

LOS INTERESES DE DEMORA EN EL ARTÍCULO 61.2 DE LA L.G.T.

Por JUAN CARLOS HERAS PÉREZ
Becario de Investigación
Área de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ELEMENTOS NECESARIOS PARA DETERMINAR EL INTERÉS DE DEMORA
 - A) CANTIDAD SOBRE LA QUE SE APLICA:
 - B) TIPO DE INTERÉS APLICABLE:
- III. INTERESES DE DEMORA POR SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO
- IV. INTERESES DE DEMORA POR APLAZAMIENTOS DE PAGO
- V. INTERESES DE DEMORA EN LOS SUPUESTOS DE DENEGACIÓN DEL APLAZAMIENTO
- VI. INTERESES DE DEMORA POR INGRESOS FUERA DE PLAZO
- VII. INTERESES EN SUPUESTOS DE PRORROGA

I. INTRODUCCIÓN

Sin duda que los intereses de demora es una de las materias que mayores modificaciones legislativas ha sufrido en los últimos años, una vez más a través de la Ley 25/1995 de 20 de julio se ha procedido a dar nueva redacción a los artículos 58.2 y 61 de la L.G.T., el primero de ellos dedicado a los elementos que «en su caso» pueden componer la deuda tributaria: *«En su caso formarán parte de la deuda tributaria: (...) c) el interés de demora que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en que aquel se devengue, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales establezca otro diferente»*. El art. 61.2 por su parte determina el momento del devengo de los intereses de demora y una serie de supuestos en los cuales éstos son exigibles: *«El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de intereses de demora. De igual modo se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto, y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo»*.

Los artículos transcritos determinan lo que en nuestra doctrina se denomina como intereses moratorios [art. 58.2,e)], e intereses correspectivos¹ (art. 61.2), siendo los primeros los que cumplen una función resarcitoria del daño causado por el acreedor al deudor, en este caso, el que causa el sujeto pasivo a la Hacienda Pública debido al retraso culpable del primero en el cumplimiento de la obligación tributaria. En tanto que los intereses correspectivos cumplen una función compensatoria por la utilización del dinero ajeno, ya que al no existir incumplimiento la deuda no se convierte en exigible mientras siga surtiendo sus efectos el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda.

Como hemos visto, el art. 58.2 de la L.G.T. establece la forma de cuantificar el interés de demora, que no es otro que el interés legal del dinero incrementado en un 25%; es precisamente este porcentaje adicional lo que ha llevado a algún autor a plantear que la naturaleza de la figura que tratamos es sancionadora, y así M. A. Collado: *«Resulta claro que el establecimiento de un aumento del 25% sobre el interés legal del dinero no es una sanción de naturaleza civil, esto es, indemnizatoria, sino más bien una reacción de carácter represivo. Ese 25% no tiene un carácter indemnizatorio, sino una finalidad represiva, y es por tanto una verdadera sanción tributaria... De manera que los intereses de demora en la cuantía del interés legal del dinero son intereses moratorios, y el exceso sobre el mismo sería una sanción tributaria»*².

¹ M. A. Collado, «Los intereses de demora en la Ley General Tributaria», CIVITAS, R.E.D.F. n.º 56, 1987, pág. 501.

² *Ob. cit. últ. cit.*, pág. 505.

Si bien es cierto que el establecimiento de un plus del 25% sobre el interés legal del dinero no se justifica por un mayor coste financiero para la Hacienda Pública, tampoco consideramos que pueda establecerse de forma tajante que dicho porcentaje constituya una sanción tributaria, sino una compensación por parte del deudor hacia la hacienda pública por el perjuicio causado debido al retraso en el pago de la obligación tributaria. Así ha sido reconocido de forma unánime por la jurisprudencia³. Sería contradictorio sostener que este porcentaje constituye una sanción, cuando el mismo deviene de la concesión de una prerrogativa que se ofrece al sujeto pasivo del impuesto, como ocurre en el caso de la solicitud del aplazamiento en el pago de la deuda, es necesario el visto bueno de la Administración una vez se hallan comprobado que se cumplen determinados requisitos que posibiliten dicho aplazamiento, de forma que difícilmente podremos conjugar el reconocimiento de un derecho por parte de la Administración en favor del sujeto pasivo con el hecho de considerar que la contrapartida de ese derecho sea la imposición de una sanción.

II. ELEMENTOS NECESARIOS PARA DETERMINAR EL INTERÉS DE DEMORA

A la hora de calcular el interés de demora debemos tener presentes varios elementos, a saber: la cantidad sobre la que se aplican, el tipo de interés aplicable y el período durante el cual se generan.

A) CANTIDAD SOBRE LA QUE SE APLICA

El art. 36.1 de la Ley General Presupuestaria establece sobre qué magnitudes debe aplicarse el interés de demora en los siguientes términos: «*Las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán interés de demora desde el día siguiente al de su vencimiento. Se incluyen en este apartado 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*». La dicción del artículo deja claro que cualquier tipo de deuda con la Hacienda Pública genera intereses de demora.

La cantidad sobre la que debe aplicarse el interés de demora es la suma que compone la deuda tributaria. En el art. 58 de la L.G.T. encontramos la enumeración de los elementos que componen dicha deuda:

- La cuota (definida en el art. 55 de la L.G.T.).
- Recargos sobre bases o cuotas.
- Los recargos previstos en art. 61.3.
- Los intereses.

³ Vid., entre otras, Sentencias T.S. de 27 de diciembre de 1982, 27 de febrero de 1989, T.S.J. Madrid de 18 de diciembre de 1990.

- Recargo de apremio.
- Las sanciones pecuniarias.

Una vez determinados los elementos que componen la deuda tributaria deberemos plantearnos la siguiente cuestión, ¿cuáles de estos elementos conforman la base sobre la cual se aplicarán los intereses de demora? Podemos apreciar que existen en el artículo dos apartados bien diferenciados; en el primero de ellos nos encontramos lo que constituye la obligación principal del sujeto pasivo, en tanto que el número dos se compone de una serie de elementos que pudiendo formar parte de la deuda tributaria, no necesariamente la conforman, elementos que podemos denominar accesorios.

El primer apartado del art. 58 define la cuota como uno de los elementos de la deuda tributaria, si bien en algunos casos cuota y deuda tributaria concidirán (ello ocurrirá cuando no existan elementos accesorios a la misma), lo normal será que junto con la cuota tributaria definida en el art. 55 aparezcan una serie de elementos, nos estamos refiriendo a los elementos enumerados en el apartado 2 del art. 58, que formarán parte de la base para el cálculo de los intereses de demora en la medida en que forman parte de la deuda tributaria.

Debemos concluir, por tanto, que la base para el cálculo de los intereses moratorios estará constituida por la cuota tributaria y por el resto de los elementos enumerados en el apartado segundo del art. 58, a excepción del recargo de apremio, que está excluido de dicha base por el art. 109.2 del R.G.R. Dentro de estos elementos existen algunos sobre los que no cabe ninguna duda acerca de su inclusión en la base para el cálculo de los intereses; estos son la cuota, los recargos sobre bases o cuotas y los recargos establecidos en el art. 61.3 de la L.G.T. En cuanto a los intereses, éstos pueden formar parte de la misma desde el momento en que se solicite la suspensión o el aplazamiento en período ejecutivo, ya que en este caso se habrán generado intereses desde la finalización del período voluntario hasta el momento de la interposición de recurso o hasta el momento de la solicitud de aplazamiento.

En cuanto a las sanciones, dado que la naturaleza jurídica del interés de demora no es sancionadora, no parece existir incompatibilidad alguna entre éstos y las sanciones, por lo que también pueden formar parte de dicha base.

B) TIPO DE INTERÉS APLICABLE

Han sido numerosas las normas que han modificado el interés de demora aplicable a las deudas tributarias desde la redacción dada al art. 58.2 b) de la L.G.T. por el art. 15.1 del R. Decreto Ley 61/1974, de 27 de noviembre, que establecía «el interés de demora será el básico del Banco de España vigente al tiempo de practicarse la liquidación».

Posteriormente, la Ley 24/1984, de 29 de junio, establecía en su art. 1 que «el interés se determinará aplicando el tipo básico del Banco de España vigente el día

en que comience el devengo de aquél, salvo que la Ley de Presupuestos establezca otro diferente». Esta redacción fue acogida por la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria que modificaba de nuevo el interés de demora regulado en el art. 58.2, b), estableciendo que «esté será el interés legal del dinero vigente el día en que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos establezca uno diferente». desde este momento era de aplicación el interés vigente al momento en que comience el devengo, dicho tipo de interés era aplicable de manera uniforme durante todo el tiempo, a pesar de que el interés legal fuera modificado, lo cual implicaba que el interés de demora aplicable en algunos casos no coincidiera con el interés legal del dinero más el incremento del 25%.

En la actual redacción el art. 58.2, c), establece que *«el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en que aquél se devengue, incrementado en un 25%, salvo que la Ley General de Presupuestos establezca otro diferente»*.

De este modo los intereses deben entenderse devengados día a día de forma que cuando se modifique el interés legal deberá realizarse una liquidación en la cual se apliquen los tipos que se hayan puesto de manifiesto a lo largo del período de la mora. De esta forma se recogen en la actual reforma las críticas de algunos autores acerca de la regulación que realizaba el art. 58.2, b), en cuanto al tipo aplicable durante dicho período⁴.

Por lo que se refiere al tipo de interés aplicable, habrá de atenderse a aquel que se fija anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, y por lo que se refiere a su cuantificación hay que tener presente el art. 58.2, b), en su redacción dada por la Ley 10/85, para aquellas deudas cuyo período de devengo de intereses se haya iniciado y finalizado con anterioridad al 23 de julio de 1995. Para estas deudas el tipo de interés exigible será el vigente al comienzo del devengo, incrementado en un 25%. En cambio, si el período de devengo de intereses de demora se ha iniciado y finalizado con posterioridad al día 23 de julio de 1995 habremos de tener presente el art. 58.2, c), en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la L.G.T., según el cual en este caso el interés de demora será el vigente a lo largo del período en que aquél se devengue, incrementado en un 25%, por lo tanto en el caso de que el tipo de interés varíe habrá que hacer dos (o más) cálculos aplicando el tipo de interés vigente para cada una de las fracciones de tiempo, para posteriormente sumar los importes parciales. La cuestión del cálculo de los intereses de demora aún se complica más para el caso de que el período del devengo de intereses de demora se inicie con anterioridad al 23 de julio y finalice con posterioridad a esta

⁴ Vid. Ramón Falcón y Tella, «Obligados al pago. Garantías del crédito aplazamiento y fraccionamiento», en *Gestión recaudatoria y jurisdicción en las haciendas locales*. Jordanas técnicas de estudio de Haciendas Locales, Málaga 1992. En el mismo sentido, vid. Juan López Martínez. «Régimen jurídico de los intereses moratorios en materia tributaria», Ed. CIVITAS, col. Estudios de Derecho Financiero y Tributario, 1994.

fecha, pues en este caso se establecen dos períodos separados por la fecha de entrada en vigor de la ley y por lo tanto dos períodos de cálculo distintos: uno desde el día siguiente a la finalización del plazo establecido para el pago hasta el día 22 de julio y otro a partir del día 23 de julio, con lo cual la suma de ambos importes determinará el total de intereses de demora a ingresar.

Ya entendía Carmelo Lozano que podían aplicarse distintos tipos de interés, incluso con la anterior redacción del precepto, al no establecer de manera expresa que deba continuarse aplicando el mismo tipo durante todo el período de la mora⁵.

III. INTERESES DE DEMORA POR SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO

Es ya tradicional la definición de suspensión que ofreció el profesor Martín Queralt⁶ en los siguientes términos: «*La paralización del procedimiento recaudatorio ya iniciado, motivada por causas que aconsejan una detención momentánea del mismo, en tanto se resuelvan cuestiones merecedoras de pronunciamiento por parte de los órganos que actúan la función jurisdiccional en materia tributaria, y siempre que se constituya por parte del recurrente la oportuna garantía, con el fin de salvaguardar los intereses del ente público*».

La propia definición que acabamos de ver realiza una función delimitadora de la suspensión respecto de otras figuras, ya que la suspensión se fundamenta en la incertidumbre sobre la validez del acto administrativo que se recurre, cosa que no ocurre en los supuestos de aplazamiento, en los cuales el acto es perfectamente válido y eficaz.

La figura de la suspensión de la ejecución del acto impugnado podemos encontrarla en el art. 11 del Recurso de Reposición previo al económico-administrativo, que en su apartado tercero establece lo siguiente: «*Igualmente podrá solicitarse la suspensión limitando sus efectos al recurso de reposición, en cuyo caso se admitirá alguna de las garantías establecidas en el apartado 4 del art. 81 del mencionado reglamento del procedimiento en las reclamaciones administrativas*⁷. *En estos casos la caución alcanzará a cubrir el importe de la deuda recurrida más los intereses de demora que origine la suspensión*».

⁵ Vid. Casado Ollero, Falcón y Tella, Lozano Serrano y Simón Acosta en *Cuestiones tributarias prácticas*, pág 556, Ed. La Ley, 2ª ed, Madrid, 1990. «Entendemos por tanto que hay base para considerar tipos distintos cada año, dado el tenor literal de las leyes anuales de Presupuestos, que fijan el tipo aplicable *durante* cada ejercicio».

⁶ Vid. F. J. Martín Queralt, «La suspensión de los procedimientos recaudatorios», CIVITAS, R.E.D.F., n.º 7, 1975 pág. 503.

⁷ Dicha remisión debe entenderse realizada al art. 75.6 del reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas aprobado por el R.D. 39/1996, de 1 de marzo (B.O.E. del 23), que deroga el R.D. 1999/1981, de 20 de agosto.

Sorprendentemente desaparece en la actual redacción del artículo toda referencia temporal para el cálculo de los intereses de demora, a pesar de lo cual no parece que deban calcularse los mismos sobre un número mayor de treinta días, pues tanto el art. 15.2 del R.R. como el art. 88.3 del R.P.R.E.A. determinan que se entenderá desestimado el recurso si a los treinta días de su interposición no se hubiera notificado su resolución expresa. Ahora bien, de la misma manera, se puede realizar una interpretación más favorable al sujeto pasivo, ya que habiendo desaparecido la referencia temporal para el cálculo de los intereses, podrían tomarse ocho días para el cálculo de los mismos, puesto que éste es el tiempo que el órgano receptor del recurso tiene para resolver⁸. Ya que estimar otro plazo supondría penalizar al sujeto pasivo por la tardanza en la resolución del recurso por parte del órgano competente.

Aunque el período de tiempo que dure la suspensión es incierto en el momento de prestar garantía, y como hemos expresado más arriba, en ningún caso debe calcularse sobre más de treinta días, a la finalización del procedimiento deberá procederse a realizar una nueva liquidación de intereses de demora por el tiempo que dure la suspensión, es decir, el período de tiempo transcurrido desde la interposición del recurso hasta la fecha de resolución del mismo.

En cuanto a la fecha inicial, la regla general indica que ésta vendrá determinada por el momento de presentación del recuso, pero puede ocurrir que el recurrente no espere a la finalización del período voluntario de ingreso y presente el recurso antes de que el mismo finalice; en este caso entendemos que la fecha inicial para el cómputo de los intereses no puede ser otra que la del día siguiente a la finalización del período voluntario; esta opinión encuentra su apoyo en lo dispuesto en el art. 61.2 de la L.G.T.

En cuanto a la fecha final de cómputo, parece claro que ésta debe estar determinada por la fecha de la resolución del recurso, pero como sabemos es un principio del procedimiento administrativo que todo interesado puede desistir de su petición; si esto ocurre y el sujeto ingresa la deuda al momento de presentar su renuncia al órgano encargado de resolver, nos encontramos con que la deuda se ha extinguido por el pago, ante lo cual debemos concluir que no es posible exigir intereses de demora por una deuda que ya no existe, independientemente del tiempo que transcurra desde el desistimiento del sujeto hasta el pronunciamiento del órgano que conoce de la suspensión.

Por lo que se refiere a la suspensión de la ejecución de un acto tributario en vía económico-administrativa, y a los intereses generados, la regulación básica se encuentra en los arts. 22.4 del T.A.P.E.A. y en el 74.12 del R.P.R.E.A.; en ambos casos se exige el interés de demora que origine la suspensión; ambos artículos tienen la misma redacción:

⁸ Vid. art. 15 del R.D. 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el Recurso de Reposición previo al Económico-Administrativo.

«Cuando se ingrese la deuda por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el art. 58, apartado 2, párrafo c, de la Ley General Tributaria, por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del 5% de aquella en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe»⁹.

La única especialidad en materia de intereses de demora respecto a lo ya expuesto para el recurso de reposición, es que el período máximo para resolver la reclamación es en este caso de un año, y por tanto los intereses se devengarán a lo sumo por este tiempo.

IV. INTERESES DE DEMORA POR APLAZAMIENTOS DE PAGO

La posibilidad de aplazar las deudas tributarias aparece regulado de forma genérica en el art. 61.2 de la L.G.T. y desarrollado por el R.G.R. en su Capítulo VII del Título I; ambas normas han sido modificadas por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la L.G.T., y por el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, que modifica determinados preceptos del R.G.R.

En el caso de la concesión del aplazamiento solicitado en período voluntario, el sujeto pasivo deberá prestar garantía suficiente que cubra el importe del principal y de los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 25% de la suma de ambas partidas. El plazo para aportar la garantía es de treinta días contados desde el momento de la notificación del acuerdo de concesión del aplazamiento, si bien dicho plazo podrá ampliarse por el órgano competente para aceptar dicha garantía cuando estime que existen motivos justificados que impidan su formalización en el plazo señalado. En caso de no llegar a formalizarse la garantía se producen una serie de efectos que aparecen regulados en el apartado 8 del art. 52 del R.G.R. en los siguientes términos: *«transcurridos estos plazos (treinta días, más, en su caso, la prórroga) quedará sin efecto el acuerdo de concesión»*. Debe entenderse por tanto que hasta que finaliza el plazo para la formalización de la garantía continúa vigente el acuerdo de concesión en los mismos términos en que fue concedido, y así, en el caso de que el sujeto ingrese la deuda en lugar de prestar la garantía antes de la finalización del plazo, habrá cumplido de forma competente con la obligación tributaria antes de que se abra el procedimiento de apremio, por lo que sólo deberá pagar intereses de demora por el período de tiempo transcurrido desde la finalización del período reglamentario de pago hasta el momento del ingreso. Desde nuestro punto de vista esta regulación es muy beneficiosa para el caso de que el sujeto prevea la imposibilidad de prestar la garantía exigida, y se apresure a realizar el ingreso de la deuda antes de que finalice el plazo para formalizar la misma, evitando de este modo entrar en el período ejecutivo. Si el sujeto no actúa de la forma descrita y deja pasar el plazo

⁹ Ambos preceptos han sido reformados, el primero por la Disposición Adicional Única de la Ley 25/1995, de 20 de julio, y el segundo por el R.D. 391, de 1 de marzo de 1996, que aprueba el Reglamento de procedimiento de reclamaciones económico-administrativas.

de treinta días (más la prórroga, en su caso), y tampoco realiza el ingreso, la situación es muy diferente, ya que el apartado 8 del art. 52 establece para estos casos que «*Transcurridos estos plazos sin formalizar la garantía, quedará sin efecto el acuerdo de concesión. En tal caso, se exigirá inmediatamente por vía de apremio la deuda con sus intereses y el recargo de apremio, siempre que haya concluido el período reglamentario de ingreso...*». La expresión quedar sin efecto el acuerdo de concesión plantea la duda acerca de en qué momento pierde sus efectos, desde el momento en que no se formaliza la garantía o desde el momento en que se concedió el aplazamiento. Consideramos con López Díaz¹⁰ que si transcurre el plazo sin formalizar la garantía «hay que entender que el aplazamiento pierde sus efectos, entendiéndose que nunca ha existido, por lo que se debería iniciar la vía de apremio en el momento de finalización del plazo voluntario de ingreso» Las consecuencias se establecen en el propio apartado 8 del art. 52, y no son otras que la inmediata exigencia por vía de apremio del total de la deuda, más los intereses de demora, más el recargo de apremio, si el aplazamiento se solicitó en período voluntario. En el caso de que se hubiera solicitado el aplazamiento en ejecutivo, se continuará el procedimiento de apremio.

En caso de que la solicitud de aplazamiento se realice en período voluntario ésta deberá formularse dentro de los plazos que establece el art. 20.2 y 3 del R.G.R.; para estos casos el interés de demora se calculará sobre el montante de la deuda aplazada y por el tiempo comprendido entre el día siguiente al vencimiento del período voluntario y el vencimiento del plazo concedido por el órgano competente de la Administración¹¹. En este caso no existen dudas acerca del momento en el que se inicia la mora del deudor, que será el día siguiente al vencimiento del período voluntario. Pero en cambio el momento de la finalización puede plantear más dudas en caso de que el cumplimiento de la obligación no se realice en el último día del plazo concedido por la Administración. Si la prestación se cumple íntegramente al finalizar el plazo concedido, la liquidación de intereses practicada por el órgano administrativo será correcta, pero en el caso de que el sujeto cumpla con la obligación tributaria en un momento anterior a la finalización del plazo concedido es evidente que los intereses calculados en el momento de la concesión del aplazamiento no se corresponderán con los intereses efectivamente devengados, con lo cual el sujeto deberá realizar solamente la prestación principal, sin ingresar los intereses moratorios por el aplazamiento, requiriendo una nueva liquidación de intereses por el tiempo efectivamente transcurrido desde la concesión hasta el efectivo ingreso, por lo que entendemos que deberá habilitarse un nuevo plazo para el ingreso de dichos intereses una vez que

¹⁰ Antonio López Díaz, *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Ed. I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1992. pág. 106.

¹¹ Conforme a lo establecido en el art. 50 R.G.R., «Agencia Estatal de Administración Tributaria, Dirección General del Tesoro y Política Financiera o Delegaciones provinciales del Ministerio de Economía y Hacienda en función del órgano que tenga encomendada la gestión de la deuda tributaria».

se haya comunicado la liquidación de los mismos. En este sentido se expresa la Circular de 24 de Octubre de 1991¹².

En sentido contrario puede ocurrir que el sujeto no se atenga al cumplimiento del plazo concedido e ingrese la deuda una vez transcurrido el mismo¹³; en este caso nos encontraremos con otros intereses de demora, cuyo período de generación vendrá determinado por el período de tiempo comprendido entre la finalización del plazo concedido y el momento del ingreso efectivo, incluyendo la base para el cálculo de los mismos los intereses de demora generados por la concesión del aplazamiento, si bien hay que hacer notar que éstos tendrán una naturaleza diferente a los intereses generados por el aplazamiento, ya que éstos son intereses correspectivos¹⁴, es decir, aquellos que cumplen una función de contraprestación por el uso del dinero ajeno, en tanto que los intereses generados tras la finalización del plazo hasta el cumplimiento de la deuda son intereses moratorios, cuya función es resarcir al acreedor, en este caso la Hacienda Pública, del daño sufrido por el retraso culpable del deudor en el cumplimiento de la obligación.

V. INTERESES DE DEMORA EN LOS SUPUESTOS DE DENEGACIÓN DE APLAZAMIENTO

La regla general en este caso es la siguiente: si el aplazamiento o fraccionamiento ha sido solicitado en período voluntario y la resolución denegándolo se adopta una vez vencido ese período, se liquidarán intereses de demora por el período transcurrido desde el vencimiento del período voluntario hasta la fecha de la resolución denegatoria. En sentido contrario debemos entender que si la resolución denegatoria se adopta antes de finalizar el período voluntario no existirán, por lo tanto, intereses de demora.

En el caso de que el sujeto realice el ingreso de la deuda con anterioridad al momento en que recaiga la resolución denegatoria, pensamos que carece de aplicación lo dispuesto en el art. 55.4 cuando declara exigible intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la finalización del plazo voluntario de ingreso hasta la fecha de resolución denegatoria, ya que no parece lógico que el sujeto deba pagar intereses de demora por una deuda que ha sido ingresada antes de que resuelva el órgano competente, o se entienda denegada la solicitud por silencio negativo.

¹² El apartado 11 de dicha Circular regula las consecuencias del adelanto del pago de la deuda en los siguientes términos: «El interesado podrá adelantar, en cualquier momento, el pago total o parcial del plazo o plazos que resten por ingresar, admitiéndose dicho ingreso y practicando nueva liquidación de intereses de demora, de acuerdo con las fechas efectivas de ingreso, que anulará la anterior».

¹³ El art. 57.1 a) dispone: «En los aplazamientos, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, se procederá de la siguiente manera: Si el aplazamiento fue solicitado en período voluntario se exigirá por la vía de apremio la deuda aplazada y los intereses devengados, con el recargo de apremio correspondiente...».

¹⁴ En la terminología empleada por M. A. Collado Yurritia, *op. cit.*, pág. 494.

En el caso de haber transcurrido el período voluntario se habilita un plazo que amplía el de ingreso, plazo que establece el art. 108 del R.G.R. y que será el 20 o 5 de cada mes o inmediato hábil posterior, *dependiendo de si la notificación se realizó hasta el día 15 o después de éste*. Es decir, cuando la resolución denegando el aplazamiento devengue posterior al momento de finalización del período voluntario de ingreso se exigirá la deuda con los intereses de demora hasta el momento de la resolución, y se abre un plazo de ingreso de la deuda tributaria hasta el día 20 si la notificación de la resolución denegatoria se realizó entre los días 1 y 15 de ese mes, o hasta el día 5 del mes siguiente cuando la notificación se realice entre el día 16 y el final del mes.

El desistimiento, en la práctica, tiene parecidos efectos que la denegación de aplazamiento, ya que si la petición se realizó en período voluntario y antes de finalizar éste, el sujeto pasivo desiste de su petición e ingresa la deuda dentro de dicho período no se liquidarán intereses de demora por haber desistido el sujeto de su petición antes de que comiencen a devengarse éstos.

En el caso de que el desistimiento se produzca (junto con el ingreso de la deuda) finalizado el período voluntario debe procederse a la liquidación de los intereses de demora desde la finalización del período voluntario hasta el momento del ingreso.

VI. INTERESES DE DEMORA POR INGRESOS FUERA DE PLAZO

La regulación de los ingresos realizados fuera de plazo ha experimentado numerosas modificaciones en los últimos años; así, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación parcial de la L.G.T., establecía lo siguiente:

«Los ingresos realizado fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de intereses de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas».

Dicho artículo, puesto en relación con el 79.a) de la L.G.T., que tipificaba como sanción grave dejar de ingresar dentro de los plazos señalados la totalidad o parte de la deuda, convertía al sujeto que ingresaba la deuda, aunque sólo fuera por un día de retraso, en infractor con tipificación grave sancionable con multa pecuniaria proporcional del medio al triple de la deuda tributaria no ingresada, según lo dispuesto en el art. 87.1 de la L.G.T.

Como puede verse, la esencia del principio de proporcionalidad no se apreciaba en la redacción de estos preceptos, y debido a ello la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, a través de la Circular de 13 de mayo de 1985, se apresuró a remediarlo, vulnerando por completo el principio de jerarquía normativa, ya que se establecía que no se aplicarían sanciones cuando el sujeto pasivo efectuara el ingreso de la deuda tributaria fuera de plazo sin requerimiento

previo. Como ya viene siendo habitual hubo que esperar a que la Ley de Presupuestos Generales del Estado cubriera de legalidad lo dispuesto en la Circular, quedando redactado el precepto en los siguientes términos:

«Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de intereses de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10% de la deuda tributaria».

Sobre la constitucionalidad de este interés mínimo del 10% se ha pronunciado recientemente el Tribunal Constitucional en Sentencia de 13 de noviembre de 1995, señalando que inconstitucional hubiera sido fijar una cuantía mínima de los intereses de demora con independencia de la duración del retraso, pero no lo es la exigencia de uno superior al que se deriva de la Ley para mayores retrasos y que se reduce en el año cuanto mayor sea tal retraso¹⁵.

El art. 127 de la L.G.T. establece que el inicio del período ejecutivo determina el devengo de intereses de demora. Para la determinación del momento en el cual deben comenzar a devengarse los intereses de demora hay que estar a lo dispuesto en el art. 97 del R.G.R.¹⁶, el cual, en su número uno, establece que *«el período ejecutivo y el procedimiento administrativo de apremio se inician, para las liquidaciones previamente notificadas, no ingresadas a su vencimiento, el día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario»*. Se está haciendo referencia en el artículo a las deudas que resultan de liquidaciones practicadas por la Administración, y por lo tanto el momento del inicio para el cómputo de los intereses de demora vendrá determinado precisamente por el momento de la notificación de dichas deudas, y así para las deudas notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes el período ejecutivo se iniciará el día 6 del mes siguiente o inmediato hábil posterior, ya que plazo de ingreso en período voluntario terminará el día 5; y para aquellas otras que se notifiquen entre los días 16 y final del mes, el período ejecutivo se iniciará el día 21 del mes siguiente.

En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación hay que distinguir dos supuestos para conocer el momento del inicio del devengo de los intereses de demora:

- a) Que el sujeto presente la declaración-liquidación o autoliquidación antes de que finalice el plazo de ingreso en período voluntario y no proceda al ingreso de la deuda.

¹⁵ Vid. J. Banacloche, «La constitucionalidad de los intereses de demora», *Rev. Impuestos*, n° 1, 1996.

¹⁶ Es preciso llamar la atención sobre el epígrafe que acompaña al art. 97 del R.G.R., «Iniciación del período ejecutivo y procedimiento de apremio», el cual parece dar a entender que ambas cosas se producen en el mismo tiempo, y lo dispuesto en el art. 127.3 de la L.G.T., que establece que el procedimiento de apremio se inicia mediante providencia notificada al deudor. La contradicción entre ambos preceptos es evidente, y consideramos que para el comienzo del procedimiento de apremio es necesaria la existencia de providencia de apremio.

- b) Que el sujeto incumpla no sólo el plazo de ingreso en período voluntario, sino que además incumpla con la obligación de presentar la declaración-liquidación o autoliquidación dentro del plazo establecido para ello¹⁷.

Para el primero de los casos el devengo de los intereses de demora se inicia al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario; para el segundo, tal y como establecen el art. 126.3.b) de la L.G.T. y el apartado 3 del art. 97 del R.G.R., el período ejecutivo, y por lo tanto el momento desde el cual deben calcularse los intereses de demora, se iniciará desde el día de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación.

Hay que tener presente que existen determinados supuestos de ingresos extemporáneos en los cuales no es exigible el interés de demora, y así nos encontramos con los supuestos expresados en el art. 61.3 de la L.G.T., es decir en los casos en los que el ingreso o la presentación de la declaración se realice antes del transcurso de los 12 meses siguientes al término de la finalización del período voluntario de presentación e ingreso, se aplicarán los recargos que en el mismo se establecen con exclusión de los intereses de demora. Ello supone un incremento de la deuda una vez que se ha cumplido el plazo de 12 meses, ya que el recargo, que hasta ese momento podía ser del 15% de la deuda, pasa a convertirse en un 20%, y además de la inexistencia de los intereses de demora se pasa a la exigencia de los mismos por el tiempo transcurrido entre la finalización del período voluntario y el momento del ingreso de la deuda.

Asimismo, tampoco se exigirán intereses de demora en los supuestos de que la deuda se satisfaga una vez vencido el plazo voluntario, pero antes de que al deudor se le haya notificado la providencia de apremio. De la misma manera no serán exigibles intereses de demora cuando la cantidad resultante por este concepto sea inferior a la cifra que por Orden fije el Ministerio de Economía y Hacienda, cuantía que se estableció en un principio en 2.000 pesetas según la O.M. de 30 de noviembre de 1987; ésta ha sido elevada hasta las 5.000 pesetas por la O.M. de 17 de abril de 1991. La razón de la inexigencia de intereses cuando éstos son inferiores a 5.000 pesetas tiene su justificación en el coste que supone para la Administración el procedimiento para el cómputo de los mismos, lo que parece no ser rentable, o al menos es ineficiente.

Por lo que se refiere al momento final del devengo de los intereses de demora, la regla general viene establecida en el art. 109.1 del R.G.R., que establece que las cantidades adeudadas devengarán intereses de demora desde el día siguiente al vencimiento de la deuda en período voluntario hasta la fecha de su ingreso.

¹⁷ No sólo por ser obvio, sino porque así lo rubricó la Sentencia de 4 de noviembre de 1986 de la Sala 3.ª del T.S., es necesaria la existencia de una obligación principal incumplida para que puedan devengarse intereses de demora, y por lo tanto a pesar de presentar la autoliquidación una vez concluido el plazo para hacerlo, si resulta que ésta tiene signo negativo, no existirá deuda alguna pendiente, ni exigencia de compensar los perjuicios inherentes al retraso, y por lo tanto no habrá que satisfacer interés alguno.

Sin embargo, sorprende observar cómo la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, determina en su instrucción tercera lo siguiente: «cuando proceda la liquidación de intereses de demora, éste se calculará desde el día siguiente al vencimiento del plazo en período voluntario hasta la fecha de la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación». Entiendo que lo dispuesto en la Instrucción debe conjugarse con lo dispuesto en los artículos 109.1 del R.G.R y con el art. 61.3 de la L.G.T., es decir, a pesar de que la Instrucción determina como fecha final para el cómputo de los intereses la de la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación, debemos entender que esto sólo será así cuando el documento acreditativo de la deuda vaya acompañado del ingreso de la misma, y no en los supuestos en los que se presente la declaración sin ingreso.

VII. INTERESES EN SUPUESTOS DE PRÓRROGA

Los supuestos de prórroga en nuestra legislación tributaria se limitan a la regulación del impuesto de sucesiones y donaciones. El art. 68 del reglamento del Impuesto establece la posibilidad de solicitar una prórroga en la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones *mortis causa*.

El inicio del período de prórroga comenzará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de seis meses establecido en el art. 67.1,a) del reglamento del Impuesto. En este caso la fecha de inicio para el cálculo de los intereses no ofrece duda alguna, ya que la determinación de la misma no depende de la actuación del sujeto pasivo, si no de la fecha de la muerte del causante o la declaración de fallecimiento, es decir, en el caso de que se conceda la prórroga, ésta comenzará a surtir sus efectos una vez que hayan transcurrido seis meses desde dicha fecha.

Es de destacar que el legislador haya articulado un sistema de plazos de forma que la presentación de la liquidación no se demore en exceso, y así la solicitud de prórroga ha de presentarse antes del transcurso de cinco meses desde la fecha de fallecimiento, instaurando a su vez el silencio positivo en la resolución de la solicitud, de modo que si transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud no hubiera notificación de la resolución, aquélla se entenderá concedida. Ello implica que antes de que transcurra el plazo originario de presentación de documentos establecido en el art. 67 (seis meses) deberá haberse resuelto la concesión, tanto en un sentido como en otro.

Por lo que se refiere al momento final para el cómputo de los intereses, el mismo viene determinado por el momento de presentación de los documentos o la declaración. En caso de no presentarse la declaración o documentos una vez finalizado el período de prórroga y los plazos establecidos en el R.G.R., se girará liquidación provisional en base a los datos de que disponga la Administración. Hay que destacar que en el caso de que el sujeto no ingrese la deuda en período voluntario, se generarán nuevos intereses de demora que tomarán como base para el cálculo del factor cantidad los intereses de demora generados por la prórroga.

APROXIMACIÓN A LA REFORMA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Por D. JUAN CARLOS POZO VILLANUEVA
Licenciado en Derecho