

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO
MIGUEL PÉREZ DE AYALA BECERRIL

Profesores Adjuntos de la Universidad San Pablo CEU

Extracto:

LA institución de los intereses de demora en materia tributaria ha venido a ser ligeramente variada por la Ley 1/1998; sin embargo, siguen planteándose importantes cuestiones y problemas en su regulación y aplicación que no han sido abordados por el legislador, y que requieren de un análisis y puesta de manifiesto de los mismos en aras a lograr un adecuado equilibrio entre los intereses de la Administración y de los contribuyentes. Pese a la mejora que ha supuesto la Ley de Derechos y Garantías y su normativa de desarrollo, persisten deficiencias que no han sido subsanadas.

En este artículo los autores abordan estos interrogantes desde un punto de vista crítico, propugnando soluciones más justas desde el punto de vista de la equidad fiscal, de forma que en el futuro este instituto jurídico trate de igual forma a ambas partes de la relación tributaria. Para ello propugnan en el texto la necesidad de proceder a la modificación o, incluso, regulación de diversos aspectos relativos al tipo de interés, a su cómputo en el tiempo y a la magnitud sobre la que deben girarse estos intereses.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Análisis del rédito.
- III. El *dies a quo* en los intereses de demora.
 1. Especialidades en el devengo de intereses de demora a favor de la Hacienda Pública.
 2. Problemática del *dies a quo* en los tributos en que rige el sistema de liquidación administrativa.
 3. La deficiente regulación del *dies a quo* en los impuestos de autoliquidación facultativa: el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- IV. El *dies ad quem* en los intereses de demora.
 1. En las actas de inspección.
 2. En las devoluciones tributarias de la Administración.
- V. Magnitud sobre la que se aplica.
 1. La aplicación de intereses sobre las prestaciones accesorias de la deuda tributaria: especial referencia a las sanciones.
 2. Las prestaciones derivadas del deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución Española como magnitud sobre la que se deben aplicar los intereses de demora.
 3. La exigencia de intereses de demora sobre la sanción en el caso de presentación de recurso o reclamación administrativa: inexecutividad de las sanciones *versus* suspensión automática de su ejecutividad.
- VI. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

Recién entrada en vigor la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ¹, muchas son las cuestiones que se plantean; y esto es así por cuanto que la gran reforma en el ámbito tributario que se prometía, de cara a la situación jurídica del administrado y especialmente en sus relaciones con la Administración, ha quedado, en cierto modo, bastante *diluida* por la poca trascendencia de las medidas que en esta ley se contienen ², frente a las expectativas creadas.

Sin embargo, no es nuestro objetivo proceder a realizar un análisis exhaustivo de las medidas tratadas o reformadas por esta Ley 1/1998; ni tan siquiera, de alguna de ellas. A lo largo de las páginas que siguen nos vamos a centrar en el tratamiento de una figura tan discutida como polémica en el ámbito tributario, los intereses de demora, y más concretamente en la situación en la que han quedado éstos tras el tratamiento que los artículos 10 y 11 de esta ley dedican a esta figura. No debemos, sino lamentar la oportunidad perdida por el legislador de resolver la situación en la que se encuentra la institución de los intereses de demora, cuya regulación lleva a que en la práctica se produzcan circunstancias que ocasionan daños a los sujetos pasivos, como se verá en el análisis realizado a continuación.

¹ Entrada en vigor que se produjo a los veinte días de su publicación: por tanto, el jueves 19 de marzo. Hay que tener en cuenta sin embargo, como ya es sabido, que las reglas de reducción de la prescripción a cuatro años no entrarán en vigor hasta el 1 de enero de 1999.

² Tal y como ya avanzó el profesor FERREIRO LAPATZA en su ponencia «¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?» luego reproducida en artículo. Véase *Quincena Fiscal* núm. 10, mayo 1997. Sobre este extremo, véase también PALAO TABOADA, C., «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 171, 1997.

Los intereses de demora, de cuyo examen se ha ocupado ya gran parte de la doctrina³, se configuran como una obligación, *ex lege*, consistente en el pago de una cantidad, cifrada en un porcentaje, motivado por el retraso en el cumplimiento de una obligación por parte de un deudor; y este porcentaje se aplicará, normalmente, sobre el importe de esa obligación que ha sido incumplida. Así, su finalidad es compensadora o indemnizatoria; no se trata de castigar un retraso culpable sino de compensar financieramente por el retraso en el pago de la deuda tributaria a la vez que indemnizar la falta de satisfacción del interés del acreedor en el pago tempestivo de la misma. En consecuencia, su naturaleza es resarcitoria, indemnizatoria o compensatoria⁴ por encontrarse privada la Hacienda Pública de las sumas debidas por los obligados al pago de la deuda. En esta línea MARTÍN QUERALT *et al.* apuntan que «su naturaleza no es diferente a la del Derecho privado, teniendo una finalidad indemnizatoria y resarcitoria del retraso en el pago, evitando así el enriquecimiento injusto de quien dispone de unas sumas de dinero debidas más allá del término en que había de cumplir su prestación», aunque su carácter legal impida su modificación por la Administración o por los particulares⁵. Ésta es también la opinión mantenida por MARTÍNEZ LAFUENTE cuando postula que el «...interés de demora por el retraso en el pago de cantidades líquidas, admite con facilidad los esquemas elaborados en el seno del Derecho privado, en el sentido de que el interés de demora se justifica por ser, por un lado, una compensación por el uso de un capital ajeno, y por otro lado, una indemnización al acreedor, por cuanto la satisfacción de la deuda fuera de plazo lesiona el derecho de crédito»⁶.

Entonces, siendo esto así, y constituyéndose como tal resarcimiento, su cuantía dependerá de tres variables: en primer lugar, lógicamente, del tiempo, por cuanto que si en definitiva nos encontramos con una figura resarcitoria de un retraso, ese retraso será el primer elemento esencial de cálculo. En segundo lugar, del porcentaje en el que consista, tanto porcentual que atendiendo al importe de la deuda sobre la que se aplica es el que en definitiva permitirá cuantificar a cuánto debe ascender ese deber de resarcimiento ocasionado por el retraso. Y por último, del importe sobre el que se aplique el porcentaje fijado, constituido por el montante de la obligación incumplida y de la

³ Para un estudio de esta figura puede verse ARCOS ALCÁRAZ, J. y BOHOYO CASTAÑAR, F., «Los intereses de demora en el ámbito de la Hacienda pública», *PGP*, núm. 2, 1979; COLLADO YURRITA, M.A., «Los intereses de demora en la Ley General Tributaria», *REDF*, núm. 56, 1987; FALCÓN Y TELLA, R., *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Colección Jurisprudencia Práctica, Tecnos, Madrid, 1991; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., «Artículo 58», en A.A.V.V. (dir. AMORÓS RICA), *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, tomo I, EDERSA, Madrid, 1982, y también «El interés de demora en materia tributaria», *CT*, núm. 55, 1985; LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria*, Civitas, Madrid, 1994; MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., «Intereses de demora y expedientes de rectificación en la reciente Jurisprudencia», *REDF*, núm. 73, 1992; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El interés de demora en las relaciones tributarias», en A.A.V.V. (coord. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.), *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979; PONT MESTRES, M., «El interés de demora en la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 y algunas cuestiones conexas (I) y (II)», *CaT* (Monografías), núms. 125 y 126, 1990; VELÁZQUEZ CUETO, F.A. «El interés de demora tributario: reflexión crítica», *CaT*, núm. 98.

⁴ En todo caso, además, y debido al incremento del 25 por 100 que el interés de demora supone sobre el interés legal del dinero, aquél también participa de cierta naturaleza sancionadora, como veremos posteriormente.

⁵ Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, pág. 495.

⁶ Cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *El interés de demora en las relaciones tributarias...*, *op. cit.*, pág. 840.

que ha podido disfrutar el deudor moroso durante el lapso de tiempo de retraso. Tres factores fundamentales, en fin, que en conjunción nos van a otorgar la cantidad que deberá satisfacer el moroso de una deuda: el tiempo, el porcentaje y la cantidad sobre la que se aplique éste.

Y la Ley 1/1998, a pesar de dedicar a su regulación los ya mencionados artículos 10 y 11, únicamente ha entrado a tratar el segundo de los factores enunciados, el porcentaje, al igualar en la mayoría de los casos el abonado por la Administración al del sujeto pasivo, dejando, sin embargo, sin nueva regulación, los otros dos factores esenciales y, por tanto, manteniendo entonces los problemas que se planteaban con la legislación anterior. Vamos, entonces, nosotros, a hacer un breve repaso a la situación en la que ha quedado esta regulación tras la Ley 1/1998 y a su plasmación en situaciones prácticas, análisis que realizaremos en función de los tres factores citados, el tiempo, el porcentaje y la cantidad.

II. ANÁLISIS DEL RÉDITO

La cuantía del tipo de interés que hay que satisfacer, como regla general ⁷, por el retraso en el cumplimiento de las deudas tributarias se contiene en el artículo 58, apartado dos, letra c) de la Ley General Tributaria, en la redacción de la Ley 25/1995, de 20 de julio, donde se dispone «...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». Así, desde la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1986 se ha venido fijando en dicha ley el interés de demora, junto al interés legal. Concretamente, para el ejercicio actual, la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, establece en su disposición adicional sexta que el interés de demora será del 7,5 por 100. Una novedad contenida en esta ley es la posibilidad de actualizar su cuantía por períodos de tiempo inferiores al año, añadiendo un párrafo segundo al artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, que dispone textualmente: «El Gobierno, atendiendo a la evolución de los tipos de interés de la Deuda Pública, podrá revisar el tipo de interés fijado en el ejercicio por la Ley de Presupuestos Generales del Estado». Ello permitirá una mayor adecuación del interés de demora con los tipos vigentes en el mercado financiero ⁸.

⁷ Algunas excepciones al pago de intereses las encontramos en la Ley General Tributaria, en el artículo 61.3, para los supuestos de presentación extemporánea y espontánea de declaraciones-liquidaciones o declaraciones con menos de un año de retraso, y en el artículo 127.1, si se ingresa en el período ejecutivo pero antes de recibir la notificación de la providencia de apremio, en cuyo caso no se exigirán los intereses devengados desde el inicio de dicho período. En el IRPF, el artículo 14.6 de su reglamento prevé la no aplicación de intereses de demora cuando se presente una declaración-liquidación complementaria por percepción de ingresos derivados del trabajo en un ejercicio distinto a aquel en que se devengaron, y el artículo 39.2 recoge el fraccionamiento del 40 por 100 de la cuota diferencial, también sin pago de intereses. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 39 de la ley dispone que, cumpliéndose determinados requisitos, el aplazamiento por un período de hasta cinco años en el pago de las liquidaciones giradas por la transmisión de una empresa individual o de la vivienda habitual no supondrá el abono de intereses.

⁸ Entendemos que debería hacerse uso de esta norma, pues a los pocos días de aprobarse la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1998 el Instituto Nacional de Estadística publicó la tasa de inflación del año 1997, que fue tan sólo del 2 por 100, y la previsión para 1998 es similar a dicho porcentaje.

Por tanto, los obligados tributarios han de abonar a la Hacienda Pública un interés de demora que, para 1998, es del 7,5 por 100.

Por su parte, las deudas de la Hacienda Pública con los administrados también generan, como es lógico, intereses en los casos de demora. El Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, establece en el artículo 45 que «si la Administración no pagara al acreedor de la Hacienda Pública dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, habrá de abonarle *el interés señalado en el artículo 36, párrafo 2, de esta Ley*, sobre la cantidad debida, desde que el acreedor reclame por escrito el cumplimiento de la obligación». Y el segundo párrafo del artículo 36 dispone que «el interés de demora será *el interés legal del dinero* vigente el día que venza el plazo señalado en el número anterior, sin perjuicio de lo establecido en Leyes especiales».

En consecuencia, el interés que habrá de satisfacer la Hacienda Pública por sus deudas con los administrados será el interés legal del dinero, esto es, el 5,5 por 100 para 1998. De este modo, la Administración no tendrá que pagar el interés legal incrementado en dos puntos.

Esta disparidad de trato en la cuantía de los intereses carecía de justificación, pese a que el Tribunal Constitucional le diera su refrendo en la Sentencia de 26 de abril de 1990⁹. Tratando de remediar esta situación, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha modificado los artículos 100.4 de la Ley del IRPF, 145.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 115.3, párrafo 4.º de la Ley del IVA, disponiendo que *a la devolución de oficio por la Administración en estos impuestos se le aplicará, transcurrido el plazo de seis meses, el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria*. Esta norma entró en vigor el 1 de enero de 1998.

Por otro lado, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, con la pretensión de «...lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados...»¹⁰, recoge en su artículo 10 la previsión ya contenida en la Ley de acompañamiento, y añade una nueva en su artículo 9, estableciendo el derecho de «los contribuyentes y sus herederos o causahabientes... a la *devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose a los mismos el interés de demora regu-*

⁹ Nos referimos a la STC 76/1990 en la que se justificó la disparidad entre el interés de demora y el legal, tras la redacción dada al artículo 58.2.b) por la Ley 10/1985, en la consideración de *potentior persona* de la Administración, en la distinta importancia del perjuicio que la mora supone para la Administración y para el particular, y en la diferente finalidad de los intereses según sean adeudados por la Administración o por los administrados (FJ 9.º). A ello se añade que la medida no es desproporcionada para el fin pretendido. No podemos estar de acuerdo con estos argumentos, tras los que se vislumbra el interés recaudatorio de la Hacienda Pública. La creación de un interés de finalidad compensatoria y «disuasoria» -en expresión del Tribunal- no tiene sentido, pues para disuadir del retraso en el pago ya existen los recargos y sanciones, por lo que la utilidad del interés debe ser exclusivamente resarcitoria.

¹⁰ Párrafo II, párrafo primero. Para contribuir a este objetivo se ha creado el Consejo para la Defensa del Contribuyente, por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre.

lado en el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria». Ello implica que la única novedad de la Ley 1/1998 respecto a la situación ya introducida por la Ley 66/1997 de Medidas Fiscales (que se configura así como la auténtica innovadora en este ámbito) se refiere a la igualación del tipo de interés en los supuestos de devolución de ingresos indebidos.

Según esto, se ha conseguido la paridad en cuanto al tipo en la satisfacción de intereses en las devoluciones de oficio del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, y en la devolución de ingresos tributarios indebidos, al sustituirse en estos supuestos el interés legal por el de demora.

No obstante, han de hacerse varias objeciones a esta reforma por la cuantía, por los casos en que se produce la igualación y por el momento de determinación del tipo de interés.

En primer lugar, pensamos que *la cuantía debería adecuarse al coste que para la Hacienda Pública supone el no cumplimiento en plazo de sus obligaciones por los administrados*, y no al importe de unos intereses de demora que si son excesivos -como ocurre actualmente- serán injustos siempre, con independencia de quien los pague¹¹. Un reconocimiento implícito del legislador a esta crítica lo hallamos en la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, cuya disposición adicional sexta, tras fijar para dicho ejercicio el interés legal en el 5,5 por 100 y el de demora en el 7,5 por 100, modifica el artículo 1 de la arriba citada Ley 24/1984, de 29 de junio (que determina el establecimiento del interés legal a través de la Ley de Presupuestos), de modo que el Gobierno, *atendiendo a la evolución de los tipos de interés de la Deuda Pública*, pueda revisar el tipo de interés fijado en el ejercicio por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Parece lógico que el tipo de interés a satisfacer por los administrados debería ir parejo con «...el coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer de las cantidades debidas y no ingresadas en plazo»¹², y no fijarse en un tipo -el 7,5%- que actualmente está muy por encima de esa cifra.

Cabría incluso pensar si no se habrá hecho de este modo habida cuenta de que las situaciones en que la Administración debe pagar intereses de demora son muy inferiores, en cuantía y número, a aquellas en las que resulta deudor el obligado tributario, con lo que saldría beneficiada. Y en sentido inverso, la situación vigente podría motivar a algún contribuyente a presentar una declaración o una autoliquidación excesiva de forma consciente con la pretensión de exigir después la devolu-

¹¹ Afirma PALAO que esta equiparación es digna «de aplauso, pues el perjuicio causado por la privación injustificada de la disponibilidad de una suma de dinero, cuya indemnización es la finalidad del interés de demora, es el mismo se trate de la Administración o del particular», pero advierte que *lo lógico hubiera sido hacer coincidir el interés de demora con el legal del dinero*, puesto que el diferencial de aquél respecto de éste «tiene naturaleza disuasoria o penalizadora». En todo caso, añade, se podría modificar la definición del interés legal «a fin de que reflejase adecuadamente el interés de mercado; por ejemplo, vinculándolo al interés de la Deuda Pública a corto plazo». Cfr: «Lo "blando" y lo "duro"...», *ob. cit.*, págs. 19 y 20.

¹² Ésta es la cuantía a la que debería adecuarse el interés a satisfacer por los obligados tributarios, en expresión de LÓPEZ MARTÍNEZ, J. Cfr: *Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 134.

ción del ingreso tributario indebidamente efectuado, beneficiándose así del mayor diferencial del tipo de interés de demora sobre el de mercado ¹³. Evidentemente, ello implicaría un riesgo, pero no sería mayor que el de otras operaciones financieras que están en la mente de todos.

Además, y ello corrobora la anterior aseveración, siguiendo el argumento, equivocado a nuestro juicio, del Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 9.º de la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, citada anteriormente (*vid. supra* nota 9) por el que se justifica la disparidad entre el interés legal y el de demora en la no desproporción entre ambos atendiendo al fin perseguido en su aplicación, cabría concluir que actualmente la citada diferencia resulta claramente desproporcionada al suponer un incremento del segundo sobre el primero del 36 por 100. Si bien en el momento en el que la sentencia del Tribunal Constitucional fue dictada, no podía, atendiendo a las palabras del Tribunal, «razonablemente sostenerse» que ese incremento porcentual sobre el interés legal resultase desproporcionado «dados los tipos de interés existentes en el mercado financiero» ya que el tipo de interés de demora entonces vigente no superaba «los habitualmente aplicables en las relaciones entre particulares». Pero esta afirmación no puede mantenerse en la actualidad, pues los intereses de mercado son bastante inferiores al 7,5 por 100 ¹⁴.

En segundo lugar, creemos que esta «unificación de intereses» debería aplicarse a todos los casos en que un particular resultase acreedor o deudor de la Hacienda Pública, y no sólo en los supuestos en que aquél tenga derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos o a la devolución de oficio del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades o del IVA, o cuando deba dinero por el impago de tributos. Recuérdese que los supuestos de devolución de ingresos indebidos son los de duplicidad de pago, ingreso superior al importe de la deuda liquidada o autoliquidada, ingreso tras la prescripción de la deuda y rectificación de errores de oficio o a instancia del interesado ¹⁵. Concretamente, debería imponerse el pago de intereses de demora, en la cuantía arriba señalada, en todos los supuestos en que la Hacienda Pública resultase deudora, y no sólo en las deudas de carácter tributario ¹⁶.

¹³ Sobre estos «excelentes servicios bancarios que presta a veces la Hacienda Pública», véase GOMAR SÁNCHEZ, J.I., «Los tipos de interés tributarios (tanto el legal como el de demora) producen casos de enriquecimiento injusto», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1998, pág. 52.

¹⁴ Los tipos de interés aplicables cuando se dictó la sentencia eran del 9 por 100 (interés legal) y del 11 por 100 (interés de demora), con lo que el incremento entre uno y otro era tan sólo del 22 por 100, no llegando por tanto al incremento del 25 por 100 previsto en el artículo 58.2 c) de la Ley General Tributaria [antiguo apartado b)].

¹⁵ Contemplados en el artículo 7 del Real Decreto de 21 de septiembre de 1990, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

¹⁶ No obstante, el legislador ha dado un paso cualitativo a favor de la equiparación en las posiciones de la Administración y los administrados con la redacción dada al apartado tres del artículo 106 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio de 1998, que entra en vigor a los cinco meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado), donde dispone que transcurridos tres meses desde que la sentencia firme sea comunicada al órgano que deba cumplirla podrá instarse la ejecución forzosa y, en este caso, «la autoridad judicial, oído el órgano encargado de hacerla efectiva, podrá incrementar en dos puntos el interés legal a devengar, siempre que apreciase falta de diligencia en el cumplimiento». De este modo al cabo de tres meses, y si el Tribunal aprecia falta de diligencia, unos y otros pagarían el mismo tipo de interés. Eso sí, siempre que el interés de demora exceda en dos puntos el interés legal.

Y en el ámbito propiamente tributario, ¿por qué no se establece esta misma medida en relación al pago anticipado en las contribuciones especiales por la realización de obras públicas de duración plurianual o al que se hace en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuando dicho pago exceda de la «cuota individual definitiva» o de la «liquidación definitiva» correspondiente? ¹⁷.

Tampoco se comprende por qué el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria establece, como excepción a la regla general de abono por los ciudadanos del interés de demora, que «las cantidades recaudadas a través de Entidades colaboradoras, cuentas restringidas, oficinas liquidadoras y demás Entidades recaudadoras por cuenta de la Hacienda Pública que no sean ingresadas por dichas Entidades en el Tesoro en los plazos establecidos» devengan el interés legal. Tanto en estos supuestos como en los casos de deudas no tributarias de la Administración se debería abonar el interés de demora -corrigiendo su cuantía en los términos arriba señalados-, dada su finalidad compensatoria. Ello contraviene además el carácter de *potentior persona* de la Administración al que hacía referencia la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 puesto que dicho carácter debería manifestarse frente a todos los administrados, entidades colaboradoras incluidas ¹⁸.

Por último, se plantea la cuestión de la determinación del tipo de interés cuando a lo largo de su devengo varíe la cuantía del interés legal y el de demora. Así, el artículo 58.2.b) dispone que se computará el interés de demora vigente *a lo largo del período en que se devengue*, lo que implica claramente su modificación según varíe su cuantía por Ley de Presupuestos e, incluso, en los casos en que el tipo de interés no hubiera sido fijado por la Ley de Presupuestos (la cuantía del interés legal del dinero incrementada en un 25%). En esta línea de equiparación de los intereses de demora a las circunstancias económicas de cada ejercicio (inflación, tipos de interés), lo lógico hubiera sido modificar también el momento para la determinación del interés legal, cuando resultase deudora la Hacienda Pública, pero no ha sido así. El artículo 45 de la Ley General Presupuestaria, que remite en este punto al artículo 36.2 de dicho texto, dispone que si el acreedor de la Hacienda Pública no cobra su crédito dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, se le abonará el interés legal del dinero vigente *el día que venza el plazo*

¹⁷ Artículos 33.5 y 104.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

¹⁸ Debe quedar claro en todo caso que nosotros no estamos de acuerdo con esta conceptualización del carácter de *potentior persona* de la Administración que le atribuye el Alto Tribunal, puesto que lo importante no es el interés de la Administración sino el interés general. Como advierte SIMÓN ACOSTA, «...no es la Administración *potentior persona*, sino que son *potentiores* algunos de los intereses -la mayoría- cuyo cuidado y gestión se encomienda institucionalmente a la Administración pública». Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, pág. 137. Además, la atribución del carácter de *potentior persona* otorgada por la STC 76/1990 contrasta con la afirmación contenida en la posterior Sentencia 69/1996 de este mismo Tribunal a la que luego nos referimos.

Al respecto de este régimen de *potentior persona* de la Administración, incide ALONSO GONZÁLEZ en «la, a nuestro juicio, defectuosa comprensión de los límites y manifestaciones de la situación especial en la que sí hay que reconocer que se halla la Administración. En el régimen administrativo que rige, como en los países de la Europa continental, en España, la situación de privilegio de que goza la Administración frente a los particulares se concreta en la presunción de legitimidad de sus actos, en sus prerrogativas de autotutela, que le permiten declarar y ejecutar por sí misma su derecho, pero no, nunca, en un régimen sustantivo distinto en materia de intereses de demora» (la cursiva es nuestra). (ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional tributaria*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993, págs. 231 y 232).

de pago. Por su parte, en materia de devolución de ingresos indebidos, el artículo 2 *in fine* del Real Decreto de 21 de septiembre de 1990 establece que el tipo de interés legal aplicable será el vigente *el día en que se efectuó el ingreso indebido* ¹⁹. También el Real Decreto de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas prevé, en el apartado 4 del artículo 110, que a las cantidades ingresadas indebidamente se les aplicará el interés vigente *cuando se realizó el ingreso, aunque hubiere experimentado modificación a lo largo del mismo*. Esta discordancia en la fijación del tipo de interés provoca que la diferencia entre uno y otro pueda resultar, en circunstancias como la actual, muy superior al 25 por 100 de exceso del interés de demora sobre el legal, señalado como regla general en el artículo 58 de la Ley General Tributaria, generando situaciones de auténtica desigualdad en cuanto al interés satisfecho por la Administración, que perjudicarán a ésta o a los obligados tributarios según disminuya o aumente la inflación, respectivamente. El Tribunal Supremo se hace eco de este problema en la Sentencia de 22 de febrero de 1996, sosteniendo que «...los intereses resarcitorios y compensatorios deberían seguir paso a paso las modificaciones del interés legal, pero lo cierto es que *lege data* el tipo de interés que se aplica es el vigente en la fecha en que se realizó el ingreso indebido, el cual permanece inalterable durante todo el tiempo de devengo de tales intereses, aunque en los años de que se trate haya podido, como ocurre frecuentemente, modificarse el interés legal... pero aun reconociendo desde una perspectiva financiera la imperfección de las normas jurídicas, ha de concluirse que son claras y válidas, y, por tanto han de cumplirse a tenor de las mismas» (FJ 4.º) ²⁰. Sin embargo, dos recientes modificaciones legislativas han trastocado esta situación. Nos referimos a las Leyes 66/1997 y 1/1998, que han variado la devolución de ingresos en IRPF, IS e IVA y la devolución de ingresos indebidos del artículo 155 de la Ley General Tributaria.

Hasta ahora, los términos de la normativa expuesta eran lo suficientemente claros como para no permitir otra interpretación, al referir la fijación del interés legal a un día concreto (cuando se efectuó el ingreso indebido), pero con ello se viciaba la naturaleza meramente compensatoria que tienen estos intereses. Y en este punto hay que señalar dos importantes modificaciones. Así, para la devolución de las cantidades de las que son acreedores los sujetos pasivos, los artículos 100.4 de la LIRPF, 145.4 de la LIS y 115.3, párrafo 4.º de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, disponen que «transcurrido el plazo establecido (de seis meses)... sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria». De otra parte, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ha dado nueva redacción al artículo 155 de la Ley General Tributaria, señalando que en la devolución de ingresos indebidos se aplicará «el interés de demora regulado en el artículo 58.2.c)». Lo mismo se dispone en los artículos 10 y 11 de la Ley 1/1998. Con ello se solventa en estos supuestos la disparidad de intereses adeudados por la Administración y los contribuyentes, puesto que se hace mención explícita

¹⁹ Así lo afirma la SAN de 14 de junio de 1996, señalando que la variabilidad del interés legal del dinero sólo opera para determinar el tipo vigente en el momento en que nazca la obligación de devolver, tipo que será aplicable a todo el período de tiempo en que permanecieron en poder de la Administración las sumas que le fueron entregadas indebidamente. Cfr. *QF*, núm. 20, 1996, pág. 55.

²⁰ Cfr. *JT* 1996/1, 3449. Añade a continuación que el mismo principio rigió en la vertiente acreedora hasta la Ley 25/1995 (FJ 5.º).

al artículo 58 de la Ley General Tributaria, que prevé la modificación del tipo de interés a lo largo del tiempo en que éste se devengue. En este sentido, el profesor FALCÓN sostiene que «a partir de la Ley 1/1998 la determinación del tipo aplicable en materia de devolución de ingresos indebidos (nueva redacción del art. 155 LGT), así como en materia de devoluciones de IRPF, IS e IVA (arts. 100 Ley 18/1991, 145 Ley 43/1995 y 115.3 Ley 37/1992, en la redacción dada a todos estos preceptos por la Ley 66/1997)... resulta aplicable el tipo vigente en cada momento a lo largo del período que abarque la liquidación de intereses, y no exclusivamente el tipo vigente al producirse el ingreso indebido o al iniciarse la eventual mora administrativa»²¹. No obstante, sería conveniente modificar en el sentido expuesto las citadas normas reglamentarias y, lo que es más importante, el texto de la Ley General Presupuestaria, que deja abierta la posibilidad de aplicar un interés fijo en los restantes supuestos.

Puede concluirse, pues, que aunque con la aprobación de las Leyes 66/1997 y 1/1998 se ha producido un avance en el equilibrio de las posiciones jurídicas entre los particulares y la Administración tributaria, sería deseable que se estableciera un sistema generalizado de intereses auténticamente compensatorios, idénticos en la cuantía para todas las partes de la relación jurídica, sin excepciones ni salvedades por razón de la persona del deudor ni del motivo de la dilación en el pago, y previéndose en todos los casos su adaptación al tipo vigente en cada momento también cuando la Hacienda Pública resulte deudora.

III. EL *DIES A QUO* EN LOS INTERESES DE DEMORA

1. Especialidades en el devengo de intereses de demora a favor de la Hacienda Pública.

La segunda variable de la que se hace depender el cómputo de los intereses de demora en el ámbito tributario, según hemos visto, es la del tiempo; es necesario determinar cuándo se produce el devengo de éstos y cuándo la finalización, para poder así proceder a su cálculo de tal manera que cumplan perfectamente con esa finalidad resarcitoria del retraso incurrido en el abono de una deuda.

Comenzando por el *dies a quo* de estos intereses, es decir, el día a partir del cual debe iniciarse su cómputo, la regulación vigente provoca problemas prácticos en relación a determinados tributos locales y respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para los supuestos en los que los particulares se configuren como deudores de la Administración, el primer apartado del artículo 36 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria establece que «las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán interés de demora *desde el día siguiente al de su vencimiento*».

²¹ Cfr. «Aplicación del tipo de interés de demora vigente "a lo largo del período" a todas las liquidaciones giradas a partir del 23 de julio de 1995: una práctica administrativa que urge corregir», *QF*, núm. 15, 1998, págs. 7 y 8.

De otra parte, cuando los particulares asumen la condición de acreedores de la Hacienda Pública como consecuencia de un ingreso tributario indebido por parte del sujeto pasivo, la Administración debe abonar el correspondiente interés de demora; el pago de estos intereses opera *ope legis* desde el momento en que se realizó el ingreso por lo que en este caso no hay especialidad alguna. En cambio, en los casos en los que esta posición deudora de la Hacienda Pública es consecuencia de una resolución judicial, deberán esperar *tres meses desde el día de notificación de ésta o del reconocimiento de la obligación*, para percibir el interés legal del dinero, sobre la cantidad debida, y *previa reclamación por escrito del cumplimiento de la obligación*, todo ello en virtud del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria ²².

También para la devolución de las cantidades de las que son acreedores los sujetos pasivos, los artículos 100.4 de la LIRPF, 145.4 de la LIS y 115.3, párrafo 4.º de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, disponen que «transcurrido el plazo establecido (de seis meses)... sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame». Como ya se vio, esta regulación se reitera en el artículo 10 de la Ley 1/1998. La innovación, entonces, consiste, además de la ya citada elevación del interés legal al interés de demora, en el acortamiento del plazo de siete a seis meses y en la no necesidad de requerimiento del pago de intereses por el contribuyente, pero únicamente para estos supuestos concretos.

Según esto, las especialidades previstas para la Hacienda Pública en el régimen temporal de los intereses, consisten en que:

- a) Para los intereses procesales a satisfacer cuando la Administración resulte deudora, *se prevé un plazo de tres meses desde la notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación* en que no se aplican intereses y se requiere la intimación al pago por parte del acreedor para el comienzo de su devengo;
- b) En las devoluciones de oficio del IRPF, IVA y Sociedades, si bien, tal y como ya hemos visto, se prevé que se abonen de oficio los intereses de demora, *será necesario el previo transcurso de seis meses para el devengo de éstos*.

La posible inconstitucionalidad en el cómputo del *dies a quo* de los intereses procesales ha sido tratada en las SSTC 69/1996, de 18 de abril, 23/1997, de 11 de febrero, y 141/1997, de 15 de septiembre, por posible vulneración del principio de igualdad ²³.

²² En materia contencioso-administrativa ha supuesto un significativo avance la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que en su artículo 106 dispone que «cuando la Administración fuera condenada al pago de una cantidad líquida... se añadirá el interés legal del dinero, calculado desde la fecha de notificación de la sentencia dictada en única o primera instancia». Pero no nos consta que suceda lo mismo en otros ámbitos.

²³ Como se advirtió en la STS de 8 de junio de 1989, la igualdad de todos ante la ley parece exigir un tratamiento idéntico para ambos supuestos en sus aspectos sustantivos, devengo y tipo (FJ 3.º).

Así, en la Sentencia 69/1996, se señaló que «...una vez perfeccionada la relación jurídica, cualesquiera que fueren su naturaleza, pública o privada, y su origen o fuente, la autonomía de la voluntad o la Ley e incluso *aunque fuere el reflejo final del ejercicio de una potestad como la tributaria o la sancionadora, la Hacienda es ya uno de sus sujetos activo o pasivo, sin una posición preeminente ni prerrogativa exorbitante alguna...*» (FJ 5.º). No entendemos, sin embargo, que a continuación señale que «no se trata ahora de la cuantía de los intereses, incógnita ya despejada, ni del cómo, el procedimiento para hacerlos efectivos, sino del elemento temporal, el cuándo, que sirve para perfilar la realidad de la función compensatoria. Aquí, por tanto, desaparecen cualesquiera de las "especialidades" a las cuales alude para respetarlas la Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 921)». A nuestro juicio, la compensación de los intereses requiere un adecuado cómputo del tiempo, pero también de la cuantía, puesto que ambos datos son esenciales para el cálculo de la suma adeudada por este concepto.

La Sentencia 23/1997, fundándose en las SSTC 206/1993 (FJ 2º) y 69/1996 (FJ 4.º), afirmó que «la efectividad de la tutela judicial garantizada constitucionalmente exige no sólo que se cumpla el fallo (...) sino que el ganador consiga el restablecimiento pleno de su derecho hasta la *restitutio in integrum* (...). En este sentido actúa el interés de demora, cuya función exclusiva es ésta» (FJ 5.º), y añade que «...en el caso que nos ocupa no es posible encontrar ningún bien o principio constitucional cuya protección exija el trato privilegiado otorgado»²⁴. Todos estos argumentos se recogen y reiteran en la Sentencia 141/1997. Pero esa *restitutio in integrum* a que alude la Sentencia de 11 de febrero de 1997 requiere que el cómputo del interés de demora se efectúe desde el momento en que la Administración tenga conocimiento de la resolución judicial o reconozca su obligación, y en el caso de devoluciones de oficio nos parece excesivo un plazo de seis meses para el devengo de intereses de demora, salvo que concurriesen causas que pudieran justificar el retraso en la devolución. Llevando a sus últimas consecuencias el planteamiento de las SSTC 69/1996, 23/1997 y 141/1997, puede entenderse que también es inconstitucional esta espera de seis meses²⁵.

2. Problemática del *dies a quo* en los tributos en que rige el sistema de liquidación administrativa.

Dando un paso más, y ciñéndonos a la Ley General Tributaria, el artículo 61.2, en la redacción dada por la Ley 25/1995, dispone que: «El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe determinará el devengo de intereses de demora». Leyendo este precepto, parece como si al redactarlo el legislador sólo hubiera tenido en mente el sistema, hoy en día generalizado, de declaración-liquidación en el pago de tributos, olvidando que aún quedan algunos, fundamentalmente en el ámbito local, que han de ser liquidados por la Administración. Decimos esto porque es fácil determinar el vencimiento establecido para el pago en los tributos autoliquidables, pero en los

²⁴ En este caso y en el resuelto en la Sentencia de 15 de septiembre de 1997, se planteaba la restitución de una retención indebidamente practicada.

²⁵ En este sentido se pronuncia el comentario a la STC de 11 de febrero de 1997 recogido en *QF*, núm. 5, 1997, pág. 25.

tributos en que rige el sistema de liquidación administrativa hay que esperar a su notificación para realizar el pago, dentro de los plazos del artículo 20 del Reglamento General de Recaudación, y normalmente la Administración no tiene plazo alguno para dictar el acto de liquidación. Por ello pensamos que la ley debiera haber hecho referencia, para los casos en los que rigiendo la obligación de declaración, no se hubiera practicado ésta por el particular, también *al vencimiento del plazo establecido para presentar la declaración*. No habiéndose previsto esta situación, la solución más adecuada parte de la necesidad de distinguir los casos en que el contribuyente presente en plazo la declaración de aquéllos en que lo haga extemporáneamente.

En el supuesto de que el particular presente en plazo la pertinente declaración los intereses de demora se exigirán cuando finalice el plazo de pago señalado en la ulterior liquidación administrativa, cuyo retraso, además, en ningún caso deberá perjudicar al obligado tributario (este planteamiento se quebranta, como vamos a ver, en los casos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). En cambio, cuando la declaración se presente fuera de plazo el interés de demora debería computarse desde la finalización del plazo fijado para dicha presentación, atendiendo a la finalidad de tales intereses y al principio de equidad. Ésta es también la opinión sustentada por MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, que postulan que en estos impuestos de liquidación administrativa el momento inicial del cómputo del interés sea «...el día siguiente a la finalización del plazo para la presentación de la correspondiente declaración», de modo que el contribuyente «...soporte, mediante el abono de unos intereses superiores, las consecuencias derivadas de su propio incumplimiento». Añaden que en las deudas de notificación colectiva y periódica el problema se resuelve adoptando el plazo establecido en la norma propia de cada tributo o, en su defecto, en el previsto en el artículo 87 del Reglamento General de Recaudación (del 1 de septiembre al 20 de noviembre), y proponen, de *lege ferenda*, que todas estas cuestiones se regulen de forma expresa en una ley²⁶. Nos sumamos, pues, a este deseo. Más aún teniendo en cuenta que el Tribunal Supremo entiende que el cobro de intereses de demora precisa que la deuda sea líquida y exigible (SSTS de 3 y 8 de octubre de 1994), lo que implica la no exigencia de intereses en los tributos de liquidación administrativa cuando el contribuyente no presente la declaración²⁷.

En consecuencia, la Ley General Tributaria debería establecer tres supuestos para el devengo de los intereses de demora debidos por el contribuyente: la falta de ingreso de las deudas derivadas de una liquidación administrativa previamente notificada; la falta de ingreso de las deudas autoliquidables; y el vencimiento del plazo para presentar la declaración cuando el contribuyente incumpla dicho deber en los tributos objeto de liquidación por la Administración.

²⁶ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.S., «La nueva regulación de los intereses de demora y los recargos por ingreso fuera de plazo», *QF*, núm. 19, 1995, págs. 49 y 50.

²⁷ Así se deduce del tenor literal de las normas citadas, pese a que de una interpretación teleológica de las mismas y del principio de proporcionalidad se desprenda otra cosa, como advierten PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 187.

3. La deficiente regulación del *dies a quo* en los impuestos de autoliquidación facultativa: el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Continuemos con la aplicación práctica de esta cuestión en relación con una figura tributaria de gran importancia en nuestro ordenamiento: el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Recordemos que en esta figura, y para el supuesto de las adquisiciones *mortis causa*, se permite que el sujeto pasivo opte por la presentación de la declaración del hecho imponible (arts. 66 y ss. RISD) para que sea la Administración la que proceda, posteriormente, a la liquidación de la deuda tributaria correspondiente a este impuesto o, en segundo lugar, que sea el propio sujeto pasivo el que realice la autoliquidación, con el inmediato ingreso de las cantidades resultantes tal y como prescribe el artículo 87 del citado Reglamento. Y es importante constatar que, tal y como hemos dicho, existe una auténtica opción por decantarse por uno u otro régimen, opción de la que podrá hacer uso el sujeto pasivo siempre y en todo caso que la ejercite antes del período de los seis meses desde el fallecimiento del causante (salvo supuesto especial de petición de prórroga), y a la que en ningún momento podrá obligar la Administración.

Entonces, en la práctica sucede lo siguiente: si fallecido un señor, los herederos, sujetos pasivos del impuesto, presentan únicamente la declaración, será la Administración la que, en un determinado momento, y una vez realizada la liquidación correspondiente (que podrá o no, lógicamente, concordar con lo declarado por los sujetos pasivos, art. 121 LGT), se la notificará, *en período voluntario y sin intereses*, como no podría ser de otra manera, a esos sujetos para que procedan al pago. Sin embargo, si los sujetos pasivos deciden, por sí mismos, no sólo proceder a la declaración sino también a la autoliquidación, ingresando la deuda correspondiente, y si la Administración, en un determinado momento, decide aumentar el valor de los bienes, procederá a notificar la liquidación complementaria a ese correspondiente aumento de valor; y en esa liquidación, que por supuesto se notificará para pago en período voluntario, se incluirá *no sólo la cuota adicional o deuda tributaria principal sino también los intereses de demora correspondientes* a esa cantidad aumentada, que es la que constituye la nueva deuda, desde el momento en el que esos sujetos pasivos presentaron la autoliquidación (e hicieron el consiguiente ingreso de la deuda resultante) ²⁸.

Es decir, actualmente, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si los sujetos pasivos de una adquisición *mortis causa* se limitan a presentar los documentos previstos por la ley (art. 66 RISD), la Administración procederá a liquidarles la deuda correspondiente, con la única posibilidad de que esta liquidación suponga un aumento de valoración de los bienes declarados y por tanto lleve a una mayor cuota tributaria de la *esperada* conforme a lo declarado ²⁹; pero en el supuesto de que

²⁸ Esta indebida liquidación de intereses viene practicándose de forma sistemática por la oficina liquidadora del impuesto.

²⁹ Hay dos casos en que sí se prevé expresamente la fecha de inicio en el cómputo de los intereses de demora para tributos liquidados por la Administración: los supuestos de prórroga o suspensión de los plazos de presentación de las declaraciones o documentos, donde los artículos 68.6 y 69.9 del RISD disponen el devengo de intereses de demora desde que expiró el plazo para presentar la declaración. Lo lógico hubiera sido prever también el supuesto de pago posterior a la finalización de dichos plazos de presentación.

esos mismos sujetos pasivos optasen por la autoliquidación van a correr el riesgo de que, para el supuesto de que la Administración aumentase el valor de lo declarado y girase una consecuente liquidación por ello, procediese a imponer, también, intereses de demora sobre ese aumento de la cuota y además desde la fecha de la autoliquidación, en lugar de esperar, cuanto menos, a la fecha de finalización del plazo establecido para su presentación ³⁰.

¿Es justificable esta diferencia de trato? La respuesta es sencillamente que no. Pero para razonarlo debemos acudir de nuevo al análisis teórico del nacimiento de los intereses de demora.

El devengo de los intereses, ya lo hemos citado, nace en el momento en que vence el plazo establecido para la obligación de pago de una determinada deuda; en ese momento se puede entender que se ha producido el incumplimiento por parte del deudor, y es lógico pues que se inicie el interés de demora.

Apliquemos estas ideas a los distintos supuestos de obligaciones en el Derecho español:

- En los impuestos de carácter autoliquidable, es la ley propia de cada tributo (IRPF, IP, IS, etc.) la que establece un plazo para proceder a realizar la autoliquidación y el consiguiente ingreso de la deuda tributaria resultante; es pues, este plazo, el que se configura como plazo voluntario de pago, y vencido el mismo será cuando se produzca el devengo de los intereses de demora correspondientes. La finalización del plazo fijado por la ley es entonces el momento en el que se entiende por incumplida la obligación principal por parte del deudor.
- En los impuestos liquidables por la Administración, el sujeto pasivo únicamente, y hasta posterior actividad administrativa, debe proceder a presentar la declaración correspondiente; ninguna obligación de carácter material ha nacido hasta entonces. Será a partir de la liquidación practicada por la Administración a consecuencia de esa declaración cuando nazca, normalmente en los plazos fijados por el artículo 20 del Reglamento General de Recaudación, la obligación material de pago para el sujeto pasivo. Si éste no cumple en ese momento, la obligación se dará por vencida y a partir de ese momento debe producirse el devengo de los intereses de demora correspondientes.
- Pero, ¿y en aquellos impuestos en que la ley permite la opción? Ya hemos visto cómo la Administración, en este supuesto, actúa de una manera diferente según el sujeto pasivo opte por una u otra posibilidad; lo que, en definitiva, supone compeler al sujeto pasivo para que actúe a través de la declaración, y no con el sistema de autoliquidación, de los bienes que integran la base imponible. Volvemos a repetir la pregunta; ¿es esto posible?

³⁰ No queremos decir con ello que se admita esta posibilidad del devengo de intereses, pues así lo criticamos en las líneas que siguen. Únicamente pretendemos hacer resaltar que si incorrecto es este devengo de intereses en los supuestos de autoliquidación e ingreso, más lo es el que aquéllos se giren desde la fecha de presentación de esta autoliquidación y no, no, en su caso, desde la finalización del plazo de los 6 meses otorgado para su presentación, como se hace en el resto de los impuestos autoliquidables.

Según hemos analizado, en los impuestos en los que el régimen previsto es bien el de la liquidación o bien el de la autoliquidación la ley está obligando al sujeto pasivo a actuar de una determinada manera; e incluso, más allá, en el segundo supuesto se compele al sujeto pasivo para que cumpla con su obligación de pago.

Sin embargo, si volvemos al supuesto que estamos analizando, parece claro que cuando el sujeto pasivo opta por declarar en el ISD, la Administración se limita a comprobar y liquidar en consecuencia; está aplicando el mismo régimen que el previsto para los impuestos cuyo régimen de declaración es preceptivo. De otra parte, en los casos en los que el sujeto pasivo opta por la autoliquidación, y la Administración comprueba el valor, podríamos pensar que está actuando de la misma manera que en los impuestos en los que esta autoliquidación es obligatoria, en los que sí parece plenamente justificado el devengo de intereses. Bajo esta óptica, entonces, sí podría parecer lógico el devengo de los intereses de demora en este segundo supuesto.

Pero las situaciones ante las que nos encontramos son plenamente distintas, y ello condiciona que la aplicación de un mismo régimen jurídico de los intereses no sea el mismo. Y para ello debemos acudir al análisis de los presupuestos de la obligación tributaria.

Así, hay que tener en cuenta que, por un lado, la obligación tributaria en sí y el derecho de crédito que ella lleva consigo y que corresponde al Ente Público, existen desde el momento en que se realiza el hecho imponible del impuesto o, más acertadamente, desde el devengo del impuesto³¹.

Sin embargo, por otro lado, ese nacimiento de la obligación y del crédito tributario por el devengo de una figura impositiva determinada no conllevan inmediatamente la efectividad de ambas, o, si se quiere decir así, su exigibilidad; más bien al contrario, en la legislación española se hace referencia, por un lado, al devengo del impuesto y por tanto de la obligación tributaria, y por otro, y normalmente *en un momento posterior*, a la eficacia de esa obligación, lo que conlleva su exigibilidad. Veamos estas ideas aplicadas a las figuras del Derecho español.

Así, en los impuestos autoliquidables, en el momento en que se realiza el hecho imponible, se devenga el impuesto. Sin embargo, no es sino hasta un momento posterior, con la autoliquidación, cuando nace la exigibilidad de esa obligación. El sujeto pasivo autoliquida e ingresa la deuda correspondiente por cuanto que la ley se lo impone; la obligación está vencida, y ha sido efectiva (aunque a expensas de una posterior comprobación) por parte de éste. Si posteriormente la Administración, disconforme con esta liquidación, gira una nueva, está requiriendo el cumplimiento completo de esa antigua obligación por la cuantía en la que ésta no fue satisfecha; en resumen, con esta nueva liquidación girada ya por la Administración, no se está requiriendo el pago de una nueva obligación surgida por la comprobación realizada de la antigua, sino que con ocasión de ésta se intima al sujeto pasivo para que atienda la efectividad de la parte de esa obligación en su momento no atendida.

³¹ Seguimos a PÉREZ DE AYALA, J.L., en *Dinámica de la relación jurídico tributaria en el Derecho Español*, Dykinson, Madrid, 1997, pág. 66 y ss.

La misma característica puede predicarse de las liquidaciones giradas por la Administración a raíz de las declaraciones por los sujetos pasivos; una vez notificada la liquidación en período voluntario, se entiende por efectiva la obligación. Si el sujeto pasivo la incumple aunque sea parcialmente, la Administración podrá volver a girar una nueva liquidación dirigida a hacer efectiva, por completo, esa obligación de pago nacida con la notificación de la liquidación original; dirigida, en fin, a hacer efectiva la originaria obligación tributaria.

Sin embargo, en ambos casos, la Administración está perfectamente legitimada para girar intereses de demora en la nueva liquidación, pues si ésta se produce por un incumplimiento en la satisfacción de esa obligación, los intereses cumplirán perfectamente esa función indemnizatoria que les es intrínseca.

Pero en los impuestos en los que la autoliquidación es meramente facultativa la situación es diferente. En estos casos, la obligación ha nacido con el devengo del impuesto, claro está, pero ésta no se hace exigible hasta que la Administración gira la liquidación correspondiente tras la declaración del sujeto pasivo; nos situamos, pues, en la órbita de los impuestos liquidables. Y si el legislador permite, como opción, al sujeto pasivo, que realice la autoliquidación al mismo tiempo que la declaración de los datos correspondientes al hecho imponible, no podremos decir en ningún caso que es en este momento cuando la obligación se ha hecho efectiva y por tanto exigible. Únicamente nos encontramos ante un acto del sujeto pasivo que *decide anticipar el pago de la obligación*, bien por motivos de liquidez, de comodidad, etc.³².

Pero, volvemos a repetir, no podremos decir en ningún momento que esta opción del sujeto pasivo ha transformado y anticipado la exigibilidad de la obligación de pago; ésta únicamente será exigible «en el momento en el que se realice el supuesto legal al que la ley vincula la eficacia y la exigencia de la obligación, que no es otro que el de la práctica y notificación correcta de la liquidación girada por la Administración Pública en base a la declaración previa del sujeto pasivo y su ulterior comprobación de valores»³³.

De esta manera entendida, pues, la autoliquidación realizada por el sujeto pasivo, el devengo de los intereses de demora no se ha iniciado en ningún momento, por cuanto que la obligación tributaria todavía no se ha hecho efectiva y exigible, y menos vencida. Únicamente en el caso en el que, tras la autoliquidación por parte del sujeto pasivo y la correspondiente liquidación por parte del Ente Público fruto de la comprobación de valor, el sujeto pasivo no atendiese el pago restante de la obligación *ya sí plenamente exigible*, correspondería, tras una nueva liquidación, el devengo de los correspondientes intereses de demora por la cantidad no satisfecha.

³² Así por ejemplo, en el supuesto que estamos analizando, la propia Ley del ISD, en su artículo 36 configura como *excepcionales* los supuestos de autoliquidación del impuesto.

³³ PÉREZ DE AYALA, J.L., *Dinámica...*, *ob. cit.*, pág. 77.

En definitiva, si los intereses de demora tienen una naturaleza indemnizatoria del pago debido no realizado a la Administración, deben devengarse a partir de que esta obligación sea exigible y vencida; y entonces no cabe, *en ningún caso*, que sean girados en los impuestos en los que la autoliquidación se configura únicamente como optativa para el sujeto pasivo. Tal y como mantiene la jurisprudencia, «los intereses de demora, exigibles en vía tributaria, no tienen carácter sancionador, sino indemnizatorio y, para que la Administración pueda exigir estos intereses de demora, lógicamente el deudor tiene que haber incurrido en retraso culpable en el cumplimiento de sus obligaciones, de modo que, autoliquidada la deuda tributaria, no hay retraso en la entidad recurrente sino desde el momento en que se le notifica la nueva liquidación, de modo que, en la misma, no se le pueden cargar intereses de demora al desconocerse hasta este momento la nueva deuda tributaria»³⁴.

A mayor abundamiento, carece de sentido este tratamiento desfavorable justamente en un caso en el que el contribuyente colabora de forma más intensa con la Administración, al tener que realizar operaciones de calificación jurídica y de cálculo matemático, además de realizar el ingreso con ocasión del fallecimiento del causante.

IV. EL *DIES AD QUEM* EN LOS INTERESES DE DEMORA

1. En las actas de inspección.

Analizada ya la fecha inicial, el segundo paso, menos conflictivo por supuesto en la práctica, será el de fijar hasta qué día deben computarse estos intereses de demora, o más concretamente, el *dies ad quem* de esta obligación. Y comenzamos diciendo que es menos conflictiva la configuración de este punto por cuanto que si como ya hemos repetido, la figura de los intereses de demora surge para resarcir al acreedor de una cantidad, por el retraso en el cobro de esa cantidad, lo lógico es pensar que estos intereses se devengarán hasta el día en que se satisfaga la obligación, y por ende, hasta que se pague la cantidad debida; y así, y en ello coinciden la mayoría de los autores, los intereses se calcularán por el plazo transcurrido hasta el día anterior al pago de la obligación³⁵, no presentando entonces, en principio, esta cuestión, especial complejidad.

Sin embargo, el *dies ad quem* va a resultar conflictivo en una serie de supuestos, tanto para la obligación de su pago por el Fisco como por el contribuyente.

³⁴ Sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 1995. A pesar de que la resolución fue dictada para un supuesto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la doctrina es claramente aplicable al caso que estamos analizando.

³⁵ Así, entre otros, han venido a coincidir LÓPEZ MARTÍNEZ, *op. cit.* pág. 152, y MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *op. cit.*, pág. 49.

Desde el punto de vista del contribuyente, podríamos encontrar conflictiva la configuración del *dies ad quem* en aquellos casos en los que, iniciado un proceso inspector y concluido éste mediante un acta de conformidad con la imposición de sanciones tributarias graves, la Administración tarda más de un mes en realizar la liquidación definitiva; si en estos supuestos, los intereses de demora se computan hasta el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria (art. 87.2 LGT tras redacción por Ley 25/1995), y esta liquidación se realiza transcurrido más de un mes después de la firma de dicha acta, plazo tras el que debiera entenderse producida la liquidación con arreglo al artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, realmente se está dejando en manos de la Administración el *dies ad quem*, y, por ende, el montante final que alcancen estos intereses de demora a satisfacer por el contribuyente.

Es decir, y véase la diferencia de trato, si levantada un acta de inspección en conformidad el día 5-3, resulta una deuda a pagar sin sanción, la liquidación se entenderá realizada (salvo orden del Inspector-Jefe) el día 5-4, y los intereses se devengarán hasta ese día; sin embargo, si en esa misma acta de conformidad se hubiera levantado una sanción de carácter grave, ya la liquidación no se debiera entender producida el 5-4, sino cuando efectivamente la Administración la realizase, siendo ésta entonces la fecha de devengo de los intereses. Y el mismo quebranto se produciría en aquellos supuestos de un acta de disconformidad, en el que una vez producidas las alegaciones por el sujeto pasivo, es la Administración la que tiene que dictar la liquidación definitiva.

Consideramos que en este caso habrá que acudir al artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, conforme al cual en las actas de conformidad deberá practicarse la liquidación transcurrido un mes desde la fecha del acta, y en las de disconformidad transcurrido un mes desde la finalización del período de alegaciones, salvo que el Inspector-Jefe ordene completar las actuaciones. Todo lo que transcurriese a partir de ahí, al ser achacable a la Administración, no debiera ir en contra del contribuyente ³⁶. Este tema ha sido tratado expresamente en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, y que ha modificado el artículo 69 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos en dicho sentido, remitiendo este precepto en su nueva redacción al artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos a la fecha en que se entiende practicada la liquidación.

2. En las devoluciones tributarias de la Administración.

Una quiebra semejante se produce, pero en estos casos a favor de la Administración, para el supuesto en el que los intereses se producen por un retraso en la devolución de una cantidad por parte del Fisco; y más concretamente, en los casos en los que mediase un determinado lapso de tiempo entre lo que pudiéramos denominar la fecha de ordenación del pago y el efectivo cobro de éste.

³⁶ Más lejos llegan MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ al entender que con esta regulación se «hace depender la cuantía de los mismos (los intereses) de forma especial en actas de disconformidad, de la diligencia de la Administración en dictar el acto de liquidación. *De lege ferenda* proponemos que la futura modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos especifique que, en este tipo de actas, se entienda producida la liquidación, a los solos efectos del cómputo del interés, a la finalización del período de alegaciones» (*op. cit.*, pág. 47).

Y ello, porque si bien es cierto que en principio pudiera pensarse que es necesario tomar como fecha final el momento del efectivo cobro, el artículo 2 del Real Decreto 2361/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria establece que la cantidad a devolver estará compuesta entre otras partidas por el interés legal «por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro *hasta la de la propuesta de pago*» (la cursiva es nuestra). Interpretando este artículo y llevándolo a sus consecuencias más extremas, parece muy factible que en un supuesto claro de devolución pudiera existir una diferencia temporal entre la fecha de la propuesta de pago y la de su efectivo pago; conclusión a que pudiera llegarse también de la lectura del artículo 100 de la Ley 18/1991 («se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora...hasta la fecha en la que se ordene su pago»), el 145 de la Ley 43/1995 y el 115 de la Ley 37/1992, lo que en definitiva supondría volver a dejar en manos de la Administración el cálculo, en este caso negativo, de los intereses de demora ³⁷.

El Tribunal Supremo, sin embargo, parece que, a pesar de no pronunciarse claramente en el sentido deseado, se inclina por interpretar la norma expuesta en el sentido más lógico; y así, en su Sentencia de 14 de noviembre de 1991 (Ar 9374) viene a entender que el cómputo de los intereses deben correr «hasta el completo pago (de la cantidad principal)»; y únicamente viene a admitir como válida la fecha del ofrecimiento (S. 2-7-1994) en los casos en los que existe una *mora accipiendi* o retraso imputable al acreedor. En esta orientación, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de junio de 1996 señaló que en los supuestos de retraso en la devolución del exceso ingresado en concepto de retenciones a cuenta, al no ser una devolución de ingresos indebidos, los intereses de demora «deberán ser satisfechos de acuerdo con el artículo 1.108 del Código Civil y con el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria, hasta el momento del completo y efectivo pago de la obligación determinante del abono de tales intereses, que equivale, por lo que aquí interesa y tal y como por la actora se solicita, al momento en que la misma tuvo a su disposición las cantidades reclamadas...» ³⁸.

V. MAGNITUD SOBRE LA QUE SE APLICA

1. La aplicación de intereses sobre las prestaciones accesorias de la deuda tributaria: especial referencia a las sanciones.

La tercera variable de la que se hace depender el cómputo de los intereses de demora tributarios es la cantidad sobre la que deben aplicarse éstos. Si los intereses de demora son una figura arbitrada por la legislación para resarcir al acreedor de una deuda por el incumplimiento temporal en el pago de ésta por parte del deudor, deberán aplicarse sobre esa cantidad para que realmente se ajusten a dicha finalidad.

³⁷ En estos supuestos «no se tiene en cuenta el momento real de la devolución, sino el momento en que se dicta la propuesta de pago, que no tiene por qué coincidir en el tiempo con aquél, suponiendo de esta forma, una quiebra, a veces más importante de lo que pudiera pensarse, de la finalidad perseguida con el expediente analizado» (LÓPEZ MARTÍNEZ, *op.cit.*, pág. 155).

³⁸ Un comentario a esta sentencia puede verse en *CT*, núms. 82-83, pág. 315 y ss.

Y en el ámbito tributario, ¿cúal debe ser la base sobre la que se apliquen esos intereses? Parece lógico que, se debe concluir en un primer momento, los intereses de demora se giren sobre la cantidad debida por el deudor en concepto de deuda tributaria. Pero el concepto de deuda, tal y como aparece concebido por nuestra legislación, y concretamente por el tan debatido artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, es mucho más amplio que la cuota principal o cuota tributaria (art. 55 LGT). ¿Cúal debe, entonces, computarse como base para estos intereses: únicamente la cuota tributaria (incluidos, en su caso, los recargos legales sobre las bases o las cuotas) o también las demás partidas del citado precepto?

La cuestión, lógicamente, adquiere mucha trascendencia, pues de lo que resulte se va a adoptar una u otra postura y por tanto la deuda tributaria final va a variar sensiblemente. Concretamente, el principal conflicto recae en el cómputo de la sanción tributaria como base para el cálculo de estos intereses; y ello nos va a llevar concretamente a analizar la legalidad o no de las liquidaciones administrativas en las que, además de la cuota y los intereses sobre ésta, y las sanciones, se incluyen, en ciertos casos, intereses de demora sobre estas últimas.

Es decir, y nos estamos refiriendo a una reciente postura llevada a la práctica, a la hora de aplicar los intereses de demora sobre la deuda tributaria, la Administración ya no sólo gira éstos en función de la cuota principal y en su caso los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas (aspecto este plenamente correcto) sino que también lo hace sobre la sanción, computando ésta además como base para el cálculo de aquéllos. Así, la reciente Resolución del TEAR de Andalucía de 27 de mayo de 1997 venía a entender que si bien «ciertamente ha de admitirse que las sanciones pecuniarias impuestas por el incumplimiento de las obligaciones tributarias tienen distinta naturaleza a la cuota, como también lo tienen el resto de los integrantes de la deuda tributaria», sin embargo, determinada y notificada la deuda el sujeto pasivo se constituye «en la obligación de proceder a su pago, constituyéndose así en obligación vencida, líquida y determinada por su total importe»; su incumplimiento determina «la exigencia de intereses de demora sobre la cantidad impagada a su vencimiento. Sólo así se entiende que puedan exigirse intereses de demora sobre las partidas incluidas en la deuda tributaria por ese mismo concepto. De manera que existiendo una obligación vencida líquida y determinada, consistente en el pago de una determinada cantidad de dinero al vencimiento del período voluntario, e incumplida dicha obligación por causa imputable al deudor, ha de convenirse que éste viene obligado a indemnizar a la Administración el retraso sufrido en el cobro, indemnización que se materializa en la exigencia de intereses de demora sobre la cantidad impagada a su vencimiento»³⁹.

Este aspecto, sin embargo, no puede ser aceptado, puesto que al no constituir parte de la obligación principal de pago las sanciones, sobre ellas no podrán nunca girarse intereses. Veamos con un poco más de detenimiento este razonamiento. Y hay que tener en cuenta que a pesar de que vamos a centrar nuestro análisis sobre la exigencia de los intereses de demora sobre las sanciones, las conclusiones que extraigamos también serán aplicables a los restantes elementos del artículo 58.2 que en mayor o menor medida no participan de lo que nosotros calificamos como fruto de ese deber de

³⁹ Y a pesar de que la dicción de la resolución no es clara en este aspecto, con ella se venía a confirmar la liquidación girada por el órgano liquidativo, en la que sí se incluían intereses sobre la sanción impuesta en período voluntario de pago.

contribuir al que se refiere el artículo 31.1 de la Constitución Española. Concretamente nos referimos a los recargos por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones o autoliquidaciones y al recargo de apremio, que por no tener una finalidad exclusivamente resarcitoria participan en cierto modo de la naturaleza de las sanciones por su carácter disuasorio.

2. Las prestaciones derivadas del deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución Española como magnitud sobre la que se deben aplicar los intereses de demora.

Tal y como ya hemos podido analizar, la redacción del artículo 58 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, de 20 de julio, nos indica, ya desde un primer momento, la diferente naturaleza que tienen los intereses de demora y las sanciones; pero no sólo eso, que tal y como ya hemos dicho es una cuestión unánimemente aceptada por la doctrina, sino su absoluta independencia, de tal forma que su funcionamiento opera por distintas sendas y vías. De esta manera, y al igual que las sanciones pecuniarias proporcionales no se aplican en ningún momento sobre los intereses de demora, éstos tampoco podrán ser aplicados respecto a las sanciones pecuniarias, sino únicamente, frente al principal que constituye la deuda tributaria.

Este funcionamiento independiente y esta absoluta separación entre uno y otro instituto, que en todo caso podrán aplicarse conjuntamente sobre el principal de la deuda, pero sin que afecten el uno al otro, viene deducido de la interpretación que le ha dado la jurisprudencia a estas instituciones, y especialmente a la del interés de demora, grandemente debatido a lo largo de los tiempos de su existencia. Permitásenos, pues es esencial para nuestro razonamiento en este punto, volver sobre una cuestión que ya habíamos iniciado.

Así, en primer lugar, y recogiendo esta cuestión, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de septiembre de 1991, establece que «queda claro que el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar, y por tanto, su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución. Desde otra perspectiva, no tiene carácter sancionador, como advertía la redacción originaria del artículo 78 de la Ley General Tributaria, advertencia cuya volatilización por obra de la Ley 10/1985, de 26 de abril, carece de trascendencia al respecto si se recuerda que precisamente, por su diverso talante son compatibles en todo caso los intereses y las sanciones, que a su vez, funcionan con total independencia recíproca (en igual sentido Sentencia de 4 de marzo de 1992)».

Es decir, la jurisprudencia ha venido a entender que tanto los intereses de demora como las sanciones, juegan de una manera absolutamente independiente una de la otra. Pero, además, esta conclusión se refuerza si nos atenemos al fundamento y a la naturaleza de los intereses de demora. Parece claro, que tal y como ha considerado el Tribunal Supremo, en Auto de 20 de septiembre de 1988, los intereses de demora tienen la naturaleza de la reparación de los daños y perjuicios ocasionados por la morosidad en el cumplimiento de la obligación, siendo su única finalidad jurídica, la de resarcirse del perjuicio patrimonial causado.

Incluso, más específico ha sido el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que en Sentencia de 17 de febrero de 1994, entiende que los intereses de demora «son de forzosa imposición en función del impago de la deuda tributaria, a partir de la fecha de su devengo. No hay que olvidar que, tal y como ha manifestado en repetidas ocasiones la jurisprudencia, la imposición de los intereses de demora no puede tener la condición de sanción o carácter punitivo, pues son la consecuencia lógica de tener la naturaleza jurídica de una obligación accesoria respecto de la obligación principal».

Entonces, deducida así la naturaleza de los intereses de demora, podemos decir claramente que éstos deben tener como finalidad resarcir a la Administración por no haber procedido al pago, en el tiempo y forma debidos, de la cantidad que integra *la obligación principal* frente al Fisco. Siendo así, y como tal debe ser aceptado pues nos referimos a una cuestión claramente pacífica, habrá que determinar qué se entiende por obligación principal a efectos de la aplicación de los intereses de demora, y por tanto sobre qué partidas se deben girar éstos como consecuencia del retraso en el pago, ya que los mismos deben quedar reducidos, únicamente, a ser aplicados sobre la deuda tributaria principal, pues en otro caso quedaría desvirtuada la naturaleza jurídica propia de la institución de los intereses de demora, como una obligación puramente accesoria de la obligación principal (cuantía o principal de la deuda tributaria) y por tanto, con una única función resarcitoria, por no haber ingresado esta cuantía principal en tiempo y forma, y haber causado, así, un perjuicio a la Administración.

Es cierto, y nos ceñimos ya a la cuestión que ocupa nuestra atención, que el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria incluye *en su caso* dentro de la deuda tributaria una serie de partidas adicionales entre las que se encuentran las sanciones. Pero ¿son estas sanciones expresión del deber de contribuir al que se refiere el artículo 31.1 de la Constitución Española? Pensamos que no; el artículo 31.1, al regular el deber de contribuir a los gastos públicos, se está refiriendo, claramente, a aquella obligación que un determinado ciudadano, sujeto pasivo, debe como consecuencia de un tributo, con lo que sólo serán expresión de esta obligación que constituye la deuda tributaria en sentido técnico aquellas partidas que, dentro del artículo 58 de la Ley General Tributaria, vengan integradas como consecuencia de una realización del hecho imponible de un determinado tributo. La expresión deuda tributaria como manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y únicamente nos limitamos en este punto a hacer mención a ello, sólo debe integrar a todas las partidas que son debidas por el sujeto pasivo como consecuencia de la obligación impuesta por un tributo fruto del deber ex artículo 31.1 de la Constitución Española.

Y ello, claro está, por cuanto que el fundamento del artículo 31.1 de la Constitución Española no es otro que el de gravar a cada sujeto pasivo de acuerdo con la capacidad económica que ha puesto de manifiesto y que ha sido recogida y juridificada por el hecho imponible de un impuesto en particular. Conforme a ello, el sujeto pasivo estará obligado a hacer frente a toda deuda que se derive de la realización del hecho imponible del tributo; y esa deuda será, claramente, la que venga constituida por la conjunción de los elementos cuantitativos del impuesto. Siendo esto así, pues, la deuda estará constituida por la cuota tributaria y, en su caso, por los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas; y en ningún caso por cualquiera de las otras partidas que integran el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, por cuanto que ninguna de ellas obedece a ese deber de con-

tribuir cuya legitimación alcanza esa capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo a través de la realización del hecho imponible. Su justificación puede venir determinada por otras causas (retraso en el cumplimiento, incumplimiento de la obligación, etc) que se separan entonces de aquella que fundamenta la existencia de una obligación principal, aunque las hacen plenamente justificables para los supuestos en los que las causas antes citadas (retraso, incumplimiento) se hubiesen producido. Es por ello por lo que el artículo 58 es necesario entenderlo de esta manera.

Por ello, si esta sanción tiene como finalidad la de disuadir y, al tiempo, castigar un comportamiento antijurídico del sujeto pasivo, es por ello por lo que una vez producido este comportamiento, se aplica en función a un porcentaje sobre la cuota defraudada o no ingresada en su momento. Sin embargo, siguiendo con este razonamiento, la obligación principal y originaria únicamente afecta a esta cuota principal que es la que se recoge en el artículo 58.1 de la Ley General Tributaria. Por eso, el daño sufrido por la Administración, y por el que ésta debe ser indemnizada con la aplicación de los intereses de demora, ha venido únicamente por el no ingreso de la cuota o cuantía principal, que era aquella que desde el primer momento era debida a la Administración, y, no, en cambio, por el no ingreso de unas sanciones establecidas y aplicadas *a posteriori* con una única finalidad de carácter punitivo respecto al sujeto pasivo; estos intereses, entonces, no deberían aplicarse sobre la sanción establecida, ya que ningún perjuicio se ha causado a la Administración por el no ingreso en tiempo y forma de estas sanciones, pues no constituyen éstas, en ningún caso, lo que la jurisprudencia antes citada venía a entender como la obligación principal, sino que únicamente, vienen a formar y constituir una obligación accesoria de aquélla, al igual que lo constituían los intereses de demora que forman e integran la cuestión debatida en este recurso.

De esta manera, los intereses de demora, como una obligación de carácter accesorio, y en cuanto que una de las partidas que pueden integrar, adicionalmente al principal, la obligación tributaria, según aparece recogido en el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, se configuran al lado de las sanciones, que constituyen otra partida de las establecidas en dicho precepto, pero teniendo en cuenta en todo momento, que su funcionamiento debe ser absolutamente independiente el uno del otro, en atención a su distinta naturaleza, la una sancionadora y el otro indemnizatorio.

Y las conclusiones a las que estamos llegando también han sido alcanzadas por otros autores. Así, claramente se pronuncian PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, que al referirse a la deuda tributaria según la dicción del artículo 58 entienden que «técnicamente es dudoso, primero, que las partidas que integran el artículo 58, excepto la letra a), puedan ser calificadas como objeto de la obligación tributaria que nace del hecho imponible»⁴⁰; y GONZÁLEZ SÁNCHEZ quien claramente establece que «el interés de demora se aplicará sobre la cuota, elemento esencial de la deuda tributaria y, en su caso, sobre los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas»⁴¹.

⁴⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J.L., *Derecho Tributario*, vol. I, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, pág. 247.

⁴¹ Cfr. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., «Artículo 58...», *op. cit.*, pág. 491. Por una postura claramente contraria se decanta LÓPEZ MARTÍNEZ, quien entiende que los intereses se deben aplicar también sobre las sanciones al entender que «si la compatibilidad del expediente técnico del interés tributario y las sanciones se produce porque ambas son reacciones

La conclusión a la que hemos llegado debe ser reafirmada por diversos criterios que nos conducen a ella y que nos van a servir de apoyo en este momento.

Así, en primer lugar es necesario hacer referencia a una circunstancia esencial: si propugnásemos la imposición de intereses de demora sobre las sanciones estaríamos quebrantando claramente el básico principio del *non bis in idem* en materia fiscal. Este principio, originariamente aplicable en el ámbito penal, se configura como aquél según el cual un mismo hecho no puede ser castigado por dos penas distintas ⁴²; por tanto, y ciñéndonos al ámbito tributario, la aplicación del *non bis in idem* llevaría a que por la comisión de una infracción cualquiera no pudiese, en ningún caso, imponerse dos sanciones ⁴³.

Pues bien, cometido un acto constitutivo de infracción, lógicamente al sujeto pasivo se le impondrá una sanción (normalmente pecuniaria), sanción que acompañará a la cuota tributaria principal. Y al girar los intereses de demora, si éstos se aplican también sobre la sanción, entonces se estaría vulnerando este principio. Y ello porque, si concluimos como lo ha hecho parte de la doctrina ⁴⁴ que el interés de demora -pese a su naturaleza resarcitoria-, en el incremento de 25 por 100

de ordenamiento ante presupuestos de hecho diferenciados, si a partir del devengo del interés de demora, en los supuestos que venimos comentando, se produce automáticamente el presupuesto de hecho que configura a las infracciones graves sancionadas con la prestación que venimos analizando, si, en definitiva, debemos estructurar un cuadro de reacciones del ordenamiento ante diferentes presupuestos de hecho contenidos en nuestra normativa, cada uno de los cuales con su propia teleología, ¿no sería más coherente agregar a la base del interés moratorio la cuantía de la sanción debida, no líquida pero perfectamente liquidable, al menos desde que la misma resultara exigible?, y de esta forma, ¿no se estructurarían de manera más coherente las prestaciones a las que venimos haciendo referencia? Todo ello, teniendo presente que una vez incumplido el plazo para el pago de las sanciones, al igual que sucedía en las prestaciones accesorias, la cuantía de las mismas formarán parte *lege data* de la base para el cálculo del interés» (*Régimen jurídico...*, op. cit., págs. 161 y 162). En definitiva, se ampara en la dicción del artículo 58 de la Ley General Tributaria para defender su opinión.

⁴² Para un análisis detallado del principio *non bis in idem* en el campo administrativo, vid. NIETO, A., *Derecho administrativo Sancionador*. Madrid. Tecnos. 1994, 2.ª ed., págs. 398-455. También se han ocupado de este tema para el ámbito financiero ORÓN MORATAL, G., «Aporías jurisprudenciales recientes en materia de doble imposición interna», *JT*, 1994, tomo III, págs. 1.159-1.166 y el más extenso de ARDIZZONE, G. «Il principio del *nebis in idem* nell'imposizione diretta», *RDFS*, vol I, 1972, págs. 116 y 275. Este último, sin embargo, se ciñe al ámbito interno propio del Ordenamiento italiano en el que expresamente se prohíbe la incidencia del fenómeno, por lo que no podemos hacer nuestras sus conclusiones.

⁴³ Este principio ya es vulnerado claramente, creemos, y así lo ha venido ya a recoger cierta jurisprudencia, por la dicción del artículo 82 de la Ley General Tributaria, que en su letra d) recoge un motivo de graduación e incremento en la sanción tributaria, al prever un incremento del porcentaje de la sanción entre 10 y 25 puntos cuando concurra «la ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta». Y si analizamos las conductas que constituyen las infracciones de los artículos 78 y 79 de la Ley General Tributaria, parece claro que ya en éstas queda introducido el criterio de graduación analizado; para realizarlas, es preciso bien la presentación de declaraciones inexactas, incompletas, etc. Por ello, tal y como dice la Sentencia del TSJ de Madrid de 15 de enero de 1997 «la simple circunstancia de la falta de presentación de la autoliquidación en plazo no puede integrar, a su vez y por sí sola, una conducta de ocultación mediante la falta de presentación de declaraciones, o presentación de declaraciones inexactas o incompletas que derive en una disminución de la deuda tributaria. Entenderlo así supondría una reduplicación inadmisibles del tipo descrito, y convertiría automáticamente cualquier infracción tributaria de omisión de ingreso por falta de declaración en una conducta agravada».

⁴⁴ Así, LÓPEZ MARTÍNEZ opina que «ni la razón histórica ni el fundamento jurídico» del interés de demora le confieren naturaleza punitiva, pero la nota sancionadora se infiere de la aplicación de distintos tipos según la Administración resulte o no acreedora, concluyendo que «*lege data presenta un componente sancionatorio impropio del carácter com-*

sobre el interés legal, tiene un claro matiz o carácter sancionador⁴⁵, estamos vulnerando el principio antes mantenido; sobre esa sanción, perfectamente aplicable y justificable desde el punto de vista de la legalidad, al girársele intereses se está imponiendo una nueva sanción (esta vez, en ese 25% sobre el interés legal), o, en todo caso, se promueve un agravamiento de la sanción, lo que lleva en definitiva a que a un mismo hecho se le aplica una doble sanción⁴⁶. Este motivo de discordancia pudiera haberse suprimido en el caso de haberse igualado *a la baja y no al alza* el interés que abona la Administración y el sujeto pasivo; sin embargo, como se ha dicho, no ha sido así con lo que las conclusiones que hemos extraído siguen siendo plenamente aplicables. Ello no obsta la consideración de que sí proceda la aplicación de intereses de demora sobre las sanciones en el caso de que se incumpla el pago de la deuda tributaria en el plazo señalado en la liquidación administrativa y se notifique al deudor la providencia de apremio, entrando en consecuencia en el período ejecutivo (art. 127.1 LGT).

Por último, nuestras conclusiones se van a ver refrendadas por diversos aspectos legislativos.

Así, en primer lugar, una muestra clara de esta imposibilidad de aplicar intereses sobre las sanciones nos las da el artículo 109 del Reglamento General de Recaudación. En éste, después de hacerse referencia al devengo de los intereses de demora en los supuestos ordinarios, se hace mención en el párrafo segundo a que la base sobre la que se girarán estos intereses nunca incluirá el recargo de apremio. Veamos la causa de esta exclusión, exclusión que no parecería muy lógica si mantenemos el criterio de que los intereses deben girarse sobre la totalidad de las partidas que componen el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, al estar el recargo de apremio incluido en la letra d) de este precepto.

pensatorio ínsito en la institución objeto de estudio. En suma, como advierte el último autor citado, los intereses de demora han pasado «de ser un instrumento técnico para conseguir la neutralidad financiera, a ser un instrumento utilizado en la lucha contra el fraude fiscal» (*Régimen jurídico de ...*, *op. cit.*, págs. 187-190).

De todas estas observaciones se deriva que, aunque la finalidad de los intereses de demora sea la de compensar a la Administración por la falta de disponibilidad de las cantidades adeudadas, y a pesar de la igualación de los intereses deudores y acreedores a la que antes hicimos referencia, lo cierto es que *analizando la regulación normativa se descubre un cierto componente sancionador al establecerse en una cuantía porcentualmente muy superior al interés legal*. El profesor FALCÓN, al contrario, disiente de esta opinión propugnando que «independientemente de que en alguno de los casos previstos en la Ley General Tributaria la exigencia de intereses pueda resultar injustificada, e independientemente del juicio que merezca la cuantía en la que dichos intereses se fijan, entendemos que en ningún caso los intereses (o parte de éstos) pueden calificarse, en sentido técnico, como sanción». *Cfr.* FALCÓN TELLA, R., «El interés de demora», en CASADO OLLERO, FALCÓN Y TELLA, LOZANO SERRANO y SIMÓN ACOSTA, *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.ª ed., La Ley, Madrid, 1990, pág. 545.

⁴⁵ Y debemos mantener este carácter sancionador aun a pesar de la igualación, en la mayoría de los supuestos, de los intereses que paga la Administración y los que paga el administrado tal y como relatamos anteriormente; la igualación injustificada hacia el interés de demora hace que este carácter sancionador siga vigente, y tan sancionador sea el interés que paga el administrado como el que paga la Administración. En definitiva, no por el hecho de que ahora las dos partes de la relación tributaria deban pagar el mismo interés hace que éste haya perdido su carácter sancionador por ese incremento sobre el interés legal.

⁴⁶ Que pudiera ser triple en los casos en los que la sanción se hubiere incrementado en el criterio antes citado del artículo 82.1.d) de la Ley General Tributaria. Véase nota 39.

Y esta exclusión no debe obedecer sino al carácter sancionador del recargo de apremio. Aunque las posturas sobre su naturaleza jurídica son diversas, habiéndose identificado con las tasas⁴⁷ o con una medida de carácter mixto⁴⁸, resarcitoria y disuasoria, a nuestro juicio el vigente recargo del 20 por 100 no cumple esa función resarcitoria, en cuanto que ni resarce los gastos ordinarios motivados por el inicio del procedimiento de apremio ni compensa los gastos irrogados por el retraso en el cumplimiento de la prestación. En cuanto al primer punto, el coste por trasladar el expediente de la oficina de gestión a la de recaudación y efectuar la notificación correspondiente es mínimo, más aún habida cuenta del actual proceso de informatización de la Administración tributaria, por lo que la cuantía del recargo excede, con mucho, ese mínimo coste. Lo lógico sería que estos gastos se incluyesen en las costas impuestas al deudor que prevé el artículo 127.5 de la Ley General Tributaria⁴⁹. Y tampoco tiene como función compensar el retraso producido en el pago dada su compatibilidad con los intereses de demora⁵⁰. Por ello pensamos que el recargo del 20 por 100 cumple una función intimidatoria que lo acerca bastante a las sanciones, aparte de que, como se ha dicho, las costas deberían suponer el resarcimiento suficiente por su tramitación⁵¹. Partiendo de ese carácter parece lógi-

47 Ésta es la posición de ROSSY cuando, en un comentario al artículo 96 del Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, que regulaba el recargo de apremio entonces vigente, afirmó que «el carácter del recargo de apremio -como el de prórroga-, es el de tasa de un servicio público cuyo devengo lo provoca la morosidad del deudor. Equivale a las tasas judiciales de los juicios civiles, hasta por razón del destino, ya que del recargo participan el ejecutor, como remuneración de su actividad, y el Tesoro (art. 96.2) que de este modo se resarce en parte del sostenimiento del servicio recaudatorio del Ministerio de Hacienda...». Cfr. ROSSY, H., *Procedimientos recaudatorios*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972, pág. 470. Frente a esta argumentación hay que recordar la accesoriadad del recargo de apremio -que no se da en las tasas, generadoras de deudas tributarias autónomas- y que la finalidad de ambas figuras es distinta, pues «mientras el recargo pretende penar el incumplimiento y se basa en el interés del acreedor en el cumplimiento puntual de la obligación tributaria, la tasa tiene como objetivo cubrir el coste del servicio». Cfr. LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 129 y 130.

48 Ésta es la posición mantenida por SOLER ROCH, en relación igualmente al recargo de apremio del 20 por 100 establecido por el Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, afirmando que supone un mecanismo indemnizatorio junto a otro de tipo afflictivo e intimidatorio, por lo que «pertenece a la esfera de las sanciones civiles, concretamente al tipo de penalidad por incumplimiento, con paralelismo en otras figuras y sectores del ordenamiento (así la cláusula penal cuando ésta cumple una función no estrictamente indemnizatoria)». Cfr. *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1974, págs. 166 y 167. También sigue esta línea GONZÁLEZ SÁNCHEZ cuando advierte que el citado recargo tiene una naturaleza «a caballo de los elementos de carácter indemnizatorio... y de las medidas intimidatorias y represivas», un carácter intimidatorio por la cuantía (del 20%) y un carácter indemnizatorio o resarcitorio por su configuración o finalidad, pues «tiende a compensar el daño causado a la Hacienda por el pago fuera de plazo y, además, sustituye otro elemento de carácter indemnizatorio (recargo de prórroga)». Cfr. «Artículo 58...», *ob. cit.*, pág. 494.

49 En este sentido se pronuncia PALAO señalando que si la función del recargo es compensar los mayores gastos por el inicio del procedimiento, lo lógico sería sustituirlo por la imposición de las costas, y que al no hacerse así cabe concluir la naturaleza sancionadora del recargo de apremio. Cfr. «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (IV)», *EF*, núms. 161-162, 1996, pág. 78.

50 Como advierte PÉREZ DE AYALA PELAYO, C. (*Temas de Derecho financiero*, 2.ª ed., Serv. Pub. Fac. Dcho., Madrid, 1990, pág. 565), la compatibilidad plena del recargo de apremio y el interés de demora supone que «...el recargo adquiere el carácter de una sanción, pues la finalidad indemnizatoria está plenamente cubierta con la cuantía del interés de demora». De esta opinión es también LÓPEZ DÍAZ, A., *La recaudación...*, *ob. cit.*, pág. 138.

51 CARRERA RAYA, F.J. (*Manual de Derecho financiero. Derecho tributario*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 194), sostiene que el recargo de apremio del 20 por 100 (en la redacción dada al artículo 128 por la Ley 31/1991, de PGE para 1992) «pretende penalizar el incumplimiento del deudor y proteger el interés público de la satisfacción de su derecho de crédito».

co que por el hecho de que el obligado al pago no realice éste en el período voluntario se le sancione mediante la imposición de un recargo de estas características, y paralelamente se le impongan intereses de demora sobre el principal de la deuda en cumplimiento de esa naturaleza indemnizatoria de estos últimos.

Vemos, pues, que ambas funciones aparecen satisfechas en este supuesto, la sancionadora y la indemnizatoria. Y si esto es así no se puede pretender en ningún caso que se quieran juntar y mezclar ambas adicionalmente girando intereses sobre la sanción. No es éste, repetimos, el espíritu de la norma y por tanto no debe obrarse de esta manera.

Las mismas consecuencias se alcanzan confrontando el artículo 48 del Reglamento General de Recaudación. En éste se incide en la obtención del aplazamiento y fraccionamiento de las deudas; y obtenido, según el párrafo 3.º del precepto, las cantidades aplazadas *excluido el recargo de apremio* devengarán el interés de demora correspondiente. Si, volvemos a repetir, el devengo plenamente justificado de los intereses de demora en los casos de aplazamiento y fraccionamiento de la deuda excluye de su base la del recargo de apremio con un carácter sancionador, tanto más debe decirse respecto a la sanción.

Por último, vamos a centrarnos en un argumento que si no lleva como consecuencia directa a la conclusión que estamos manteniendo sí que nos permite, por un proceso deductivo, llegar a ella. Nos estamos refiriendo a la ejecución de las sanciones. Como ya mantuvo cierto sector de la doctrina⁵², las sanciones tributarias, como claro exponente del Derecho Administrativo sancionador⁵³, debían ser inejecutables mientras no fuesen firmes; y así lo ha venido ya a entender, aunque tarde,

LÓPEZ MARTÍNEZ, analizando también la anterior regulación de esta figura en la Ley General Tributaria destaca su «claro carácter sancionador que le aleja de su fundamentación teleológica: subvenir al coste de los gastos ordinarios causados en el ejercicio de la autotutela ejecutiva». *Cfr. Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios...*, *ob. cit.*, pág. 208.

En la jurisprudencia podemos citar la STSJ de Cataluña de 26-1-1993 (FJ 2.º), relativa a la redacción dada por la LPGE para 1988 al artículo 128 de la Ley General Tributaria, configurándolo como un «componente cuasipunitivo... a través del cual se induce al contribuyente a pagar antes de la iniciación de la vía ejecutiva», y la STSJ de Valencia, de 10 de abril de 1992 (FJ 3.º) que, en relación con la modificación del artículo 128 de la Ley General Tributaria por la LPGE para 1992, lo calificó de «auténtica sanción por ingreso fuera de plazo».

⁵² Así, por todos, MARTÍN QUERALT *et al.* entendían que la separación del ámbito tributario con la regla genérica de la suspensión de las sanciones en vía administrativa hasta que adquieran firmeza no es sino una «muestra más del tautismo normativo a que tan dado es en el ordenamiento tributario, sin justificación alguna, atendido que la inejecución de sanciones hasta que adquieren firmeza constituye un principio del procedimiento sancionador que debiera desplegar su eficacia en todos los ámbitos del ordenamiento jurídico», citando entre otras las Sentencias del TSJ de Valencia de 3 de mayo y 28 de diciembre de 1995. (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.ª Edición, Madrid, Tecnos, 1997, pág. 548.

⁵³ Artículo 138.3 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre, que dentro del procedimiento sancionador establece que «la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa».

el legislador tributarista en el artículo 35 de la Ley 1/1998 ya citada ⁵⁴. Entonces, si aceptamos esta regla de la inejecución separada de las sanciones a diferencia de lo que sucede con el resto de la deuda tributaria (siempre que no tuviese carácter sancionador), estamos aceptando que la sanción no debe tener la misma consideración que ésta, sino que, al contrario, debe considerarse como independiente ⁵⁵.

Vamos a explicar esta idea. En el ámbito tributario, conocido es ya, se establece como regla general la necesidad de garantizarla para evitar su ejecución (art. 30 LDGC); la interposición de un recurso nunca debe llevar a la suspensión automática de la deuda tributaria, sino que éstas son plenamente ejecutables a pesar de que no sean firmes; juega, entonces, plenamente, la ejecutividad automática de las deudas tributarias. Y la única manera de proceder, entonces, a la suspensión de la deuda será la de proceder a la presentación de aval o garantía suficiente que cubra la deuda tributaria (art. 75 Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas), a pesar de la dicción del artículo 122 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que la prescribe para los supuestos en los que la no suspensión produjese perjuicios de difícil o imposible reparación ⁵⁶.

Si admitimos, entonces, esta regla básica, llevemos sus conclusiones al punto debido. Si la deuda tributaria, aquella que debe hacer frente un sujeto pasivo frente a la Administración como obligación del artículo 31 de la Constitución Española, es automáticamente ejecutable, ¿por qué entonces, se reconoce ya en el ámbito tributario como derivación de la regla administrativa, la suspensión automática de las sanciones, rompiendo así la necesidad de otorgar garantía? ¿No se está con esta previsión del artículo 35 de la Ley 1/1998, y ya con su reconocimiento jurisprudencial anterior rompiendo la uniformidad de la regla de la autotutela de la Administración?

⁵⁴ «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 administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa». Hubiese sido deseable, en todo caso, que en una materia tan clara y tan grave como ésta se le hubiese dado carácter retroactivo a esta disposición.

⁵⁵ Así lo ha mantenido el TSJ de Valencia, que en su pronunciamiento de 17 de febrero de 1997 viene a decir claramente que «el interés fundamental del Estado está en la cuota, vinculada directamente a una obligación legal, y establecida en función de unos criterios (capacidad, igualdad, no confiscatoriedad, etc.) en los que cabe un cierto predominio del interés recaudatorio público. Pero no sucede lo mismo con las multas. *La multa es retribución de una conducta ilícita. Nunca es deuda tributaria, ni siquiera de carácter subsidiario*», y de ello deriva dos consecuencias jurídicas importantes: «de una parte, la falta de pago de la deuda tributaria, supone la automática ejecución de la misma, incluida la sanción»; «de otra parte, la consecuencia derivada de la inclusión de las sanciones tributarias dentro del concepto de deuda tributaria es que la presunción de legalidad que afecta a todo acto administrativo se extiende de forma atípica a la sanción tributaria impuesta, de manera que la administración, en función de dicha presunción, ejecuta el acto administrativo, en este caso la deuda tributaria, y al mismo tiempo la sanción impuesta».

⁵⁶ Esta regulación se reitera en la nueva Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Es cierto que ya algún tribunal (Auto TSJ Cataluña, 28-2-1997) ha iniciado la vía contraria, la de la suspensión automática de la deuda tributaria por la interposición de un recurso, correspondiendo a la Administración la obligación de probar el perjuicio de difícil o imposible reparación por esta suspensión; sin embargo, mucho nos tememos que no van a dejar de ser estos pronunciamientos una auténtica excepción a la regla general.

La respuesta debiera ser afirmativa, y por tanto esta nueva previsión considerarse inaceptable; sin embargo, no es así. Y no lo es por cuanto que con todo ello el legislador, y repetimos, antes la jurisprudencia, está reconociendo que la sanción tributaria, la parte de la prestación que obedece a la imposición de una sanción como consecuencia de un incumplimiento por parte del sujeto pasivo de cualesquiera de los deberes tributarios, no debe considerarse como parte integrante de esa auténtica deuda tributaria, o más concretamente, de esa deuda consecuencia del deber de contribuir a los gastos públicos; la sanción no obedece a ello, sino que, de una manera independiente, tiene otro fundamento completamente diferente, cual es el de la represión de esa conducta antijurídica por parte del sujeto pasivo. La sanción tributaria, no debe, pues, entenderse como parte integrante de la deuda tributaria, y por tanto no debe atender a los mismos parámetros que ella.

3. La exigencia de intereses de demora sobre la sanción en el caso de presentación de recurso o reclamación administrativa: inejecutividad de las sanciones *versus* suspensión automática de su ejecutividad.

Comparando los artículos 81.3 de la Ley General Tributaria y 35 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes con el artículo 138.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se observa un retroceso respecto a la normativa administrativa, pese a algún pronunciamiento judicial que ha querido ver un traslado mimético de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas a la Ley de Derechos y Garantías⁵⁷. Así, mientras que aquella prevé la no ejecutividad de las sanciones hasta el final de la vía administrativa («la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa»), en el mal llamado «Estatuto del contribuyente» se sienta el principio de ejecutividad de las sanciones, aunque se suspendan automáticamente en dicha vía («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 administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa»). Lo dispuesto en las leyes tributarias se reitera en el artículo 37.1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. Aunque el mantenimiento de la ejecutividad sea casi una cuestión formal, pues la mera interposición del pertinente recurso o reclamación motiva su suspensión, es evidente que sólo puede ser suspendido lo que previamente es ejecutivo⁵⁸. Sin embargo, *partiendo*

⁵⁷ Nos referimos a la STSJ de Madrid de 30 de abril de 1998, cuando señala en su FJ 2.º que la Ley 1/1998 en su artículo 35 y en la redacción dada al artículo 81.3 de la Ley General Tributaria «ha incorporado definitivamente al ámbito tributario el principio de no ejecutividad de las sanciones en tanto sean firmes en vía administrativa». *Cfr. JT 1998*, pág. 560.

⁵⁸ *Cfr. PASO BENGUA, J.M. DEL y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., Derechos y garantías..., ob. cit.*, pág. 427. Además, como observan estos autores, el mantenimiento de la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores se observa en la no derogación del artículo 8 de la Ley General Tributaria, relativo a la presunción de legalidad de determinación de la deuda tributaria (comprensiva de las sanciones), del que el principio de ejecutividad es una manifestación. Aunque en mi opinión se mantendría también en ese caso la ejecutividad del acto administrativo por aplicación del artículo 56 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, es evidente que constituiría un indicio sobre la voluntad del legislador.

de la base de que las sanciones no son ejecutables hasta que no sean firmes, no debería hablarse de «suspensión de la ejecución de las sanciones», puesto que no se puede suspender la ejecución de algo que no existe, sino de «no ejecutividad o inejecutividad de las sanciones»⁵⁹, lo que, además de resolver el problema terminológico, impediría la aplicación de intereses de demora por el tiempo que dure la suspensión. Como señala el Equipo de Dirección de Jurisprudencia Tributaria «distinto es defender una suspensión automática sin garantía del acto que impone la sanción, a proclamar la ausencia de ejecutividad del mismo en tanto no adquiera firmeza, pues en este último caso ni siquiera procede la suspensión, ya que el acto no es ejecutable»⁶⁰. En este sentido MARTÍN QUE- RALT advierte la relevancia práctica de la cuestión: «Si la sanción está suspendida en su ejecución, se presupone que existe y que es ejecutiva, razón por la cual la suspensión no obsta a que se vayan generando intereses de demora durante el tiempo en que permanece suspendida. Si la sanción no ha nacido, no devengará intereses de demora hasta el momento en que haya adquirido carta de ciudadanía en el mundo del Derecho»⁶¹. Ello se infiere también de la Memoria del Proyecto elaborada por el Ministerio de Economía y Hacienda, donde se señalaba que la redacción del artículo 35 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes resolvía «el problema del devengo de intereses de demora, devengo que no tendría lugar si se declarara la inejecutividad de las sanciones como recoge la Ley 30/1992 en su artículo 138». Así se ha recogido expresamente en el Real Decreto 1930/1998, antes citado, cuando dispone que «las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa» (art. 37.3).

El problema es que la sanción no puede ser ejecutiva si no ha adquirido firmeza. En consecuencia, si se acude a la vía contenciosa, entendemos que habrá que esperar al momento en que dicte sentencia el correspondiente órgano jurisdiccional para el comienzo del cómputo de los intereses de demora. Evidentemente, ello puede provocar un aumento de la conflictividad por razones exclusivamente financieras⁶². Será cuestión de valorar si la disminución de esta conflictividad puede justificar la vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia que, a mi juicio, impide el carácter ejecutivo de sanciones no firmes. Hay que señalar que esta conflictividad puede verse reducida por la previsión normativa de que si el Tribunal aprecia temeridad o mala fe se impondrá en vía económico-administrativa una sanción del 5 por 100 (art. 74.12 del RD de 1 de

⁵⁹ Siguiendo a PONT MESTRES hay que concluir que «en materia de sanciones tributarias que no hayan alcanzado firmeza, no cabe referirse a su suspensión o no suspensión... dado que no son ejecutivas» por imperativo constitucional (art. 24.2) y de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (arts. 137.1 y 138.3). Véase PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 81 y ss.

⁶⁰ Cfr. «¿Son ejecutivas las sanciones tributarias?», *JT*, núm. 7, 1998, págs. 16 y 17.

⁶¹ *Ob.ult.cit.*, pág. 6.

⁶² Así lo entienden PASO BENGOA, J.M. DEL y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías...*, *ob. cit.*, pág. 429, recordando que este argumento se incluyó en la Memoria del Proyecto elaborada por el Ministerio de Economía y Hacienda.

marzo de 1996) o la imposición de costas en sede jurisdiccional (art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio) ⁶³. Con ello se conseguiría evitar la impugnación de las liquidaciones tributarias con fines espurios.

VI. CONCLUSIONES

Primero. Los intereses de demora, en cuanto responden a una finalidad resarcitoria por el perjuicio ocasionado a la Administración en el retraso en el pago de la obligación tributaria, deben girar básicamente sobre tres pilares: tiempo, capital y rédito.

Segundo. Tras la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se ha procedido a igualar en la mayor parte de los casos el rédito aplicable en los intereses que deben satisfacer los sujetos pasivos con el aplicable a los intereses abonados por la Administración cuando resulte deudora de aquéllos. Se prevé también su modificación a lo largo del período en que se devenguen en las devoluciones de oficio por IRPF, IS e IVA y en las devoluciones de ingresos indebidos, como ya ocurría con los intereses adeudados por los contribuyentes tras la Ley 25/1995. No obstante, siguen existiendo deficiencias en la cuantía de los intereses por resultar excesivos, por no aplicarse en todos los supuestos en que la Hacienda Pública resulta deudora, y por no haberse modificado la LGP en cuanto a la adaptación del interés de demora al vigente en cada momento.

Tercero. En cuanto al *dies a quo* en el cómputo de los intereses de demora, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional cabe pensar en la necesidad de eliminar las especialidades vigentes en favor de la Hacienda Pública.

Cuarto. De otro lado, la Ley General Tributaria debería prever el supuesto del vencimiento del plazo para presentar la declaración cuando el contribuyente incumpla dicho deber en los tributos objeto de liquidación por la Administración. También sería preciso que el inicio en el cálculo de los intereses de demora en los impuestos en los que se permite la opción al sujeto pasivo bien por la declaración, bien por la autoliquidación, se equiparase al momento inicial fijado para los impuestos en los que es imperativo el régimen de declaración por el sujeto pasivo, eliminando los inconvenientes que en este aspecto presenta actualmente la elección del régimen de autoliquidación en el ISD.

⁶³ Sobre este tema véase MORENO FERNÁNDEZ, J.I., «La ejecutividad de los actos administrativos por la interposición de reclamaciones o recursos en vía administrativa y jurisdiccional», *Impuestos*, núm. 8, 1997, pág. 22 y ss.

Quinto. Respecto al *dies ad quem* en los intereses liquidados en las actas, el cómputo debe hacerse hasta transcurrido un mes, bien desde la fecha del acta, en las de conformidad, bien desde la presentación de alegaciones, en las de disconformidad -tal como ha señalado el recientemente aprobado Reglamento de Procedimiento Sancionador-, para evitar que la demora de la Administración en practicar la liquidación perjudique al deudor. En cuanto a la devolución de ingresos tributarios por la Administración, el carácter resarcitorio de estos intereses supone que como fecha final del cálculo deba tomarse la de puesta a disposición de la cantidad debida y no la de la propuesta de pago.

Sexto. Finalmente, en cuanto a la magnitud sobre la que deben girarse estos intereses de demora, únicamente, y en función de esa naturaleza resarcitoria, debe incluir la llamada cuota tributaria (y en su caso los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas) y no las restantes partidas enunciadas por el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria (sanciones, recargo de apremio y recargos por presentación extemporánea y espontánea de declaraciones y autoliquidaciones) por no participar éstas de la naturaleza tributaria propia de las prestaciones que derivan del deber de contribuir conforme a los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución Española.