamos, que al contar con un código tributario, se evitaría el complejo sistema imperante en Panamá, de aplicación de normas supletorias y muchos vacíos legales en materia de interpretación y aplicación de las normas fiscales. Así se contribuiría a unificar la jurisprudencia, a la estabilidad y a generar confianza en el contribuyente respecto a la gestión de la Administración Tributaria.

Esperamos que el presente trabajo, incentive la reflexión sobre la conveniencia y pertinencia de la adopción de un código tributario en Panamá.

EL VALOR JURÍDICO EN LA
LEGISLACIÓN PANAMEÑA DE LOS
COMENTARIOS AL MODELO DE
CONVENIO DE DOBLE TRIBUTACIÓN
DE LA OCDE

MTRO. RICARDO ROCHA¹²

- Panamá -

El Objeto de los Comentarios

Sin duda uno de los temas que mayor debate genera en el ámbito del Derecho Tributario Internacional es el del papel que juegan los Comentarios al Modelo de Convenio de Doble Tributación de la OCDE al momento de aplicar los Tratados y si los Estados están obligados a seguir los criterios plasmados en ellos. Este es un debate que divide las opiniones incluso entre los mismos miembros de la OCDE países. ¿Pero a qué se debe esta falta de consenso?

¹² Licenciado en Derecho y Ciencias Políticas, Maestro en Derecho Tributario Internacional. Actualmente es Gerente de Impuestos en KPMG en Panamá.

Antes entrar al análisis de la obligatoriedad de los Comentarios, debemos referirnos a las reglas generales del Derecho Internacional, puesto que estamos hablando de la interpretación de acuerdos entre sujetos de Derecho Internacional. Evidentemente esto nos lleva a las fuentes del Derecho Internacional, consagradas en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia (en adelante “el Estatuto”), en particular al, el cual dispone que las fuentes del Derecho Internacional son:

- “a. las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;*
- b. la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;*
- c. los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;*
- d. las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho.”*

Por su parte, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante “la Convención de Viena”) define Tratado como un “Acuerdo internacional concluido entre Estados”. Ante todo, debemos tener claro que los Comentarios fueron aprobados originalmente mediante una Recomendación del Consejo de la OCDE, al igual que todas las modificaciones a las que han sido sometidos con posterioridad. Las Recomendaciones, por naturaleza, no son vinculantes, y en efecto los mismos Comentarios manifiestan expresamente esta característica. Ciertamente tienen un valor persuasivo, ya que son una “invitación”, como señala Michel Virally¹³. John Avery Jones, por su parte, señala que si bien no son legalmente vinculantes, tienen un “*alto valor persuasivo*”¹⁴.

¹³ Virally, Michel. “La valeur juridique des recommandations des organisations internationales”. 2 AFDI (1956), PP. 66-96.

¹⁴ Jones, John Avery. “The binding nature of the OECD Commentaries from the UK point of view”. The Legal Status of the OECD

Al no ser vinculantes y no generar derechos ni obligaciones (al menos *prima facie*), no podemos considerar que las recomendaciones del Consejo de la OCDE constituyen acuerdos internacionales en el sentido estricto del término, por lo que sólo podemos llegar a la obvia conclusión que los Comentarios no constituyen un Tratado, así como el Modelo que interpretan tampoco lo es.

Evidentemente los Comentarios no constituyen jurisprudencia, por no emanar de una Corte sino de un cuerpo ejecutivo de una organización internacional. Nos quedan entonces dos posibilidades para clasificar a los Comentarios dentro de las fuentes del Derecho Internacional: la doctrina y la jurisprudencia.

La redacción de los Comentarios estuvo a cargo de una comisión de expertos nombrados en el Comité de Asuntos Fiscales por los gobiernos de los países Miembros de la OCDE, por lo que podrían considerarse como doctrina. Además, debido al valor interpretativo que tienen y a la frecuencia con la que son consultados tanto por profesionales y autoridades como por académicos y estudiantes, podría considerarse que hasta cierto punto constituyen costumbre internacional. Sin embargo, por no tratarse de una fuente de Derecho positivo surge la duda de si en la práctica dicho carácter no vinculante puede verse modificado.

Es precisamente ese valor que se da a los Comentarios lo que genera dudas sobre el carácter de los mismos, ya que de ser no ser considerados tan importantes, no se discutiría su obligatoriedad, puesto que en un sentido estrictamente técnico, simplemente no lo son. ¿Pero a qué se debe la importancia de los Comentarios? Evidentemente a la función uniformadora que tienen.

Existen más de 3000 Tratados de Doble Tributación vigentes en la actualidad, y muchos países, particularmente aquellos que forman parte de la OCDE, cuentan con redes

Commentaries. IBFD (2008).

de tratados de varias docenas. Tal número de instrumentos internacionales con tan numerosas Partes Contratantes, puede tener como resultado lógico un número difícil de manejar de interpretaciones con respecto a un mismo concepto o a una misma situación. Adicionalmente, debemos tener en cuenta que el proceso de negociación de un Tratado puede tomar mucho tiempo y en algunos casos puede dilatarse al punto de extenderse durante años. En este sentido, Panamá es la excepción a la regla, puesto que en espacio de menos de dos años concluyó más de 12 Tratados, pero en términos generales, se trata de un proceso lento que tiene como resultado final un Tratado cuya vigencia suele ser de 10 a 20 años antes que las Partes decidan negociar un nuevo instrumento.

Sin embargo, en general las leyes tributarias de las Partes seguramente son modificadas en numerosas ocasiones durante la vigencia de un Tratado, y de igual forma puede que cambien los funcionarios en sus respectivas administraciones tributarias, y que con éstos cambien las posturas institucionales sobre determinados temas.

Por último, y tal vez lo más importante, es que las situaciones y operaciones a las que puede aplicar un Tratado también cambiarán.

En resumen, podemos decir que la vida se mueve más rápido que las leyes tributarias domésticas, y que éstas se mueven más rápido que los Tratados, por lo que se hace necesario encontrar un mecanismo de adaptarlos a las realidades constantemente cambiantes de nuestro mundo. Es ahí donde entran en juego los Comentarios, para flexibilizar las reglas de los tratados existentes a un mundo cambiante, tal y como señala David R. Tillinghast¹⁵.

Interpretación Bajo la Convención de Viena

Dentro del articulado de la Convención de

¹⁵ Tillinghast, David R. "A practitioner's comment on why the Commentaries on the OECD Model Tax Convention should not be treated as legally binding". The Legal Status of the OECD Commentaries. IBFD (2008).

Vienna, tenemos una serie de artículos de suma relevancia para analizar el tema del valor jurídico de los comentarios. Estos son los artículos 26, 31, 32 y 33.

El Artículo 26 consagra uno de los principios cardinales del Derecho Internacional: *pacta sunt servanda*. En base a este artículo los Estados se comprometen a cumplir de buena fe con las disposiciones contenidas en los tratados que firmen.

El Artículo 31 contiene la regla general de interpretación, que indica que *“Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”*. Adicionalmente nos dice este artículo que además del texto de un tratado, junto con su preámbulo y anexos, se debe tener en cuenta todo acuerdo conexo entre las partes y todo instrumento formulado en relación del tratado formulado por una parte y aceptado por la(s) otra(s). En este sentido nos dice también este Artículo en su numeral 3 que, junto con el contexto de un tratado, debe tenerse en cuenta:

“a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones:

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado

c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes”

Por último, ordena este artículo a que se de *“a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”*.

Es evidente entonces que al momento de interpretar las disposiciones de un tratado, no basta con tomar en cuenta simplemente lo que dice el mismo en su texto, sino que todos aquellos documentos y circunstancias que puedan coadyuvar a un mejor y más claro entendimiento de dicho texto. En este sentido, podría argumentarse que los

Comentarios forman parte del contexto de un convenio de doble tributación, debido a la habitualidad con la que son consultados, en particular si se trata de un Convenio que sigue de cerca el modelo de la OCDE. En otras palabras, la existencia y relevancia de los Comentarios es difícil de obviar y el manejo de los mismos se hace casi que absolutamente necesario para poder actuar como negociador de un Convenio a nombre de un Estado.

Adicionalmente, las reservas a los Comentarios son la excepción más que la regla entre los países miembros de la OCDE, y entre los no miembros, el formular observaciones a los mismos no es una práctica usual, por lo que podría alegarse que la aplicación de los mismos constituye práctica internacional. En consecuencia, podría alegarse que si durante la negociación de un Convenio un Estado no manifestó su inconformidad con lo dispuesto en los Comentarios, aceptó entonces tácitamente la costumbre internacional, tal y como se define dicho término en el Artículo 38 del Estatuto.

Sin embargo ¿qué tanto valor o qué porcentaje de una interpretación puede basarse en el contexto de un tratado en relación con el texto del mismo? La Convención de Viena no lo indica, y si bien consideramos que la costumbre internacional no es del todo vinculante, podría tener mayor peso que el contexto en caso que no se haya manifestado expresamente que no se acatará lo dispuesto en los comentarios. Friedl Weiss considera que el hecho de que los comentarios se invoquen en casos de aplicación de Convenios de doble tributación en muchos países es un indicador de que los Comentarios se han convertido en costumbre internacional¹⁶.

Por su parte, el artículo 32 de la Convención de Viena nos señala los medios de interpretación complementarios, a los cuales se podrá acudir para confirmar el sentido ¹⁶Weiss, Friedl. “Interpretation of tax treaties in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under the Vienna Convention on the Law of Treaties”. The Legal Status of the OECD Commentaries. IBFD (2008).

resultante de la aplicación del artículo 31, o “cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

- a) *deje ambiguo u oscuro el sentido; o*
- b) *conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.”*

Aclarar ambigüedades es ciertamente uno de los objetivos de los Comentarios, por lo que consideramos que si bien es debatible si la aplicación de los Comentarios obligatoria como costumbre internacional generalmente aceptada, evidentemente éstos constituyen un medio complementario de interpretación de los Convenios de doble imposición.

La Explicación Oficial de los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena señala abiertamente que a la hora de interpretar los Tratados, los juristas difieren en cierta medida en el peso y valor que otorgan al texto de los tratados como auténtica expresión de las intenciones de las partes, a las intenciones de las partes como elemento subjetivo distinto del texto y al objeto y propósito (tanto declarado como aparente) del tratado.

No cabe duda que, en base a todo lo anterior, los Comentarios tienen un valor interpretativo no sólo de hecho, sino que dicho valor se encuentra consagrado y contemplado por la misma Convención de Viena. Sin embargo, no por esto podemos considerar que los mismos son vinculantes de hecho.

La Teoría Engelen

Si bien en teoría los Comentarios no son vinculantes propiamente, existen quienes consideran que bajo ciertas circunstancias, para algunos estados pueden llegar a serlo. Este es el caso del Prof. Frank Engelen, quien sostiene que se puede entender que las Partes de un Convenio deben entenderse obligadas a cumplir lo estipulado en los Comentarios cuando son ambos miembros de la OCDE, votaron a favor de la aprobación de los Comentarios sin hacer ninguna reserva con respecto a éstos, el Convenio en cuestión sigue el Modelo de la OCDE y no se manifestó durante las negociaciones que los

criterios expuestos en los Comentarios no serían aplicables.

El primer elemento de esta tesis es la membresía en la OCDE. Evidentemente, si los comentarios no son en sí mismos vinculantes para los miembros de la OCDE, quienes son los que los aprueban, mucho menos pueden considerarse vinculantes para países que no son miembros de dicha organización, que no intervienen en la preparación ni discusión de los mismos y que no tienen injerencia en la aprobación o modificación de los mismos. De hecho cuando un país no miembro de la OCDE manifiesta una postura con respecto a los Comentarios a un artículo determinado, lo hace para dejar claro que no se adhiere a la interpretación estándar, sino que aplica una cláusula del Modelo de forma distinta.

El segundo elemento es supone la aceptación expresa de las Partes con respecto al texto de los Comentarios. Como miembros de la OCDE, las Partes han tenido que haber manifestado su voluntad al momento de someterse a aprobación los Comentarios, pero debemos aclarar que si bien pueden no haber votado en contra, pueden haberse abstenido. Las Recomendaciones no pueden ser aprobadas si tan siquiera un Estado miembro vota en contra de la misma, pero sí pueden aprobarse aunque hayan abstenciones. En el tema que nos atañe, tendría que haber votado a favor de la Recomendación que aprobó los Comentarios, ya que de haberse abstenido, no podría considerarse que dicho Estado aceptó el texto de los Comentarios como vinculantes.

En tercer lugar tenemos que para que puedan considerarse vinculantes los comentarios bajo esta teoría, el Convenio que se esté aplicando o pretendiendo aplicar debe seguir al detalle el Modelo de la OCDE. Como señalamos anteriormente, los Comentarios no son análisis particulares sobre Convenios específicos, pero tampoco son meras abstracciones conceptuales, sino que desarrollan el texto del Modelo de la OCDE, sobre el cual se basan la gran mayoría de los Convenios de Doble Tributación.

Sin embargo, a pesar que la mayoría de los Estados siguen en reglas generales el formato y el contenido del Modelo, el adherirse al texto del mismo queda a la entera discreción de las Partes, quienes son libres de introducir las modificaciones que consideren pertinentes al momento de negociar un Convenio. Esto supone que en la práctica muchos Convenios difieran del Modelo que sirve de base a los Comentarios, por lo que la aplicación de los mismos puede no ser lo más apropiado al momento de interpretar una disposición de un Convenio, dependiendo de qué tanto haya variado el mismo con respecto al Modelo, y en dichos casos, no debería presumirse que las Partes tienen la obligación de seguir dichas interpretaciones.

Por último, tenemos el aspecto de las negociaciones. Durante el proceso de negociación de un Convenio los funcionarios que representan a cada Estado manifiestan sus posturas e intereses, a fin de acordar los términos que regirán las relaciones entre ambos en materia de los Impuestos sobre la Renta a los que pueden estar sujetos los residentes de cada uno en el territorio del otro. Durante este proceso, pueden libremente manifestar sus posturas con respecto a los Comentarios, y de no mostrarse en contra de la aplicación de los mismos en la interpretación, podría interpretarse que son aceptados.

A Niels Blokker, a diferencia de Engelen, considera que los países que adoptan Tratados siguiendo estrictamente el Modelo deberían seguir los comentarios, pero no están obligados a hacerlo, y que el Consejo de la OCDE podría hacer obligatorio para los miembros de la organización la aplicación de los Comentarios, pero no lo hace ya que no existe consenso al respecto y que hay una considerable “tierra de nadie”¹⁷ entre las decisiones vinculantes y las no vinculantes.

17 Blokker, Niels. “Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Conventions. The Legal Status of the OECD Commentaries. IBFD (2008)

El Caso Panameño

Al entrar a analizar la obligatoriedad de acatar lo dispuesto en los Comentarios desde la perspectiva panameña, la respuesta parece ser muy sencilla. Si los Comentarios mismos señalan que no son vinculantes, Panamá no es miembro de la OCDE, no ha manifestado que reconoce los Comentarios como obligatorios y los mismos no han sido incorporados al Derecho doméstico, no debería considerarse que son vinculantes para las autoridades fiscales.

En el caso de la legislación de precios de transferencia, el artículo 762-D del Código Fiscal establece expresamente que *“Para la interpretación de lo normado en las disposiciones [sobre precios de transferencia] contenidas en [dicho Código], serán aplicables, como referencia técnica, las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 2010, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que sean congruentes con las disposiciones [del Capítulo referente a precios de transferencia]”*, por lo que no queda duda que se deben aplicar las Guías.

Sin embargo, el hecho de que no sean vinculantes no significa que deban ser desestimados por completo. Anteriormente hemos analizado el valor que tienen los Comentarios como medio auxiliar de interpretación de los tratados, y la medida en que pueden ayudar a solventar conflictos que puedan surgir entre los contribuyentes y las autoridades fiscales. Tenemos que tener presente que la tributación internacional es un tema relativamente nuevo en Panamá y seguramente en los próximos años empezarán a darse controversias con respecto a la aplicación de los beneficios contenidos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición que han sido firmados. En todo caso, sin importar si son vinculantes o no, o a qué nivel Panamá pueda sentirse comprometida a seguir los Comentarios, los mismos ciertamente tendrían un gran valor

doctrinario, tal y como cualquier escrito de un jurista de renombre. Para concluir, nos gustaría dejar claro que desde un punto de vista muy personal, consideramos que antes de tratar de reinventar la rueda sin estar seguros de qué tan redonda es, sería conveniente tomar nota de las mejores explicaciones disponibles, sea o no obligatorio hacerlo.

DEVOLUCIÓN DE PAGOS INDEBIDOS Y PAGOS EN EXCESO

MAGISTRER JACQUELINE DEL ROSARIO
DÁVILA REAÑO¹⁸

- Perú -

En esta mañana vamos a conversar de un tema de importancia trascendental con el deber de contribuir y principio de solidaridad que implica el cumplimiento de la prestación u obligación tributaria con el afán de que los ciudadanos contribuyan con el sostenimiento del gasto público de su Estado.

En efecto, los ingresos tributarios constituyen los afluentes fundamentales del ingreso público, cuya finalidad es esencial en cualquier Estado moderno que se precie de tener entre sus funciones, satisfacer las necesidades sociales.

18 Abogada, egresada de la Universidad San Martín de Porres en Lima – Perú, con Master en Derecho Tributario expedido por la Universidad de Barcelona – España; y estudios de Postgrado en Derecho Empresarial y Derecho Tributario realizados en la Universidad de Lima, en la Pontificia Universidad Católica del Perú y el Colegio de Abogados de Lima.

Cuenta con 12 años de experiencia en tributación, auditoría fiscal, en lo contencioso administrativo tributario y en dictámenes institucionales tributarios. Actualmente se desempeña como abogada-auditora resolutora en la Superintendencia Nacional de Aduanas y de la Administración Tributaria – SUNAT (Administración Tributaria del Perú). También es docente universitaria en ese mismo país, de las materias de Derecho Tributario y Derecho Empresarial.

Ahora bien, la manutención de ese afluente ante los retos financieros, es una compleja tarea, ya que las necesidades crecen y las arcas públicas demandan recursos, pero ello no puede llevar a la detracción desmedida del patrimonio de los obligados tributarios, de lo contrario habría una trasgresión al Principio de No Confiscatoriedad.

En este contexto, uno de los aspectos que reviste mayor interés es precisamente el relativo a la **devolución de los pagos indebidos y pagos en exceso**, el cual se encuentra relacionado a los fundamentos del poder de tributar y a sus límites materiales y formales. Esta figura jurídica tributaria, surgida por la necesidad social y económica de remediar los efectos negativos de actuaciones defectuosas tanto por parte de la Administración Tributaria como por el sujeto pasivo, y proteger el patrimonio del contribuyente de cargas exorbitantes, arbitrarias que desequilibran la relación jurídica tributaria; constituye una manifestación concreta de los principios jurídicos de capacidad contributiva, legalidad, igualdad, justicia, equidad y de seguridad jurídica.

Si bien la amplitud de la doctrina tributaria y el gran terreno que han ganado las instituciones garantes en esta materia, son escasos los estudios sobre devolución de pagos indebidos y en exceso, no existe mucha elaboración conceptual sobre los mismos y aparecen divergencias y dificultades en cuanto a su regulación, así como existe tratamientos distintos sobre efectuar o no la devolución de dichos pagos en exceso o indebidos con intereses.

La institución de la devolución de los pagos indebidos y en exceso resulta compleja por su matriz sustantiva y procesal a la vez, al declararse un derecho y regularse su procedimiento en ejercicio. En cualquier ordenamiento jurídico un instituto de esta naturaleza merece toda la atención porque en él se manifiesta un derecho que asegura la confianza y el respeto en el deber de contribuir y las garantías de los derechos patrimoniales que promulgan la Constitución

y las leyes.

En efecto, el deber de cumplir la prestación constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria. El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos. La obligación tributaria es una obligación ex lege, por tanto es la ley que determina quiénes son los sujetos activos y pasivos y cuáles sus derechos y obligaciones, poderes así como deberes jurídicos.

Es necesario pues que el artículo de una Ley General o Código Tributario acoja un concepto de relación jurídica tributaria, derivado del mismo deben aparecer regulados las obligaciones y derechos tributarios, tal como esta relación especial de partes los requiere dado su nacimiento y finalidad en virtud del interés público. La obligación sustancial de esta relación es el pago de la prestación pecuniaria que constituye el tributo, sin embargo encaminado a asegurar esta obligación, se da lugar a una pluralidad de relaciones y vínculos. Una parte sustancial de ellos se originan a partir de la tipificación de hecho imponible en la Ley que por estructura debe regular desde el supuesto hecho sujeto a gravamen hasta los elementos que permiten la determinación exacta de la cuota tributaria.

Acorde a lo dicho podríamos plantearnos la siguiente interrogante: Si los ingresos tributarios, por regla *sine qua non* deben ser debidos y exactos, por qué el Derecho Tributario regula esta categoría?

Al respecto, tenemos que en la medida en que se fueron aplicando las normas e interpretando su contenido, aparecieron serias dificultades, pues en ocasiones el contribuyente pagaba sumas de dinero por error, o demás; es decir, tributos no debidos al Estado, o que en algún momento se tornaban en indebidos por ulteriores decisiones desgravatorias o impugnaciones resueltas favorables a los obligados o sumas determinadas en exceso.

Hasta entonces no existía ningún mecanismo o procedimiento que resolviera dicha situación, permitiéndoles a los contribuyentes acudir a la Administración a fin de restituirles esos derechos vulnerados y posibilitar la efectiva aplicación y respeto de los principios tributarios violados en situaciones como estas; fue entonces cuando el derecho intervino y se comenzaron a **regular los ingresos indebidos y en exceso como una obligación de devolución por parte del Estado y un derecho o garantía de los contribuyentes.**

Cabe señalar que en la actualidad este derecho adquiere mayor importancia, debido al criterio adoptado por la doctrina en cuanto al equilibrio de los sujetos de la obligación tributaria, postulación que parte de la premisa de que el Estado acreedor y el contribuyente deudor están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción, por no haber tributo sin ley que lo establezca, en salvaguardia del patrimonio de los obligados tributarios y de los derechos ciudadanos y en aras de sostenibilidad, credibilidad y confianza en el Estado de Derecho como defensor de los intereses públicos.

Ahora bien, el concepto de pagos indebidos así como el de pagos en exceso no ha sido formulado como tal en muchas legislaciones tributarias, por lo que en la mayoría de los casos corresponde recurrir al Derecho Civil para de ahí partir en una definición.

Llegado a este punto, corresponde señalar el temario de nuestra exposición:

1. El pago y sus modalidades
2. Definición y clases de pago indebido y pago en exceso
3. Alcances de la devolución
4. Quiénes pueden solicitar la devolución?
5. Se devengan intereses a favor del contribuyente por la devolución de estos pagos?
6. El ingreso que se genere por estos intereses de devolución constituyen renta afecta?
7. Plazos para solicitar la devolución y para otorgarla. Prescripción y caducidad
8. Aporte jurisprudencial

A continuación el desarrollo del temario propuesto:

1. Pago y modalidades de pago:

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

Ahora bien, al referirnos a las modalidades de pago, es importante diferenciar las formas de pago o medios de pago, de las modalidades del pago. Las formas o medios de pago constituyen aquellas vías o mecanismos (con que cuenta el deudor tributario) y que han sido autorizadas por Ley para efectuar el pago, de tal manera que si no se hubiera establecido como un medio o forma de pago, este no sería un medio válido de pago.

Ejemplos de estos medios o formas de pago, son el dinero en efectivo, cheques, notas de crédito negociables, débitos en cuenta corriente o en ahorros y otros que se encuentren debidamente aprobados por Ley.

En relación a las modalidades de pago, entre otras, encontramos al Pago Indebido y al Pago en exceso.

2. Definición de Pago indebido y de pago en exceso

Para el Derecho Civil, un requisito para la configuración del pago indebido es que el administrado, haya procedido con error; el cual se traduce en una mala formación de la voluntad. Este error puede ser de hecho o de derecho¹⁹ y como consecuencia de ello, el

¹⁹ Entiéndase por error de hecho al conocimiento equivocado o ignorancia que se tiene de los hechos, de los bienes o de las personas. Dentro de ellos podemos encontrar a los errores de cálculo; en tanto que el error de derecho consiste en el conocimiento equivocado o ignorancia que se tiene del derecho u obligación de pagar al fisco.

deudor tiene el derecho a la devolución del monto pagado indebidamente.

En ese orden de ideas, podemos observar que el supuesto de pago de lo indebido es aquel que ocurre cuando una persona denominada *solvens*, efectúa un pago a otra denominada *accipiens* sin tener una causa que lo justifique o legitime. Este pago es realizado sin causa alguna que lo legitime.

2.1.1. Clases de Pago indebido

Bajo el esquema establecido en la doctrina, podemos encontrar una suerte de estructura dependiendo de la causa que origina dicha entrega indebida a la Administración. Para ello tenemos los siguientes tipos:

2.1.2. Pago indebido propio

Si no hubo hecho imponible entonces nunca nació la obligación tributaria, en este sentido, el pago que haya efectuado el administrado a favor del Fisco es indebido.

2.1.3. Pago indebido impropio

Hay una primera etapa, que es cuando se produce el hecho imponible y nace la obligación tributaria. En este sentido, el pago efectuado por el administrado es debido, o sea es válido, conforme a Ley.

En una segunda etapa, pueden sobrevenir dos situaciones: la primera, que la Ley que ordenaba el pago del tributo queda sin efecto. Así sucede con una sentencia del Tribunal Constitucional que establece la inconstitucionalidad de una ley que viola la Constitución. Por tanto, el pago del tributo, ya realizado conforme a Ley, deviene en pago indebido.

La segunda, que el hecho imponible involucrado es un acto jurídico originalmente válido, pero ocurre que con posterioridad deviene en ineficaz, por tanto, el pago del tributo ya realizado conforme a Ley deviene en pago indebido, por ejemplo, la anulación de un contrato de venta de mercadería afecto al IGV.

En cuanto a los pagos en exceso, es aquel que correspondiendo realizar al sujeto que debe, éste lo efectúa pero por un monto mayor al debido, de tal manera que cancela el monto adeudado, pero como paga demás se genera un pago en exceso.

Como bien sabemos, producido un determinado hecho imponible, nace la obligación de pago (100). El deudor determina un pago de 110 y lo cancela al Fisco. Lo que sucede es que se pagó un monto mayor al que legalmente correspondía, y como consecuencia de ello, el deudor tiene derecho a que se le devuelva el monto pagado en exceso.

2.2 Clases de pago en exceso

2.2.1. Pago en exceso propio: El pago resulta en exceso, desde el instante mismo en que se produce.

2.2.2. Pago en exceso impropio

El pago puede devenir en exceso, tal como sucede con los pagos anticipados mensuales del Impuesto a la Renta. Así la LIR nos señala que si el monto de los pagos a cuenta excediera del impuesto que corresponda abonar al contribuyente según su declaración jurada anual, éste consignará tal circunstancia en dicha declaración y la SUNAT, previa comprobación, devolverá el exceso pagado. Los contribuyentes que así lo prefieran podrán aplicar las sumas a su favor contra los pagos a cuenta mensuales que sean de su cargo, por los meses siguientes al de la presentación de la declaración jurada, de lo que dejarán constancia expresa en dicha declaración, sujeta a verificación por la SUNAT.

3. Alcances de la devolución:

Tanto los pagos indebidos como los pagos en exceso, tienen como consecuencia que el sujeto pasivo tenga una **acreencia a su favor** como consecuencia de un pago indebidamente efectuado o un pago efectuado en exceso, en este caso es que el legislador ha previsto para ambos casos, la

devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.

La figura de la devolución de ingresos indebidos y de pagos en exceso, más que una verdadera revisión administrativa de actos tributarios, debería ser una consecuencia importante de otros tipos de revisión, debería ser incluso la consecuencia de una rectificación de errores de hecho o aritméticos. Normalmente no es así, pasando a especificarse como un tipo de revisión administrativa, lo que es un efecto genérico. En esta línea argumental, la devolución puede deberse a motivos muy diversos. En unos casos, debido a la actuación del propio sujeto pasivo (aplicación indebida de las normas, conocimiento inexacto de deudas vinculadas, desconocimiento de liquidaciones de exigencia previa, etc.); en otros, una decisión administrativa o judicial favorable al interesado. Es la evolución más desnaturalizada oscurecida por el protagonismo de un proceso o de un procedimiento de revisión. Un tercer grupo de supuestos es debido a la actuación incorrecta de otro sujeto (retención excesiva).

Finalmente, y en cuarto lugar, la excesiva previsión normativa a efectos de la correspondiente retención o ingreso a cuenta, lo que dará lugar a un desajuste final favorable al sujeto pasivo. En todos estos supuestos, el ingreso es indebido en un momento posterior determinado. La justificación de la devolución de ingresos indebidos como efecto (como consecuencia) está fuera de toda duda. Constituye un restablecimiento patrimonial, restaurando una relación entre dos sujetos injustamente alterada.

Asimismo, un pago en exceso se puede deber también a un desconocimiento a una ignorancia, o a un error en el cálculo y en la determinación del mismo.

En ambos casos (pago indebido o pago en exceso) corresponde el restablecimiento de lo abonado indebidamente o en exceso, sea perfecto, debe ir acompañado del pago de intereses indemnizatorios por parte del

sujeto responsable del pago indebido o en exceso.

Sólo así se consigue que el reequilibrio sea completo. La única duda se plantea en aquellos supuestos en que el ingreso indebido sea consecuencia de una actuación negligente del propio sujeto, en cuyo caso la indemnización pierde parte de su justificación.

La devolución se puede llevar a cabo mediante cheques, giros, órdenes de pago del sistema financiero, entre otros.

La devolución puede proceder a solicitud de parte o de oficio, se pueden efectuar compensaciones con los tributos no pagados. Además si todavía después de la compensación, todavía queda un saldo a favor del contribuyente, se deben establecer reglas sobre los mecanismos para llevar adelante la devolución.

4. Quiénes pueden solicitar la devolución

Antes de conocer qué sujetos serían los legitimados para solicitar la devolución, corresponde precisar en principio determinar quiénes son los obligados a efectuar el pago, y conforme a ello verificar si los mismos obligados a efectuar el pago, son los legitimados a solicitar su devolución en caso se encuentren ante un pago indebido o en exceso.

Sobre el particular, cabe indicar que en el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), preparado por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID en el año 1966, señala en el artículo 42° que *“el pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables”*.

Perú: Nuestro Código Tributario señala en el artículo 30 que *“El pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios y, en su caso, por sus representantes. Los terceros pueden realizar el pago, salvo oposición motivada del deudor tributario”*. Veamos, como nuestro legislador incluye un elemento nuevo y

distinto cual es la posibilidad que el deudor tributario se oponga (sustentando el motivo) a que un tercero realice el pago en su nombre. Consideramos que el legislador guarda silencio en relación a si bastará la oposición motivada, o si ésta deberá ser calificada por la Administración Tributaria.

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

Perú: Nuestro Código Civil por su parte, señala en el artículo 1222° que puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, sea con el asentimiento del deudor o sin él, salvo que el pacto o su naturaleza lo impidan. Esto significa que puede efectuar el pago una persona distinta al deudor.

Conforme a lo que establece el artículo 1267° del Código Civil Peruano, *“el que por error de hecho o de derecho entrega a otro algún bien o cantidad de pago, puede exigir la restitución de quien la recibió”*. Por esta razón, en principio el sujeto que tiene la calidad de responsable no puede pedir la devolución del pago indebido o en exceso, solo puede repetir contra el contribuyente.

Esto sucedería por ejemplo, si el responsable solidario o el sustituto pagan una suma superior a la adeudada por el contribuyente, o que éste ya había pagado, o respecto de la cual el contribuyente estaba exento.

Vemos que en la medida que el responsable pueda repetir contra el contribuyente, se estaría aplicando el principio de equidad, ello porque en principio el responsable actúa con un dinero que no es suyo ante una obligación que no le es atribuida sino por Ley. Pero si por cuestiones diversas dicha posibilidad de repetir contra el contribuyente desaparece (lo que genera una afectación patrimonial directa).

Entonces podemos concluir señalando que pueden solicitar de manera directa la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, el deudor tributario, en algunos casos podrá hacerlo el tercero responsable, y en caso no pueda hacerlo, solo le quedara la posibilidad de repetir contra el contribuyente. En el caso de los agentes de retención, estos solo podrán repetir contra el contribuyente de lo indebidamente o en exceso pagado.

5. Se devengan intereses a favor del contribuyente por la devolución de estos pagos?

Ya dijimos que los pagos en exceso así como los pagos indebidos, generan en el sujeto pasivo el derecho a solicitar la devolución de los mismos previa verificación por parte de la Administración Tributaria.

Así es de notar que algunas legislaciones, como el caso de la experiencia peruana han previsto que adicionalmente a conceder la devolución por estos pagos indebidos o pagos en exceso, al constituir estos montos un crédito a favor del contribuyente devengan intereses a partir del día siguiente a la fecha del pago indebido o en exceso y hasta la fecha en que la Administración Tributaria devuelve el monto que ha retenido consigo. Así lo establece el artículo 38 del Código Tributario Peruano.

En la experiencia de Perú se han establecido algunas reglas en relación al tipo de interés que se va a devengar, veamos:

- Si el pago indebido o el pago en exceso tiene como origen un documento emitido por la Administración Tributaria

mediante el cual se exija el pago de una deuda tributaria, el interés que se devengará, será la Tasa de Interés Moratorio (TIM)

- Cuando sin mediar una notificación de pago de la Administración Tributaria, es el propio contribuyente quien se equivoca, en cuyo caso los intereses devengados serán fijados en función de la Tasa Pasiva del Mercado Promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN)

6. El ingreso que se genere por estos intereses de devolución constituyen renta afecta?

A efectos de determinar si los intereses que reconoce la Administración Tributaria a favor de los contribuyentes por devolución de pagos indebidos, pueden ser considerados como ingreso gravado por el impuesto a la renta, consideramos necesario determinar, en primer lugar, si tal devolución encuadra dentro de alguno de los supuestos gravados, establecidos por la Ley del IR.

Al respecto, cabe señalar que en la medida que no se trata de un producto proveniente de una fuente durable susceptible de generar ingresos periódicos, podemos señalar que no se trata de un ingreso que pueda ser considerado como renta producto.

De otro lado, en la medida que no se trata de una operación señalada taxativamente en la Ley del IR como ganancia o beneficio pueda ser calificada dentro de la teoría del incremento patrimonial, corresponde analizar su afectación bajo la teoría de flujo de riqueza. Para dicho efecto al igual que en el caso anterior resulta necesario determinar si se trata de un ingreso proveniente de operaciones con terceros.

Sobre el particular, debemos manifestar que al tratarse de una prestación otorgada por el Estado en ejercicio de su Ius Imperium, dicha operación no calificará como realizada con un tercero. Así existe un criterio ratificado por el Tribunal Fiscal a través de

la Resolución Nro. 0061-5-2003.

En dicha Resolución, la Administración Tributaria de Perú pretendió considerar como renta gravada los intereses pagados por la Administración Tributaria a un contribuyente por la devolución de un impuesto pagado indebidamente.

El argumento esgrimido por la Administración en este caso fue que los intereses de carácter indemnizatorio reparan el lucro cesante. La Administración señaló que estos buscan compensar al contribuyente por lo que dejó de hacer como consecuencia de haber efectuado el pago indebido o en exceso, por ello dichos intereses tienen una naturaleza indemnizatoria.

Asimismo, señaló que constitúan renta gravada de las empresas cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros y en ese sentido la Administración señaló que resultaban gravadas las indemnizaciones.

7. Plazos para solicitar la devolución y para otorgarla. Prescripción y Caducidad

Con respecto a la naturaleza del término para la recuperación de los importes indebidamente pagados, se tiene que en 17 países de los miembros al CIAT, utiliza un término prescriptorio, 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 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 ese término, que no es el caso de Chile.

En cuanto a la obligación prescrita, en once países que se ocupan de esta 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 sola excepción de Cuba y España.

8. Aporte jurisprudencial

El agente de retención no puede solicitar la devolución del pago en exceso al fisco por retenciones a no domiciliados.

Según el Tribunal Fiscal, todo contribuyente que abone al fisco una suma que por ley no le corresponda tiene derecho a solicitar su devolución dentro del plazo de prescripción, aunque quien realizase efectivamente el pago fuese el agente de retención, ya que es el titular del derecho de crédito derivado del pago indebido. En este sentido, no le corresponde al agente de retención solicitar por cuenta propia o en su calidad de agente retenedor la devolución de tal pago por concepto de retención del Impuesto a la Renta de no domiciliados que le correspondía pagar, ya que su responsabilidad cesa en el momento del pago al fisco. El no domiciliado en su calidad de contribuyente es el único que puede solicitar la devolución.

Perú, Jurisprudencia (TF, RTF 06332-1-2013, abr. 16/2013, V. P. Zúñiga Dulanto), 5/12/2013

Consideraciones Finales:

La figura de la devolución de los pagos indebidamente pagados y en exceso aun y cuando es una categoría tributaria negativa, está estrechamente relacionado con el resto de las instituciones, dentro de la sistemática institucional tributaria, al constituir la devolución un mecanismo al servicio del correcto cumplimiento de la obligación principal, de acuerdo con su determinación legal y con los índices de capacidad contributiva que justifican su establecimiento. Sin embargo desatendida dentro de la doctrina tributaria ha sido objeto



de disgregado ya aleatorio tratamiento normativo, más a tenor de intereses políticos y menos apegado a la técnica y principios jurídicos.

Como consecuencia del desarrollo vertiginoso de la sociedad y la internacionalización de las relaciones económicas y tributarias, ameritan pronunciamientos dispositivos internacionales, donde se regulen coherentemente los ingresos indebidos y el procedimiento de devolución.

Esta relación jurídica tributaria de carácter particular por la inversión de los sujetos en la relación tradicional y por su significado en el cumplimiento de los principales principios tributarios, necesita un título especial dentro de la Ley o Código General Tributario, con una regulación complementaria acorde a los diferentes tributos. Debe estar delimitado en la norma el reconocimiento del pago o ingreso indebido y pago en exceso, el derecho del obligado tributario a exigir la devolución de este y los pagos resarsorios y la obligación del Estado a su pago; así como el procedimiento y términos para ejercer la acción y dar respuesta a esta. Todo ello es garante de la materialización del principio de Seguridad Jurídica tributaria, consagrador de los restantes principios tributarios.