

EL INTERÉS DE DEMORA EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Antonio Cayón Galiardo. Catedrático de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 22 noviembre 2004.

I. INTRODUCCIÓN

A.- Planteamiento de problemas a tratar

El régimen de los intereses de demora ha sido objeto de un tratamiento fragmentario en muchos de sus aspectos dentro de nuestro ordenamiento tributario. Así, encontramos normas referidas a los mismos no solo dentro de la Ley 230/1963, General Tributaria, sino también en diversas disposiciones de muy diverso rango. Entre otras cabe citar el Texto articulado de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo, los Reglamentos de Recaudación, sobre Procedimiento sancionador, y de Inspección, y más recientemente en la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

A este tratamiento fragmentario hay que añadir, como ha señalado la doctrina, una falta de criterio firme en el legislador a la hora de diseñar dicho régimen, evolucionando desde un planteamiento apegado a las disposiciones del derecho común hacia la construcción de un concepto propiamente tributario del interés de demora. Y, finalmente, también hay que tomar en consideración su utilización con fines de política legislativa o fiscal que lo ha puesto al servicio de fines concretos como es el de incentivar el cumplimiento en plazo de las obligaciones tributarias.

De ahí que haya sido un ámbito dentro del instituto del tributo en el que han proliferado los problemas y debates, habiéndose adoptado doctrinalmente, no pocas veces, una posición crítica respecto de su regulación positiva. Recordemos temas como el de su independencia de toda culpa en el comportamiento del contribuyente; el del distinto tratamiento dispensado a la Administración como acreedora o deudora; el de la aplicación de un tipo único o variable a lo largo del tiempo de su devengo; su aplicación a los casos en que la mora fuese imputable a la inactividad de la Administración; o el de su aplicación a las sanciones pecuniarias. En todos ellos se aprecia la disgregación de las disposiciones reguladoras y el debate sobre la aplicación al ámbito tributario de las connotaciones propiamente iusprivatistas de esta figura.

Ante esta situación, en muchos aspectos resuelta por nuestro ordenamiento, la aparición de la Ley 58/2003, General Tributaria, exige una revisión o estudio de muchas de las cuestiones que se habían suscitado como problemáticas pues no son pocas las novedades que la nueva ley incorpora al respecto. Sin embargo, de

entre todas ellas, nos vamos a ocupar de dos temas sobre los que estimamos importante examinar la respuesta que se contiene en este nuevo texto legal y que son las siguientes: la exigencia del interés de demora en los casos en que se produzca la mora accipiens o en que el retraso en el cumplimiento de las obligaciones sea debido o imputable a la Administración, y el de su aplicación a las sanciones pecuniarias.

Ambos temas no han sido elegidos al azar, sino que se trata, como tendremos ocasión de exponer, de cuestiones polémicas en el momento actual, bien por no haber sido resueltas hasta ahora –el caso de la mora del acreedor- o bien por la propia complejidad en el esclarecimiento de la respuesta positiva y la existencia de una jurisprudencia compleja que no siempre es respetada por las actuaciones desarrolladas por la Administración –el caso de su aplicación a las sanciones-.

B.- Consideraciones previas sobre la Ley 58/2003, General Tributaria.

La nueva LGT contiene, en el artículo 26.1, una especie de definición del interés de demora en donde lo califica como aquella “prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria”.

De esta definición resulta su carácter de prestación accesoria –también en el artículo 25 de la misma Ley- exigible a determinados sujetos, En cambio, queda en cierta indefinición en conjunto de supuestos en que resulta exigible, pues, aunque la enumeración que se hace es extensa, no existe una definición genérica de la situación en que resulta exigible.

En concreto la misma ley y precepto, establecen, entre otros, como presupuestos para el devengo del intereses moratorio los siguientes:

a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la

finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

e) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

A partir de los sucintos elementos que nos suministran los preceptos que acabamos de transcribir, es posible ya adentrarse en los temas objetos de este trabajo.

II.- EL INCUMPLIMIENTO DE LOS PLAZOS PARA RESOLVER Y EL INTERÉS DE DEMORA.

A.- Origen del problema.

Aclarado el fundamento del interés de demora por diversas sentencias del Tribunal Constitucional y su carácter no sancionador, no resultaba ajustado a su naturaleza ni a un elemental principio de justicia la exigencia de intereses moratorios en aquellos casos en que, si bien en el origen de la demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias había existido un incumplimiento del contribuyente, el plazo total del retraso no estaba causado solo por este hecho, sino por un comportamiento falto de diligencia de la propia Administración acreedora.

Esta ilógica situación se hacía más evidente en la medida en que el importe de los intereses moratorios resultaba elevado a causa de los tipos de interés aplicables y, más aún, a partir del momento en que nuestro ordenamiento comienza a regular con generalidad los plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios pues con ello se evidenciaba la responsabilidad que, en determinados supuestos, incumbía a la Administración como causante del retraso en resolver y, en consecuencia, del crecimiento del interés que finalmente gravaría al contribuyente.

Ante esta situación, reaccionaron algunos tribunales como prueba la Sentencia de 1 de junio de 2000 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Ponente: Ilma. Sra. M. A. de la Peña Elías) que ante la tardanza en dictarse la resolución de un recurso de reposición, declaró:

“El referido artículo 14.5 de la Ley 39/1998 de Haciendas Locales expresa e su párrafo final que la concesión de la suspensión lleva aparejada la obligación de satisfacer intereses de demora mientras dure, pro este precepto debe interpretarse en consonancia con la obligación de la Administración de resolver las reclamaciones y recursos que ante ella se plantean , y, en este caso

concreto, con al obligación que tenía el Ayuntamiento de Madrid de resolver el recurso de reposición era de un mes.....

Es cierto que el recurrente contaba con la opción de excitar la actuación de la Administración una vez transcurrido el término legal de resolución del recurso de reposición mediante la institución del silencio administrativo negativo o esperar a la resolución expresa pero es al margen del deber que tenía el Ayuntamiento d Madrid de resolver el recurso para lo cual tenía, como hemos dicho, un mes, y una vez transcurrido, habría de impedirle cobrar intereses de demora, si que quepa argumentar en contra lo que dispone el art. 14.5 de la Ley 39/1988, porque se refiere al devengo de intereses durante todo el tiempo de la suspensión y también tendría que ser resuelta esta cuestión en la resolución del recurso para quedar expedita la vía judicial”

Es decir, lo que no se reconocía por el ordenamiento, venía a ser reconocido por algunos tribunales, tras una interpretación crítica de las normas aplicables.

B.- La nueva Ley General Tributaria.

Con efectos desde la entrada en vigor de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, y para los procedimientos, escritos y solicitudes que se presenten a partir de la indicada fecha, la regulación legal del interés de demora aplicable a las deudas tributarias, va a experimentar una modificación cuando el retraso en la resolución de los distintos expedientes sea imputable a la propia Administración.

El cambio del que nos ocupamos está planteado en el artículo 26.4 de la LGT donde se ordena que “no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido”.

Examinado con detenimiento este precepto, vemos que se contemplan en él dos temas que deben ser tratados con separación. En primer lugar, un supuesto que se formula con carácter general, y, en segundo término, varios casos y supuestos especiales a los que se habrán de aplicar las normas que específicamente les afectan.

En el primer caso, se establece una previsión general sobre el retraso de la Administración en dictar resolución y la no exigencia de intereses de demora. En concreto, y de una manera genérica, el primer párrafo de la ley fija los presupuestos en que se va a producir este efecto, definiéndolos como (a) cualquier situación en que la Administración incumpla los plazos señalados en la

propia Ley para resolver y (b) siempre que ello suceda por causa imputable a la misma. En este supuesto, decimos, no se devengarán intereses de demora.

Para ser más exactos, el periodo en que no se devengarán estos intereses es el transcurrido desde el momento en que los plazos máximos de cada procedimiento queden incumplidos y el momento en que se dicte la resolución del mismo o aquel otro en que, debido a la técnica del silencio administrativo, se interponga un recurso contra la resolución presunta.

En segundo lugar, los casos a que la Ley hace referencia explícita y en los que tampoco se devengarán intereses de demora, son los que se establecen para los procedimientos en que se hayan de resolver las solicitudes de compensación; los que hayan de concluir con un acto de liquidación y aquellos en haya de dictarse la resolución de un recurso administrativo, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido. A nuestro juicio, la conveniencia de examinarlos por separado se deduce, en un primer momento, de una primera diferencia en la propia dicción literal de la Ley, pues los plazos en el primer caso (supuesto general) se contarán hasta que “se dicte” la resolución, mientras que en el segundo caso (supuestos especiales) la norma se refiere a la “notificación” de la resolución. Aunque no se trate normalmente de una diferencia temporal importante, sin embargo ya encontramos algo que los distingue y que motiva nuestra opción por su examen separado.

Pero además de los casos especiales a que hemos hecho referencia, debemos completar el tema incluyendo el examen de los casos en que se deba reponer el procedimiento a cualquier momento de su tramitación por haberse anulado posteriormente su resolución, pues en el mismo artículo 26, apartado 5, se ordena también un plazo máximo de duración del nuevo procedimiento que se tramitará desde el momento que ordene la resolución del recurso o la sentencia correspondiente. Y, finalmente y en sentido contrario al anterior, la ley excluye del efecto antes señalado –el no devengo de interés de demora- al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago (art. 26.4 LGT).

Por otra parte, creemos que no hay ninguna clave especial para no entender que cuando el precepto comentado hace mención a “los plazos fijados en esta ley” debe considerarse que se trata de todos los plazos máximos de duración de los procedimientos tributarios, estén formalmente o no incluidos en el texto de la propia LGT o lo estén en el de otra norma.

Hecho este planteamiento general del tema, vamos a seguir el esquema expuesto y a realizar algunos comentarios sobre las precisiones que para cada caso ha establecido la nueva LGT.

1.- La previsión general sobre el incumplimiento de plazos por la Administración.

Indudablemente la cuestión que tratamos está conectada con el derecho del contribuyente a la resolución expresa de cualquier procedimiento y, más concretamente, con el derecho a la resolución en plazo, pues este matiz demuestra la relevancia del tema en relación con el derecho a la tutela judicial – con el acceso a la misma- y con el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas.

De alguna manera este derecho se reconoce, ahora, en los artículos 103 y 104 de la LGT y, antes, en la LDGC. En particular en el artículo 103 de la LGT se reconoce la obligación de la Administración a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa, y en su artículo 104 se matizan los plazos generales y supletorios para la resolución. Pues bien, la primera advertencia que hemos de hacer sobre el ámbito de aplicación de la norma contenida en el artículo 26 de la LGT, es que quedan excluidos de la misma los supuestos en que los procedimientos tributarios hayan terminado por cualquiera de los medios previstos legalmente distintos del de la resolución (los relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario, aquellos en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados), lo que por otra parte puede resultar obvio porque en tales casos no habrá posterior acto administrativo que haya de cuantificar deuda alguna o liquidar intereses de demora, o al menos dicho acto no será consecuencia de este procedimiento, sino de otro distinto (v.g. sería el caso en que caducado un procedimiento, pudiese iniciarse nuevamente por no haber prescrito la obligación).

Retomando la vinculación del tema con el derecho a la resolución expresa y en plazo, la ley anuda la consecuencia –el no devengo de interés de demora- a la circunstancia de que el retraso en dictar la resolución se produzca por causas imputables a la Administración. Ahora bien, como la norma no define cuando se entenderá que el incumplimiento del plazo máximo de duración está motivado por causas imputables a la propia Administración, hemos de proceder por vía interpretativa y considerar que las dilaciones provocadas por el contribuyente y la paralización administrativa de actuaciones cuando esté justificada son periodos que no se tomarán en consideración para calcular la duración total del procedimiento (art. 104.2 de la LGT).

Sentado lo anterior hemos de ocuparnos de la concreción del periodo en el que no se devengarán intereses de demora. Para ello recordemos que, aunque la Ley no se refiera expresamente al momento en el se produce este efecto, el día desde el que se dejarán de devengar intereses ha de ser aquel en el que se produzca el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento (descontados los periodos debidos a dilaciones justificadas o debidas al interesado), efecto que se mantendrá hasta que se produzca cualquiera de las dos posibilidades siguientes:

que dicte resolución expresa o que se interponga recurso contra la resolución presunta.

En relación con el cumplimiento de la primera posibilidad, advertiremos que la ley hace mención al día en que se dicte la resolución, y no al momento en el que se notifique, a pesar de que la propia Ley en su artículo 104 –en donde se establece en derecho a la resolución en plazo- se hace siempre ordenando que el plazo máximo de duración se contará hasta el momento en que se tenga por realizada la notificación de la resolución. Esta discrepancia entre ambas normas, puede suscitar la duda de si se trata de una decisión deliberadamente tomada por la Ley o si el artículo 26 debe interpretarse en consonancia con lo establecido en el 104. Duda que no es fácil de resolver, pues, además de la propia literalidad del precepto, existen argumentos para defender que lo correcto es considerar que, si la Administración ha dictado ya la resolución, las demoras en la notificación, que normalmente son por causas imputables a los contribuyentes, no deben beneficiarles, mientras que, en sentido contrario, se puede sostener que lo procedente es una interpretación contextual de la norma para evitar ciertas complejidades derivadas de una interpretación literal ya que, por ejemplo, en un procedimiento con un plazo de duración de seis meses, se contarían dos periodos distintos: uno para determinar el devengo de intereses de demora y otro para entender que la resolución se ha notificado en el periodo máximo señalado.

En este dilema nos inclinamos por una interpretación literal de la Ley, pues a lo antes expuesto, añadiremos que en el artículo 104 de la LGT, cuando –con carácter general- se establecen los efectos derivados del incumplimiento del plazo para notificar la resolución, no se hace mención a la inexigibilidad de interés de demora, sino que se señalan otros diferentes.

En relación con la segunda posibilidad, que se interponga recurso contra la resolución presunta, el precepto está en consonancia con el contenido del artículo 104 de la misma ley, en el que se contienen previsiones concretas en relación con el silencio administrativo en los distintos procedimientos, de forma que, cuando dentro de los plazos reglamentarios y contra el acto presunto, se interponga cualquier recurso o reclamación, se iniciará nuevamente el devengo de los intereses moratorios o suspensivos que, en su caso pudieran proceder.

Para cerrar esta reflexión solo nos quedan por mencionar la regulación correspondiente a la vía de apremio que el propio artículo 104 excluye de la fijación de un plazo máximo de duración, por lo que difícilmente se podría entender que se ha visto incumplido un límite inexistente, siendo además de destacar que, cuando finaliza la vía ejecutiva, no se vuelven a liquidar intereses de demora (art. 161.4 LGT), por lo que tampoco cabe aquí su aplicación.

Una vez examinado el supuesto que hemos llamado general, sobre el retraso en resolver y la no exigibilidad de interés de demora, nos ocuparemos de los

casos especiales que se mencionan expresamente en el propio artículo 26 y que fueron antes enunciados.

2.- El incumplimiento del plazo en resolver las solicitudes de compensación.

En relación a este supuesto, recordemos que la ley se refiere expresamente al incumplimiento de los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación. Es decir, el momento en que se inicia el periodo sin devengo de intereses será el correspondiente al día en que debió producirse la notificación de la resolución, siendo esta el acuerdo de compensación, según creemos se deduce del art. 72.3 de la LGT.

Sin embargo, en el mismo precepto, existe una norma especial para los intereses de demora, cuando la compensación se solicite por el sujeto pasivo, en cuya virtud se ordena:

“2. La presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.

3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción”.

Del precepto citado se deducen varias consecuencias que pasamos a enumerar brevemente:

- La nueva LGT ha recogido la opinión de muchos autores que sostenían la incorporación de la doctrina civil –derivada del artículo 1202 C.c.- en cuya virtud los efectos extintivos de la compensación se producen desde el momento en que el crédito y la deuda reúnen todos los requisitos exigidos para su compensabilidad. Ello con independencia del carácter declarativo que pueda atribuírsele al acuerdo de compensación.

- Además, la LGT da entrada a las previsiones contenidas en una norma de ínfimo rango –Instrucción de junio de 1999- que, siguiendo aquel criterio, venía a distinguir los supuestos en que al tiempo de solicitarse la compensación estuviesen o no reconocidos los créditos a favor del contribuyente. Así, si el crédito estaba reconocido con anterioridad, los efectos extintivos se retrotraían al momento de presentarse la solicitud. En otro caso, se ajustarían al momento en que se reconociese el crédito.

- Finalmente, y siguiendo la doctrina administrativa anterior a la nueva Ley, cuando la solicitud se hiciese con anterioridad a haberse reconocido el crédito a favor del contribuyente, se generarían intereses de demora hasta ese momento.

En este contexto se comprende el sentido del artículo 72 que acabamos de transcribir.

Ahora bien, lo que no resulta tan sencillo es encajar en este contexto lo ordenado en el artículo 26 de la misma ley, pues el no devengo de intereses lo sitúa en el momento en que se incumpla el plazo para notificar el acuerdo de compensación, momento en el que si el crédito ya está reconocido no se devengarían ya intereses.

Por ello, y a salvo otra interpretación mejor fundada, consideramos que, si la propia Ley retrotrae los efectos extintivos del acuerdo de compensación al momento en que deuda y crédito sean compensables, a partir de ese momento ya no es posible que se devenguen intereses de demora, por lo que la armonización de ambos preceptos ha de hacerse considerando que la norma del artículo 26 se aplicará cuando sea el propio acuerdo de compensación el acto en el que se reconozcan los créditos del contribuyente y dicho acto se dicte transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, que el RGR ha fijado en seis meses.

3.- El incumplimiento del plazo en producirse el acto de liquidación.

Al igual que en caso anterior, creemos que la ley también requiere el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento, fijando la fecha de este hecho en el momento en que debiera haberse notificado la resolución, por lo que son de aplicación las previsiones establecidas en la misma ley en cuanto al momento en el que se entenderán realizadas las notificaciones (v.g. art. 111.2 o art. 102.4 LGT))

A los efectos de enumerar las distintas clases de procedimientos que concluyen o pueden concluir con una liquidación tributaria que, de contener intereses de demora, habría de tomar en consideración lo ordenado en el artículo 26 de la ley, vemos que se trata de los siguientes: procedimiento de gestión iniciado mediante declaración (art. 130 LGT); de verificación de datos (art. 133 LGT); de comprobación de valores (art. 134 LGT) y los de comprobación limitada (art. 139 LGT). No es preciso indicar que cuando se desarrollen sucesivamente dos de los procedimientos antes citado, a cada uno se les aplicará separadamente la previsión del artículo 26 sobre los intereses de demora.

Por su parte, en cuanto a los procedimientos de inspección, nuestra primera observación se centra en las reglas especiales contenidas en el artículo 150, que en su apartado tercero reitera lo establecido en el artículo 26 que comentamos y en el apartado primero señala los plazos máximos de duración estableciendo que el momento final del procedimiento viene dado por la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del procedimiento. Para mayor concreción, el procedimiento inspector se entenderá concluido, en cada caso, en función del acta que recoja las conclusiones de la comprobación realizada. De este modo, si se trata de actas con acuerdo, “se entenderá

producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta” (art. 155.5 LGT). Si se trata de actas de conformidad, “se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar”, ordenando otras actuaciones (art. 156.3 LGT) y, en las actas de disconformidad, cuando se notifique la liquidación que haya resultado finalmente (art. 157.5 LGT).

4.- El incumplimiento del plazo en las resoluciones de reclamaciones y recursos.

Al igual que sucede para los procedimientos de liquidación antes vistos, también en relación con las reclamaciones y recursos la LGT se ha ocupado de regular esta materia con bastante precisión dando lugar a un conjunto de normas de las que nos ocupamos en forma resumida, si bien hemos de recordar que el no devengo de intereses de demora está asociado, en estos casos, a que la deuda estuviese suspendida, único supuesto en que posteriormente se liquidarían intereses de demora que, en este supuesto pasarían a ser “intereses suspensivos” (art. 224. 5 LGT).

La nueva Ley se encarga de fijar a lo largo de su articulado los plazos máximos de duración de los distintos procedimientos revisores. Así, el de un año en el declarativo de nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT), aunque la ley no mencione expresamente el efecto que comentamos al enunciar los derivados del incumplimiento del plazo; el de seis meses para el procedimiento de revocación (art. 219 LGT) y también para el de rectificación de errores (220 LGT); un mes en el caso del recurso de reposición (art. 225 LGT) y un año en la reclamación económico administrativa (art. 240 LGT) encontrando en ambos preceptos una remisión directa al artículo 26 de la misma ley en la forma en que lo venimos interpretando.

5.- El incumplimiento del plazo en la ejecución de resoluciones y sentencias.

Además de los supuestos contenidos en el apartado 4 del artículo 26, a los que hemos hecho referencia, el apartado 5 contiene una disposición especial del siguiente tenor: “En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación.

En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución”.

Como es sabido, la norma transcrita recoge de una parte el criterio sostenido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 28 de noviembre de 1997 –matizada en un caso particular en la de 15 de julio de 2001- desoyendo la opinión que defendía la no exigencia de intereses sino hasta el momento en el que se dictó la liquidación posteriormente anulada o, incluso, la imposibilidad de liquidar intereses en ciertos casos. Ahora bien, en consonancia con cuantas disposiciones venimos citando que sientan límites a la duración de los diferentes procedimientos y ajustan a ellos el devengo de los intereses de demora, la ley restringe en este caso los intereses al plazo establecido para ejecutar la resolución. Sin duda se introduce así una garantía favorable al contribuyente, si bien las razones esgrimidas por quienes postulaban otra solución –la liquidación de intereses hasta que se dictó la liquidación anulada- continúan siendo válidas.

Si nos centramos en el contenido del precepto citado, vemos que se fija, como plazo máximo para liquidar los nuevos intereses sobre la nueva deuda, el plazo máximo para ejecutar la resolución, si bien, la LGT no contiene una regulación completa de esta materia pues solo en el artículo 150.5 se ha previsto una norma a este específico efecto en la que se ordena:

“5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento”.

La cuestión que se deduce de la norma anterior es la de su carácter especial pues está dictada exclusivamente en relación con el procedimiento inspector y para el caso en que la resolución o sentencia ordene la retroacción del procedimiento, por lo que, el ámbito limitado de su objeto y referido solo a este procedimiento cuyo plazo de duración, de doce meses y hasta veinticuatro, nos

explica los términos del texto transcrito. Por tanto, si se trata de liquidaciones dictadas por órganos diferentes o si la sentencia se limita a anular la liquidación impugnada no tenemos norma expresa en la LGT y, en consecuencia, deberemos cubrir esta laguna para hacer efectiva la disposición legal.

Al efecto de completar la norma que comentamos, hemos de distinguir los casos en que la anulación de una liquidación se realice en resolución de un procedimiento económico administrativo o sea consecuencia de una sentencia judicial. En el primer caso, es el RPREA (RD 391/1996) en sus artículos 102 y 110, quien resuelve el problema de los plazos máximos en que deberán ejecutarse sus resoluciones, en el segundo caso, son los artículos 104 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, quienes se ocupan de señalar los plazos de ejecución de las sentencias.

6.- Conclusiones.

No cabe duda de que los preceptos que hemos comentado en estas sucintas reflexiones deben ser saludados con satisfacción en la medida en que recogen las aspiraciones expresadas por muchos estudiosos y respaldadas en ciertos casos por algunos tribunales, y que además restablecen el tema en términos más justos y ajustados a la equidad en comparación a cómo habían sido resueltos anteriormente. La LGT gana, por otra parte, en coherencia con sus propios postulados de exigir a la Administración un comportamiento diligente, eficaz y adecuado a derecho.

Sin embargo, la aplicación de las normas examinadas resalta la importancia de los plazos máximos de duración de los distintos procedimientos y actuaciones al anudar a su incumplimiento un conjunto de consecuencias entre las que hemos destacado la referida al no devengo de intereses de demora. Con ello, el cómputo de estos plazos se convierte en una cuestión relevante que causará sin duda discrepancias entre la Administración y el contribuyente cuando se trate de liquidar estos intereses. Más aún se podrá de manifiesto este carácter en los casos en que sucesivamente se hayan incumplido varios plazos y sea preciso determinar los distintos periodos en cada procedimiento en que no se han devengado intereses moratorios.

III.- EL INTERÉS DE DEMORA Y LAS SANCIONES.

El origen del problema podemos situarlo no tanto en la existencia de disposiciones expresas al respecto, sino más bien, y en sus mismos orígenes, en el silencio de la ley y en el hecho de incluirse las sanciones entre los componentes de la deuda tributaria en virtud del artículo 58 de la LGT (230/1963). De la situación expuesta y del carácter pecuniario de las sanciones tributarias a que nos referimos, se dedujo como una consecuencia indudable la generación de intereses

de demora sobre la parte de la deuda conformada por las sanciones o sobre este solo concepto cuando no existiese otro componente de la deuda.

Esta situación permitió al RGR en su artículo 109.2 excluir del devengo de intereses de demora exclusivamente al recargo de apremio, declaración que fue interpretada en el sentido de confirmar su aplicación a las sanciones por caer fuera de esta única excepción.

A pesar de lo anterior no han faltado autores que han expresado su opinión contraria a esta situación sosteniendo que la naturaleza y la función que cumplen las sanciones tributarias requerirían una solución diferente. Y sería con la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente cuando se encontrarían mejores apoyos para fundamentar la inexigibilidad de intereses de demora sobre las sanciones impugnadas, al menos hasta que hubieran ganado firmeza y con ello, según veremos, se introdujeron nuevos elementos en el debate.

Pero en la nueva Ley General Tributaria se han incluido varias disposiciones que regulan o inciden sobre esta materia.

En primer lugar recordemos que el hecho de que el artículo 25.2 las excluya de la calificación como obligaciones accesorias, pudiera prestarse a ser interpretado en el sentido de dotarlas de un tratamiento diferente al de los restantes componentes de la deuda y que, la no exigencia de intereses de demora, pudiera ser una de estas consecuencias.

Sin embargo, de la dicción del artículo 26 se desprende otra cosa pues en el se hace referencia en dos ocasiones a la exigencia del interés moratorio relacionándolo con las sanciones. En su apartado primero al ordenar que: “el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los **sujetos infractores...**” Y, posteriormente, en el apartado segundo, letra a) cuando afirma que el interés moratorio se exigirá “cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o **del importe de una sanción**, sin que el ingreso se hubiera efectuado”.

Ahora bien, el hecho de que los intereses moratorios se exijan también sobre el importe de las sanciones no supone que la Ley haya incluido una regulación detallada de la cuestión.

En primer lugar indicaremos que el momento en el que finaliza el plazo establecido para el pago en período voluntario del importe de una sanción es aquel en el que se impone la sanción, se notifica y se deduce el plazo para su pago. A partir de dicho momento se devengará el interés de demora y hasta que se produzca el pago de la sanción.

Ahora bien las vicisitudes por las que normalmente atravesará la sanción merecen un examen separado.

En el caso en que la sanción quede firme y consentida, sin que se haya producido el pago, se iniciará el periodo y el procedimiento ejecutivo en el que se determinarán los intereses devengados por este concepto y sin que sea aplicable ningún tipo de plazo máximo de duración que exima del devengo de aquellos en la medida en que la vía de apremio carece de plazo máximo de duración y que las disposiciones del título III capítulo V de la Ley son aplicables a la recaudación de las sanciones. Ahora bien, si la extinción de las sanciones se produjese por vía de compensación –artículo 190 LGT- tendríamos que aplicar las reglas que examinamos anteriormente en relación con el interés moratorio.

En el caso en que las sanciones sean objeto de un recurso o reclamación, la cuestión merece un estudio con mayor detalle y diferenciado, pues nos conduce el tema conflictivo de los intereses de demora suspensivos del que nos ocuparemos en otro momento.