

UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
ESCUELA DE DERECHO
CHILE

Quintiliano Monsalve Jara
ABOGADO

REVISTA DE DERECHO

SEGUNDA EPOCA

AÑO XXXIX — Nº 155 — ENERO - ABRIL DE 1971

Director
JUAN ARELLANO ALARCON

Sub-Director (interino)
RENATO GUZMAN SERANI

El pago de lo no debido en materia tributaria

Augusto Parra Muñoz

Departamento de Derecho Económico
Escuela de Derecho
Universidad de Concepción

INTRODUCCION

I

En uso de su Poder Tributario o Fiscal el Estado crea tributos tanto para satisfacer las necesidades de la caja fiscal cuanto para ejecutar la política económica que se haya trazado el gobierno.

Dicho Poder no puede, sin embargo, ser ejercido arbitrariamente y reconoce diversos límites que la propia Constitu-

ción se encarga de establecer. Entre ellos, y a partir de la Carta Magna de 1215, está el principio de la legalidad de la imposición (artículos 44, Nº 1 y 15 de la Constitución Política del Estado) conforme al cual sólo por ley pueden establecerse tributos.

La ley se convierte así en la fuente de las obligaciones que la existencia de los tributos impone a los contribuyentes y en el marco dentro del cual deben ejercer sus funciones los organismos a quienes ella confiere competencia tributaria. Su incumplimiento importa una infracción que, en el primer caso, lleva aparejada una sanción que puede incluso ser corporal cuando constituye delito tributario y, en el segundo, una vulneración de la garantía que establece el Nº 9 del artículo 10 de la Carta Fundamental.

El cumplimiento cabal de la ley es pues una necesidad y una garantía para el contribuyente y un deber inexcusable para la administración.

II

Pero para que exista obligación tributaria propiamente tal no basta la sola disposición de la ley. Es necesario, además, que una persona ejecute los hechos o actos, celebre los contratos, etcétera, que ella prevé y a los cuales vincula el gravamen.

Ley más hecho gravado constituye la verdadera fuente de la obligación tributaria.

De ahí que la existencia y monto de la obligación tributaria no vengán determinados en la ley, sino que deben establecerse una vez que ésta ha entrado en vigencia para cada caso particular.

Al efecto la propia ley señala el órgano llamado a hacer la determinación (acertamiento según los italianos) y el procedimiento que debe seguir. En algunos casos encomienda esa tarea al solo contribuyente, en otros en forma exclusiva a la administración y, por último y más comúnmente, a la administración sobre la base de antecedentes que aporta o suministra el contribuyente.

III

Cualquiera sea la persona que efectúe la determinación, es perfectamente posible que incurra en error y liquide un tributo inferior o superior al que resulta de una correcta aplicación de la ley.

Error que se ha podido producir al interpretar la ley haciéndola aplicable a situaciones que ésta no quiso afectar o que estimó conveniente gravar de una manera diferente; y que conduce a recabar el cumplimiento de una obligación inexistente.

Error del contribuyente al efectuar su declaración, al entregar a la administración los antecedentes conforme a los cuales ésta debe liquidar el tributo, originados en una mala interpretación de la ley, en una contabilidad mal llevada, etcétera.

Error de cálculo en la liquidación misma.

Y como éstas, innumerables otras situaciones de imperfecta aplicación de la ley en perjuicio del sujeto activo (Fisco) o del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Para remediar esa situación cuando se produce en perjuicio del interés fiscal se confieren a los órganos de la administración diversas facultades fiscalizadoras. Así el Servicio de Impuestos Internos puede revisar las declaraciones de los contribuyentes, reliquidar el tributo y girar las diferencias, dentro de los plazos de caducidad que le señala el Código Tributario (artículos 59 y 200).

Cuando el afectado es el sujeto pasivo y no ha pagado la obligación puede solicitar que se le autorice corregir los errores en que personalmente hubiere incurrido o reclamar derechamente de la liquidación que le determina un tributo inexistente o superior al legal.

Si, por el contrario, el contribuyente ha pagado su obligación se habrá producido un pago de lo no debido: ¿Qué derechos le asisten en tal caso? ¿Cómo, cuándo y ante quién debe ejercerlos? ¿Qué condición jurídica deberá tener para que sea legítima su intervención?

DERECHOS DEL QUE HA PAGADO LO NO DEBIDO

IV

Quien ha hecho pago de lo que no debía tendrá derecho:

1º) a obtener una declaración en tal sentido;

2º) a que se ordene la devolución de las sumas indebidamente pagadas, o se les dé el destino alternativo que la ley permite y él elija;

3º) a que el Fisco, en ciertos casos, le pague un interés por el tiempo que lo

indebidamente pagado permaneció a su disposición.

V

El Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.) no podrá disponer, administrativamente, la devolución de lo indebidamente pagado sin que exista una resolución previa que establezca la existencia de un pago que presente ese carácter.

Escapan a esa regla, naturalmente, las situaciones que la propia ley resuelve de una manera diferente. Tal ocurre con las devoluciones de impuestos que tienen su origen en el artículo 36 de la Ley 12.120 sobre Impuesto a las Compraventas y otras Convenciones sobre Bienes y a los Servicios y en los artículos 6 y 7 de la Ley de Impuesto de Timbres, Estampillas y Papel Sellado, N° 16.272.

¿Cómo, cuándo y de quién obtener tal declaración?

Para responder a esta interrogante es preciso saber cuál fue el origen del pago de lo no debido; si un error del contribuyente o un error de la administración.

Si fue el contribuyente quien incurrió en error (como por ejemplo: contabilizar dos veces una misma operación; declarar como renta algún ingreso que, de acuerdo al artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, no constituya renta; incluir en su declaración y tributar sobre ingresos, operaciones o bienes que la ley declara exentos; no rebajar algún crédito contra la base imponible o contra el impuesto mismo, etcétera), podrá solicitar que se le autorice a corregirlo (artículo 124 inciso final, Código Tributario) (1).

Dicha solicitud no constituye reclamo, se dirige al Director Regional que corresponda en el plazo de un año "contado desde el acto o hecho que le sirva de fundamento" (artículo 126, inciso final), que

(1) En adelante abreviaremos Código Tributario CT y en caso de no indicarse a qué cuerpo legal corresponde la disposición citada debe entenderse de ese cuerpo legal.

normalmente será la fecha de presentación de la declaración.

En la solicitud deberán indicarse precisamente los errores que se trata de corregir y pedir se autorice su corrección y ordene una nueva liquidación del tributo de que se trate.

La resolución que recaiga en la solicitud servirá, en caso que la acoja, para que el contribuyente ejerza los demás derechos mencionados o, en caso de que la rechace, para que interponga en su contra el correspondiente reclamo de conformidad a las normas del Título II, Libro III del Código.

Cuando, por el contrario, el pago de lo no debido se origina en un error de la administración al liquidar, girar o recibir el pago de un impuesto, el contribuyente podrá reclamar de tales actos en el plazo de tres meses contados desde la notificación correspondiente o en el plazo de un año si, pendiente el plazo para reclamar, pide se le gire el impuesto y procede a su pago (artículos 124, 126 y 24 del Código Tributario).

La sentencia de término que acoge parcial o totalmente el reclamo declarará haberse pagado una obligación inexistente o en un monto superior al legal.

Finalmente, aquel contribuyente que hubiere dejado pasar las oportunidades anotadas para obtener la declaración a que nos estamos refiriendo, si es objeto de una reliquidación por parte del S.I.I. podrá, en el plazo de que dispone para reclamar de la reliquidación, solicitar se le autorice para corregir errores propios en que hubiere incurrido respecto de cualquier impuesto correspondiente al período reliquidado (artículo 127).

Sin embargo, en éste último caso las cantidades que se establezcan a su favor, como consecuencia de un pago indebido de impuestos sólo podrán destinarse a compensarlas con las que la reliquidación determine en su contra.

La declaración de haberse pagado lo que no se debía o más de lo debido puede

obtenerse por cualquier contribuyente que tenga en ello un interés comprometido. No se aplican a ella, en consecuencia, las limitaciones que establece el artículo 128 del Código Tributario.

En los impuestos sujetos a retención, traslación o recargo, pueden, indistintamente, solicitarla el contribuyente de derecho o el de facto.

VI

La resolución judicial o administrativa que declara la existencia de un pago de lo no debido constituye el presupuesto necesario para el ejercicio de los restantes derechos que asisten al contribuyente. Sin ella no podría éste solicitar la devolución de las sumas indebidamente pagadas, ni su imputación al pago de otros impuestos ni, por último, su abono en cuenta especial de depósito en la Tesorería Comunal que corresponda.

En otras palabras, como reiteradamente lo ha dispuesto la Contraloría General de la República, deberán siempre dictarse dos resoluciones: una primera en que se acoge la solicitud del contribuyente para corregir errores propios o, en casos de reclamación, se falla el reclamo interpuesto, en contra de las cuales procederán los recursos que el propio Código señala; y una segunda que ordena devolver, imputar o abonar en cuenta de depósito las sumas correspondientes a petición del contribuyente.

Queda en claro, pues, que declarado el pago de lo no debido al contribuyente cabe disponer de las sumas afectadas; que esas sumas forman parte de su patrimonio, con las limitaciones que luego veremos.

Sin embargo hay ocasiones en que los contribuyentes pierden el derecho a disponer de lo indebidamente pagado. Tal ocurre con la imputación de oficio de esas sumas, que el S.I.I. puede disponer cuando concurren las condiciones que prefija el artículo 51bis, vale decir:

"1) Que se dicte una ley que modifique la base imponible o los elementos necesarios para determinar un tributo";

"2) Que dicha ley dé lugar a la rectificación de las declaraciones ya presentadas por los contribuyentes";

"3) Que como consecuencia de la rectificación de las declaraciones ya presentadas por los contribuyentes, aparezcan pagos indebidos o en exceso a título de impuestos"; y

"4) Que se encuentre pendiente de pago cualquier impuesto del mismo período al cual correspondan las cantidades indebidas o en exceso" (2).

Concurriendo las circunstancias anotadas el S.I.I. puede imputar de oficio los dineros en cuestión al pago "de cualquier impuesto del mismo período cuyo pago se encuentre pendiente", mediante la sola emisión al efecto de la correspondiente nota de crédito.

VII

Supuesto que no nos encontramos en la situación anterior, que el contribuyente mantiene su derecho a disponer de las sumas indebidamente pagadas, se le presentan diferentes alternativas. La primera de ellas es solicitar la devolución.

Para obtener la devolución el contribuyente habrá de presentar una solicitud a la Dirección Regional que corresponda, a fin de que ésta disponga la devolución (artículo 6, letra B, Nº 9).

La resolución que acoge la solicitud de devolución debe cumplir el trámite de toma de razón en Contraloría General de la República. A Tesorería corresponderá hacer efectiva la devolución, una vez cumplido el trámite anterior, y lo hará con cargo a un ítem excedible que a tal efecto consulta el presupuesto nacional (Decreto con Fuerza de Ley 47 de 1959, Ley Orgánica de Presupuesto, artículo 44).

(2) Manual del Servicio, párrafos 5434 y 5434.01.

A) ¿Podrá ejercer este derecho en cualquier tiempo? No. Si bien el Código Tributario no le señala plazo al efecto, la jurisprudencia se ha uniformado en el sentido que: 1) la solicitud no constituye reclamo y no pueden por lo tanto aplicársele los artículos 124 y 126; y 2) el carácter supletorio que tienen las normas de derecho común (artículo 2) lleva a la aplicación de la prescripción de corto tiempo que contempla el artículo 2521 del Código Civil para las acciones a favor o en contra del Fisco por impuestos de cualquier naturaleza.

En consecuencia el contribuyente dispondrá de tres años, contados desde la notificación de la resolución administrativa o judicial tantas veces referida, para solicitar la devolución.

B) ¿Qué comprende la devolución? Todas las sumas pagadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, intereses, sanciones y costas. Así resulta de la letra del artículo 6, letra B, Nº 9 del Código Tributario.

Respecto de las costas la Dirección del Servicio de Impuestos Internos ha establecido que "como el Código no distingue, deben incluirse en la devolución tanto lo pagado por costas procesales como por costas personales. Costas procesales son las causadas en la formación del proceso y que correspondan a servicios estimados en los aranceles judiciales. Son costas personales las provenientes de los honorarios de los abogados y demás personas que hayan intervenido en el negocio. Aquéllas deben ser evaluadas y éstas determinadas por el tribunal de la causa, en cada instancia, o el secretario si se trata de las últimas, de acuerdo con el Título XIV del Libro I del Código de Procedimiento Civil" (3).

Creemos que la referencia debe entenderse hecha, en todo caso, al recargo por concepto de cobranza judicial que establece el artículo 196, que afecta al contribuyente moroso por el solo hecho de constituirse en mora y alcanza a un 3% o un

(3) Circular Nº 107, de 24 de noviembre de 1960.

6% si paga dentro de los tres meses, siguientes al vencimiento del plazo de que disponía para hacerlo o después de los tres meses, respectivamente.

C) ¿Cuándo debe devolverse con intereses? Hay lugar a la devolución de las cantidades indebidamente pagadas con intereses del 2% mensual cuando: 1) el Servicio de Impuestos Internos hubiere practicado al contribuyente una liquidación o reliquidación;

2) lo hubiere hecho de oficio;

3) el contribuyente ha reclamado contra dicha liquidación o reliquidación y su reclamo ha sido acogido (artículo 57).

De ahí que cuando el pago se ha hecho de acuerdo a las propias declaraciones del contribuyente y no como consecuencia de un acto como los indicados del Servicio, no habrá nunca lugar a devolución con interés. Así ocurrirá también en los casos de traslaciones, retenciones o recargos que resulten excesivos, ya que en ellos el pago indebido es consecuencia de un error del contribuyente de derecho.

La misma resolución que recae en la reclamación deberá disponer la devolución con intereses de las sumas indebidamente pagadas. Así ha interpretado I.I. la frase "de oficio" que la Ley 17.073 intercaló en el artículo 57 del Código Tributario.

Como se dijo, los intereses alcanzan a un 2% mensual, por cada mes completo contado desde la fecha del pago o de la reclamación, según cual sea posterior.

La resolución que dicte el Director Regional, a solicitud del contribuyente, disponiendo la devolución debe cumplir el trámite de toma de razón en Contraloría, y en ella deberá indicarse con precisión la fecha a partir de la cual se han devengado los intereses.

Los intereses se liquidarán y pagarán por Tesorería "al momento de la devolución efectiva o ficta, entendiéndose por esta oportunidad la fecha en que autorice

el pago y ponga a disposición del contribuyente los fondos necesarios para la emisión del egreso respectivo..." (4).

D) ¿Quién puede solicitar la devolución? El contribuyente que soportó el pago del impuesto que no debía o en una suma superior a la debida, sea que haya obtenido personalmente o no la declaración que es antecedente de la devolución y a que ya nos hemos referido.

Tratándose de impuestos de traslación o recargo, el contribuyente de jure o de derecho no podrá solicitar la devolución a menos que acredite haber restituido a los contribuyentes de facto las sumas indebidamente trasladadas o recargadas, de una manera que, a su juicio exclusivo, el Director Regional considere fehaciente (artículo 128).

Por otro lado, como adelantamos, aquel contribuyente que en el plazo de que disponía para reclamar de una reliquidación practicada por el servicio, hubiere solicitado autorización para corregir errores propios, de resultados de los cuales se estableciera un pago indebido, no puede pedir devolución de las sumas correspondientes. Su única alternativa será compensar tales sumas con las que en su contra hubieren resultado de la reliquidación.

VIII

La segunda alternativa que se ofrece al contribuyente es la de solicitar la imputación al pago de obligaciones tributarias pendientes de las sumas que hubiere pagado indebidamente (artículo 6, letra B, Nº 8 del Código Tributario).

¿Se trata propiamente de una imputación al pago o de un modo diferente de extinguir una obligación tributaria?

El Servicio de Impuestos Internos aun cuando no se ha planteado derechamente el problema, vincula la facultad que el artículo 6, letra B, Nº 8 otorga al contri-

buyente en orden a solicitar la imputación, con la que le reconoce el artículo 51. Vale decir, entiende que en uno y otro caso se trata de una compensación entre las obligaciones del Fisco a restituir las sumas indebidamente pagadas y del contribuyente por obligaciones tributarias pendientes (5).

A nuestro juicio, el Código Tributario separa con claridad ambas instituciones. Por otro lado, los términos que emplea deben ser interpretados a la luz de las reglas de hermenéutica legal que ofrece el derecho común, de donde resulta la diferencia que la ciencia jurídica hace entre imputación y compensación; más aún cuando se trata de un término varias veces utilizado por el legislador en materia tributaria (por ejemplo, artículo 7 de la Ley 16.272), lo que no hace posible pensar en una confusión accidental.

Por ello creemos que el derecho a aplicar al pago de obligaciones tributarias pendientes las sumas que le deben ser devueltas en razón de pagos de lo no debido, que se reconoce al contribuyente, éste lo hará valer cuando respecto de otras obligaciones tributarias se encuentra en mora. En cambio, llevará a cuenta especial de depósito tales dineros cuando desee formar una reserva para hacer frente a obligaciones futuras, nacidas las cuales podrá hacer operar la compensación para extinguirlas.

La imputación habrá de solicitarse al Director Regional que corresponda y la resolución de éste que la autoriza habrá de cumplir el trámite de toma de razón en Contraloría (artículo 6, letra B, Nº 8).

IX

Por último, como lo hemos anticipado, se reconoce al contribuyente una tercera alternativa: "pedir que dichas sumas (cfr.: las que le deben ser devueltas con ocasión de un pago de lo no debido) se le acrediten, parcial o totalmente, en cuenta de depósito" (artículo 51).

(4) Manual del Servicio, párrafo 5443.02.

(5) Circular Nº 38, de 2 de abril de 1962.

De acuerdo con instrucciones impartidas conjuntamente por Contraloría, Impuestos Internos y Tesorería, para poder ejercer este derecho es necesario que el contribuyente haya obtenido previamente del correspondiente Director Regional, la resolución administrativa que ordena la devolución de lo indebidamente pagado y que el organismo contralor haya tomado razón de ella.

A esta cuenta de depósito pueden además llevarse sumas provenientes de otros créditos del contribuyente contra el Fisco, salvo aquellas de que sea cesionario (artículo 52).

Los dineros acreditados en cuenta originan un certificado nominativo a la orden del contribuyente sobre cuya base éste podrá:

a) pedir que sean compensadas con las sumas que adeudare al Fisco por concepto

de tributos de cualquier naturaleza o período; también esta solicitud deberá presentarse a la Dirección Regional que corresponda y la resolución que la acoja cumplir el trámite de toma de razón;

b) en su mérito podrá el contribuyente ejecutado solicitar suspensión de los apremios, de la ejecución y otras medidas que pudieren afectarle, mientras se tramita la compensación administrativa.

Finalmente, en uso de las atribuciones que le confieren los artículos 44 y 45 del Decreto con Fuerza de Ley Nº 5, de 1963, sobre Ley Orgánica de Tesorerías, podrá el Tesorero General de la República ordenar la compensación del crédito del contribuyente en contra del Fisco, por las sumas abonadas en cuenta de depósito, con el crédito que éste tuviere en contra del contribuyente por impuestos adeudados.