

TRIBUTACIÓN

LOS INTERESES DE DEMORA CUANDO
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ES
ACREEDORA Y ACTÚA DE FORMA
NEGLIGENTE

Núm.
55/2000

MÓNICA ARRIBAS LEÓN

*Profesora Asociada del Área de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Pablo de Olavide (Sevilla)*

Extracto:

EL presente trabajo pretende estudiar la procedencia de exigir intereses de demora cuando el sujeto pasivo deudor se retrasa en el cumplimiento de su obligación de pago debido a que la propia Administración Tributaria acreedora de los mismos desarrolla sus funciones de manera ineficaz, cometiendo errores en la aplicación de las normas sustantivas (básicamente, al liquidar la deuda) o excediéndose en los plazos que tiene fijados para actuar. Es decir, se trata de analizar la vigencia de la regla que vincula el devengo de intereses de demora con el mero cumplimiento tardío de la obligación tributaria por parte del contribuyente, cuando concurra una circunstancia concreta: que la causante directa de tal retraso sea la Administración Tributaria y su incorrecta actuación.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La mora en el Derecho Civil.
- III. Consideraciones tributarias previas.
- IV. El interés de demora ante liquidaciones administrativas erróneas.
- V. El interés de demora ante actos administrativos dictados fuera de plazo.
 1. Resolución extemporal de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
 2. Resolución extemporánea de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa.
 3. Liquidación administrativa extemporánea regularizadora de la situación tributaria del contribuyente.
- VI. El interés de demora ante notificaciones extemporáneas.
- VII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

Nuestro objetivo con este trabajo no es, como hemos intentado dejar claro en el título, efectuar un análisis global de los intereses de demora; no vamos a incidir en temas tales como su naturaleza, su configuración o su función jurídica ¹. Tan sólo queremos abordar una cuestión puntual que en nuestra opinión presenta gran relevancia. Es la concerniente a qué ocurre con esos intereses cuando el acreedor es la propia Administración Tributaria y ésta manifiesta una actitud negligente en el desarrollo de sus funciones, bien por incumplir o cometer errores en la aplicación de normas sustantivas o, simplemente, por inactividad, al exceder los plazos que tiene para resolver y notificar, derivándose de ello el hecho de que el contribuyente, ineludiblemente, incurre en mora al cumplir con su obligación de pago.

Una precisión debemos realizar desde este primer momento en que estamos exponiendo el tema de trabajo: cuando hablamos de que la Administración se extiende más allá de los plazos que tiene reconocidos para actuar, presuponemos que en ningún caso concurren ni el instituto de la prescripción ni la caducidad del procedimiento. Es decir, que nos encontramos ante actuaciones ejercitadas con posterioridad al momento debido, pero sin que se llegue al extremo del transcurso del plazo de 4 años fijado para la prescripción del derecho de la Administración a determinar o exigir el pago de las deudas liquidadas ² y sin que sea posible considerar la presencia de la caducidad del procedi-

¹ En el último año han aparecido tres magníficas monografías que realizan un completo estudio de esas cuestiones. Son las elaboradas por SARTORIO ALBALAT, S., *Ley General Tributaria e interés de demora. Naturaleza y Régimen jurídico*, Marcial Pons, Madrid, 1999; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999; CARRASCO PARRILLA, P.J., *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Universidad de Castilla La Mancha, Cuenca, 2000. Nos remitimos a las excelentes exposiciones que efectúan esos autores sobre los puntos referenciados.

² El artículo 24 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC) y el artículo 64 de la Ley General Tributaria (LGT), en la nueva redacción dada por la disposición final 1.ª de la LDGC, son los que establecen este plazo de 4 años. Excede con creces a nuestro objeto de estudio cualquier consideración acerca de la figura de la prescripción, por lo que nos remitimos a la bibliografía existente al respecto, con especial consideración a las interesantes apreciaciones realizadas por FALCÓN Y TELLA sobre esas normas citadas, en la obra colectiva coordinada por MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Estudios Financieros, Madrid, 1999, págs. 421-427.

miento encaminado al cobro de la deuda tributaria³. Es importante recalcar esta puntualización: existe un simple retraso de la Administración en actuar, que en ningún caso se extiende tanto en el tiempo como para considerar la prescripción del derecho a liquidar o de la acción para exigir el pago o la posible caducidad del procedimiento.

Numerosos son los supuestos que en teoría pueden encajarse en esa situación. Pero, debido a la reiteración de argumentos e ideas que supondría el estudio de todos ellos, los hemos reconducido de forma genérica a tres:

³ Muchos problemas y debates doctrinales ha planteado la licitud y posibilidad de aplicar al ámbito tributario la institución de la caducidad, que sí es expresamente admitida para el ámbito del Derecho Administrativo por el artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, precepto que en la actualidad ha pasado a ser el artículo 44.2, tras la reforma operada en dicho cuerpo legislativo por la Ley 4/1999, de 13 de enero. Entre otros, han opinado al respecto, GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 115-130; ESCRIBANO LÓPEZ, F., en la obra colectiva *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, págs. 135 y ss.; CASANA MERINO, F., «La nueva redacción de la Ley 30/1992 y sus efectos en el ámbito tributario», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 103, julio-septiembre 1999, págs. 426-431; PÉREZ ROYO, I., «La prescripción en las actuaciones inspectoras», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 96, octubre-diciembre 1997, págs. 567-581.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., analiza esta figura de la caducidad al hilo de la evolución normativa que se ha ido sucediendo en la materia. Este autor efectúa una distinción inicial básica entre los procedimientos especiales de revisión, los procedimientos sancionadores y los procedimientos de gestión tributaria; respecto a los primeros, manifiesta, con ciertas dudas, que es aplicable la caducidad; en cuanto a los segundos, invoca el artículo 34.3 de la LDGC y concluye que es indudable que está presente la caducidad; por cuanto hace a los procedimientos de gestión, son éstos los que suscitan los mayores problemas; el autor, tras observar el régimen que se ha venido aplicando y las sucesivas modificaciones que se han operado, llega a la conclusión de que, tras la reforma operada por la Ley 4/1999, no cabe aplicar subsidiariamente la Ley Administrativa, siendo necesario esperar a ver lo que disponen las normas fiscales que regulen las consecuencias de la falta de resolución en plazo antes de poder señalar si la caducidad es o no aplicable a estos procedimientos (en la obra colectiva coordinada por MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Comentarios...*, *op. cit.*, págs. 301-305).

La no aplicación subsidiaria de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común es, cuanto menos, discutible. Según recoge GARCÍA COBALEDA, M., [*Comentarios a la reforma del Procedimiento Administrativo (Análisis de la Ley 4/1999)*], Tirant lo Blanch. Valencia, 1999, pág. 644] tal conclusión se desprende de la nueva redacción dada por la Ley 4/1999 a la disposición adicional 5.ª. Sin embargo, para CASANA MERINO, de esa nueva redacción dada por la Ley 4/1999 no cabe extraer tal consecuencia, pues, en su opinión, «es obvio que la regulación específicamente tributaria no puede considerarse cerrada, más aún cuando la Administración tributaria está incardinada en el conjunto de Administraciones públicas, y los contribuyentes tienen como administrados que son unos derechos mínimos constitucionalmente reconocidos. En definitiva, puede predicarse la aplicación de la Ley 30/1992 a los tributos en todos los supuestos en que el precepto general no contradiga lo dispuesto en la norma tributaria» («La nueva redacción de la Ley 30/1992...», *op. cit.*, pág. 417); RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J. («Principios generales de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», *Actualidad Administrativa*, 1999-2, págs. 769-781) mantiene esta misma posición, sosteniendo que «la normativa tributaria establecerá, en todo caso, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución, aplicándose supletoriamente lo dispuesto en la Ley 30/1992, según la regla anteriormente mencionada (la nueva redacción de la disposición adicional 5.ª, que sustituye la referencia a la subsidiariedad de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 30/1992 a los procedimientos tributarios por una más clara mención a la supletoriedad de la aplicación de esa norma en defecto de norma tributaria aplicable)».

1. Error de la Administración al fijar el importe de una deuda tributaria, girándose, con posterioridad, una nueva liquidación como consecuencia de la actuación de los órganos de Gestión o de la Inspección de los Tributos, de resoluciones de recursos de reposición, de reclamaciones económico-administrativas o, incluso, de sentencias judiciales. La pregunta a responder sería si procede en esos casos el devengo de intereses de demora desde el fin del plazo voluntario de pago de la primera liquidación administrativa hasta la nueva liquidación.
2. Actuaciones de la Administración una vez vencido el oportuno plazo para su realización, pero siempre antes de considerar la caducidad del procedimiento o la prescripción del derecho/acción, ya bien sea al resolver solicitudes de compensación, de aplazamiento o fraccionamiento, recursos de reposición o reclamaciones económico-administrativas..., ya bien sea al emitir liquidaciones tributarias, fruto de las previas declaraciones presentadas por los contribuyentes que no estaban obligados a autoliquidar el tributo o de regularizaciones de la situación tributaria del sujeto pasivo a raíz de actividades de comprobación e investigación. La cuestión a solventar es si deben exigirse intereses de demora durante el tiempo que media entre la fecha tope para dictar el oportuno acto y la fecha en que aquél es realmente emitido.
3. Notificaciones de actos tributarios con posterioridad al fin del plazo señalado a tal efecto por la normativa y con carácter previo a una posible caducidad o prescripción. La duda aquí se refiere a la necesidad o no de liquidar intereses de demora por el intervalo temporal comprendido entre cuando debió notificarse y cuando efectivamente se notifica.

Antes de intentar resolver esos interrogantes hemos de realizar unas sucintas reflexiones sobre el tratamiento civil de la mora y unas someras consideraciones tributarias previas de alcance general, para tratar de situar el tema.

II. LA MORA EN EL DERECHO CIVIL

Todos los supuestos que hemos enunciado comparten una nota: el retraso del deudor en el cumplimiento de una obligación. Pudiera, pues, pensarse que estamos ante la llamada «*mora del deudor*», contemplada en el artículo 1.100 del Código Civil y siguientes. Sin embargo, debe llamarse la atención sobre el hecho de que, civilmente, retraso y mora no son equivalentes⁴, sino que son

⁴ Hay que subrayar que la diferencia surge al analizar o considerar ambos términos desde el prisma del Derecho Civil. Cuando se recurre a su significado común sí coinciden; así resulta del examen comparado que de ambas expresiones realiza el Diccionario de la Lengua Española, según el cual retraso es la acción y efecto de atrasar, diferir o suspender la ejecución de alguna cosa, y mora es la dilación o tardanza en cumplir una obligación.

conceptos distintos con distintas consecuencias jurídicas. Así lo ha señalado de forma coincidente toda la doctrina científica, para la que una cosa es el simple retraso en el cumplimiento de una obligación y otra diferente la mora o retraso cualificado por la concurrencia de determinadas circunstancias ⁵.

Muy resumidamente, y centrándonos en los aspectos que a nosotros nos interesan, la mora del deudor se caracteriza, entre otras, por las siguientes notas:

- Requiere un retraso culpable del deudor en el cumplimiento de la obligación ⁶. Ahora bien, existe un sector doctrinal que relativiza este requisito y mantiene que, si la obligación es pecuniaria, esa exigencia «*ha de interpretarse de acuerdo con la generalizada conciencia social de que el dinero es productivo y de que la disponibilidad del mismo por alguien a quien no corresponde debe inexorablemente acarrear el nacimiento de una contraprestación (los intereses), cualquiera que sea el motivo que impide su disfrute por la persona con derecho a ello*» ⁷.
- Provoca la obligación de indemnizar por daños y perjuicios al acreedor, lo que se traduce, cuando la obligación es pecuniaria, en la prestación de intereses a que se refiere el artículo 1.108 del Código Civil.
- Se extingue, entre otros motivos, cuando concurre la mora del acreedor ⁸, que tiene lugar al negarse éste, tras el ofrecimiento del pago por deudor, a aceptar la prestación.

Frente a ese régimen, el simple retraso, según LACRUZ, «*no produce ninguna consecuencia jurídica: el deudor seguirá obligado a cumplir (salvo prescripción), más ni responde del caso fortuito ni ha de indemnizar daños*» ⁹.

⁵ LACRUZ BERDEJO, J.L. y otros, *Elementos de Derecho Civil. II.- Derecho de obligaciones. Volumen I. Teoría General del Contrato*, Dykinson, Madrid, 1999, pág. 180; ALBACAR LÓPEZ, J.L. (Director), *Código Civil. Doctrina y Jurisprudencia*, t. IV, 4.ª ed., Trivium, Madrid, 1995, pág. 62; DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Patrimonial Civil*, vol. II, 4.ª ed., Civitas, Madrid, 1993, págs. 620-621.

⁶ Así se manifiesta la doctrina civil tradicional, encabezada por autores como CASTÁN, para quien «en sentido propio y jurídico sólo es mora el retardo culpable» (*Derecho Civil Español, Común y Foral*, t. III, Madrid, 1974, pág. 182).

⁷ RUIZ-RICO RUIZ, J.M., «El artículo 1.108 del Código Civil», en ALBALADEJO, M. (Director), *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales, Revista de Derecho Privado*, tomo XV, Vol. 1, Edersa, Madrid, 1989, pág. 769.

⁸ CABALLERO LOZANO, J.M., realiza un completo estudio sobre la mora del acreedor en su monografía *La mora del acreedor*, J.M. Bosch, Barcelona, 1992. De igual forma, existen buenos resúmenes de este tema en la mayor parte de los manuales sobre Derecho Civil Patrimonial; entre otros: BUSTOS VALDIVIA, C., *Derecho Civil Patrimonial. Conceptos y normativa básica*, Comares, Granada, 1999, págs. 253-256; AA.VV., *Introducción al Derecho Patrimonial Privado*, 4.ª ed., Tirant lo blanch, Valencia, 1999, págs. 268 y ss.

⁹ LACRUZ BERDEJO, J.L. y otros, *Elementos de Derecho...*, *op. cit.*, pág. 180.

¿Qué incidencia tienen esas reglas sustantivas en los supuestos que hemos planteado? En nuestra opinión, es difícil determinarlo debido a las significativas diferencias que existen entre el ámbito civil y el fiscal, y que se centran esencialmente en dos puntos:

- La no existencia de mora del deudor, tal y como lo entiende el Derecho Civil, en los supuestos objeto de nuestro estudio, al no haber un retraso culpable del deudor.
- Aun admitiendo la posibilidad de mora del deudor en esos casos, es compleja la posibilidad de recurrir a la figura de la mora del acreedor como mecanismo que exonere al deudor tributario de responsabilidad por el cumplimiento tempestivo de su obligación, ya que como se ha expuesto, para ello se requiere el ofrecimiento efectivo del pago por parte del deudor. ¿Cómo va a realizar este ofrecimiento el deudor en los casos citados si no conoce realmente el importe de la deuda? ¹⁰

Por lo anterior, creemos conveniente dejar de lado la regulación sustantiva de la causa sobre la que se asientan esos supuestos y adentrarnos sin más en el campo estrictamente tributario relacionado con los intereses de demora. O dicho de otra manera, escapa a nuestro estudio, no por carecer de interés, que obviamente lo tiene, sino por el propósito que perseguimos, el análisis del régimen civil de la situación que desencadena el hecho que en sí es nuestro objeto de estudio: la exigibilidad de intereses de demora en los casos señalados. Excedería con creces nuestra intención solventar cuestiones tales como si la actitud del deudor debe calificarse como retraso o mora, atendiendo al Derecho Civil, o si la postura adoptada por el acreedor puede o no encajarse en el ámbito de la mora del acreedor.

III. CONSIDERACIONES TRIBUTARIAS PREVIAS

Existen diferentes definiciones sobre interés de demora en el ámbito tributario, tantas como autores han tratado el tema. Una de las más completas es la formulada por LÓPEZ MARTÍNEZ, para quien «*el denominado interés de demora se configura como un expediente técnico frente al cumplimiento tempestivo del deudor de su obligación de pago, que constituye una obligación patrimonial*

¹⁰ Desde el punto de vista del Derecho Civil, Díez-PICAZO GIMÉNEZ manifiesta que «la mora del acreedor es un medio de protección del deudor frente a los excesos injustificados del acreedor. Si el deudor está obligado a cumplir su obligación, también tiene el correspondiente derecho de librarse de ella, algo que, en ocasiones, sólo puede venir dado mediante la cooperación del titular del derecho de crédito. La falta injustificada de ésta tras el ofrecimiento de pago por el deudor origina la mora del acreedor y la purgación de la del deudor, aunque éste continúe obligado al efectivo cumplimiento, que podrá llevarlo a cabo mediante la consignación judicial de lo debido» (*La mora y la responsabilidad contractual*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 595). Esta afirmación, al trasladarla al ámbito del Derecho Tributario, choca con dos dificultades fundamentales: en primer lugar, qué se debe entender por ofrecimiento de pago por el deudor, y, en segundo lugar y más importante, que el deudor no puede cumplir con su obligación mediante la consignación judicial de lo debido, ya que ahí se encuentra su principal problema: no sabe cuánto es lo debido.

de carácter público, accesoria y dependiente de la obligación tributaria principal, aunque con regulación jurídica autónoma, cuya prestación, devengada por la realización del presupuesto de hecho contenido en una norma con carácter legal, consiste en la entrega de una cantidad de dinero, calculada por un módulo objetivo de carácter compensador por la pérdida patrimonial ocasionada al acreedor por el retraso en el cumplimiento de la obligación debida, y fundamentada en el principio de equidad que debe regir las relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados»¹¹.

Siguiendo la doctrina sentada por la Administración, los intereses de demora son «una prerrogativa de la Hacienda Pública establecida en el artículo 36.1 de la Ley General Presupuestaria... y en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria. Se trata de un derecho ex lege que se incorpora a la deuda tributaria exigible (art. 58 de la LGT) y "cuya función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar", transposición al Derecho público de un principio recogido en el artículo 1.108 del Código Civil, ha sido reiterada hasta la saciedad tanto por la jurisprudencia... como por el Tribunal Constitucional»¹².

La anterior resolución define perfectamente el marco normativo esencial regulador de los intereses de demora en materia tributaria, que está sustentado en los tres preceptos señalados:

- El artículo 36 de la Ley General Presupuestaria (LGP), donde se dispone que las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán intereses de demora desde el día siguiente al de su vencimiento¹³.
- El artículo 61.2 de la Ley General Tributaria (LGT), que define los supuestos habilitados para que la Administración exija intereses de demora: pago extemporáneo de una deuda; suspensión de la ejecución de un acto; aplazamientos y fraccionamientos; prórrogas.
- El artículo 58.2 de la LGT, que contempla los intereses de demora como parte integrante de la deuda tributaria¹⁴.

¹¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 241.

¹² Resolución del TEAC de 22 de octubre de 1998.

¹³ La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1998 analiza el significado, en su opinión, claro y sencillo, de ese artículo 36 de la LGP: «Las obligaciones tributarias son obligaciones *ex lege* y nacen, o sea, se devengan, por expresa disposición de la ley, cuando se ha realizado el hecho imponible, y deben ser ingresadas por los sujetos pasivos en los plazos señalados en las leyes, de forma que el incumplimiento de la obligación de pago genera la indemnización correspondiente, que es el interés de demora, al margen de que la conducta de los sujetos pasivos sea constitutiva o no de infracción tributaria».

¹⁴ No plantea duda alguna esta inclusión de los intereses de demora en la deuda tributaria. Lo recoge expresamente la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, dictada en recurso de casación en interés de ley, señalando, en su Fundamento Jurídico 4.º que «el interés de demora del artículo 58 forma parte de la deuda tributaria... y se devenga y debe liquidarse por la parte ocultada o no liquidada por error de hecho o de derecho, a partir del momento en que la obligación tributaria, nacida *ex lege*, es líquida, exigible y vencida». De igual forma lo hacen sendas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 26 de febrero de 1997 y de 4 de febrero de 1998.

A ellos debe unirse, en ausencia de norma tributaria expresa, la indubitable función compensadora que tienen, reiterada en la doctrina constitucional ¹⁵. Fruto de este carácter indemnizatorio, no sancionador, aparece otra nota característica del interés de demora, su objetividad, es decir, la total independencia de éste respecto de la calificación que haya merecido la conducta o comportamiento del contribuyente ¹⁶. He aquí una de las diferencias fundamentales entre el tratamiento civil, en el que, como vimos, se requería la culpabilidad del deudor, y el tratamiento fiscal, en el que no se exige.

Junto a esas normas de alcance general que acabamos de mencionar, existen otras muchas, tanto de rango legal como reglamentario, que contemplan aspectos parciales de esta figura. Sin embargo, no tiene demasiado sentido citarlas sin más en este momento; las iremos viendo al hilo de la exposición, en la medida en que vayan siendo aplicables.

Para concluir con estas consideraciones previas, hemos de traer a colación tres principios constitucionales básicos, que en ningún caso podemos olvidar:

- De una parte, el de seguridad jurídica, recogido en el artículo 9.3 de la Constitución.
- De otra, el de justicia fiscal, enunciado en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna y reflejado en los artículos 3 de la LGT y 2.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC).

¹⁵ Sentencias del Tribunal Constitucional 76/1990, 164/1995, 44/1996 y 144/1996. Especialmente directas son las palabras del Tribunal Constitucional en la primera de las sentencias citadas, en cuyo Fundamento Jurídico 9.º, apartado B, dispone que «los intereses de demora no tratan de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria... Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración Tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas».

¹⁶ Así se desprende, entre otras, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1998, cuyo Fundamento de Derecho 4.º sostiene que «una vez establecido el derecho al percibo de intereses de demora... la Administración puede incluirlos en las liquidaciones tributarias, cuando así proceda, con independencia de la calificación que haya merecido la conducta o comportamiento del contribuyente desde la especial óptica de la potestad sancionadora». También la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 25 de mayo de 1996, en su Fundamento de Derecho 3.º, afirma que «los intereses de demora son aplicables con independencia de la calificación que haya merecido la conducta del contribuyente desde la especial óptica de la potestad sancionadora... y es indiferente cualquier alegación de dolo o intención».

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 1 de noviembre de 1996 es la que se expresa con mayor rotundidad. Tras señalar en el Fundamento de Derecho 2.º que «una vez establecido el derecho al percibo de intereses de demora en cualquier caso y cualquiera que sea el deudor, la Administración puede incluirlos en las liquidaciones tributarias, cuando así proceda, con independencia de la calificación que haya merecido la conducta o comportamiento del contribuyente desde la especial óptica de la potestad sancionadora», concluye que «a los intereses de demora, como modalidad de acción de resarcimiento, se les atribuye una naturaleza objetiva».

- Finalmente, el de eficacia de la actuación administrativa, que aparece formulado en el artículo 103 de nuestro texto fundamental y es transcrito en el artículo 2.2 de la LDGC. En conexión con ese último principio, hay que tener también presentes las reglas que regulan la responsabilidad de la Administración en los artículos 9 y 106.2 de la Constitución.

Sobre la base de esos criterios ¹⁷ podríamos dejar ya zanjado el asunto que nos proponemos abordar. Cuando la Administración procede de forma inadecuada, saltándose normas sustantivas o plazos de obligado cumplimiento, está infringiendo todos esos principios fundamentales y actuando de manera ineficaz. De aquí que podamos sostener que las consecuencias de esas actuaciones de la Administración no deban recaer sin más como una losa sobre los contribuyentes que no cumplen en plazo con sus obligaciones, al verse imposibilitados para ello por la conducta del propio acreedor. La doctrina civil, como se acaba de analizar en el epígrafe anterior, así lo ha señalado, al mantener que la llamada *mora creditoris* hace cesar la mora del deudor, y por ende, las consecuencias que de ésta se derivan, que no son otras que la obligación de indemnizar o satisfacer el interés de demora ¹⁸. También la doctrina tributarista comparte esa opinión ¹⁹.

¹⁷ Cierto es que existe una reiteración de estos principios en distintos cuerpos normativos, lo cual podría llegar a calificarse como de inútil desde el mismo momento en que nuestro texto fundamental, la Constitución, los formula de manera directa. Podría cuestionarse la utilidad de que la LDGC se refiera nuevamente al principio de justicia fiscal o al de eficacia de la actuación administrativa, cuando la Constitución ya los recoge. Sin embargo, compartimos en este punto la opinión de LASARTE ÁLVAREZ, J., quien, tras efectuar un detenido análisis del artículo 2 de la LDGC y dejar constancia de posiciones doctrinales que critican que los preceptos ordinarios, como los de la LDGC, repitan normas constitucionales, llega a la conclusión de que ese proceder es loable, pues significa, en cierta manera, que «el legislador es el primero en recordarlos, que es manera inequívoca de demostrar acatamiento» («Comentarios al artículo 2 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», en la obra colectiva coordinada por MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Comentarios...*, *op. cit.*, págs. 45-79).

¹⁸ ALBALADEJO GARCÍA, M., al comentar el artículo 1100 del Código Civil sobre cesación de la mora (en la obra colectiva *Comentarios al Código Civil...*, *op. cit.*, pág. 373), señala que «la mora se prolonga hasta que se produzca un hecho que la haga cesar. Si bien el Código Civil no regula explícitamente este punto, del propio papel y fin que la mora desempeña se deduce que esos hechos son: ... 3. El que incurra en mora el acreedor».

En esa misma obra anterior, y a propósito del artículo 1.108 del Código Civil, RUIZ-RICO RUIZ, J.M. explica que «resulta lógico concluir que el artículo 1.108 ha de interpretarse de acuerdo con la generalizada conciencia social de que el dinero es productivo y de que la disponibilidad del mismo por alguien a quien no corresponda debe inexorablemente acarrear el nacimiento de una contraprestación (los intereses), cualquiera que sea el motivo que impida su disfrute por la persona con derecho a ello... Desde esta perspectiva, sólo muy excepcionalmente, podrá el deudor quedar relegado de la responsabilidad consistente en el pago de intereses (por ejemplo, por retardo debido a una conducta incorrecta del acreedor)...» (*op. cit.*, pág. 769).

Para CABALLERO LOZANO, J.M., «lo que nunca puede permitirse, en justicia, es que el cumplimiento de la obligación quede al arbitrio del acreedor. Si no es admisible que el deudor realice la prestación de modo discrecional, tampoco lo es el hecho de que el acreedor prolongue injustificadamente la sujeción de aquél...». Según este autor, «ante las situaciones abusivas que se dan en la práctica es necesario proteger al que quiere cumplir su obligación frente a la pasividad del acreedor, de manera que la conducta de este último no le perjudique lo más mínimo», concluyendo que «justo es que el acreedor facilite el cumplimiento del deudor, como justo es, asimismo, que sufra las consecuencias de su propio comportamiento omisivo» (*La mora...*, *op. cit.*, págs. 10 y 27).

¹⁹ Especialmente elocuentes son las palabras de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, quien explica que «todos estos supuestos se caracterizan por la existencia de un funcionamiento anormal de la Administración, que, incluso, resulta contrario al ordenamiento jurídico... La exigencia del interés sin limitación alguna en todos estos casos implica una quiebra de la seguridad jurídica, favoreciendo la arbitrariedad de los poderes públicos... -y- se dificulta el ejercicio de otros derechos fundamentales, como la tutela judicial efectiva. Las razones anteriores aconsejan que el interés de demora se excluya en aquella parte en que el retraso se debe al comportamiento de la Administración» (*El interés...*, *op. cit.*, pág. 326).

Pero, pese a adelantar que coincidimos totalmente con esa línea argumental, estimamos que este discurso, aun siendo lógico, es demasiado simplista y fácil. Creemos que debemos adentrarnos en la maraña de preceptos, resoluciones y sentencias que tratan el tema, de forma directa o indirecta, antes de dar una solución tan precipitada, sin perder de vista, eso sí, a tales principios. Por eso, a continuación, vamos a abordar cada uno de los supuestos planteados al inicio, definiendo los distintos preceptos particulares que lo contemplan, las soluciones dadas por la jurisprudencia y nuestro parecer al respecto.

IV. EL INTERÉS DE DEMORA ANTE LIQUIDACIONES ADMINISTRATIVAS ERRÓNEAS

El planteamiento del supuesto es el siguiente: Hacienda fija el importe de la deuda tributaria de un contribuyente, ya bien sea a raíz de la simple declaración presentada por ese sujeto o fruto de eventuales actividades de comprobación o investigación; posteriormente, como consecuencia de la actuación de los órganos gestores o de la Inspección de los Tributos, de resoluciones de recursos de reposición, de reclamaciones económico-administrativas o, incluso, de sentencias judiciales, esa liquidación administrativa se declara incorrecta y se gira una nueva. Es decir, que se requieren dos condiciones: primera, que haya sido la Administración la que haya determinado la cuantía de la deuda tributaria, independientemente de que el acto inicial que desencadenase esa liquidación administrativa fuese una previa autoliquidación del contribuyente, una simple declaración del mismo o que, incluso, no existiese acto alguno por parte del sujeto pasivo; segundo, que esa cuantía, con relación a la cuota tributaria, no esté bien calculada y deba procederse a su corrección.

La cuestión a analizar al hilo de ese supuesto es si deben o no exigirse intereses de demora desde el momento en que debió ingresarse el resultado de la primera liquidación emitida por los órganos administrativos hasta el momento en que se produce el definitivo establecimiento de la cuantía de la deuda tributaria. Nos vamos a centrar en la procedencia de exigir intereses de demora exclusivamente en el período comprendido entre las dos liquidaciones administrativas, al margen de que pudiera existir una previa determinación del importe de la obligación realizada por el propio contribuyente (una declaración-autoliquidación) o una declaración presentada fuera del plazo correspondiente que fundamentara el devengo de esos intereses.

¿Qué dicen las normas? Ningún precepto, ni de rango legal ni siquiera reglamentario, se refiere de manera directa a esta posible situación. Tenemos que recurrir al artículo 109 del Real Decreto 1648/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), que lleva por rúbrica «*Interés de demora*». El apartado 1.º de ese artículo dispone genéricamente que las cantidades adeudadas devengarán interés de demora «*desde el día siguiente al del vencimiento de la deuda en período voluntario hasta la fecha de su ingreso*». El resultado de esta regla parece inapelable: se exigirán intereses de demora en el intervalo que estudiamos.

Ahora bien, el apartado 6.º de ese artículo 109 del RGR matiza la anterior conclusión, al ordenar «la devolución del interés de demora cuando en el procedimiento ejecutivo se hubiera efectuado el cobro de los débitos y la liquidación que les dio origen resultare anulada, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 94 de este Reglamento». Y el artículo 94 del RGR, por su parte, sostiene:

- «1. Cuando se declare la nulidad de determinadas actuaciones del procedimiento de apremio, se dispondrá la conservación de aquellas no afectadas por la causa de la nulidad.
2. La anulación de sanciones, recargos u otros componentes de la deuda distintos de la cuota en el caso de deudas tributarias... no supondrá la anulación de la cuota y demás componentes no afectados por la causa de la anulación, ni de los recargos, intereses y costas que correspondan a los elementos no anulados».

La interpretación conjunta de ambas normas nos lleva a afirmar la obligación de la Administración de devolver el interés de demora satisfecho por el contribuyente al pagar una deuda en período ejecutivo si la liquidación en que se basó Hacienda para exigir esos intereses resulta anulada, al ser incorrecta la cuota tributaria fijada en la misma. Vamos a analizar las consecuencias de este mandato.

- El supuesto de hecho de la regla es claro: el devengo y pago de intereses de demora en cumplimiento de una obligación tributaria satisfecha en período ejecutivo, cuando existe un fallo en la liquidación de la deuda que afecta a la cuota tributaria, produciéndose la anulación de la liquidación, y se han calculado los intereses de demora sobre la base de ese importe. Debe remarcar que el RGR no distingue entre si lo que se produce es una anulación total o meramente parcial de la liquidación administrativa; basta con que afecte a la cuota tributaria para que se desencadene la consecuencia prevista.
- La consecuencia jurídica que se regula para tal supuesto también es directa: los intereses de demora deberán ser devueltos al sujeto pasivo que los pagó.
- Y la razón o fundamento de esa obligación de restituir los intereses cobrados al contribuyente se nos antoja lógica: no cabría exigirlos.

Por todo ello, podría extraerse el principio de que no procederá la liquidación de intereses de demora cuando el acto administrativo por el que se fijó el montante de la deuda sea anulado en virtud de recurso o reclamación estimada total o parcialmente²⁰, por no estar válidamente determinada la cuota tributaria, o lo que es igual, la improcedencia del devengo de los intereses en el caso y para el período que a nosotros nos interesa, hasta el extremo de que, tal y como lo recoge el artículo 109.6 del RGR, si se satisfacen esos intereses, Hacienda deberá proceder a su devolución.

²⁰ PONT MESTRES, M. llega a esta misma conclusión de la improcedencia de exigir intereses de demora tanto si el recurso es estimado totalmente como si sólo lo es parcialmente. Según el autor, cuando el oportuno recurso es estimado totalmente y se anula el acto liquidatorio impugnado, no se plantean problemas para manifestar que no procede el devengo de intereses de demora. Cuando el recurso es estimado sólo parcialmente, con anulación del acto de liquidación y, por

¿Cuál es la postura adoptada por la jurisprudencia? Ésta sí se ha pronunciado sobre el supuesto particular, aunque no ha mantenido una línea homogénea. La solución inicial defendida por los órganos jurisdiccionales era que al haber sido anulada la primera liquidación administrativa no procedía exigir intereses de demora en el lapso temporal que nos interesa. Ejemplo manifiesto de esta corriente es la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 1995, que declara de forma nítida, en el Fundamento de Derecho 4.º, la improcedencia de la liquidación de intereses por el tiempo transcurrido entre la fecha de la liquidación anulada y la nueva liquidación, «*porque el tiempo transcurrido es culpa de la Administración, que liquidó incorrectamente (mora accipiendi)*». En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 1996, para la que «*la figura de la mora solvendi, como fuente determinante del nacimiento de la obligación de pagar intereses, pasa necesariamente, según determinan los artículos 1.101 y 1.108 del Código Civil, por la existencia de una obligación vencida, líquida y determinada, unido a un retraso culpable en la persona del deudor*»; sobre la base de ese razonamiento concluye que, al haberse anulado la liquidación, no procede exigir intereses de demora por el período de tiempo transcurrido entre la fecha de la liquidación anulada y la nueva liquidación, ya que la mora ha sido causada por la propia Administración al haber practicado de forma errónea la primera liquidación²¹. También la doctrina administrativa se hizo eco de esta postura²².

tanto, de la deuda tributaria, pero ordenando se practique nueva liquidación, tampoco procederá el devengo de intereses de demora, ya que, según razona, «si el fundamento del interés de demora hunde sus raíces en el cumplimiento intempestivo de la obligación de pago que se debe a título de indemnización por el retraso del deudor en el cumplimiento de la obligación, es obvio que al cesar los efectos de la mora por producirse retraso imputable al acreedor -al haber practicado una liquidación posteriormente anulada- la exigencia del interés de demora se envanece totalmente» («Acerca del devengo de intereses de demora en las estimaciones parciales de recursos contra actos de liquidación tributaria con suspensión de su ejecutividad. Período temporal computable», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Estudios Financieros, núm. 189, diciembre 1998, págs. 30-31).

- 21 La misma línea argumental siguen, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 4 de noviembre de 1996 (Fundamento de Derecho 4.º: «... obrar de otro modo supondría que se hiciera recaer sobre el administrado los perjuicios derivados de una defectuosa actuación de la Administración... Si los intereses de demora tratan de resarcir los perjuicios por el retraso, en el caso presente, no hay tal retraso, pues ha sido la propia Administración quien ha obligado al particular a acudir a los medios impugnatorios para poder determinar exactamente el importe de la deuda tributaria»); la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 13 de junio de 1997 (Fundamento de Derecho 2.º: «... anulada una liquidación tributaria no procede exigir intereses de demora sino a partir de que haya transcurrido el plazo de ingreso de la deuda tributaria en período voluntario de pago de las nuevas liquidaciones aprobadas... puesto que es exigencia para el devengo de intereses de demora que la resolución haya concluido con un fallo desestimatorio del recurso planteado, siendo, por el contrario, improcedente cuando la sentencia estimó total o parcialmente el recurso contra la liquidación, anulando las liquidaciones originarias y ordenando girar otras con las modificaciones acordadas en la sentencia...»); la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 14 de junio de 1997 (Fundamento de Derecho 2.º: «... la anulación de la liquidación objeto de impugnación supone la extinción de la eficacia de la misma, debiendo efectuarse una nueva. Dicha circunstancia supone que se rehabilita todo el procedimiento de gestión tributario consistente en la notificación del período de pago voluntario de las mismas. Por tanto, no procede exigir intereses de demora, sino a partir de que haya transcurrido el plazo de ingreso de la deuda tributaria en período voluntario de pago de las nuevas liquidaciones ...») y la Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 26 de febrero de 1997, cuyo Fundamento Jurídico 3.º remite expresamente a la Sentencia del Tribunal Supremo citada en el texto.
- 22 Considerando 6.º de la Resolución del TEAC de 27 de marzo de 1993: «... al anularse las liquidaciones se han anulado también los intereses moratorios, lo que no será obstáculo para que... sean girados de nuevo cuando la Dependencia Gestora practique las nuevas liquidaciones... si bien en tal caso, y dado que las liquidaciones se anularon por una irregularidad no imputable al contribuyente sino a la Administración..., la exigencia de los intereses deberá extenderse desde el fin del plazo de presentación hasta el día en que fueron contraídas las liquidaciones anuladas».

La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, dictada en recurso de casación en interés de ley, supone un cambio radical en la orientación del asunto ²³. Este fallo sienta la siguiente doctrina legal:

- «1. Las declaraciones-autoliquidaciones... que sean comprobadas... y que, como consecuencia produzcan la liquidación de cuotas complementarias, llevarán consigo intereses de demora... por el período de tiempo que media desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar dichas declaraciones-autoliquidaciones... hasta la fecha de la liquidación de que se trate.
2. Si esas liquidaciones fueran objeto de impugnación en vía administrativa o jurisdiccional y... los recursos fueran estimados en su totalidad o en parte, procederá anular la liquidación impugnada... pero, al practicar, en su caso, la nueva liquidación, se exigirán los correspondientes intereses de demora... desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones-autoliquidaciones... hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación».

La consecuencia que se extrae de esa doctrina es obvia: pese a que la Administración se equivoque al fijar la cuantía de una deuda tributaria, los intereses de demora se computarán por todo el tiempo que media entre el momento en que venció el plazo voluntario de pago de la autoliquidación hasta la fecha de la última liquidación. Esto se traduce, en lo que a nosotros nos importa, en que se exigirán intereses de demora durante el período comprendido entre las dos liquidaciones administrativas ²⁴.

Sin embargo, esa doctrina legal no es seguida por la Jurisprudencia en posteriores pronunciamientos, que vuelven a reiterar la primera postura, que conducía a no exigir intereses de demora. Así, por ejemplo, puede citarse la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de abril de 1998, cuyo Fundamento de Derecho 3.º señala:

«En lo que a los intereses de demora se refiere conviene, ante todo, recordar que al haber sido anulada la liquidación originariamente impugnada... carece de sentido... postular de nuevo su anulación; no obstante, como efectivamente el Tribunal Regional

De parecida manera lo explica la Resolución del TEAC de 20 de noviembre de 1997: «... ha de tenerse en cuenta que el auto liquidatorio del que los intereses traían causa fue anulado por una irregularidad no imputable al contribuyente sino a la Administración, que no actuó en forma ajustada a Derecho, por lo que es criterio mantenido por este Tribunal Central en diversas resoluciones... que en tales casos la exigencia de los intereses de demora deberá extenderse desde el fin del plazo voluntario de pago hasta el día en que fueron contraídas las liquidaciones anuladas...».

²³ PONT MESTRES, M. realiza un detenido e interesante análisis de esta Sentencia del Tribunal Supremo, así como de las consecuencias que de ella emanan, en su artículo «Acerca del devengo...», *op. cit.*, págs. 17-48.

²⁴ Véase, en el idéntico sentido, la Resolución del TEAC de 19 de noviembre de 1998, considerando 3.º: «... cuando se anula un acto administrativo de liquidación..., al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora... girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el período de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha de la nueva liquidación...».

ordenaba en su resolución anulatoria que se girase una nueva liquidación con intereses de demora, ha de decirse que tal resolución es manifiestamente improcedente, en tanto que... contraría el sentido y regulación del abono de los intereses de demora... En este caso... al haber sido anulada la liquidación originariamente impugnada no existe siquiera deuda tributaria y menos, por tanto, vencida líquida y exigible; de ahí la improcedencia en definitiva de los intereses de demora»²⁵.

¿Cuál es nuestra opinión? ¿Deben o no exigirse intereses de demora durante ese plazo? Nosotros decantamos en favor de la posición de no exigir tales intereses por el intervalo de tiempo transcurrido entre las dos liquidaciones administrativas, y ello pese a que la doctrina legal fijada por el Tribunal Supremo mantiene una postura totalmente contraria. Según nuestro parecer, la citada doctrina legal no es acertada²⁶. El motivo esencial de nuestra crítica no es otro que el ataque que supone a los derechos y garantías de los contribuyentes, al afirmar y sostener la total desvinculación de los intereses de demora con respecto a cualquier actitud subjetiva de cualquiera de los sujetos involucrados en la relación tributaria. Eso, en determinados casos, como el presente, supone un menoscabo del, a nuestro juicio, principal derecho del contribuyente: cumplir de manera correcta con su obligación de pago, ya que se hace depender el derecho de circunstancias no ya ajenas a su propia voluntad, sino dependientes del buen hacer de la otra parte interesada, lo cual es contrario a los principios básicos del ordenamiento jurídico, tales como el de justicia²⁷ o el de seguridad jurídica. Aunque reconocemos que los intereses de demora pueden calificarse como independientes de la conducta,

²⁵ Esta resolución judicial comete un fallo, al afirmar que no existe deuda tributaria por haber sido anulada la liquidación originariamente impugnada. La realidad es que la deuda existe, pero no es exigible, y ahí es donde radica el motivo de la improcedencia de los intereses de demora. Es decir, no cabe el devengo de intereses de demora no porque no exista deuda tributaria, que existe, sino porque ésta no es exigible. Como señala RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, al igual que ocurre en el ámbito civil, uno de los presupuestos para la exigencia de intereses de demora es la exigibilidad de la obligación principal, que deriva del hecho de calificar los intereses de demora como prestaciones accesorias, de modo que si la obligación tributaria principal no es exigible tampoco lo serán los intereses de demora. Y eso es lo que ocurre en el caso.

²⁶ Tampoco SARTORIO ALBALAT comparte la interpretación del Tribunal Supremo. Esta autora razona de la siguiente manera: «Si como consecuencia de la reclamación se declara la ilegalidad del acto impugnado hay unos únicos intereses de demora en juego. Son aquellos cuyo devengo se inicia con el retraso identificado con el vencimiento del plazo ordinario de ingreso en período voluntario. A partir de ese momento únicamente son exigibles al reclamante en la medida en que derivan de su propio incumplimiento y éste se produce durante el tiempo que media entre el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y la fecha en que se practica la liquidación anulada. Al ser ésta ilegal, los intereses de demora que pueden generarse durante la duración de la reclamación no pueden exigirse, dado que es el funcionamiento anormal de un servicio público, puesto de manifiesto a través de la declaración de la ilegalidad de la liquidación, el hecho que motiva el retraso en el pago. En consecuencia, a mi juicio, únicamente deben exigirse intereses de demora por el tiempo que media entre el vencimiento del plazo de presentación de la autoliquidación y la fecha en que se dicta el acto administrativo posteriormente anulado» (*Ley General...*, *op. cit.*, págs. 312-313). Evidentemente compartimos dichas argumentaciones.

²⁷ DELGADO GONZÁLEZ, A.F., al hilo de un comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, se pregunta si es admisible, en los casos en que no medie culpa alguna del deudor tributario y más aún en aquellos en los que el retraso haya sido provocado por la propia actuación irregular o simplemente tardía de la Administración Tributaria, la exigencia de intereses de demora a la luz de la exigencia constitucional contenida en el artículo 31 de un sistema tributario justo. El autor llega a la conclusión de que no son admisibles los intereses de demora en tales supuestos («Los intereses tributarios de demora. Comentario a la Sentencia del TS de 38-11-97», en *Carta Tributaria Monografías*, núm. 307, febrero 1999).

culpable o no, del contribuyente, no creemos que eso deba significar que el modo de obrar de la otra parte interesada, la Administración Tributaria, deba ser también irrelevante, tal y como parece propugnarlo esa doctrina. Es más, la LDGC define en su artículo 20 la obligación de la Administración Tributaria de facilitar el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y su error al determinar el importe de la deuda, de modo involuntario, está impidiendo ese cumplimiento, por lo que está infringiendo ese mandato legal²⁸. En nuestra opinión, cuando la Administración sea la causante del retraso en el pago, por haber cometido errores que la lleven a modificar los propios actos en los que fijó la cuantía de una deuda tributaria, es ella quien debe hacerse única responsable de dicho retraso, sin que pueda trasladarse al contribuyente, que nada tuvo que ver en ese suceso, dicha responsabilidad²⁹.

Es más, en este sentido, tenemos conocimiento de una Propuesta elaborada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la que se aboga por la no exigencia de intereses de demora en aquellos supuestos en los que haya sido la propia Administración, a través de los servicios de ayuda a la confección de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quien hubiese realizado la declaración del contribuyente y con posterioridad se hubiese detectado algún error en la misma, motivado por un incorrecto cálculo o por una interpretación inexacta por parte del personal que confeccionó tal declaración. Lo más llamativo, a nuestro juicio, de la propuesta, es la norma jurídica a la que se recurre para no exigir dichos intereses, ya que, como bien se recoge, en principio, la Administración está obligada por las leyes en vigor a proceder a la exigencia de los mismos.

²⁸ El problema estriba en que, si bien la LDGC recoge este mandato, no prevé sanción alguna en caso de infracción de este deber por parte de la Administración. De ahí que, como bien lo señalan DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., FERNÁNDEZ CUEVAS, A. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M. (*El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 159), «este precepto recoge en realidad una declaración de principios, o, si se quiere, un principio de carácter programático». También FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (*Derechos y Garantías del Contribuyente. Estudio de la nueva Ley*, coordinado por CHECA GONZÁLEZ, C., Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 99) deja constancia de ello y comparte esa opinión.

Sin embargo, para SIMÓN ACOSTA, E., ese precepto, además de una función meramente orientativa o programática de la actuación de los órganos administrativos, es también una verdadera norma jurídica, y si bien el propio artículo no prevé sanción alguna para el caso de incumplimiento, eso no significa que estemos ante una norma imperfecta en sentido técnico, «pues se producen los efectos jurídicos que se extraen de otros textos, normas o principios del ordenamiento» (En la obra colectiva coordinada por MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Comentarios...*, *op. cit.*, pág. 396).

²⁹ Como muy acertadamente lo explica PONT MESTRES, «sentado que el interés de demora es de naturaleza resarcitoria, que indemniza el daño o perjuicio producido por el retraso en el pago, es decir, por mora, es claro que cuando la Administración practica mal una liquidación que debidamente impugnada por el sujeto pasivo es anulada, ordenando practicar otra, el período temporal que media entre la fecha de la liquidación después anulada y la fecha de la nueva liquidación carecería de sentido atribuirlo a mora del deudor, ya que es única y exclusivamente debido al error de la Administración, cuyas consecuencias ha de soportar, sin que en modo alguno pueda trasladarse al deudor. Por tanto, el período de retraso motivado por la Administración constituye un paréntesis en la tempestividad de los intereses de demora, debiendo aplicarse éstos en la nueva liquidación a partir del vencimiento del plazo voluntario de pago hasta la fecha de la liquidación que resulta anulada...». Más adelante sostiene que «si la Administración yerra en su actividad liquidatoria, según lo entienda el Tribunal ante el que recurra el interesado y ordena anular la liquidación y practicar otra en los términos que indique la resolución o sentencia, es obvio que el retraso que genera esta actuación errónea de la Administración no es imputable al sujeto pasivo sino a aquélla, por lo que durante el período que media entre la fecha de la liquidación anulada y la nueva liquidación ordenada por el Tribunal no existe morosidad del deudor y por tanto no son aplicables intereses de demora moratorios» («Acerca del devengo...», *op. cit.*, págs. 31 y 47).

Pues bien, el Consejo opina que debe ser tenido en cuenta el artículo 57.3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ³⁰, y, por tanto, cabría retrotraer la liquidación posterior que corrigiera el error apreciado al momento de la liquidación practicada en primer lugar; de ahí que no procediese la exigencia de intereses de demora.

Esta postura que defendemos cuenta, además, con la cobertura legal mencionada del artículo 20 de la LDGC y con respaldo normativo, pues ya avanzamos en su momento que, según nuestro parecer, del artículo 109 del RGR se desprende el hecho de la improcedencia de exigir intereses de demora cuando al ser una liquidación administrativa declarada nula, se gira otra posteriormente.

V. EL INTERÉS DE DEMORA ANTE ACTOS ADMINISTRATIVOS DICTADOS FUERA DE PLAZO

También en este caso el supuesto genérico es fácil: nos situamos ante un acto de la Administración Tributaria que es dictado fuera del plazo reglamentariamente señalado ³¹; dicho acto puede consistir en la resolución de una solicitud planteada por el sujeto pasivo, como un aplazamiento, una compensación, un recurso de reposición, una reclamación económico-administrativa..., o en una liquidación administrativa, como por ejemplo, la resultante de la previa declaración del sujeto pasivo no obligado a autoliquidar o la derivada de actuaciones de comprobación e investigación que regularicen la situación tributaria del contribuyente. Lo que a nosotros nos interesa es indagar qué sucede con los intereses de demora cuando de ese acto administrativo extemporáneo se deriva inexorablemente un cumplimiento tardío por parte del contribuyente de una obligación tributaria, durante el plazo que transcurre entre la fecha en que debió dictarse ese acto y cuando realmente es emitido.

Encontramos diferentes preceptos que contemplan esta situación. De forma general, podríamos recurrir al artículo 47 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992); dentro del ámbito tributario, al artículo 105.2 de la LGT. El primero de ellos señala la obligación de la Administración de someterse a los plazos, mientras que el segundo establece que la inobservancia de los plazos por

³⁰ Artículo 57.3 de la Ley 30/1992: «Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, y, asimismo, cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas».

³¹ Debemos recordar, aunque sea a través de una simple nota a pie de página, la precisión realizada en la introducción del estudio: presuponemos que si bien el acto es dictado una vez transcurrido el plazo correspondiente fijado por la normativa para ese tipo de actuación, en todo caso es dictado antes de que pudiéramos considerar la existencia de una caducidad o de una prescripción. En otras palabras, aunque el acto se emite tarde, no se dicta tan tarde como para apreciar la caducidad del procedimiento o la prescripción del derecho/acción de la Administración.

parte de la Administración dará pie a que los contribuyentes puedan interponer un recurso de queja. De ambos preceptos se desprende que, en principio, el incumplimiento de los plazos no tiene mayor trascendencia que la posibilidad de recurrir en queja, por lo que el interés de demora se exigirá con independencia de la causa que provoque el retraso en el cumplimiento del pago.

Sobre esta cuestión de los efectos genéricos del incumplimiento de los plazos por parte de la Administración, existe una Propuesta elaborada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la que se constata no sólo el dispar tratamiento que recibe esa inobservancia administrativa de los plazos frente al debido a la acción del propio administrado, sino también la falta de claridad de esos efectos. Por eso, la Propuesta emplaza a la Secretaría de Estado de Hacienda a que fije con detenimiento los efectos que se derivan del incumplimiento de los plazos señalados para la actuación de la Administración Tributaria, y a que dichos efectos no sean tan divergentes a los que se señalan para idénticas actitudes por parte de los contribuyentes. Se trata de una propuesta más que loable.

Sin embargo, existe un artículo de alcance general sumamente importante en la materia. Es el artículo 23 de la LDGC. Dicha norma, en el apartado 1.º, fija un plazo máximo de resolución en los procedimientos de gestión tributarios, que será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije otro distinto; y en el apartado 2.º, por su parte, dispone que si vence el plazo máximo de resolución sin que el órgano competente hubiera dictado el oportuno acto, se producirán los efectos previstos en la normativa específica reguladora de tal acto. Esto no significa otra cosa que el deber de analizar los concretos preceptos de cada tipo de acto que al ser dictado fuera de plazo implique o pueda implicar un cumplimiento tardío de la obligación de pago del contribuyente³². En nuestro caso, nos vamos a limitar a estudiar tres de esos actos, al estimar que son los más representativos de la realidad. Esos actos son la resolución de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento; la resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa; y la liquidación dictada tras actuaciones de comprobación e investigación para regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo.

Antes de introducirnos en el tema, queremos realizar una puntualización previa, y es que nuestro interés se centra de manera exclusiva en la relación existente entre esos actos, cuando son dictados fuera de plazo, y el devengo de intereses de demora; esto es, en la procedencia de girar dichos intereses en el intervalo comprendido desde el día en que debió producirse ese acto y el día en que finalmente se produce. Quedan completamente al margen de nuestro estudio cuestiones tales como la procedencia genérica de intereses de demora en esos supuestos o el estudio de los propios actos en sí, como, por otra parte, ya anunciamos en la introducción.

³² La doctrina tributarista, de forma coincidente, ha venido señalando que en el supuesto de que la normativa específica de cada uno de los procedimientos no contuviese regla alguna sobre las consecuencias del incumplimiento de los plazos, sería aplicable el artículo 105.2 de la LGT, según el cual «la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja». En este sentido, puede consultarse a SOLER ROCH, M.T., «El artículo 23», en la obra colectiva coordinada por MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Comentarios a la Ley...*, op. cit., pág. 414; DEL PASO BENGÓ, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, pág. 226.

1. Resolución extemporal de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

En lo referente a la resolución extemporal de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, debemos fijar, en primer lugar, cuándo se produce la extemporaneidad. Las reglas reguladoras de estos incidentes tributarios prevén de forma expresa el plazo máximo en que debe dictarse ese acto; concretamente, el artículo 55.5 párrafo 1.º del RGR sostiene que será de siete meses³³ a contar desde el día en que la solicitud tuvo entrada en el Registro del órgano administrativo competente para su tramitación.

Una vez reflejado ese límite, habrá que entrar en lo que realmente nos interesa: si la circunstancia temporal aludida tiene efecto alguno sobre el devengo de intereses de demora. Para aclarar este punto es necesario observar cuál es el régimen de actos presuntos que se prevé para los aplazamientos y fraccionamientos; a tal efecto, el párrafo 2.º del citado artículo 55.5 del RGR mantiene que los interesados, transcurrido el plazo sin que haya recaído resolución expresa, «podrán considerar desestimada la solicitud para deducir frente a la denegación presunta el correspondiente recurso o esperar la resolución expresa». Ésta es la única consecuencia que se señala.

Lo anterior, unido a la regla del artículo 56 del RGR sobre cálculo de intereses, que distingue entre si se concede el aplazamiento (en cuyo caso se computarán intereses por el tiempo comprendido entre el vencimiento del período voluntario y el vencimiento del plazo concedido) o si se deniega (en cuyo caso los intereses se devengarán desde el vencimiento del período voluntario hasta la fecha de la resolución denegatoria), nos lleva a sostener que, con base en la normativa actual, no existen demasiadas opciones para mantener soluciones alternativas que rebatan lo que a juicio del poder normativo es la solución: los intereses de demora se exigirán incluso cuando la resolución de la solicitud se produzca fuera de plazo. No existe resquicio de duda a tenor de la letra del artículo 56 del RGR, que en ningún caso prevé esa posible eventualidad³⁴.

³³ Podría pensarse que, tras la promulgación de la LDGC, ese plazo debe ser de seis meses, al disponer el artículo 23.1 de dicho cuerpo legislativo que «el plazo máximo de resolución de los procedimientos tributarios será de seis meses». Ahora bien, ese precepto continúa, y mantiene que ese plazo será el vigente «salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto». Y éste es precisamente el caso. El RGR señala de forma específica un plazo de siete meses para resolver sobre los aplazamientos y fraccionamientos, sin que esta norma haya sido modificada con ocasión de la aparición de la LDGC. Así pues, deberemos atenernos a éste y no al contemplado en la LDGC.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. («El artículo 23», en la obra colectiva coordinada por CHECA GONZÁLEZ, C., *Derechos y Garantías...*, *op. cit.*, pág. 105), se pregunta si ese plazo máximo de resolución que se fija con carácter general en la LDGC cede a los dictados de una norma previa de rango inferior que fije un plazo distinto, llegando a la conclusión de que dada la redacción utilizada por la ley «es posible entender que sólo se aplicará lo dispuesto en la LDGC cuando el procedimiento tributario carezca de una normativa específica aplicable, aunque la misma sea de inferior rango que la citada ley».

SOLER ROCH, M.T., por su parte, opina que la norma contenida en el artículo 23 de la LDGC es «la regla general en defecto de que la reglamentación específica del procedimiento establezca un plazo distinto. Ello supone que estamos, en principio, ante una norma de remisión y que la regla de los 6 meses es, en realidad, un criterio subsidiario, sólo aplicable cuando la regulación del procedimiento no prevea expresamente el plazo máximo para su resolución» (*Comentarios a la Ley...*, *op. cit.*, pág. 416).

³⁴ CARRASCO PARRILLA es de esa misma opinión. La razón aducida por este autor es que «cuando la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento del pago se dilata en el tiempo -originándose un retraso injustificado de la Administración, es decir, cuando han transcurrido 7 meses desde que se solicitó el aplazamiento sin obtener respuesta,

¿Y cuál es la postura de la jurisprudencia? Es variable, hasta tal punto que un mismo tribunal, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en menos de una semana, ha dictado fallos de sentido opuesto. Así, mientras en la Sentencia de 14 de febrero de 1997 se señalaba que el retraso de la Administración en la resolución de una solicitud de fraccionamiento conllevaba el que los intereses de demora se computaran sólo por el plazo máximo que tenía la Administración para resolver, sin exigirse por el exceso, en la Sentencia de 20 de febrero del mismo año ³⁵ se establece que los intereses se exigirán por todo el tiempo, aunque la Administración no haya resuelto en plazo.

Algunos comentarios merece ese último pronunciamiento judicial, que se manifiesta en orden a tres cuestiones:

- Primeramente, se refiere a la exigibilidad de los intereses de demora. A tal respecto, en el Fundamento de Derecho 2.º, señala que no puede vincularse el retraso de la Administración en resolver una petición de fraccionamiento con la exención de la obligación de satisfacer intereses de demora, ya que ello «*produciría un auténtico fraude de ley, en perjuicio de la Hacienda Pública, que en nada se beneficia con el retraso en resolver el fraccionamiento, por lo que no cabe hablar de que haya habido arbitrariedad en el silencio administrativo*».
- En segundo lugar, una vez afirmada la procedencia de los intereses de demora, fija, en el Fundamento de Derecho 3.º, el período de su cómputo, concluyendo que éstos se devengarán por todo el tiempo que media desde que vence la obligación tributaria y ésta no es

aun sin perjuicio de que si el particular considerase que se le ha producido un perjuicio causado por ese retraso, pudiendo por ello solicitar indemnización por el funcionamiento anormal de la Administración, tal y como se contempla en el artículo 106.2 de la CE y se regula en el artículo 139 de la Ley 30/1992- en realidad el solicitante está obteniendo un aplazamiento por la vía de hecho (*Consecuencias del retraso...*, *op. cit.*, pág. 72).

Sin embargo, SARTORIO ALBALAT, S. mantiene una postura contraria. Esta autora, sobre la base del límite temporal establecido por el artículo 55.5 del RGR, que fija «un plazo máximo de resolución de 7 meses que marca, a su vez, el período de tiempo máximo a computar para el cálculo de los intereses de demora», manifiesta que si «la resolución se produce una vez superado dicho plazo, el retraso en lo que supera a dicho plazo ya no es imputable al contribuyente, sino a la propia Administración, por lo que carece de fundamento la exigencia de intereses de demora para indemnizar un daño propiciado por la propia inactividad de la Administración» (*Ley General Tributaria...*, *op. cit.*, pág. 289).

³⁵ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. critica esa sentencia desde el momento en que, en su opinión, el devengo de intereses de demora ha de excluirse en esos supuestos en los que el retraso en el pago es imputable al propio acreedor, y ello por dos motivos:

- Porque atenta contra otros valores constitucionales, como el de prohibición de arbitrariedad de los poderes públicos y el de seguridad jurídica, que reclama que el contribuyente, al presentar una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, conozca el coste máximo que puede acarrearle su petición.
- Porque no puede decirse que exista un retraso en el pago, ya que éste no concurre en los supuestos llamados de *mora accipiendi*, uno de cuyos efectos fundamentales, en Derecho Civil, es la exclusión de la mora del deudor, lo cual, en el campo del Derecho Tributario, significa que el retraso de la Administración en resolver la solicitud de aplazamiento y, por tanto, en fijar un nuevo vencimiento de la obligación tributaria excluye el retraso del deudor.

El autor concluye afirmando que ese comportamiento negligente de la Administración, y sus consecuencias, no deben ser soportadas por el contribuyente.

atendida, hasta que se realiza el pago. Según el Tribunal, no es posible entender que deban liquidarse los intereses únicamente desde el vencimiento del plazo hasta la fecha en que debió considerarse producida la denegación presunta de la solicitud de aplazamiento, y ello porque *«de acuerdo con esa función de compensación y de indemnización de perjuicios que corresponde a los intereses de demora para los supuestos de incumplimiento o de incumplimiento tardío de las obligaciones tributarias, la conclusión a que debe llegarse es la de que procede su liquidación...»*.

- Por último, se disponen los efectos que conlleva el retraso de la actuación administrativa, señalándose que *«no puede generar más consecuencias que la incoación del oportuno expediente disciplinario para determinar la responsabilidad, en su caso, del funcionario causante de la demora»*.

En nuestra opinión, existen dos contradicciones, por llamarlas de alguna manera, en ese fallo. Una se encuentra en el argumento aducido para negar la viabilidad de la vinculación referida entre el retraso y el devengo de intereses de demora; a nuestro juicio, la razón no es válida, o, al menos, no es exacta, ya que la Administración sí experimenta un beneficio con su retraso, al incrementarse los intereses de demora durante el lapso de tiempo que tarda en resolver; eso es calificable como actuación arbitral, al proceder la Administración contrariamente a las reglas legales, pues existe un plazo normativo máximo para realizar esa actividad y la Administración no lo observa. El otro punto que merece nuestra atención se encuentra en la justificación que se da para computar los intereses de demora hasta la fecha del pago; el tribunal, tras recurrir a la Sentencia del Tribunal Supremo 76/1990, que fija la naturaleza compensatoria o reparadora de los intereses de demora, alude a dos circunstancias que abundan en su decisión: el hecho de desistir el contribuyente de su pretensión de fraccionamiento y el que lo ocurrido *«fue un retraso de la actuación administrativa que no puede producir efectos de peor condición que la no concesión del aplazamiento»*; es ese segundo punto el que nos plantea la incógnita, ya que, ¿no es cierto que ese retraso produce consecuencias más negativas que la denegación del aplazamiento en plazo? Evidentemente es claro que sí. La denegación en plazo implicará el devengo de intereses de demora hasta la fecha en que se dicte, mientras que si no existe resolución o es tardía, los intereses de demora se devengarán hasta ese otro momento posterior, es decir, por un período superior.

Nuestro parecer, asentado en una interpretación conjunta de los principios constitucionales de seguridad jurídica y eficacia en la actuación de la Administración, es que no deben exigirse intereses de demora por ese intervalo ³⁶. Como muy bien lo explica la Sentencia del Tribunal

³⁶ Para GUERRA REQUERA, M., «es claro que el retraso de la Administración en sus actuaciones... no debe ser padecido por el ciudadano en el sentido de tener que soportar más intereses... Establecer unas normas que no impriman celeridad a la actuación administrativa y que hagan recaer sobre el ciudadano los efectos negativos de la pasividad de los órganos de recaudación no nos parece correcto... No deben devengarse intereses de demora cuando el retraso en la satisfacción del derecho de crédito no se debe a la actuación del deudor principal, sino a la lentitud propia del obrar administrativo» (*Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997, pág. 361).

Superior de Justicia de Andalucía de 14 de febrero de 1997, en su Fundamento de Derecho 3.º, «no cabe que la Administración demore indefinidamente la solución, por cuanto que esa tardanza va generando, amén de la inseguridad de la resolución, mayores gastos al contribuyente, que no debe soportar la inactividad administrativa más allá de lo que razonablemente se deduce de la aplicación analógica de la Ley de Procedimiento Administrativo, en defecto de otra norma específica aplicable (hoy en día no es necesario ya recurrir a esa norma, pues, como ya hemos visto, el art. 55.5 del RGR prevé directamente un plazo máximo para que se dicte la resolución). Así, conforme a su artículo 61 (referencia que ya hemos dicho debe entenderse al art. 55.5 del RGR), la Administración debe decidir la solicitud en el plazo de 6 meses (actualmente 7 meses) desde el momento de la misma. A partir del fin de ese plazo, no deben computarse intereses, por cuanto en modo alguno serían imputables a la actitud del obligado, sino que se producen por causas ajenas a él».

Del mismo modo encontramos apoyo en un precepto que aún no hemos citado, pero que veremos con posterioridad. Es el artículo 69 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), cuyo apartado 3.º, párrafo 2.º dispone que los intereses de demora se calcularán hasta el día en que el Inspector-Jefe resuelva, o, si no lo hace en plazo, hasta que finalice dicho plazo.

2. Resolución extemporánea de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa.

El segundo tipo de acto extemporal que vamos a observar es la resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa habiéndose obtenido la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Al igual que para los fraccionamientos y aplazamientos, también aquí existen diferentes normas que otorgan a la Administración un plazo máximo para pronunciarse sobre dichas cuestiones. Así, el artículo 15 del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo (en adelante, RR) señala que éste será de 8 días a contar, salvo excepciones, desde el siguiente a su presentación; el artículo 23.1 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo (en adelante, TAPEA), y el artículo 64 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) disponen que respecto a las reclamaciones económico-administrativas dicho plazo será de 1 año. ¿Cuáles son los efectos normativos previstos para el caso de que la oportuna resolución se produzca fuera de ese plazo? El RR no contiene norma alguna en ese sentido; sí se refiere a ello tanto el TAPEA como el RPREA. Las principales consecuencias normativas de tal retraso son:

- La posibilidad de que el Tribunal Central, a instancias del interesado, promueva expediente disciplinario e imponga las oportunas sanciones que correspondan a los funcionarios responsables de la demora (arts. 23.3 del TAPEA y 52 y 64 del RPREA).

- El derecho del contribuyente a recurrir en queja (arts. 24 del TAPEA y 73 del RPREA).
- La facultad que tiene el interesado de entender desestimada su pretensión al objeto de interponer el recurso procedente (art. 104 del RPREA).

No se prevé efecto alguno sobre el devengo de intereses de demora, por lo que, en principio, deberán ser exigidos hasta la fecha en que se satisfaga la deuda tributaria.

Basándose en esas consecuencias anteriores, la propia jurisprudencia se ha manifestado en favor de computar esos intereses por todo el tiempo que dure la suspensión de la deuda reclamada; es decir, partiendo de la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora, la opinión jurisprudencial es que el período de suspensión acordado debe computarse íntegramente a efectos del cálculo de esos intereses, aunque se hubiera superado la duración máxima de la instancia. Así lo recoge la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 1998, para la que *«el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que fija la duración máxima de las instancias, señala también las consecuencias del exceso sobre el plazo de un año cuando no se hagan constar en el expediente las causas excepcionales de ello; y tales efectos o consecuencias del retraso no son otros que la posibilidad de hacerlo constar al interponer el recurso al objeto de que pueda promoverse, en su caso, la incoación del oportuno expediente disciplinario, pero no la pérdida del derecho de la Administración al cobro de los intereses de demora que correspondan»*. También el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia de 7 de mayo de 1997, opina que *«no altera lo expuesto (el pago de intereses de demora desde que debió pagarse la deuda tributaria hasta su efectivo abono) el hecho... de las demoras del Tribunal Económico-Administrativo y del Tribunal Provincial de Madrid en dictar sus correspondientes resoluciones, contra cuyos defectos de tramitación sólo cabía reclamar en queja, que, de estimarse, hubiera podido dar lugar a la incoación de expedientes disciplinarios a los funcionarios responsables de las tardanzas en cuestión»*.

Nosotros no compartimos esa teoría. Ciertamente es que los preceptos normativos al respecto conducen a ese planteamiento. Sin embargo, a nuestro juicio, esa solución deja de lado un hecho indiscutible: el retraso se debe a una ineficaz actuación de la Administración, en la que nada tiene que ver el sujeto pasivo contribuyente³⁷; pese a ello, va a ser este último quien va a tener que soportar

³⁷ SARTORIO ALBALAT, S. estudia con minuciosidad este supuesto concreto de retraso en la resolución de la reclamación (*op. cit.*, págs. 314-358). Llega a la conclusión de que «nos hallamos, en definitiva, ante una conducta reconducible a la mora del acreedor y esta situación si bien no provoca por sí la extinción de la obligación sí debe modular el importe de la prestación indemnizatoria debida como consecuencia de la suspensión, pues entiendo que rebasado el plazo legal de resolución puede imputarse al sujeto activo una negativa sin razón, si se quiere no a recibir materialmente el pago, pues éste se realiza ante los órganos de recaudación, pero sí a realizar las actuaciones necesarias para que tal pago pueda tener lugar. Considero que si se acepta que el reclamante debe pagar intereses por todo el tiempo que dure la suspensión, más allá de los plazos máximos de resolución, se le está imponiendo un sacrificio patrimonial superior al justo, al exigido por el título constitutivo de la obligación, que en este caso es la ley, que al fijar dicho plazo de resolución está fijando el sacrificio justo exigible como consecuencia de la suspensión de la ejecución».

las consecuencias de la tardanza de la Administración Tributaria. Esto, evidentemente, es contrario a la más mínima noción de justicia, pues, el resolver en plazo es una obligación de la Administración y a quien se castiga por su incumplimiento no es a ella sino a quien tiene derecho a exigir tal obligación, al contribuyente ³⁸.

3. Liquidación administrativa extemporánea regularizadora de la situación tributaria del contribuyente.

El tercer y último acto que vamos a analizar es la liquidación complementaria que regulariza la situación del contribuyente, cuando es dictada fuera de plazo. A tal efecto debe tenerse presente que dichas liquidaciones pueden ser llevadas a cabo no sólo por la Inspección de los Tributos, tras actuaciones de comprobación e investigación, sino que también los órganos gestores están facultados para practicar las liquidaciones provisionales que sean necesarias para corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias (arts. 123 de la LGT y 34 del RGIT). Esto se va a traducir en la existencia de dos plazos máximos distintos para realizar tales liquidaciones, según cuál sea el órgano, gestor o inspector, que realice la liquidación; cuando la liquidación complementaria provenga de órganos gestores, por aplicación del artículo 23 de la LDGC, el plazo será de 6 meses; si, por el contrario, es la Inspección la que gira la liquidación, el plazo será, como regla general, de 12 meses, tal y como se contempla en el artículo 29 del mismo cuerpo normativo. ¿Qué ocurre si esas actuaciones se practican fuera de esos plazos a efectos del cómputo de los intereses de demora ³⁹?

También CARRASCO PARRILLA aboga por la limitación de la exigencia de intereses de demora «hasta el período de tiempo en que la Administración tiene de plazo para resolver, puesto que es a partir de este momento cuando, sin estar justificado dicho retraso, la Administración está siendo responsable del perjuicio patrimonial que se le está produciendo con la suspensión, por lo que a partir de ese momento se puede considerar neutralizada la mora del deudor (*Retraso...*, *op. cit.*, págs. 63-64).

³⁸ SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, RODRÍGUEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO mantienen, a propósito de un concreto comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid citada anteriormente, que, pese a que el TAPEA exige los intereses de demora por todo el tiempo que durase la suspensión, «cuando ésta se prolonga más allá del año, ya no se debe a la solicitud del interesado, sino al incumplimiento por el Tribunal de su deber de resolver en plazo, no debiendo recaer sobre el particular la responsabilidad por un incumplimiento que en absoluto le es achacable. Con ello se mantendría escrupulosamente la naturaleza del interés de demora, como indemnización que soporta el deudor por el incumplimiento de la obligación en el tiempo fijado, sin abarcar los períodos más dilatados en que la propia Administración acreedora omite pronunciarse sobre la legalidad de la actuación recurrida y del ingreso exigido» («Presentación», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 13, noviembre, 1997, págs. 7-21).

Según FALCÓN Y TELLA, R., el interés de demora no puede computarse por el exceso de tiempo sobre el plazo máximo de resolución fijado en las normas, pues ello significaría obligar al sujeto pasivo a soportar una mayor carga financiera derivada del incumplimiento, por parte de la Administración, del deber que sobre ella pesa de resolver dentro de plazo (*Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, en Madrid, Tecnos, 1991, pág. 21). Esta opinión es recogida y compartida por MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *La suspensión de la ejecución de los actos tributarios en vía de recurso*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 182.

³⁹ Para SARTORIO ALBALAT, «el plazo máximo para realizar las actuaciones inspectoras es a la vez el plazo máximo de retraso de cuyas consecuencias es exigible responsabilidad al contribuyente, y superado el mismo es claro que existe un retraso en el ingreso por causa únicamente imputable a la Administración, siendo ella, pues, la que debe asumir sus perjudiciales consecuencias para la Hacienda pública» (*Ley General...*, *op. cit.*, pág. 396).

En principio, tal y como mantiene el artículo 69.1 del RGIT, «se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria». El mandato es claro y directo: se exigirán intereses hasta que se produzca el pago, con independencia de cualquier otra consideración ⁴⁰.

Ahora bien, las propias normas tributarias matizan ese mandato y definen una consecuencia que liga el no devengo de intereses de demora cuando exista un retraso de Hacienda en resolver. A diferencia de lo que hemos visto que ocurre con los restantes casos analizados, en los que los únicos efectos de la tardanza de la Administración se vinculaban básicamente con el derecho a recurrir en queja, sin que se apreciase que tal circunstancia pudiese influir sobre la exigibilidad de los intereses de demora, en este supuesto sí existe una regla normativa que contempla directamente la incidencia que tiene ese retraso de la Administración en actuar con los intereses de demora. Es el párrafo 2.º del artículo 69.3 del RGIT que, en relación con las actas de disconformidad, dispone que «se liquidarán intereses de demora hasta el día en que el Inspector-Jefe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 60 de este Reglamento, practique la liquidación que corresponda o, si ésta no se hubiese practicado en el plazo previsto en el apartado 4.º de dicho artículo, hasta el día en que finalice dicho plazo» ⁴¹. Así pues, si la liquidación se dicta fuera del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones, los intereses de demora sólo se computarán hasta ese día, o lo que es igual, no se computarán a partir del vencimiento de ese plazo. La jurisprudencia anterior a esa norma llegó incluso a mantener la improcedencia de girar intereses de demora por todo el intervalo que transcurría hasta la liquidación complementaria ⁴².

Pese a lo limitado del precepto, en cuanto a su ámbito de aplicación, que se constriñe a las liquidaciones procedentes de actas de disconformidad, no dudamos en calificarlo de esencial y revelador, al ser la primera norma que sostiene el no devengo de intereses de demora cuando la Administración actúe negligentemente e incumpla el plazo que desde la ley se le impone para realizar una determinada actividad. En nuestra opinión, esta regla ha de ser no una excepción al principio general de exigibilidad de intereses de demora cuando exista un cumplimiento tardío de la obligación tributaria por parte del contribuyente, cualquiera que fuese su causa, como es el caso, sino que debería traducirse en un criterio básico recogido en la normativa tributaria.

⁴⁰ Aunque la regla del artículo 69.1 del RGIT se refiere sólo a las liquidaciones practicadas por la Inspección, es sin duda trasladable a las liquidaciones efectuadas por los órganos gestores.

⁴¹ Este tenor literal se debe a la disposición final 1.ª del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el RGIT. La redacción originaria de este precepto no preveía ese límite.

⁴² Tal y como razonaba, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 13 de noviembre de 1995, «para que la Administración pueda exigir intereses de demora, lógicamente, el deudor tiene que haber incurrido en retardo culpable en el cumplimiento de sus obligaciones, de modo que, autoliquidada una deuda tributaria, no hay retraso en la entidad recurrente sino desde el momento en que se le notifica la nueva liquidación, de modo que en la misma no se le pueden cargar intereses de demora, al desconocerse hasta ese momento la nueva deuda tributaria». Cierto es, y por ello debe indicarse, que también se defendió la licitud de exigir esos intereses de demora, pese a la existencia del retraso. De esta manera, podemos citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de 4 de febrero de 1998, que en su Fundamento de Derecho 1.º dispone que «la tardanza en girar la liquidación complementaria solamente puede dar lugar a un expediente de responsabilidad, pero no paraliza el devengo de los intereses dado su carácter indemnizador».

En resumen, lo que propugnamos, una vez estudiados los tres supuestos que pretendíamos, y habiendo llegado a la misma conclusión doctrinal respecto a todos ellos (la no exigibilidad de intereses cuando el incumplimiento es imputable a la Administración, quien se retrasó en sus actuaciones ⁴³), es la necesidad de instaurar una norma en la que se contemple, junto a la regla general del devengo de intereses de demora cuando exista un cumplimiento intempestivo de la obligación tributaria por parte del contribuyente, que dicha regla no será de aplicación cuando sea la propia Administración la causante de tal incumplimiento, por su tardanza en actuar ⁴⁴.

VI. EL INTERÉS DE DEMORA ANTE NOTIFICACIONES EXTEMPORÁNEAS

Este último supuesto tampoco presenta complejidades a la hora de ser enunciado: la Administración Tributaria notifica un determinado acto (por ejemplo, la resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa, la solicitud de un aplazamiento, una liquidación...) al contribuyente fuera del plazo convenido reglamentariamente, uniéndose a tal circunstancia de forma irremediable un cumplimiento intempestivo de la obligación de pago por parte de ese contribuyente. Se exigen dos requisitos en ese enunciado: una notificación tardía, aunque no tanto como para considerar la caducidad del procedimiento o la prescripción del derecho, y el hecho de que esa situación provoque que el sujeto pasivo deudor no pueda satisfacer su deuda tributaria en el momento oportuno. La duda a resolver es si procede o no en esos casos el cómputo de intereses de demora tras el vencimiento del plazo máximo para notificar.

Nada dicen de manera directa las normas fiscales. Tan sólo se limitan a trasponer el principio administrativo recogido en el artículo 58 de la Ley 30/1992; ese principio no es otro que el referente a que los actos administrativos y resoluciones que afecten a los derechos de los administrados se noti-

⁴³ Las razones fundamentales de nuestra postura las hemos ido explicando. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 1999 las condensa magistralmente, señalando que «las consecuencias del incumplimiento del plazo... han de ser soportadas por la Administración sin que sea lícito hacer recaer sobre el interesado... las consecuencias de una inactividad prolongada e injustificada de la Administración; otro criterio no parece ajustado a los principios de equidad y justicia, así como a los de seguridad jurídica y de responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad que proclama el artículo 9 de la Constitución, ni tampoco con el principio de eficacia de la Administración Pública, que proclama el artículo 103 de la propia Constitución y que, por encima de su aparente instrumentalidad, se inspira en la indispensable diligencia que debe auspiciar la gestión de los intereses generales en el respeto que se merecen los derechos constitucionales de los administrados».

⁴⁴ FERREIRO lo explica de la siguiente manera: «la regla general contenida en los artículos 36 LGP y 61.2 LGT no ampara... la exigencia de intereses de demora en los casos en que el retraso no sólo no sea imputable al deudor, sino que sea imputable únicamente a la Administración acreedora (*Curso de Derecho Financiero Español*, 19.^a ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 438).

También FALCÓN Y TELLA se refiere a este tema, sosteniendo que «frente a la generalizada exigencia de intereses, aunque no exista retraso culpable, parece claro que los mismos deberían, al menos, excluirse cuando el retraso es imputable a la Administración... Se admite la procedencia de intereses de demora en determinados casos en que no existe retraso culpable; lo que en ningún caso se permite es la exigencia de los mismos cuando el retraso es imputable a un incumplimiento por la Administración, ya bien sea de una norma sustantiva o, simplemente, de los plazos que tiene fijados para resolver» (Prólogo a la obra de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *El interés de demora*, *op. cit.*, pág. 8).

ficarán en el plazo de 10 días desde que el acto hubiese sido dictado ⁴⁵. Así lo recogen, entre otros, los artículos 103.3 del RGR, 17 del RR, 27 del TAPEA o 102 del RPREA. Ahora bien, no se refieren en ningún momento a los efectos concretos asociados a la inobservancia de ese plazo. Por ello, recurriendo a los artículos 105 y 106 de la LGT, que vinculan el incumplimiento de los plazos por la Administración con la posibilidad de queja exclusivamente, obtendríamos el resultado de que durante el período que nos interesa continuarán devengándose intereses de demora.

¿Qué dice la jurisprudencia? Encontramos también en este punto sentencias contradictorias. De una parte, cabría citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 5 de octubre de 1996, en cuyo Fundamento Jurídico 2.º puede leerse: «... *el período de liquidación de intereses de demora se extiende... desde que debió pagar hasta que efectivamente pagó... No altera lo expuesto el hecho de que el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Madrid tardase en notificar al Ayuntamiento de Madrid más de dos años la Resolución..., infringiendo lo previsto en el artículo 106 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas que prevé que "los actos que pongan término a una reclamación económico-administrativa serán notificados en el plazo máximo de 10 días a partir de su fecha"; defecto de tramitación contra el que sólo cabe reclamar en queja, que en caso de ser estimada podría haber dado lugar a la incoación de expediente disciplinario al funcionario responsable de la demora...*». Es decir, que aun cuando la notificación sea tardía, los intereses se liquidarán hasta la fecha de la notificación; ante el retraso de la Administración sólo sería posible un recurso de queja.

La postura contraria es defendida por la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 28 de enero de 1999, en la que llega a la conclusión de que «*no procede... la liquidación de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre el día en que finalizó el plazo reglamentariamente establecido de 10 días para notificar el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional y la fecha en que por éste efectivamente se notificó tal resolución, porque el retraso se produjo por causa únicamente imputable a la Administración incumplidora..., lo que sitúa a la misma ante la mora accipiendi del artículo 1.107 del Código Civil, haciéndole así, por lo demás, perder a tal liquidación el sentido propio de los intereses en cuestión en relación con su naturaleza y significación, esto es, la de ser una modalidad indemnizatoria o compensadora del incumplimiento de una obligación de dar, como pone de relieve paladinamente el artículo 1.108 del Código Civil que, por ello mismo, recoge... el principio matriz de la institución*».

Nuestra opinión es acorde con este último pronunciamiento judicial. Como de forma clara y sencilla argumenta ese fallo, «*las consecuencias del incumplimiento del plazo... han de ser soportadas por la Administración demandada, sin que sea lícito hacer recaer sobre el interesado... las*

⁴⁵ A propósito de ese artículo 58 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y de las notificaciones, puede consultarse a RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La nueva regulación de la notificación de los actos de gestión tributaria», *Impuestos*, núm. 1, 1999, págs. 8-42; OLMEDO GAYA, A.I., «Notificación y publicación de actos administrativos tras la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», *Actualidad Administrativa*, 1999-2, págs. 755-768; MARTÍN REBOLLO, L., «Disposiciones administrativas y actos administrativos» en la obra colectiva *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 180-181.

consecuencias de una inactividad prolongada e injustificada de la Administración; otro criterio no parece ajustado a los principios de equidad y justicia, así como a los de seguridad jurídica y de responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad que proclama el artículo 9 de la Constitución, ni tampoco con el principio de eficacia de la Administración Pública, que proclama el artículo 103 de la propia Constitución y que, por encima de su aparente instrumentalidad, se inspira en la indispensable diligencia que debe auspiciar la gestión de los intereses generales y en el respeto que se merecen los derechos constitucionales de los administrados». También se puede invocar el artículo 20 de la LDGC, que impone a la Administración Tributaria el deber de facilitar en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones; el retraso en notificar impide, precisamente, que el sujeto pasivo pueda cumplir su obligación de pago ⁴⁶.

Es decir, al igual que en los casos anteriores, el motivo de nuestra oposición a que se exijan intereses de demora durante el lapso enunciado no es otro que nuestro rechazo a vincular indefectiblemente el devengo de tales intereses con un cumplimiento tardío de una obligación de pago. Como ya hemos expuesto a lo largo de este trabajo, nuestro parecer es que junto a esa regla general definida legalmente debe insertarse la salvedad relativa al caso de que ese incumplimiento del contribuyente se desprenda de un previo incumplimiento por parte de la Administración de sus obligaciones, en este supuesto, de su obligación de notificar en plazo, que impide al contribuyente el cumplimiento correcto de su obligación tributaria.

VII. CONCLUSIONES

Dos son las conclusiones fundamentales que queremos resaltar y destacar del presente estudio:

1. La improcedencia de la liquidación y exigencia de intereses de demora a un contribuyente cuando el incumplimiento de su obligación de pago se deba a una actitud negligente de la propia Administración Tributaria, ya bien sea porque ésta cometiese errores al liquidar la deuda tributaria, ya bien sea por excederse en los plazos que tiene para actuar.
2. La necesidad de que, al igual que se recogen legalmente los supuestos en los que procede el devengo de intereses de demora, se prevea también la excepción a ese devengo cuando sea la Administración la causante del retraso en el cumplimiento de la obligación de pago del sujeto pasivo deudor.

⁴⁶ Según SIMÓN ACOSTA, E. (*Comentarios...*, *op cit.*, pág. 394), el artículo 20 «significa que la Administración, además de respetar el derecho del contribuyente, tiene dos deberes u obligaciones:

- a) Un deber negativo de abstenerse de poner trabas innecesarias que restrinjan, limiten o difieran el ejercicio del derecho;
- b) Un deber positivo de actuar para eliminar cualquier dificultad u obstáculo impuesto por la propia Administración o que surja de causas ajenas a éste».

No es demasiado difícil concluir, a tenor de esta declaración, que cuando la Administración se retrasa en notificar, está incumpliendo ese deber negativo que la ley le impone, pues está poniendo trabas que difieren el correcto ejercicio del derecho del contribuyente a satisfacer su deuda tributaria en plazo.