

MAGÍN PONT MESTRES

Catedrático de Derecho Tributario

Extracto:

LAS coordenadas de este trabajo vienen definidas por las liquidaciones tributarias practicadas por la Administración como consecuencia de la comprobación de las autoliquidaciones efectuadas por los contribuyentes o de las liquidaciones consecuencia de declaraciones formalizadas sin autoliquidación en los casos en que éstas sean discrecionales (*v.gr.* Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), que sean recurridas en vía administrativa o jurisprudencial dando lugar a la anulación de la liquidación practicada y ordenando se practique otra en los términos que se indique. Partiendo de estas coordenadas el autor indaga si en estos casos procede en Derecho aplicar intereses de demora desde la fecha de presentación de la autoliquidación o de la declaración, o, en su caso, desde la fecha en que debían ser presentadas, hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación ordenada en sustitución de la anulada, o bien si los intereses de demora no resultan procedentes durante el período temporal que media entre la fecha en que fue extendida la liquidación recurrida y aquella en la que se extiende la nueva liquidación consecuencia de anulación de la inicial.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Delimitación del objeto de estudio.
- III. A modo de antecedente.
- IV. Algunas referencias normativas.
- V. La mora del sujeto pasivo.
 1. Diversidad de causas y casos.
 2. Incumplimiento de pago en plazo voluntario y efectos.
 3. Retraso imputable al deudor (*mora solvendi*).
- VI. El retraso imputable al sujeto activo.
 1. Anulación de liquidaciones practicadas por la Administración.
 2. Anulación seguida de nueva liquidación.
 3. Un paréntesis en la tempestividad de los intereses de demora.
- VII. Doctrina de los Tribunales de Justicia.
- VIII. Criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central.
- IX. La sorprendente Sentencia del Tribunal Supremo de 28-11-1997.
 1. Antecedentes del caso enjuiciado.
 2. Contenido de los fundamentos jurídicos.
 3. Los argumentos básicos de la sentencia.
 4. La supuesta distinción entre los intereses de demora del artículo 58.2.c) y 61.4 de la Ley General Tributaria.
 5. Sobre la sustitución del interés suspensivo del artículo 61.4 por el interés de demora del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria.
- X. Addenda: el reembolso de los costes de las garantías en determinados casos, ordenado por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
- XI. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

En la esfera tributaria el tema de los intereses de demora bien puede incluirse entre el elenco de cuestiones conflictivas que no consiguen alcanzar los plácidos remansos de la doctrina pacífica.

En el último cuarto de siglo los intereses de demora se han convertido en atractivo estudio, o mejor han captado la atención de los estudiosos, en razón a que el ordenamiento tributario ha prodigado las referencias a los mismos con emanación de cambiantes y en ocasiones desconcertantes normas, amén de una jurisprudencia vacilante que ofrece flancos con escasas luces esclarecedoras para la cristalización de una doctrina sólida, con criterios claros, que permita a los contribuyentes saber a qué atenerse. Bien puede decirse que se ha pasado de tonificante silencio a incontinencia legislativa.

Las primeras sacudidas normativas, bien que tenues, tienen partida de nacimiento de finales de 1974, con la emanación del Decreto-Ley 6/1974, de 27 de noviembre, sobre medidas coyunturales de política económica. Hasta entonces el interés de demora se remitía al interés legal del dinero y puede decirse que en el ámbito tributario pasaba prácticamente desapercibido puesto que las deudas tributarias no generaban -salvo en los aplazamientos- intereses de demora ¹.

En el ámbito general de la Hacienda Pública la referencia básica era el artículo 16 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, de 1 de julio de 1911, en el que se establecía que «la Hacienda Pública tiene derecho al interés legal sobre el importe de los alcances, malversaciones y desfalcos de sus fondos, a contar desde el día en que se irroge el perjuicio hasta el que se verifique el reintegro».

¹ En el Texto refundido de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 1922, ya figuraba un precepto, incorporado en 1924, que disponía: «Todo aplazamiento de exacción de obligaciones de cuotas, multas o intereses llevará siempre aparejado la obligación de satisfacer intereses de demora por todo el tiempo del aplazamiento».

Un hito importante al respecto lo constituyó la promulgación de la Ley General Tributaria de 1963 (en lo sucesivo LGT) que, en el artículo 58 incluye como uno de los componentes de la deuda tributaria al interés de demora, identificándolo con el interés legal del dinero. Asimismo el artículo 61.2 de la misma Ley -en su redacción inicial- disponía que en los casos de fraccionamiento o aplazamiento las cuotas aplazadas devengarán interés de demora.

Es así que hasta la publicación del citado Decreto-Ley 6/1974, el interés de demora permaneció identificado con el interés legal del dinero y su aplicación se limitaba a los casos de fraccionamiento y aplazamiento por una parte, y, por otra, a tenor de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, en los supuestos de malversaciones, desfalcos y similares de sus fondos ².

Con la publicación del Decreto-Ley 6/1974, las cosas empezaron a cambiar, de suerte que un tema pacífico hasta entonces se convirtió en conflictivo y problemático. Su artículo 15 modificó en el párrafo primero, el apartado dos, b) del artículo 58 de la LGT con el siguiente texto. «El interés de demora, que será el básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicarse la liquidación». Y el artículo 15.2 dispuso, como gran novedad:

«En los expedientes por infracciones de omisión y defraudación ³ se aplicará a la cuota y a los recargos el interés de demora previsto en el artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria. A los efectos del cálculo del interés de demora, el tiempo se computará desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la correspondiente declaración hasta la fecha del acta definitiva incoada por la inspección de Hacienda».

Se incorporó, pues, «*ex novo*» un supuesto de aplicación del interés de demora con alcance en los expedientes por infracciones de omisión y defraudación con sus correspondientes liquidaciones, pero sin hacer mención alguna a las llamadas actas de rectificación, a que se refiere el artículo 1.º, b) de la Ley de 20 de diciembre de 1952, de reorganización de la Inspección de los Tributos, es decir, a aquellas comprobaciones que dan lugar a incremento de cuota tributaria pero en las que no se aprecia comisión, por acción u omisión, de infracción alguna.

² Como una de las pocas excepciones cabe citar la norma que regía en el Impuesto de Derechos Reales, a través del Reglamento de 15 de agosto de 1959, que en su artículo 221 disponía que «los contribuyentes que dejasen de presentar los documentos a la liquidación (o de verificar el pago del Impuesto dentro de los plazos establecidos en este Reglamento), aun cuando fueren relevados de las multas, satisfarán en todos los casos el interés legal de demora, que empezará a devengarse desde el día siguiente, inclusive, en el que hubieren terminado dichos plazos». El Texto refundido del Impuesto General sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1967, estableció en el artículo 115.5, que, «la falta de pago del impuesto, en el plazo al efecto señalado, se sancionará con multa equivalente al 10 por 100, sin perjuicio de los intereses de demora correspondientes».

³ El texto originario del artículo 77 de la LGT clasificaba las infracciones en simples, de omisión y de defraudación.

La aplicación de interés de demora a las cuotas tributarias resultantes de expediente por infracciones de omisión y defraudación despertó un inusitado interés en la doctrina plasmado en diversos artículos técnicos publicados en revistas especializadas ⁴.

Con todo, el estrellato del interés de demora en el marco tributario alcanzó su cenit con la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT ⁵ y ello porque:

- a) Modificó el artículo 58.2.b) de la LGT de manera tan sorpresiva como cuestionable al establecer que el interés de demora «será el interés legal, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca una diferente» ⁶.
- b) Dio nueva redacción al artículo 77 de la LGT, que, en lo que aquí interesa, resulta relevante la de los apartados 4 y 5 del mismo:

«4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto y no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando consistan en el incumplimiento de la obligación de ingresar en alguna Administración fiscal los tributos o sus ingresos a cuenta correspondientes al régimen de cifra relativa de negocios, por haberlo hecho en otra u otras Oficinas tributarias».

La transcripción de este apartado aquí obedece a la remisión que el siguiente apartado 5 hace al mismo en relación con los intereses de demora:

⁴ Una referencia bibliográfica a esta doctrina puede verse en mi trabajo «El problema del interés de demora en el marco tributario». (*Gaceta Fiscal*, n.º 46, julio-agosto 1987 e incorporado a la obra «Estudios sobre temas tributarios actuales», Volumen Segundo. Universidad de Barcelona, 1987, pág. 267 y ss.).

⁵ También conocida por Ley Borrell.

⁶ Esta incorporación motivó que la misma Ley modificase el artículo 155.1 de la LGT en los siguientes términos: «Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal». Igualmente por coherencia modificó el artículo 36.2 de la Ley General Presupuestaria que pasó a decir que «el interés de demora será el interés legal del dinero vigente el día en que venza el plazo señalado en el párrafo anterior».

«5. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de las cuotas, importes y recargos pertinentes, el correspondiente interés de demora».

Con esta norma, como puede verse, se amplía nuevamente el ámbito objetivo en el que operan los intereses de demora, al ser atraídos al mismo los cuatro supuestos del transcrito apartado 4, todos ellos exonerados de responsabilidad⁷.

Mas, vayamos por partes, toda vez que la Ley 10/1985, de 26 de abril, modificó, conforme ha sido dicho, el artículo 58.2.b) de la LGT dando lugar a una sorprendente bifurcación de los intereses de demora al fijarlos en el interés legal incrementado en el 25 por 100 cuando se trate de deudas tributarias a favor de la Hacienda Pública, mientras que en las restantes deudas a favor de ésta y las deudas de la misma a favor de terceros, se mantuvo como interés de demora el interés legal. La discriminación en contra del contribuyente es de tal calibre que no tengo inconveniente alguno en calificarla de ofensiva. Sin embargo, las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas al respecto por el Tribunal Supremo y por la entonces Audiencia Territorial de Valencia fueron desestimadas por la sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990 aduciendo que la Administración tributaria y el contribuyente no se encuentran en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara, de manera que la Constitución (art. 31.1) al configurar el deber tributario está autorizando al legislador para que adopte las medidas que sean eficaces y atribuye a la Administración las potestades que sean necesarias las cuales «por esencia sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes».

Esa poco afortunada sentencia, que recuerda épocas anteriores al Estado de Derecho, se despacha a gusto creando el *super deber* de contribuir ante el que declinan todos los derechos fundamentales e inviolables proclamados en la Constitución, con lo que resulta fácil afirmar que los intereses de demora tributarios a favor de la Hacienda Pública y, los intereses de demora a favor de los contribuyentes «no contemplan supuestos de hecho iguales, puesto que existen razonables elementos de diferenciación entre la situación en que se encuentra el contribuyente que incurre en mora en el cumplimiento del deber tributario y la Administración que devuelve lo indebidamente cobrado»⁸.

Curiosamente, tan clarísima justificación en la discriminación de los intereses de demora no ha sido compartida por el legislador de 1998, el cual en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, equipara, en el artículo 10, ambos intereses poniendo fin a la injusticia de los tres últimos quinquenios, durante los que prestigiosa y mayoritaria doctrina ha discrepado abiertamente de la discriminación referida.

⁷ Un amplio análisis de esta Ley se halla en mi trabajo «En torno a las características de la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria». (*Gaceta Fiscal* n.º 25/1985 e incorporado a la ya citada obra «Estudios sobre temas tributarios actuales». Universidad de Barcelona 1987, pág. 25 y ss.).

⁸ Una amplia crítica a esta sentencia puede verse en mi trabajo «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990 sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria» (*Revista Técnica Tributaria*, n.º 9, abril-junio de 1990, pág. 11 y ss.).

En cuanto a la otra modificación contenida en la Ley 10/1985 que contribuyó al protagonismo de los intereses de demora, concretamente los apartados 4 y 5 del artículo 77 de la LGT, es de observar, si bien se mira, que los esfuerzos de la doctrina para determinar la naturaleza del interés de demora durante la década 1975-1985, reconduciéndola al criterio civilista de mora al entender que priva la idea de resarcimiento en concepto de daños y perjuicios por el retraso en el cumplimiento de una obligación cierta y determinada, se ven poco recompensados ya que el artículo 74.5 ordena que se exija interés de demora incluso en los cuatro supuestos exoneradores de culpabilidad, que en rigor son extraños a la infracción por ausencia de antijuridicidad, con lo que la reconducción del interés de demora al criterio civilista de mora se enturbia notablemente ya que la contemplación conjunta de los artículos 1.100, 1.101 y 1.108 del Código civil llevan a la clara conclusión de que el pago de interés por mora lleva implícita la culpabilidad, siendo que en los supuestos del artículo 77.4 de la LGT no aparece dicha culpabilidad ni siquiera en su aceptación más insignificante cual es mínima negligencia⁹. Con todo, la jurisprudencia sigue remitiéndose por lo general a la idea que inspira la mora civilista cuando el caso lo requiera.

El protagonismo del interés de demora en el ámbito tributario no sólo permanece sino que se acrecienta a medida que el tiempo transcurre como lo pone en evidencia la gran cantidad de sentencias a que está dando lugar, así como la atención que despierta en la doctrina, la cual, por otra parte, se ve obligada a ocuparse del mismo. Y no se vislumbra ni cabe esperar por ahora que los conflictos se aminoren paulatinamente hasta su virtual desaparición, ya que son muchas todavía las cuestiones controvertidas, a las que se van adicionando otras tales como la improcedencia de aplicar interés de demora a las sanciones recurridas en vía administrativa hasta que alcancen firmeza; el período temporal imputable a efectos de aplicación de los intereses de demora suspensivos en las reclamaciones económico-administrativas con límite de un año en razón a la obligación de resolver las reclamaciones dentro de este plazo¹⁰; la cuestionada aplicación de interés de demora en las diferencias de cuota resultante de las autoliquidaciones practicadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto de las liquidaciones efectuadas posteriormente por la Administración¹¹; el sisifismo jurisprudencial al que cabe reconducir el problema de los intereses de demora en los supuestos en que la Administración practique liquidaciones que oportunamente recurridas son anuladas, sea en vía administrativa o jurisprudencial, ordenando que se dicten otras en los términos explicitados en el respectivo Fallo, etcétera.

⁹ Eludo entrar en el tema del exceso reglamentario que, según entiendo, incurrió la disposición transitoria primera del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias a que se refiere la LGT, al disponer en el punto uno, párrafo segundo, que «se aplicarán intereses de demora en las liquidaciones derivadas de expedientes de inspección, incluidos los de rectificación sin sanción». El exceso radica en que mientras esta disposición reglamentaria se refiere a todas las liquidaciones derivadas de expedientes de Inspección incluidos los de rectificación sin sanción, la LGT en el artículo 77.5 se remite exclusivamente a los cuatro supuestos del apartado 4 del mismo artículo, que, obviamente, no contempla todos los supuestos de expedientes inspectores de rectificación sin sanción, *v.gr.* actas de rectificación motivadas por fundadas discrepancias en la interpretación de las normas, entre otras. Es de recordar al respecto que el artículo 23.3 de la LGT establece que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o del de las exenciones y bonificaciones». El Tribunal Supremo después de una jurisprudencia contraria a la aplicación de intereses de demora en las actas de rectificación, pasó a otra vacilante para después entender que procede siempre su aplicación (STS 5-9-1991 entre otras).

¹⁰ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 14-7-1994.

¹¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 13-11-1995.

Precisamente ese problema de singular sisifismo es el que constituye objeto de estudio aquí, problema que en el encuadre de esta introducción ceñida a una breve síntesis evolutiva de la regulación de los intereses de demora, adquiere relevancia, razón por la que he considerado conveniente redactar estas páginas iniciales.

II. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO

Las coordenadas de este trabajo vienen definidas, pues, por las liquidaciones tributarias practicadas por la Administración como consecuencia de la comprobación de las autoliquidaciones efectuadas por los contribuyentes o de las liquidaciones consecuencia de declaraciones formalizadas sin autoliquidación en los casos en que éstas sean discrecionales (*v.gr.* Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones), que sean recurridas en vía administrativa o jurisprudencial dando lugar a la anulación de la liquidación practicada y ordenando se practique otra en los términos que se indique. La cuestión a estudio se ciñe a indagar si en estos casos procede en Derecho aplicar intereses de demora desde la fecha de presentación de la autoliquidación o de la declaración, o, en su caso, desde la fecha en que debían ser presentadas, hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación ordenada en sustitución de la anulada, o bien si los intereses de demora no resultan procedentes durante el período temporal que media entre la fecha en que fue extendida la liquidación recurrida y aquella en la que se extiende la nueva liquidación consecuencia de anulación de la inicial.

III. A MODO DE ANTECEDENTE

El Seminario de Derecho tributario de la Escuela de Estudios Empresariales de la Universidad de Barcelona, que dirijo desde su fundación hace más de 30 años, debatió inicialmente en una de las «*sesiones de los sábados*» del curso 1994-1995 este tema, que, en diversas sesiones anteriores, había surgido tangencialmente en los debates de otras cuestiones. El Seminario consideró conveniente dedicarle atención, a cuyo efecto se encargó la preparación de una Nota previa al profesor PONT CLEMENTE, que se transcribe a continuación:

«El artículo 58 de la Ley General Tributaria establece que entre los componentes de la deuda tributaria se halla el interés de demora (apartado 2.b). El artículo 77.5 de la misma Ley dispone: «En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de la cuota, importes y recargos pertinentes, el correspondiente interés de demora». El apartado anterior, al que se refiere el punto 5 transcrito, contempla los cuatro supuestos en que las acciones u otras omisiones tipificadas en las leyes no dan lugar a responsabilidad por infracción tributaria. El Reglamento General de Inspección establece, asimismo, en el artículo 49.2.e), que se incluirá el interés de demora en las actas en que resulte cuota diferencial a ingresar, e igual lo hace el artículo 7 del Real Decreto 2631/1915, de 18 de diciembre. También el

Reglamento General de Recaudación en el artículo 109.1 dispone que las cantidades adeudadas devengarán interés de demora desde el día siguiente al vencimiento de la deuda en período voluntario, hasta la fecha de su ingreso. Asimismo, por último, la Ley General Presupuestaria en el artículo 36.1 establece que las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública por los conceptos contemplados en este capítulo devengarán interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento. Y los conceptos a que se refiere este artículo son: tributos; rendimientos procedentes de su patrimonio; productos de operaciones de la Deuda Pública, y demás recursos que obtenga la Hacienda Pública.

Todas las fuentes legales mencionadas se refieren a la aplicación del interés de demora durante el período en que la deuda tributaria tenga la consideración *de cantidad adeudada a la Hacienda Pública*. Ninguna de las normas citadas permite ser interpretada en el sentido de que se devenga interés de demora más allá del período temporal de subsistencia de dicha deuda, bien entendido que ni siquiera es pensable que tal imaginaria norma pueda insertarse en un texto legal, puesto que aparte de carecer de sentido y constituir una aberración, sería contraria a los principios generales del Derecho y a todo el haz de normas del ordenamiento jurídico.

Sentado esto, procede conectar la tesis anterior con el supuesto de estimación parcial de una reclamación por el Tribunal Económico-Administrativo, según la que se anula la liquidación recurrida y se ordena practicar una nueva. En esta última liquidación, ¿han de calcularse intereses de demora?

Para responder a esta cuestión ha de recordarse, primero, que si la resolución del TEA fuera desestimatoria de las pretensiones del reclamante, la Administración debería exigir los intereses de demora sobre la totalidad de la deuda, desde la fecha del acto impugnado hasta el momento de la recaudación definitiva. ¿Por todo el tiempo transcurrido? Ciertamente, sí, mientras el tribunal administrativo haya actuado con la diligencia reglamentaria, pero no por más tiempo, pues ello equivaldría a retribuir la *mora creditoris*.

Sin embargo, cuanto el TEA estima, aunque sea parcialmente, la reclamación y, anulando la precedente, ordena una nueva liquidación, se plantea un primer interrogante sobre el término *a quo* desde el que, en su caso, deberían calcularse los intereses. Ya no puede ser ésta la fecha del acto impugnado, que ha devenido nulo, convirtiendo tal fecha en irrelevante, sino que habrá de retrotraerse lo actuado al momento de la exigibilidad del tributo. En efecto, cuando se anula una liquidación tributaria y debe ésta ser sustituida por otra, la fecha de referencia es la de la exigibilidad del tributo.

A la hora de determinar el período en relación al que deben exigirse intereses, parece forzoso distinguir entre dos lapsos temporales cualitativamente diferenciados:

- El que media entre la exigibilidad del tributo y la fecha del acto administrativo anulado: durante este tiempo, el contribuyente dejó de ingresar determinada cuantía de dinero al Tesoro, tal y como pone de manifiesto la actuación administrativa, y el perjuicio al erario público merece la *sanción civil* del interés de demora.

- El tiempo comprendido entre el acto de liquidación posteriormente anulado y la resolución parcialmente estimatoria del TEA: aquí el contribuyente acude a la justicia administrativa en demanda de que se acojan sus motivos de reclamación y ésta se ve atendida en parte. Este tiempo no cabe imputarlo a una *mora debitoris*, como ocurriría si se desestimaran totalmente las pretensiones del reclamante, dado que la anulación del acto impugnado hace desaparecer la deuda susceptible de generar la necesidad de indemnización al Tesoro.

La resolución parcialmente estimatoria vuelve las cosas al momento de la liquidación anulada y ese momento se convierte en el único posible término *ad quem* para el cálculo del interés de demora.

Recapitulando la tesis expuesta, han de distinguirse claramente los dos supuestos siguientes:

- Desestimación por el TEA de la reclamación del contribuyente: la deuda liquidada se confirma (lo que incluye la cuota, los intereses y las sanciones que contuviera) y sobre ella se calculan intereses de demora desde la fecha de exigibilidad del acto administrativo hasta la del pago.
- Estimación parcial, anulando la liquidación recurrida: se debe practicar nuevo acto administrativo, calculando la cuota correspondiente y, sobre ella, el interés de demora entre la fecha de la exigibilidad del tributo y la del acto anulado». (Sesión celebrada el sábado 25 de febrero de 1995).

IV. ALGUNAS REFERENCIAS NORMATIVAS

El artículo 61.2 de la LGT en la redacción vigente dispone en relación al pago de la deuda tributaria: «El plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determinará el devengo de intereses de demora»¹².

El artículo 58.2 de la LGT establece en el apartado 1 que la deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, y, en el apartado 2 dispone: «En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: (...) el interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente». El Reglamento

¹² Redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 julio. Con anterioridad este precepto no estaba en la LGT. Figuraba en el Reglamento General de Recaudación (art. 46.2). Asimismo en el artículo 36.1 de la Ley General Presupuestaria.

General de la Inspección de los Tributos aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, dispone en el artículo 60.1. «La Inspección de los Tributos incluirá el interés de demora que corresponda en las propuestas de liquidación consignadas en las actas y en las liquidaciones tributarias que practique».

Respecto de las suspensiones de ejecutividad el artículo 61.2, segundo inciso, dice: «De igual modo se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo». La Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, preceptúa en la base tercera, a), que la ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá a instancia del interesado..., y, en el segundo inciso de la misma letra a), puntualiza en relación a la deuda tributaria del acto suspendido:

«Cuando ésta se ingrese por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se deberán satisfacer intereses de demora por todo el tiempo de duración de la suspensión más una sanción del 5 por 100 de la deuda tributaria en los casos en que el Tribunal apreciare temeridad o mala fe».

En términos similares se recoge en el artículo 22.2 del Real Decreto 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, así como en el artículo 74.7 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Otras referencias normativas son:

a) El artículo 1.107 del Código civil establece:

«Los daños y perjuicios de que responde el deudor de buena fe son los previstos o que se hayan podido prever al tiempo de constituirse la obligación y que sean consecuencia necesaria de su falta de cumplimiento.

En caso de dolo responderá el deudor de todos los que conocidamente se deriven de la falta de cumplimiento de la obligación».

Este precepto ha de relacionarse con el artículo 1.101 del mismo Código que delimita el ámbito de quienes quedan sujetos a la indemnización, así como con el artículo 1.108 que concreta que cuando la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal.

V. LA MORA DEL SUJETO PASIVO

Aunque en términos del artículo 61.2 de la LGT, el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que se efectúe, determina el devengo de intereses de demora, parece procedente hacer mención a la casuística que se da en el marco tributario en cuanto a actos administrativos de liquidación con las subsiguientes deudas tributarias.

1. Diversidad de causas y casos.

El común denominar de todas las deudas tributarias radica en que tienen un plazo establecido para efectuar el pago, plazo que no es uniforme en todas las deudas pero que siempre existe. A partir de ahí se diversifican, en amplio elenco, las situaciones y las formalidades que, en definitiva, se concretan en deuda tributaria. No es sólo que se haya trasladado al sujeto pasivo el deber que propiamente corresponde a la Administración de practicar operaciones liquidatorias (en términos del artículo 10.K) de la LGT mediante autoliquidaciones (impropiamente así denominadas), de amplísima generalización en las últimas décadas, con fijación de plazo para efectuar el ingreso en la Hacienda Pública, o que sean muchas las liquidaciones con que culminan las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación [art. 140.1.c) LGT], sino que, en unas y otras, la cuantía de la deuda viene condicionada por la interpretación de las normas aplicables, las cuales, dicho sea de paso, no siempre se caracterizan por su claridad y fácil comprensión por una parte, mientras que, por otra, pueden admitir interpretaciones dispares con cierto fundamento. Es precisamente aquí donde emerge una variopinta casuística que tiene como situaciones extremas en cuanto al cumplimiento de la obligación en plazo voluntario, la mera resistencia, sin más, y, la causa de fuerza mayor y el error invencible, con un amplio abanico de situaciones intermedias tales como falta de notificación, discrepancias interpretativas, oscuridad de las normas, anomías, etcétera, con lo que mientras en unos impagos en plazo voluntario puede concurrir dolo o culpa, en otros no es así.

Y bien, no obstante esa incuestionable realidad, el artículo 61.2 de la LGT nada distingue al respecto a efectos de devengo del interés de demora, por más que conforme quedó reflejado en las primeras páginas introductorias el interés de demora apenas si era perceptible medio siglo atrás en el ordenamiento, que, en todo caso, tenía virtualidad en un limitadísimo ámbito aplicativo.

2. Incumplimiento de pago en plazo voluntario y efectos.

Así las cosas, ha de convenirse como punto de partida que la mora tributaria se produce siempre que se deje de cumplir con el deber de pago de la deuda tributaria en el plazo voluntario establecido por las normas, sea consecuencia de liquidaciones tributarias practicadas por la Administración,

y debidamente notificadas en tiempo y forma a tenor de lo establecido en el artículo 124 de la LGT, sea en razón de deudas a ingresar mediante autoliquidación dentro de los plazos reglamentariamente determinados, con la salvedad establecida en el artículo 61.3 de la LGT ¹³.

En otras palabras, siempre que hay retraso en el pago, es decir, siempre que se agote el plazo voluntario de pago sin efectuarse el mismo se incurre en mora, y, por tanto, se devengan intereses de demora, con la salvedad del artículo 61.3 de la LGT y, siempre, claro está que el retraso sea imputable al deudor (*mora solvendi*). Se está entonces ante un interés moratorio de naturaleza indemnizatoria por los daños y perjuicios ocasionados o que se hubieren podido ocasionar al acreedor como consecuencia del incumplimiento de la obligación de pago.

3. Retraso imputable al deudor (*mora solvendi*).

Si para que haya mora es suficiente que exista retraso en el cumplimiento de la obligación de pago de la deuda tributaria, es decir, que transcurra el plazo voluntario de pago y éste no se efectúe para que la mora opere como fuente del nacimiento de la obligación de pago de intereses, ha de darse el presupuesto de hecho previsto en la ley, consistente en que la mora de referencia sea imputable al deudor o como preceptúa el artículo 1.101 del Código civil, que el deudor incurra en dolo, negligencia o morosidad. Estamos aquí ante una obligación de pago que, contemplada en sí misma y en cuanto tal, es independiente de la génesis de la deuda tributaria y de las causas y los casos susceptibles de darse en su gestación, una vez ha quedado sentado que en nuestro Derecho tributario el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determina el devengo de intereses de demora, sin distinción alguna que afecte a circunstancias varias susceptibles de concurrir tales como discrepancias interpretativas, o calificación de los hechos en relación con los comportamientos a que responden, entre otras. En todo caso, estos antecedentes incidirán en la liquidación tributaria, pero no trascienden a la obligación de pago en sí misma, que no ha de confundirse, por tanto, con la obligación tributaria. Aquí lo relevante, dado el precepto del artículo 61.2 de la LGT, es el cumplimiento en plazo voluntario del pago en su mismidad, de suerte que al incumplirse se genera automáticamente la mora. Pero ésta, para que desencadene la aplicación del interés de demora, ha de ser imputable al deudor conforme concreta el referido artículo 1.101 del Código civil. La morosidad del deudor hace nacer, en efecto, la obligación de resarcimiento de daños y perjuicios, que en el supuesto de deudas tributarias (pago de una cantidad) se concretan (art. 1.108 del Código civil) en intereses de demora.

¹³ Artículo 61.3. «Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes, al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse».

Mas, insisto, para que esto sea así, es decir, para que se produzcan esos efectos jurídicos, la mora ha de ser imputable al deudor (*mora solvendi*) de suerte que si se produce mora, pero ésta es ajena al deudor, con lo que el retraso es imputable al acreedor, en modo alguno puede generar los citados efectos dado que no se produce el presupuesto de hecho -mora imputable al deudor- que genera o hace nacer la obligación de resarcimiento concretada en el interés de demora.

VI. EL RETRASO IMPUTABLE AL SUJETO ACTIVO

Cuando la Administración libra un acto de liquidación tributaria consecuencia, por ejemplo, de una declaración presentada fuera de plazo de pago voluntario, o, de una autoliquidación sometida a comprobación que da lugar a regularización de la situación tributaria, o, en fin, de actuaciones administrativas varias que a juicio de la Administración deben plasmarse en liquidaciones generadoras de deudas tributarias que no se ingresaron en plazo voluntario, se devenga, como ya ha sido dicho, intereses de demora durante el período temporal que media entre el vencimiento del plazo de pago voluntario y la fecha en que se practica la liquidación.

1. Anulación de liquidaciones practicadas por la Administración.

Ahora bien, puede acontecer que esas liquidaciones una vez notificadas en tiempo y forma, sean recurridas en vía administrativa y, en su caso, jurisdiccional, con suspensión de ejecución mediante garantía suficiente. Si el desenlace de la impugnación es confirmatorio de la liquidación se devengan intereses de demora de carácter compensatorio por la disponibilidad por parte del recurrente de una cantidad de dinero debida al acreedor. Pero, si el recurso es estimado con anulación del acto liquidatorio recurrido no procede el devengo de intereses compensatorios, ya que, como explica la sentencia del Tribunal Supremo de 27-9-1993, «siendo la liquidación de intereses accesoria de las giradas por el aprovechamiento del suelo, subsuelo y vuelo de las vías públicas municipales, su suerte ha de ir ligada a la de éstas y al haber sido las mismas anuladas por Sentencia de esta Sala de 5-9-1991, han de anularse igualmente las liquidaciones impugnadas en este proceso».

2. Anulación seguida de nueva liquidación.

Cabe, asimismo, que el recurso sea estimado parcialmente con anulación del acto de liquidación y, por tanto, de la deuda tributaria, pero ordenando se practique nueva liquidación en los términos que indique el pronunciamiento del Tribunal. Aquí, se está en un caso mixto, en el que, por una parte, existe mora imputable al deudor con cómputo tempestivo desde el vencimiento del plazo de pago voluntario hasta la fecha de la liquidación recurrida y anulada, mientras que, por otra parte, aflora retraso pero con la salvedad de que quien incurre en éste es el acreedor por haber practicado una liquidación posteriormente anulada. Parece incuestionable que quien ha de soportar sus efectos

es el propio acreedor, lo cual, como instruye el Tribunal Supremo en la sentencia de 9-7-1994 ¹⁴, tiene su fundamento en el principio de que el deudor no debe sufrir perjuicio por la mora del acreedor. 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, la exigencia del interés de demora se evanesce totalmente.

3. Un paréntesis en la tempestividad de los intereses de demora.

En otros términos; 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 puedan 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.

Esta conclusión es, por otra parte, coherente con el precepto del artículo 61.2 de la LGT cuando establece que «el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determinará el devengo de intereses de demora», ya que sea cual fuere el proceso intelectual de su interpretación, va de suyo que el significado no puede ir más allá de que ese devengo de interés de demora requiere se trate de retraso imputable al sujeto pasivo. No hace falta que la Ley lo diga expresamente, siempre, claro está, que se trate de aplicar correctamente el Derecho. Por otra parte, lo avala el artículo 20 del Reglamento General de Recaudación al establecer en el punto 8, inciso tercero, que:

«Si la resolución da lugar a la modificación del acto u ordena la retroacción del procedimiento, la deuda resultante del acto que se dicte en ejecución de dicho acuerdo habrá de ser notificada en los plazos previstos en los párrafos a) y b) del apartado 2 de este artículo. La notificación del nuevo acto indicará expresamente este plazo».

Esta nueva liquidación incluirá, obviamente, los intereses de demora correspondientes a la mora del deudor ceñida al período temporal de retraso en el pago, del cual no forma parte el tiempo transcurrido desde la impugnación de la liquidación hasta la resolución parcialmente estimatoria con anulación del acto recurrido, ya que este retraso ha sido motivado por un error administrativo, en absoluto atribuible al sujeto pasivo deudor y cuyas consecuencias, por tanto, no debe soportar.

¹⁴ También la STS de 12 de junio de 1969.

VII. DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 3-5-1991 declara que no procede el cobro de interés de demora en el caso de una deuda tributaria recurrida, por una demora derivada de una inactividad municipal y no de la actuación de un contribuyente que se limita a formular el recurso procedente, que es estimado. Y el propio Tribunal en sentencia de 13-11-1995 se pronuncia en idéntico sentido al entender que el retraso es imputable a la Administración.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencia de 25-9-1990, declara que no procede la exigencia de intereses de demora cuando la liquidación inicialmente notificada se rectifica por la Administración, reconociendo las ilegalidades denunciadas, y el pago de la nueva liquidación se realiza dentro de plazo.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid en las sentencias de 21-9-1996, de 28-5 y 13-6 de 1997, después de concretar que lo que se impugna es la liquidación de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la fecha del vencimiento de pago de la primitiva liquidación tributaria hasta la fecha de la sentencia que estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo anulando la liquidación practicada y ordenando se practique nueva liquidación, por lo que ésta es la cuestión planteada explica 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» (S. 13-6-1997, FJ 2.º).

La sentencia de la Audiencia Nacional de 23-4-1996, enjuicia un caso similar. En el FJ 2.º, primer inciso, dice:

«Debe la Sala recordar, por elementales razones metodológicas, que el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativo no puede entenderse en una dimensión puramente formal, pues como ya reconocía la Exposición de Motivos de la Ley de 1956 y ha venido a reforzar el artículo 24 de la Constitución, la tutela de los derechos materiales de los ciudadanos no ha de tener un menor vigor o energía en la jurisdicción contencioso-administrativa que en las demás, debiéndose, en todo caso, tutelar pretensiones que son reflejo de los derechos subjetivos de los administrados frente a la Administración».

Y, en el FJ 4.º, después de indicar en el FJ 3.º que la sujeción a las normas de procedimiento -auténtica garantía de la seguridad jurídica en el Estado de Derecho- vinculan a todas las partes, «no pudiéndose entender las naturales y legítimas prerrogativas de la Administración fuera de este debido y obligado respeto al procedimiento», explica:

«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 -legítima se entiende- vencida, líquida y determinada, unido a un retraso culpable en la persona del deudor».

Dado, sigue diciendo en el FJ 5.º, que las vicisitudes del caso son imputables a la Administración no deben exigirse intereses de demora por el período que identifica, toda vez que «las causas del retraso no son imputables al sujeto pasivo».

En cuanto al Tribunal Supremo es relevante la sentencia de 23-10-1995 (Ponente Sr. GOTA LOSADA). La cuestión de fondo planteada, conforme se explica en el FJ 1.º, consiste en determinar si procede devolver la totalidad de lo ingresado por las liquidaciones provisionales anuladas, más el correspondiente interés legal, como declaró la Sala de lo Contencioso-Administrativo del País Vasco en su sentencia, y sostiene la parte apelada, o sólo el exceso ingresado sobre el importe de las nuevas liquidaciones practicadas en sustitución de las anuladas como defiende la parte apelante.

El pleito trae causa de la anulación por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya de diversas liquidaciones tributarias provisionales, anulación que -indica el FJ 2.º- obligaba a la oficina liquidadora a practicar las correspondientes liquidaciones de baja «haciendo, por tanto, desaparecer de la realidad jurídica las liquidaciones practicadas en su día, extinguiendo las obligaciones tributarias fijadas por la oficina liquidadora». Al propio tiempo, anuladas las liquidaciones la oficina de gestión debía en el plazo de 15 días «practicar las nuevas liquidaciones provisionales, generando nuevas y distintas obligaciones de inferior cuantía».

Dado que el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya reconoció el derecho a la devolución pero sólo sobre el exceso respecto de las nuevas liquidaciones practicadas, se recurrió ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que lo estimó en parte, en el sentido de ratificar la anulación de las liquidaciones provisionales y el modo de practicar las nuevas liquidaciones, ordenando la devolución íntegra de las cantidades ingresadas, con derecho a percibir el interés legal correspondiente.

Explica la sentencia en el FJ 4.º que la compensación acordada por dicho Tribunal -aparte de constituir una extralimitación- supondría calcular los intereses sobre el exceso a devolver con compensación de intereses acreedores y deudores por igual cuantía, lo cual -dice- no es rigurosamente cierto. El razonamiento es como sigue:

«... así como los intereses acreedores, a favor de los contribuyentes, son indubitables y se liquidan por el total desde la fecha del ingreso indebido, incluidos, por tanto, los intereses correspondientes a la parte compensada, puede no suceder lo mismo con los intereses deudores (a favor de la Hacienda Foral), pues si bien procede exigir el interés legal, por el tiempo de prórroga extraordinaria, que será el que medie desde el día siguiente a la terminación del plazo ordinario, hasta la fecha de presentación de las reglamentarias declaraciones (...) no sucede lo mismo con los intereses correspondientes al período

do de tiempo que media desde la fecha en que se practicaron las liquidaciones que fueron anuladas y la fecha en que se practican las nuevas, pues es lógico razonar que no procede exigir tales intereses, porque el tiempo transcurrido es culpa de la Administración que liquidó incorrectamente ("*mora accipiendi*")».

VIII. CRITERIO DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

En vía administrativa el criterio que el TEAC aplica últimamente es coincidente con el hasta aquí expuesto. Así la resolución de 14-4-1993, hace observar que el principio general establecido en el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria consistente en que las cantidades debidas a la Hacienda Pública devengarán intereses de demora desde el día siguiente a su vencimiento, «no debe y no puede producirse con el automatismo rígido que no permita exonerar de responsabilidad en supuestos en que la demora no fue tal, sino que el retraso en el ingreso de las cantidades procedentes, fue debido a circunstancias no imputables al deudor». Y el propio TEAC en resolución de 20-11-1997, en un caso de liquidación tributaria practicada por la Dependencia de Inspección y anulada por el TEAR de Canarias ordenando practicar otra en los términos que indica, al librar dicha Dependencia la nueva liquidación aplicó intereses de demora desde el término del plazo voluntario de pago hasta la fecha de dicho libramiento, siendo que el TEAC anula tales intereses y ordena calcular otros. Lo explica así:

«... 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, como la de 22 de marzo de 1995, 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»¹⁵.

IX. LA SORPRENDENTE SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 28-11-1997

Cuando podía decirse que, virtualmente, existía doctrina pacífica al respecto según lo expuesto y razonado hasta aquí, la sentencia, en un recurso de casación en interés de la Ley, del Tribunal Supremo de 28-11-1997 (Ponente Sr. GOTA LOSADA) viene a ensombrecer el panorama de forma inesperada, siendo, al menos en parte, causa del presente estudio.

¹⁵ Es de señalar, también la resolución del TEAR de Andalucía de 17-7-1997, que entiende que «al ser el interés de demora un auténtico interés moratorio sus efectos desaparecen por lo que se llama la purga de la mora». Y explica que «... los efectos de la mora desaparecen o cesan entre otras causas por incurrir también el acreedor en mora (*compensatio mora*) lo cual tiene su fundamento en el principio de que el deudor no debe sufrir perjuicio por la mora del acreedor tal como tiene declarado el Tribunal Supremo en sentencias de 9 de julio de 1941 y 12 de junio de 1969» (Tomado de FALCÓN y TELLÁ «La "purga de la mora" y su aplicación al ámbito tributario por la Res. TEAR Andalucía, 17 julio 1997». *Asociación Española de Asesores Fiscales*, julio-agosto 1997, entrega n.º 7, Informe 26/97, pág. II-I-3).

1. Antecedentes del caso enjuiciado.

El caso que enjuicia tiene como antecedentes una autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVT) que fue rectificada un año después por la Administración municipal, cuadruplicando la cuota mediante nueva liquidación. Recurrida ésta con suspensión de ejecución, el Tribunal Superior de Justicia de Sevilla dictó sentencia anulando la liquidación y ordenando se practicara otra en los términos contenidos en el Fallo. Este mandato fue ejecutado por la oficina de gestión emanando una nueva liquidación, que fue recurrida en reposición y desestimada, lo que dio lugar a un nuevo recurso contencioso-administrativo resuelto en el sentido de estimarlo parcialmente, concretamente que no procedía exigir intereses de demora, sentencia que fue recurrida en casación en interés de la Ley.

2. Contenido de los fundamentos jurídicos.

La sentencia en el FJ 3.º concreta la normativa aplicable al caso toda vez que se trata de un impuesto municipal, a cuyo efecto indica en lo que aquí interesa: «En punto a los intereses de demora, el artículo 10, L 39/1988 dispone que se exigirán y determinarán en los mismos casos, forma y cuantía que en los tributos del Estado». Indica, asimismo que le es aplicable el artículo 61.2 de la LGT en la redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, e invoca el artículo 10.k) de la LGT que establece que se regulará, en todo caso, por Ley, entre otras: «La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria». Acerca de este artículo explica que el mismo «implica que junto "a la obligación principal de todo sujeto pasivo, consistente en el pago (obligación de dar) de la deuda tributaria"» (art. 35.1 LGT), la Ley puede exigirle una obligación de hacer, consistente en determinar la cuantía de la obligación tributaria, es decir, practicar la liquidación correspondiente del débito o, lo que es lo mismo, autoliquidarse». Respecto a dicha obligación dice:

«Esta obligación de hacer implica la sustitución en la función liquidadora de los órganos de Administración Tributaria, por los sujetos pasivos, obligados ellos mismos a determinar la deuda, mediante la subsunción de los hechos en las normas tributarias, calificándolos, valorándolos, y determinando, en consecuencia, la correspondiente obligación tributaria. Los antiguos liquidadores de la Administración han sido sustituidos por los sujetos pasivos autoliquidadores, los cuales no ejercen función pública, sino que, como ha dicho esta Sala en numerosas sentencias, se limitan a llevar a cabo "actuaciones privadas" de aplicación de normas tributarias».

Explica a continuación el significado del régimen de declaración-autoliquidación ¹⁶ como sigue:

¹⁶ En la sentencia se dice (FJ 3.º), que a partir del Decreto-Ley 2/1970, de 5 de febrero, que autorizó el Gobierno a extender el régimen obligatorio de las declaraciones autoliquidadas, que el mismo se fue «extendiendo a todos los impuestos, incluso a los más complejos, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien en algunos, como en éste,

«... que la obligación tributaria nace "*ex lege*" cuando se realiza el hecho imponible, y es líquida, obviamente, cuando el sujeto pasivo practica la autoliquidación, y, si no lo hace, se entiende que lo es el último día del plazo reglamentario para la presentación de la correspondiente declaración autoliquidación, y vencida cuando ha transcurrido dicho plazo».

El FJ 3.º después de dejar sentado cuanto precede, concluye con la siguiente consecuencia:

«... si la Administración comprueba la declaración-autoliquidación y descubre hechos ocultados o que ha sido practicada incorrectamente (errores de hecho y de derecho), deberá exigir intereses de demora del artículo 58.2,b) de la Ley General Tributaria, como cuotas liquidadas como consecuencia de su actuación comprobadora desde el día siguiente al del vencimiento del plazo para declarar, pues se entiende que la obligación tributaria es por ministerio de la Ley líquida, exigible y vencida».

Advierte acto seguido que «en esta fase del procedimiento de exacción de los tributos, no procede exigir recargo o intereses de prórroga, es decir, los referidos en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, sino exclusivamente los intereses de demora del artículo 58.2 de dicha Ley, calculados sobre las cuotas liquidadas resultantes de la comprobación inspectora».

Enfila en el FJ 4.º la última cuestión que se refiere a los intereses de demora por suspensión de la liquidación. Dada la dificultad de extraer su contenido sin mutilarlo en su significación, se transcriben íntegros los tres primeros incisos del mismo.

«Cuarto. La última cuestión a estudiar es la relativa a los intereses de demora por suspensión de la liquidación, cuando ésta se impugna en vía administrativa y jurisdiccional. A tal efecto, conviene distinguir dos conceptos diferentes, que no han sido debidamente comprendidos por las partes personadas, lo cual ha enturbiado a la vez el discurso argumental del recurso contencioso-administrativo número 1925/1994, y la fundamentación de la sentencia cuya casación en interés de la Ley se pretende por el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera.

Los conceptos que ya hemos apuntado y utilizado en anteriores fundamentos de derecho, son, de una parte, el interés de demora del artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria (ahora letra c) según la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que forma parte de la deuda tributaria, y que se devenga y debe liquidarse por la parte ocultada o no liquidada por error de hecho o de derecho a partir del

el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos todavía se permite opcionalmente el régimen de declaración, sin autoliquidación». Es de observar que en el ISD en contra de lo que dice la sentencia también es opcional el régimen de autoliquidación (art. 34.2 de la Ley 29/1987, de 12 de diciembre, y artículos 86 a 89 del Reglamento del ISD aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre).

momento en que la obligación tributaria, nacida "*ex lege*", es líquida, exigible y vencida, y que en el supuesto de exacción mediante declaraciones-autoliquidaciones, lo es a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de presentación.

Y, de otra parte, el interés de demora del artículo 61, apartado 4, de la Ley General Tributaria, que no forma parte de la deuda tributaria, sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y que, por tanto, gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria liquidada (cuota, más el interés de demora del artículo 58 y más las sanciones), objeto de la suspensión. Este interés de demora suspensivo sigue indefectiblemente las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido, por interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, de modo que si se anula el acto administrativo de liquidación y, en consecuencia, debe practicarse uno nuevo y distinto, se reabre necesariamente un nuevo plazo de ingreso de dicha liquidación, razón por la cual no ha lugar en absoluto a exigir intereses de demora suspensivos, aunque la modificación del acto administrativo haya sido insignificante».

Indica a continuación que «esto está dicho en el artículo 22, apartado 2, -que transcribe- del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico Administrativo», el cual -dice- ha sido reproducido «en los mismos términos»¹⁷ por el anterior RPREA (art. 81.10) y por el actualmente vigente (art. 74.12) aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por lo que, añade, «*a sensu contrario* cuando la reclamación se estima total o parcialmente no ha lugar, como hemos dicho reiteradamente, a exigir interés de demora por la suspensión».

Y dice a continuación en el último inciso del FJ 4.º:

«Ésta es la posibilidad que preocupa al Ayuntamiento de Jerez de la Frontera y así lo expone paladinamente en el escrito de interposición del presente recurso de casación en interés de la Ley, sin embargo tal preocupación es injustificada, porque en el régimen de declaración con autoliquidación en los actos administrativos posteriores de determinación (liquidación) de la obligación tributaria, como consecuencia de la comprobación de la autoliquidación por parte de los Servicios de Inspección de los Tributos, éstos no hacen sino determinar en vía administrativa la cuantía líquida de la obligación tributaria, lo mismo exactamente que hacen después las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia cuando dictan sus sentencias,

¹⁷ Indica la sentencia en cuanto al artículo 74.12 del vigente Reglamento que ha sido reproducido «en los mismos términos, salvo la referencia del interés que no se hace al artículo 36.2 de la Ley General Tributaria (se entiende que ha de ser la Ley General Presupuestaria) sino el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, referencia que es más técnica». Según entiendo, no se trata de una cuestión de técnica jurídica sino de clara distinción entre el interés legal a que se refiere el artículo 36.2 de la LGP y el interés de demora que contempla el artículo 58.2 de la LGT cuyos respectivos porcentajes son diferentes.

que no son sino determinaciones jurisdiccionales de la cuantía de la obligación tributaria, conforme a Derecho, referidas inevitablemente al momento en que tal obligación fue líquida, por tanto, y esto es fundamental, cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 61.4 de la LGT), por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora del artículo 58.2,b) de la Ley General Tributaria 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 en que se entiende practicada la nueva liquidación, es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora [art. 58.2,b) de la LGT], respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate».

Finalmente en el FJ 5.º tras referirse a la confusión del "*petitum*" y a la imperfección del pronunciamiento contenido en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Sevilla «por cuanto excluye totalmente los intereses de demora», indica que:

«... en aras de los principios de seguridad jurídica, y de tutela judicial efectiva, sin indefensión, proclamados en la Constitución española, es obligado eliminar del mundo del Derecho, un pronunciamiento judicial que es erróneo y gravemente dañoso, no sólo para los intereses municipales, sino también para los intereses generales de la Hacienda Pública española, dado que la normativa jurídica sobre los intereses de demora es común.

Por esas razones, la Sala estima el recurso de casación en interés de la Ley...».

El Fallo es como sigue:

«FALLAMOS

Primero: Estimar el recurso de casación en interés de la Ley núm. 9163/1996, interpuesto por el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera, contra la TSJ Andalucía S 20 junio 1996 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con sede en Sevilla, declarando que la doctrina legal es como sigue: "1. las declaraciones-autoliquidaciones del IIVT que sean comprobadas por los Servicios Municipales competentes y que, como consecuencia se produzca la liquidación de cuotas complementarias, llevarán consigo intereses de demora conforme a lo dispuesto en el artículo 58.2 b) LGT (letra c en la redacción dada por la L 25/1995 de 20 de julio) por el período de tiempo que media desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar dichas declaraciones-autoliquidaciones (art. 360.2 RDLeg. 781/1986, de 18 abril, y art. 111.2 L 39/1988, de 30 diciembre) hasta la fecha de la liquidación de que se trate.

2. Si estas liquidaciones fueran objeto de impugnación en vía administrativa o jurisdiccional y se hubiere concedido la suspensión de su ingreso, se exigirán además, sobre la deuda tributaria liquidada (cuota, más intereses de demora del artículo 58.2 b o c LGT, y más sanciones si las hubiere), intereses de demora por todo el tiempo que dure la suspensión, si se desestimaren totalmente los recursos interpuestos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 61.4 LGT.

Por el contrario, si los recursos fueren estimados en su totalidad o en parte, procederá anular la liquidación impugnada, anulación que implicará la no exigencia de intereses de demora por la suspensión, pero al practicar, en su caso, la nueva liquidación, se exigirán los correspondientes intereses de demora del artículo 58.2 b) o c) LGT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones autoliquidaciones (art. 360.2 RDLeg. 781/1986, de 18 abril, y art. 111.2 L 39/1988, de 30 de diciembre), hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación.

Segundo: Respetar la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida.

Tercero: Sin expresa imposición de las costas».

3. Los argumentos básicos de la sentencia.

Los ejes de la tesis de la sentencia son, básicamente, según entiendo -la sentencia no es un dechado de claridad-, dos. **Uno**, lo constituye la distinción entre declaraciones y autoliquidaciones. **Otro**, la catalogación como apotegma del devengo de intereses de demora en los supuestos de autoliquidaciones erróneas, incompletas e incluso motivadoras de discrepancia jurídica que dan lugar a liquidaciones por parte de la Administración, apotegma ante el que declinan sin remisión cuantos argumentos y razonamientos fundados en Derecho se aporten al igual que cuantos derechos se invoquen. *Se eleva a categoría de supernorma la que establece el devengo de dichos intereses*, la cual se quiere que prevalezca sobre las demás siempre¹⁸. Ciertamente entendido así, es decir, con el previo juicio de valor que glorifica dicho devengo, la sentencia puede reputarse impecable en cuanto a desenlace, de suerte que todas las páginas dedicadas aquí a distinguir entre mora del deudor y causas del retraso en el pago imputables a la Administración por librar liquidaciones posteriormente anuladas, se diluyen al igual que lo hace la doctrina científica y los fundados pronunciamientos de los Tribunales de Justicia.

¹⁸ Este posicionamiento recuerda el del tristemente célebre super deber de contribuir ínsito en el FJ 3 de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990. (Un análisis crítico de dicho posicionamiento puede verse en mi trabajo: «Examen de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990 sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria». *Revista Técnica Tributaria* n.º 9/1990, pág. 39 y ss.).

3.1. Distinción entre declaraciones y autoliquidaciones.

Considera que mientras en las declaraciones tributarias la exigibilidad de la deuda requiere su previa cuantificación por parte de la Administración, de manera que si ésta se retrasa incurre en mora el acreedor ¹⁹ con total inmunidad del deudor, en las autoliquidaciones la exigibilidad de la obligación de dar (el pago) se produce como consecuencia de la obligación de hacer (autoliquidarse, dice la sentencia) impuesta por la Ley, relevando en este menester eminentemente técnico a «los antiguos liquidadores de la Administración». Mas, al margen de ese singular relevo sobre el que ya me he pronunciado en otras ocasiones ²⁰, la tesis de la sentencia es que nacida *ex-lege* la obligación de contribuir al realizarse el hecho imponible ²¹, su exigibilidad se produce al practicarse la liquidación en el plazo legalmente establecido, y, en el supuesto de que la misma no se practique, resulta vencida.

Por tanto mientras en las declaraciones presentadas en plazo el retraso en practicar las liquidaciones es imputable exclusivamente a la Administración (*mora accipiendi*), en las autoliquidaciones el retraso ha de atribuirse al deudor (*mora solvendi*).

Estamos, hasta aquí, en una especie de ejercicio de pedagogía tributaria, por lo demás elemental, en la que no cabe más que coincidir.

Ahora bien; en el caso concreto que enjuicia la sentencia, existe junto a un retraso del deudor (presentación de la autoliquidación fuera de plazo), otro retraso en el pago imputable al acreedor consecuencia de haber errado al efectuar la liquidación supuestamente correctora de la autoliquidación, contra cuya liquidación recurrió el deudor con anulación de la misma por el Tribunal que ordenó la práctica de otra. El período temporal que media entre la primera liquidación anulada y la segunda, es consecuencia del actuar erróneo de la Administración; no es culpa del deudor, ya que si éste hubiese estimado correcta la liquidación inicial ha de entenderse que hubiere procedido al pago de la deuda resultante. Por tanto, ese período no tiene ni puede atribuirse a mora del deudor.

Y esto es lo que no sólo no admite la sentencia sino que se manifiesta rotundamente contraria.

¹⁹ En este sentido ha de entenderse la STS de 23-10-1995, del mismo ponente Sr. GOTA LOSADA.

²⁰ V.gr. «Ordenamiento básico del sistema tributario. Necesario equilibrio en los derechos, deberes y responsabilidades de la Administración y de los contribuyentes». Publicado en la obra colectiva «Adaptación del Sistema Tributario al Estado de Derecho». XX Congreso Nacional de Asesores Fiscales. Ed. Aranzadi 1994, pág. 50 y ss.

²¹ No sólo en el régimen de declaración-liquidación nace la obligación tributaria al realizarse el hecho imponible, como parece indicar la sentencia, sino siempre sea cual fuese el régimen.

3.2. *El devengo de interés de demora en las autoliquidaciones rectificadas por la Administración, como apotegma.*

Conforme ha sido dicho hace poco, la sentencia eleva a categoría de supernorma el precepto del artículo 61.2 de la LGT (por cierto inexistente en la época a que se refiere el caso), consistente en que «el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de intereses de demora». Carece de relieve para la misma que una parte del tiempo transcurrido entre el término del plazo voluntario de pago y la fecha de la liquidación practicada a tenor de la sentencia anulatoria de la anterior liquidación traiga causa de un error, equivocación o lo que sea de la Administración. Para la sentencia, también el período temporal de referencia constituye mora del sujeto pasivo, sin más.

No admite que puedan darse circunstancias o situaciones que quiebren el automatismo que predica, sea en casos tanto de inicial mora del acreedor (*mora accipiendi*) como del deudor (*mora solvendi*).

Así, por ejemplo, en la *mora accipiendi* el retraso de la Administración en practicar la liquidación de una declaración tributaria (en el supuesto que se hallare establecido plazo para ello) podría ser debido a defectos, inconcreciones, confusiones, etcétera, del declarante, que deberían ser superadas previo requerimiento al sujeto pasivo para su subsanación, de suerte que si el plazo para efectuar la liquidación a partir de la presentación de la declaración, fuera, en hipótesis, de un mes, cabe admitir (a efectos ilustrativos) que sólo se podría efectuar dentro de los cuatro meses siguientes. Aquí, existiría sólo aparentemente mora del acreedor (retraso de 3 meses en practicar la liquidación a partir de la declaración presentada en tiempo hábil), ya que en rigor y en realidad, la mora es del deudor con todas sus consecuencias. Casos como éste podrían darse actualmente en los ISD e IIVT, (en ambos la autoliquidación es potestativa y puede optarse por presentar declaración), con sólo que en sus respectivas normas reguladoras se fijase plazo, como así debiera ser en una Hacienda eficiente, para practicar la liquidación por parte de la Administración.

A contrario sensu, si el sujeto pasivo practica una autoliquidación que presenta y paga fuera de plazo pero que la Administración rectifica por las causas que fuere practicando liquidación que debidamente notificada, es recurrida por el interesado y anulada por el Tribunal ordenándose practicar otra en los términos que el mismo establezca, habrá *mora solvendi* por el período de retraso pero no por el tiempo transcurrido desde la anulación hasta la fecha de la nueva liquidación, cuyo retraso lo motiva la liquidación errónea de la Administración.

Ésta es, por lo demás, la doctrina emanada en las sentencias referidas en el epígrafe VII tanto del TEAC como de los Tribunales Superiores de Justicia así como de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo (S. 23-10-1995). Recuérdese que en el FJ 4.º de esta sentencia se dice:

«... así como los intereses acreedores, a favor de los contribuyentes, son indubitables y se liquidan por el total desde la fecha de ingreso indebido, incluidos, por tanto, los intereses correspondientes a la parte compensada, puede no suceder lo mismo, con los intereses deudores (a favor de la Hacienda Foral), pues si bien procede exigir el interés legal, por el tiempo de prórroga extraordinaria, que será el que medie desde el día siguiente a la terminación del plazo ordinario, hasta la fecha de presentación de las reglamentarias declaraciones (...) no sucede lo mismo con los intereses correspondientes al período de tiempo que media desde la fecha en que se practicaron las liquidaciones que fueron anuladas y la fecha en que se practican las nuevas, pues es lógico razonar que no procede exigir tales intereses, porque el tiempo transcurrido es culpa de la Administración que liquidó incorrectamente ("mora accipiendi")»²².

Y la Audiencia Nacional en la citada sentencia de 23-4-1996 referida a intereses de demora en liquidaciones del IRPF motivadas por actas de inspección y posteriormente anuladas ordenando practicar otras, aduce en el FJ 4.º entre los argumentos para estimar el recurso que: «Recientemente el Tribunal Supremo, en Sentencia de 23 de octubre de 1995, ha declarado la improcedencia de la liquidación de intereses por el tiempo transcurrido entre la fecha de la liquidación anulada y la nueva liquidación, al ser imputable el retraso a la Administración que liquidó incorrectamente».

Es así que, como he apuntado al inicio de este epígrafe, la doctrina vertida en la sentencia en el recurso en interés de la Ley se asienta en el atributo jurídico de «*supernorma*», frente a la que declinan todas las demás, con que se consagra la establecida en el artículo 61.2 de la LGT, al igual que declinan todos los demás razonamientos y fundamentos jurídicos.

4. La supuesta distinción entre los intereses de demora del artículo 58.2.c) y 61.4 de la Ley General Tributaria.

El FJ 4.º de la sentencia, empieza por observar que en la cuestión relativa a los intereses de demora por suspensión de la liquidación al impugnarse, conviene distinguir dos conceptos diferentes, «que no han sido debidamente comprendidos por las partes personadas, lo cual ha enturbiado a la vez el discurso argumental del recurso (...)».

Tales conceptos «son, de una parte, el interés de demora del artículo 58, apartado 2, letra b) de la Ley General Tributaria (ahora letra c) (...) que forma parte de la deuda tributaria (...), y, de otra parte, el interés de demora del artículo 61, apartado 4, de la Ley General Tributaria, que no forma parte de la deuda tributaria, sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y que por tanto, gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria líquida (cuota, más el interés de demora del artículo 58 y más las sanciones), objeto de la suspensión».

²² El subrayado es del autor.

Explica la sentencia que mientras 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 (...) a partir del momento en que la obligación tributaria (...) es líquida, exigible y vencida», el interés suspensivo del artículo 61.4 «gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria líquida (cuota, más el interés de demora del artículo 58 y más las sanciones), objeto de la suspensión».

En rigor, si bien se mira, no se trata tanto de dos conceptos distintos ya que en ambos casos (cálculo de la deuda tributaria, y, suspensión) se aplica el tipo de interés de demora del artículo 58, cuanto de dos motivos distintos de aplicación del mismo interés de demora: **uno**, por retraso en el pago que se incorpora a la deuda tributaria (interés moratorio ²³); **otro**, por suspensión de ejecutividad de la deuda recurrida (interés correspondiente o compensatorio ²⁴).

Mas, según entiendo, la diatriba no radica en la procedencia o improcedencia del interés de demora motivado por la suspensión que en realidad queda extramuros de la cuestión, ya que, va de suyo, conforme reconoce la propia sentencia ²⁵ y lo explica con plausible claridad la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27-9-1993 (ya citada) cuando indica que siendo la liquidación de interés de demora por el tiempo que la ejecutividad de las liquidaciones recurridas estuvo suspendida, accesoria de éstas, «su suerte ha de ir ligada a la de éstas y al haber sido las mismas anuladas (...) han de anularse igualmente las liquidaciones impugnadas en este proceso, referidas exclusivamente a intereses de demora motivados por la suspensión. En definitiva, digamos que es de aplicación el principio jurídico: lo accesorio sigue a lo principal». Por tanto se trata de algo definitivamente superado, que si alguna vez fue problema quedó resuelto y, a lo sumo, es, ahora, historia.

El *quid* de la cuestión está en si los intereses de demora moratorios «*stricto sensu*» son procedentes o no lo son en cuanto al período temporal comprendido entre la fecha en que la Administración practicó la liquidación después anulada y la de la nueva liquidación, al margen por completo de los intereses de demora que traen causa de la suspensión, que no hacen más, aquí, que entenebrecer e introducir confusión.

Y esta cuestión sobre procedencia o no de intereses de demora estrictamente moratorios durante el período temporal indicado, en el que no hay retraso del deudor sino de la Administración al errar en la liquidación, ya que ha quedado analizada, argumentada y razonada *supra* por lo que no hemos de volver aquí.

²³ La STS de 10-6-1994 es ilustrativa al respecto.

²⁴ Íd. íd. íd.

²⁵ «A *sensu contrario* cuando la reclamación se estima total o parcialmente no ha lugar, como hemos dicho reiteradamente, a exigir interés de demora, por la suspensión» (FJ 4.º).

5. Sobre la sustitución del interés suspensivo del artículo 61.4 por el interés de demora del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria.

La sentencia entiende, según ha sido dicho, que ante la anulación por el Tribunal de la liquidación practicada por la Administración, ordenando efectuar otra, el interés suspensivo del artículo 61.4 de la LGT *es sustituido* por el interés de demora del artículo 58.2.b) de la misma Ley «respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate».

Se coloca así en primer plano una figura hasta ahora inédita en materia de intereses de demora, cual la de la *sustitución* del interés suspensivo por el interés moratorio.

Pues bien, según entiendo, la sustitución que se aduce pugna con el carácter de uno y otro interés, que convierte en contradictoria e inviable la pretendida sustitución. Por obvio que resulte hemos de recordar que el interés moratorio trae causa del retraso del deudor en el cumplimiento de su obligación principal, mientras que el llamado en la sentencia interés suspensivo halla su fundamento en el restablecimiento del equilibrio económico roto por la disponibilidad por parte del deudor de una cantidad monetaria debida a la Hacienda Pública, tratándose, por tanto, de interés compensatorio o correspondiente.

Según la sentencia, cuando se desestima la reclamación procede practicar liquidación de intereses suspensivos calculados sobre el importe de la deuda tributaria cuyo pago se suspende, pero, por el contrario, cuando se estima la reclamación con anulación del acto liquidatorio impugnado y se ordena practicar nueva liquidación «no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 61.4 LGT), por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses del artículo 58.2.b) LGT calculados sobre la cuota calculada 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-liquidación hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación». Es así, añade, que «el interés suspensivo (art. 61.4 LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b LGT)».

Ahí está el *quid* de la cuestión. La sentencia admite, en principio, que a partir del momento en que se inicia la suspensión opera el interés de demora compensatorio, con lo que, obviamente, deja de aplicarse el interés moratorio de suerte que si se produce desestimación de la impugnación se practicará liquidación de interés compensatorio «*por todo el tiempo que dure la suspensión*» calculado sobre el importe de la deuda tributaria suspendida, pero no se aplicará durante dicho período interés moratorio. Ahora bien, si la impugnación es estimada con anulación de la liquidación, ordenando efectuar otra de inferior deuda tributaria, entonces se evanescen los intereses compensatorios, pero *hace resurgir «milagrosamente», en sustitución*, los intereses moratorios en la nueva liquidación cuya tempestividad comprende desde que debió practicarse la autoliquidación y pago hasta que se practica la liquidación ordenada en la resolución parcialmente estimatoria, es decir, incluye también todo el período de suspensión.

Fácilmente se aprecia lo artificioso y forzado de la tesis ya que si los intereses moratorios se aplicaron en la liquidación (después anulada), por el período que media entre la fecha de esta liquidación y aquella en que debió practicarse la autoliquidación y pago, para pasar después, a partir de la suspensión, a los intereses compensatorios, no cabe al estimarse la reclamación y estar vedado aplicar intereses compensatorios retornar (sustituir dice la sentencia) a los intereses moratorios. No hay ni puede haber sustitución de unos intereses por otros ya que no existe retraso (mora) en el pago por incumplimiento de la obligación por parte del sujeto pasivo, ni existe disponibilidad por éste de una cantidad debida a la Hacienda Pública (interés compensatorio).

La respectiva tempestividad de uno y otro interés corresponde, pues, a causas claramente diferenciadas, por lo que la invocación de la sustitución además de ser improcedente, genera e induce a confusión, ya que tal sustitución en el sentido que le da la sentencia significa que el sujeto pasivo ha incurrido voluntariamente y se ha producido por su culpa un retraso en el pago (*mora solvendi*) con tempestividad comprendida entre la fecha en que debió efectuarse el pago mediante autoliquidación y la fecha de la liquidación ordenada por el Tribunal al anular, éste, la liquidación practicada por la Administración. Y esto es bien sabido que no es así, ya que la mora terminó al practicar la Administración dicha liquidación (después anulada) al suspenderse su ejecutividad. A partir de aquí no hay mora sino suspensión, y, al anularse la liquidación no procede aplicar interés de demora compensatorio (suspensivo dice la sentencia).

He aquí como también por ese cauce de la inviabilidad de la sustitución que invoca la sentencia, se pone de manifiesto el artificio de la pretendida glorificación, como supernorma, de la contenida en el artículo 61.2 de la LGT. (Según redacción dada por la Ley 10/1985, de 25 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria).

De observar, por lo demás, que, según la sentencia, la única diferencia existente, en cuanto a liquidación de interés de demora, entre la desestimación de la impugnación de una liquidación o su estimación parcial ordenando practicar otra (cuando la misma se halle formada por la cuota y los intereses), consistiría en que en el caso de estimación no cabría anatocismo, o, algo similar al mismo.

X. ADDENDA: EL REEMBOLSO DE LOS COSTES DE LAS GARANTÍAS EN DETERMINADOS CASOS, ORDENADO POR LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Intencionadamente he dejado para el final, a modo de *addenda*, la referencia a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, al objeto de evitar cualquier posible confusión en el *iter* discursivo seguido. Quiero significar con esto que el desenlace alcanzado en la cuestión objeto de estudio no ha precisado de invocación alguna a esta Ley, por lo que hacerlo ahora es al solo objeto de mayor abundamiento.

El artículo 12 de la misma regula el reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria en cuanto ésta sea declarada improcedente y esta declaración adquiera firmeza. Y, cuando sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso se

ceñirá a la parte correspondiente del coste de dichas garantías. En este mismo sentido se expresa el artículo 81.4 de la LGT, según redacción dada por la disposición final 2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero. He aquí su transcripción:

El artículo 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes dispone:

- «1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Quando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte del coste de las referidas garantías.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval.

2. Asimismo, en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente».

La disposición final primera punto 2 de la misma Ley da la siguiente redacción a los apartados 3 y 4 del artículo 81 de la LGT:

- «3. La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativos que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.

4. La Administración tributaria reembolsará previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Quando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

Esta medida se extenderá en la forma que se determine en vía reglamentaria a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas a las anteriores».

También la misma Ley precisa en el artículo 33.1 que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe».

Sin perjuicio de otras valoraciones ajenas al tema objeto de estudio susceptibles de configurarse a tenor del contenido de estas nuevas normas, las mismas aportan, en mi sentir, en lo que a este trabajo concierne, nuevas luminarias ya que el mandato de indemnización que contiene es obviamente expresivo del reconocimiento del error en que puede incurrir la Administración al practicar una liquidación o enmendarla al alza ²⁶, de suerte que en tales casos no sólo resulta retrógrado hacer referencia a los intereses de demora generados por la suspensión, sino que, además, se ordena indemnización cuantificada en el coste de la garantía.

Siendo así, resulta sumamente difícil, por contradictorio, hacerse a la idea de que, ello no obstante, el período temporal comprendido entre la liquidación anulada y la nueva liquidación constituye un retraso imputable al deudor tributario y como tal con devengo de intereses de demora durante este período. Y todo por el hecho de que no presentó la autoliquidación en tiempo hábil, o, simplemente porque erró en su cumplimiento.

En otros términos, se le hace soportar al contribuyente no sólo sus propias inhibiciones y errores, sino también los errores de la Administración los cuales son *per se* mucho menos justificables por obvias razones.

XI. CONCLUSIÓN

Primera. La tempestividad a considerar en el devengo de interés de demora en el supuesto de liquidaciones tributarias practicadas por la Administración (correspondientes a autoliquidaciones) y cuyas liquidaciones se recurran con suspensión de su ejecutividad siendo estimadas parcialmente con anulación de las mismas ordenando practicar otras, requiere previamente distinguir entre retraso imputable al sujeto pasivo (*mora solvendi*) y retraso motivado por el error en que incurre la Administración al efectuar una liquidación no ajustada a Derecho.

Segunda. El sujeto pasivo es culpable del retraso producido sea por su inactividad (no practicar la autoliquidación y pagar) sea por el error en que pudo incurrir al efectuar la autoliquidación. Resulta procedente, por tanto, aplicar intereses de demora, cuyo devengo se produce al término del plazo voluntario de ingreso y se mantiene hasta que practique liquidación la Administración.

Tercera. 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.

²⁶ Por otra parte cabría aducir que si la Administración que técnicamente es la que ha de practicar la liquidación propiamente dicha resulta que yerra, con muchísimo más motivo y disculpa puede incurrir en error, confusión o lo que sea, el contribuyente que en cuanto tal puede ser un perfecto desconocedor de la normativa tributaria y sobre todo de su esfera aplicativa.

Cuarta. En cuanto a los intereses de demora compensatorios que se devengan en los supuestos de suspensión de ejecutividad de las liquidaciones impugnadas, son procedentes cuando las reclamaciones resultan desestimadas, pero no ocurre otro tanto cuando las liquidaciones son estimadas incluso parcialmente con anulación de las mismas y ordenando practicar otras. En estos casos no cabe la sustitución de los intereses de demora compensatorios por los intereses de demora moratorios, porque unos y otros los generan causas distintas, claramente diferenciadas, que, como tales, no admiten sustitución.

Quinta. Consecuentemente, en los supuestos de liquidaciones tributarias resultantes de autoliquidaciones no practicadas por el sujeto pasivo o en las que éste ha incurrido en error, si son impugnadas con suspensión de su ejecutividad y estimadas parcialmente ordenando practicar nuevas liquidaciones, el devengo de interés de demora moratorio abarca el período temporal que media entre la fecha en que debió efectuarse la autoliquidación y pago, y la fecha de la liquidación practicada por la Administración y posteriormente anulada. En estos casos no hay devengo de intereses de demora compensatorios motivados por la suspensión, en razón a que la liquidación ha sido anulada. Tampoco se produce devengo de intereses moratorios durante el indicado período por cuanto el retraso en practicar la nueva liquidación no es imputable al sujeto pasivo ya que trae causa del error de la Administración. Por tanto en los supuestos aquí contemplados, el interés de demora moratorio se ciñe al período comprendido entre la fecha en que debió haberse efectuado el pago del importe de la deuda autoliquidada y la fecha en que la Administración practicó la liquidación después impugnada y anulada.

Sexta. La doctrina del Tribunal Supremo distingue al respecto dos supuestos. **Uno**, constituido por las liquidaciones tributarias con contraído previo, en el que sienta el criterio de improcedencia de aplicación de intereses de demora cuando la liquidación es anulada previa reclamación o recurso y se ordena por la correspondiente resolución o sentencia practicar nueva liquidación en los términos que indique, improcedencia referida al período temporal que media entre la fecha de la liquidación después anulada y la fecha de la nueva liquidación (Sentencia 23-10-1995). **Otro**, atinente a las declaraciones-liquidaciones que debe efectuar el sujeto pasivo, en cuyo supuesto, concretamente el que enjuicia la sentencia en interés de la Ley de 18-11-1997 referido a la anulación de la liquidación efectuada por la Administración municipal después recurrida con suspensión y anulada ordenando practicar otra, en el que el criterio que sienta (del que con todo el respeto que merece el Alto Tribunal, disiento), es que si bien no procede practicar liquidación de intereses compensatorios durante el período de suspensión, sí que deben liquidarse intereses moratorios con tempestividad comprendida desde que debió efectuarse la autoliquidación y pago de la deuda hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación por más que la culpa del retraso no sea imputable al sujeto pasivo, en razón a que «*se entiende que la obligación tributaria es por ministerio de la Ley líquida, exigible y vencida*» en el último día del plazo reglamentario para la presentación de la correspondiente declaración autoliquidación, si el interesado no lo ha hecho antes.

Según entiendo esto representa glorificar y convertir en supernorma, ante la que declinan todas las demás, la contenida en el artículo 61.2, primer inciso: «El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de intereses de demora».