

Citation for published version

Rovira Ferrer, I. [Irene]. (2007). Los deberes de información y asistencia tributarios: la exigencia de los intereses de demora en los casos de exoneración de responsabilidad. Revista de información fiscal, N°. 80, págs. 11-25. ISSN 1576-4133.

Handle

<http://hdl.handle.net/10609/149387>

Document Version

This is the Accepted Manuscript version.

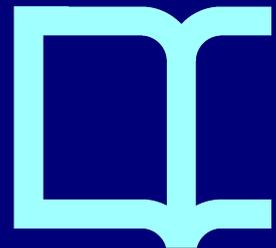
The version published on the UOC's O2 Repository may differ from the final published version.

Copyright

© The Authors

Enquiries

If you believe this document infringes copyright, please contact the UOC's O2 Repository administrators: repositori@uoc.edu



Los deberes de información y asistencia tributarios: la exigencia de los intereses de demora en los casos de exoneración de responsabilidad.

Irene Rovira Ferrer
Becaria de investigación
Universitat Oberta de Catalunya

1. Introducción.

Entre los supuestos de exención de responsabilidad por infracción tributaria que prevé la Ley General Tributaria de 2003, se encuentran dos casos donde la exoneración, que guarda relación con el uso de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, deriva de una mala prestación de los deberes de información y asistencia por parte de la Administración. El fin de este artículo es delimitar a grandes rasgos los conceptos básicos de información y asistencia para analizar con detenimiento el alcance de la exención. Básicamente se centrará la atención en si sólo se exime la responsabilidad derivada de las sanciones o si se amplía a la de otros conceptos que puedan proceder, concretamente a los intereses de demora.

2. El deber de información y asistencia.

Debido al cambio de organización del sistema tributario, donde aparece la autoliquidación como pieza central del sistema de gestión en masa, se hace imprescindible que la Administración informe a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones y los asista en su ejercicio y cumplimiento. De ahí que la rúbrica de la sección segunda del Capítulo I, Título III, de la Ley General Tributaria de 2003, reconozca que el deber de información y asistencia a cargo de la Administración forma parte del conjunto de derechos de los que gozan los obligados tributarios. Según el apartado primero de su artículo 85, “la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus obligaciones y derechos”.

Aunque aún son muchas las carencias de la LGT de 2003 a la hora de regular tales deberes (como la falta de definición legal de los propios conceptos de información y asistencia), sí que es cierto que, tal y como apunta su Exposición de Motivos, refleja la voluntad del legislador de potenciarlos.

Ante la estrecha relación que guardan dichos términos y su falta de definición legal se ha generado una gran confusión. Aun así, a través de un análisis atento de su esencia y de su regulación en la LGT 2003, es posible llegar a comprender, o cuanto menos a diferenciar, ambos conceptos.

Siguiendo a DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO, el deber de información puede entenderse como aquel conjunto de actuaciones desarrolladas por parte de la Administración Tributaria encaminadas “a orientar a los obligados tributarios acerca de sus

derechos y obligaciones contenidos en la normativa tributaria, así como de la interpretación que de dicha normativa realiza la propia administración”. Asimismo, entienden el deber de asistencia como aquellas actuaciones “que coadyuvan a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales o en el ejercicio de sus derechos”¹.

Acorde con el artículo 85.2 de la misma, el deber de información se instrumentaliza a través de publicaciones (normas tributarias, doctrina, comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por la Administración tributaria), contestaciones a consultas escritas y las denominadas actuaciones previas de valoración. El deber de asistencia, por su parte, se manifiesta en la ayuda a los obligados para la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias. Tal y como reconoce la propia ley, no se trata, por su propia finalidad, de una lista cerrada de actuaciones; y es que, incluso, las desarrolladas hoy en día por la propia Administración exceden de las previstas.

Visto a grandes rasgos en qué consiste el deber de información y asistencia a los obligados tributarios, procede analizar la exención de responsabilidad a la que puede conllevar.

3. La exención de responsabilidad por infracción tributaria.

En ocasiones, a pesar de haberse cometido una infracción tributaria, el legislador dispone la no exigencia de la correspondiente sanción, lo que sucede, por ejemplo, en los casos donde la infracción viene fundada por una mala prestación de los deberes de información y asistencia por parte de la Administración.

Señala el artículo 179.2. de la LGT 2003 que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando: se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario, cuando concurra fuerza mayor, cuando deriven de una decisión colectiva para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, tal y como se establece en el siguiente apartado (en el 179.3), tampoco incurrirán en responsabilidad los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta respecto de las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

3.1 La exención de responsabilidad derivada de los deberes de información y asistencia tributarios.

Dicha exoneración, contemplada ya en los art. 77.4 d) y 107.2 de la LGT de 1963 (referente únicamente a la diligencia necesaria y a la actuación de acuerdo a las

¹ DELGADO GARCÍA, Ana Mª y OLIVER CUELLO, Rafael: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004, cit., pgs. 53 y 54.

contestaciones de consultas respectivamente), se recoge también, y con carácter general, en el artículo 5.2 de la LDGC donde, después de reconocer en su apartado 1 que “la Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos”, se establece que “quedarán exentos de responsabilidad por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas”.

Aun así, es en el artículo 179.2 de la LGT 2003 donde se encuentra su regulación más actual y completa, concretamente en sus dos últimos supuestos:

- Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que en algunos casos puede derivar de la prestación del deber de información.

- Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, actuación que forma parte del derecho de asistencia.

En ambos casos, la exención de responsabilidad viene justificada por una mala prestación de los deberes de información y asistencia por parte de la Administración tributaria, ya que del mismo modo en que no le puede ser exigible al obligado tributario el actuar de forma distinta a la manifestada por la Administración tributaria, tampoco se le podrá exigir responsabilidad en el resto de casos en los que los elementos que impidan su conducta de forma correcta sean imputables a la propia Administración. Así, no sólo se da cobertura al principio constitucional de seguridad jurídica, sino que, tal y como apunta RAMALLO, también se protege el principio de buena fe en las relaciones entre administración y administrados.²

Cabe destacar que, a diferencia de lo que podría parecer de entrada, no se trata de causas de exención de punibilidad, sino que, en esencia, son supuestos en los que no ha existido infracción dada la inexistencia de su elemento intencional (ya que el obligado tributario ha actuado sin dolo ni culpa, limitándose a seguir unos criterios manifestados por la propia Administración o ante una imposibilidad dada por causas que no le son imputables)³. Así, como señalan DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO, “es consustancial al concepto de infracción tributaria el elemento de culpabilidad, pues, como indica la STC 76/1990, de 26 de abril, en nuestro ordenamiento punitivo tributario no es admisible la responsabilidad objetiva o por causa de otro, en cuanto que más allá de la simple

² RAMALLO MASSANET, J: *Comentarios a los artículos 5 a 9*, en “Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág.42.

³ Según la SAN de 20 de julio de 2000, “la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento esencial en todo lícito administrativo”.

negligencia los hechos no pueden ser sancionados”.⁴ Como dicen MARTÍN QUERALT, LOZANO, CASADO Y TEJERIZO “la culpabilidad se erige en elemento esencial del concepto de infracción y, en consecuencia, si no existe culpabilidad, no existe posibilidad alguna de formular juicio de reproche a quien no es culpable”.⁵

3.1.1 Observaciones a los supuestos de exoneración de responsabilidad.

Tal y como se ha mencionado, los apartados d) y e) del artículo 179.2 de la LGT de 2003 regulan los supuestos de exención de responsabilidad por infracción tributaria derivados de los deberes de información y asistencia “cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias” y “cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Respecto al primer supuesto cabe decir que, a parte de entender que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, la propia ley establece que también se entenderá cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la propia ley o a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

Resulta de importancia señalar que, en el caso de adecuar la conducta a los criterios manifestados por la Administración, el propio artículo limita la aplicación de la exoneración a que ésta sea competente, lo que lleva a considerar que si la Administración no tiene competencia será pertinente la exigencia de responsabilidad. Además, limita las publicaciones y comunicaciones escritas a las contempladas en los artículos 86 y 87 de la misma ley, por lo que parecen quedar fuera las demás actuaciones de información contempladas en éste último precepto.

En este mismo sentido cabe preguntarse qué ocurre con el resto de actuaciones que configuran los deberes tanto de información como de asistencia y que no están contemplados en la ley. La respuesta para la doctrina ha sido variada, así se encuentran autores que consideran que las actuaciones no mencionadas en el art. 179.2 no pueden conllevar la exoneración de responsabilidad (como FENELLÓS, quien opina que más allá de los supuestos incluidos en el artículo 5.2 de la LDGC lo único que puede hacer el contribuyente

⁴ DELGADO GARCÍA, Ana Mª y OLIVER CUELLO, Rafael: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004, cit., pág. 201.

⁵ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2002, pág. 462.

es presentar una queja, en los términos previstos en los arts. 15 y ss. del RD 208/1996)⁶ y autores, a los que me adhiero, que respaldan la tesis contraria (como DEL PASO y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, que entienden que si el contribuyente consigue demostrar que su conducta fue recogida como válida por la Administración, en cualquier actuación de las que conforman los deberes de información o asistencia, procederá su inclusión dentro del supuesto de exclusión de responsabilidad de despliegue de la diligencia necesaria)⁷. Por lo tanto, y de forma genérica, los supuestos de exoneración de responsabilidad deberían operar cuando el obligado tributario haya ajustado su conducta a una inadecuada prestación del deber de información o asistencia por parte de la Administración. El propio texto literal artículo 179.2 d), al tipificar la exoneración de responsabilidad por despliegue de la diligencia necesaria, establece que “entre otros supuestos” se entenderá que se ha puesto en el caso de publicaciones, consultas y comunicaciones escritas. Así pues, resulta evidente que no se trata de una lista cerrada, por lo que no puede entenderse que haya un *numerus clausus* de supuestos. Por todo ello, a mi juicio, la exoneración por prestación de la diligencia debida debe hacerse extensiva a cualquiera de las distintas actuaciones que conforman el deber siempre que el obligado tributario haya ajustado en ellas su actuación.

La aceptación de la extensión de los supuestos de exoneración a todas las actuaciones de información y asistencia origina otro problema: la prueba de la actuación administrativa. En primer lugar, el problema se plantea en si la exención sólo cubre aquellas actuaciones vinculadas causalmente con la previa información facilitada por la Administración tributaria (es decir, cuando se pruebe que se conoció el criterio seguido a través de un instrumento informativo de la propia Administración y que se actuó conforme a él) o si también abarca aquellos casos en los que se apliquen criterios coincidentes con los acogidos públicamente por la Administración (aunque se desconocieran). Parece que, en principio, lo más lógico sería que bastara con probar que el contribuyente se acogió a un criterio mantenido por la propia Administración, siendo irrelevante cómo o cuándo lo conoció. De no ser así, se introduciría una complejidad absoluta, y probablemente innecesaria, ya que no sólo se obligaría a los contribuyentes a recabar todos los medios necesarios para poder probar cualquiera de las actuaciones de la Administración (cuya exigencia resultaría del todo desproporcionada), sino que además se impediría extender la exención a los casos de información verbal suministrada por la Administración debido a la imposibilidad de obtención de prueba (lo que resultaría contrario a la propia finalidad de la norma, ya que es una de las actuaciones que conforman el deber).

3.2 Alcance de la exoneración de responsabilidad.

Del tenor literal del artículo 179.2 de la LGT de 2003, igual que ocurre en el artículo 5.2 de la LDGC, no se desprende si “la exención de responsabilidad por infracción tributaria” se refiere únicamente a la no exigibilidad de las sanciones en los casos en los que se haya cometido una infracción tributaria o si, a la vez, se extiende a otros conceptos que se hayan generado, como los intereses de demora o los posibles recargos. En el artículo 107.2 de la

⁶ FENELLÓS PUIGSERVER, V.: *El Estatuto del Contribuyente. (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Ed. Tro, Valencia, 1998, pág. 73.

⁷ DEL PASO BENGUA, J. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y garantías del contribuyente. (Comentarios a la Ley 1/1998)*, CISS, Valencia, 1998, pág. 96.

antigua LGT de 1963, en cambio, sí se mencionaba que, en el caso del cambio de criterio mantenido en las consultas, la exención se limitaba a las sanciones “sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora” que pudieran proceder. Aunque no ha estado exenta de críticas constantes por la mayor parte de la doctrina, esta misma consecuencia, ya sea por convicciones mayoritarias o por pura tradición legislativa, ha sido la que se ha derivado de cada una de las leyes mencionadas, si bien no se ha limitado a las consultas sino que se extiende al resto de supuestos.

Esta cuestión, dada su importancia, ha sido uno de los puntos más conflictivos y criticados incluso en el propio Congreso⁸, y es que si bien puede parecer injusto hacer recaer exclusivamente sobre el obligado tributario las consecuencias derivadas de un cambio de criterio administrativo, también hay quien piensa que es la solución más respetuosa con la propia coherencia de nuestro ordenamiento jurídico. Este es el caso, por ejemplo, de LÓPEZ MARTÍNEZ, quien considera que la exigencia de tales conceptos es la consecuencia más respetuosa “no sólo con nuestra tradición jurídica, sino también con la lógica interna y la propia coherencia de nuestro ordenamiento, ya que cuando se incumple el plazo fijado para el pago del tributo, se realizan diversos presupuestos de hecho, a los que en puridad de conceptos, el ordenamiento ha de coligar distintas consecuencias jurídicas: la lesión del Derecho objetivo ha de ser reparada mediante un expediente sancionador; la pérdida patrimonial ocasionada al acreedor por el retraso del pago deberá repararse a través del correspondiente interés moratorio y los costes ordinarios del ejercicio de la autotutela ejecutiva deberán repararse a través del denominado recargo de apremio”⁹. No obstante, como señalan DELGADO GARCÍA y OLIVER CUELLO, “si bien es cierto que se realizan presupuestos de hecho a los que corresponden consecuencias jurídicas distintas, también lo es que la actuación del obligado tributario se realiza al amparo de un criterio manifestado por la propia Administración”¹⁰.

4. La exigencia de los intereses de demora.

Tal y como se ha visto, la solución por la que apuesta nuestro ordenamiento jurídico es la de limitar únicamente a las sanciones la “exoneración de responsabilidad por infracción tributaria” de la que habla el artículo 107.2 de la LGT 2003, lo que lleva a plantearnos en qué casos serán exigibles los intereses de demora.

Para poder determinar con claridad la exigencia o no de los intereses moratorios en los supuestos de información o asistencia administrativa a los obligados tributarios que originen retraso en el pago, debe analizarse tanto su naturaleza jurídica como su evolución normativa.

⁸ Éste fue uno de los puntos más polémicos al aprobar la LDGC de 1998, incluso hubieron dos enmiendas efectuadas por los grupos parlamentarios EAJ-PNV y CIU (las nº13 y 35) que proponían que la exención de responsabilidad abarcara también, además de las sanciones, los posibles intereses y recargos que generaran. Finalmente fueron rechazadas.

⁹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J: *Comentarios al artículo 5, 6, 7, 8 y 27*, en “Comentarios a la ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, McGraw-Hill, Madrid, 1998, cit., pág. 43.

¹⁰ DELGADO GARCÍA, Ana Mª y OLIVER CUELLO, Rafael: *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Tirant lo blanch, Valencia, 2004, cit., pág. 215.

En primer lugar, herencia de la doctrina italiana, cabe destacar la clásica distinción entre las distintas especies de intereses legales: los moratorios, los correspectivos y los compensatorios. Como señala FALCÓN Y TELLA los intereses moratorios deben entenderse como aquellos que “cumplen una función resarcitoria del daño que ha sufrido el acreedor como consecuencia del retraso culpable del deudor en el cumplimiento de una obligación pecuniaria”. Los correspectivos, por su parte, son “aquellos que cumplen una función de compensación por el uso del dinero ajeno”¹¹, por lo que resultan procedentes aunque la obligación principal no sea todavía exigible como, por ejemplo, en los aplazamientos. Finalmente, LÓPEZ MARTÍNEZ entiende los intereses compensatorios como “aquellos que tienen la función de compensar a quien tiene derecho a los mismos por la falta de goce de la utilidad de la cosa (...) antes de que la correspondiente contraprestación sea exigible”¹², por lo que COLLADO YURRITA apunta que, al tratarse de utilidades que el acreedor ha contratado a otro contratante y de las que se ve privado antes de que realice su obligación principal, sólo pueden operar en obligaciones sinalagmáticas, entre las que, obviamente, no se encuentran las obligaciones tributarias¹³. Es por ello que entiende que los intereses legales en materia tributaria pueden reducirse a los moratorios y los correspectivos¹⁴, aunque bien es cierto que en ambos casos su finalidad única (tal y como señala la jurisprudencia, comentada más adelante) es la de compensar el daño causado por el pago no puntual.

En la versión originaria de la LGT de 1963 se devengaban intereses de demora en sólo tres supuestos: retraso culpable, como consecuencia de retrasos culpables derivados de conductas constitutivas de infracciones tributarias (art. 86), aplazamientos y fraccionamientos (art. 61.2) y suspensión de la liquidación fruto de la interposición de una reclamación o recurso (supuesto introducido por el art. 22.2 del RD 2795/1980). Consecuencia de la aprobación de la Ley 10/1985, por la que se reformó la LGT de 1963, y del RGIT de 1986 se complica un poco más el panorama con la introducción de la responsabilidad objetiva, entendiendo por norma general que debían devengarse intereses siempre que el ingreso se produjese en una fecha posterior a la correspondiente. Así, se amplían los supuestos de exigencia de los intereses moratorios en situaciones donde no existía retraso culpable alguno por parte del deudor -como en el caso de exoneración de responsabilidad por fuerza mayor (art. 77.5 de la LGT de 1963)- e incluso en casos donde el retraso era imputable a la propia Administración -como en caso de actuaciones de acuerdo con consultas tributarias no vinculantes (art. 107.2 de la LGT de 1963)-.

¹¹ FALCÓN Y TELLA, R.: *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 1991, cit., pág. 12.

¹² LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Régimen jurídico de los llamados “intereses moratorios” en materia tributaria*, Civitas, Madrid, 1994, cit., págs. 37 y 38.

¹³ COLLADO YURRITA, M. A.: *Los intereses de demora en la Ley General Tributaria*, Civitas, REDF, núm. 56, 1987, pág. 495. En el mismo sentido se pronuncia FALCÓN Y TELLA, R.: *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 1991, pág. 12.

¹⁴ En el mismo sentido se pronuncia FALCÓN Y TELLA, R. en *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 1991, pág. 12.

Esta innovación no fue por todos bien recibida, y es que como apunta FALCÓN Y TELLA provocaba una “desnaturalización del concepto originario de los intereses moratorios, cuyo fundamento deja de estar en el retraso culpable del deudor para situarse casi exclusivamente en la idea de compensación del coste financiero que supone, para la Hacienda, el retraso del ingreso. Dicho en otros términos, los intereses moratorios en materia tributaria se desvirtúan y se asemejan cada vez más a los correspectivos”¹⁵.

Actualmente, la LGT de 2003 en su artículo 26 sigue reconociendo la responsabilidad objetiva, pues como señala su apartado 1 “la exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado”. Aun así cabe destacar que, haciendo eco de las recomendaciones, excluye novedosamente en su apartado 4 la exigencia de los intereses moratorios cuando 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”, abriendo así una puerta a las excepciones de su responsabilidad objetiva.

4.1 La exigencia de los intereses de demora en los casos de exoneración de responsabilidad derivada de una defectuosa prestación de los deberes de información y asistencia.

En primer lugar, procede resaltar que, actualmente, ninguna ley tributaria establece de forma taxativa el devengo de los intereses de demora en los casos donde operen exenciones de responsabilidad, aunque también es cierto que, siguiendo la regulación existente, se puede sobrentender.

Al operar la responsabilidad objetiva en el devengo de los intereses de demora, resulta evidente que su fundamento no puede residir en la culpa del deudor. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ considera que su justificación viene dada por su finalidad, pues entiende que “deben dirigirse, por un lado, a ofrecer al acreedor de la relación tributaria una compensación suficiente por el ingreso extemporáneo de la deuda y, por otro, a que la cantidad pagada por el deudor sea siempre equivalente a la que debería haber ingresado en su momento”¹⁶ con el fin de conseguir un sistema tributario más justo (hecho discutible si los intereses se han de soportar por parte del deudor que ha confiado en un criterio erróneo manifestado por la propia Administración). En el mismo sentido se ha pronunciado la jurisprudencia del propio Tribunal Constitucional al entender que, como posteriormente se verá, su naturaleza radica única y exclusivamente en resarcir o compensar al acreedor de la deuda por los perjuicios causados a causa del pago impuntual.

De todos modos parece ilógico e irrazonable que, aun cuando se acepte la responsabilidad objetiva, el obligado tributario deba soportar el devengo de intereses si el retraso es únicamente imputable a un incumplimiento o funcionamiento anormal de la propia

¹⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: *Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria*, Tecnos, Madrid, 1991, cit. pág. 14.

¹⁶ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999, cit., pág. 89.

Administración Tributaria o a un cambio de criterio por parte de la misma (lo que sucede en los casos donde la prestación de los deberes de información y asistencia es errónea o defectuosa). Como apunta FALCÓN Y TELLA “lo que en modo alguno puede admitirse es que el incumplimiento de la Administración (...) suponga una carga financiera para el particular”¹⁷. Y es más, si en la propia LGT de 2003 (art. 26.4) se excluyen los intereses de demora cuando la Administración excede algunos plazos de resolución por causas imputables a la misma, resulta del todo incomprensible la no extensión de la exclusión a supuestos con idéntico fundamento.

Al no hacer responsable a la Administración de sus propios actos (aun cuando, por regla general, el art. 139.1 de la LRJ-PAC 30/92 establece su responsabilidad patrimonial de forma objetiva) se favorece la arbitrariedad de los poderes públicos, lo que supone un nuevo atentado contra valores constitucionales como la ya deficiente seguridad jurídica o los derechos individuales de cada contribuyente. Como dice FALCÓN Y TELLA, “si se liquidaran intereses al particular se estaría provocando en éste un perjuicio económico directamente imputable a un funcionamiento anormal (en el sentido de “antijurídico”, aunque no desgraciadamente de “infrecuente”) de los servicios públicos, que como tal sería indemnizable (art. 139.1 de la LRJ-PAC 30/92), debiendo cifrarse la indemnización al menos en la cuantía de los intereses. Y siendo así, por evidentes razones de economía procesal, parece preferible no exigir al particular interés alguno”¹⁸.

5. La opinión de los Tribunales y de la Administración

En relación con la naturaleza de los intereses de demora, el Tribunal Constitucional (como refleja la STC 76/1990) entiende que, por su propia esencia, su prestación en materia tributaria va dirigida a una reparación de los perjuicios ocasionados por el retraso en el cumplimiento de una obligación, y que, por lo tanto, su única finalidad es resarcir este perjuicio patrimonial que supone para la Administración tributaria el dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. Por ello, las regulaciones encaminadas a obtener un fin sancionador de los mismos, en las que se han llegado a convertir en verdaderas penalizaciones en sentido estricto, suponen un atentado a su propia naturaleza esencial. Así, aunque reconocen que la imposición de estos intereses pueda servir para reforzar el deber de puntualidad en el pago y como factor disuasorio del impago total o parcial de las cuotas tributarias, consideran que no se altera su naturaleza, que resta exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria.

Cabe resaltar aquí el problema que surge respecto la cuantía de los intereses de demora, ya que si el interés exigible es el interés legal del dinero, vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 % (ya que coincide con el previsto en la Ley de Presupuestos Generales), cómo se justifica que, en los casos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante

¹⁷ FALCÓN Y TELLA, R: Prólogo a “*El interés de demora en la Ley General Tributaria*”, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 12 y 13.

¹⁸ FALCÓN Y TELLA, R: Prólogo a “*El interés de demora en la Ley General Tributaria*”, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 12 y 13.

aval solidario de entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, se exija únicamente el interés legal. Tanto el perjuicio en sí mismo como el supuesto de hecho que los justifica son exactamente iguales a los que concurren en el resto de supuestos (art. 26.6 de la LGT 2003). El propio TC ha justificado este incremento del 25 % sobre el interés legal desvirtuando, una vez más, la naturaleza exclusiva de los propios intereses, en base a que “no trata de sancionar una conducta ilícita pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos”¹⁹.

Si los tribunales aceptan el fin disuasorio de los intereses de demora, están aceptando implícitamente que su naturaleza no se limita únicamente a compensar o reparar los daños causados en el retraso en el cumplimiento. De este modo, la exigencia de intereses en el caso que nos ocupa resultaría aún más improcedente, y es que ya no sólo se trata de que debe compensar los perjuicios causados es precisamente quien los ha sufrido, sino que, además, la conducta que pretende evitarse no es en ningún caso la adoptada por el particular, sino la realizada por la propia Administración. Así pues, resulta evidente que ni en el caso de que se amplíen los fundamentos de los intereses de demora se encuentra justificación alguna para su procedencia en este caso particular. Además, cabe apuntar hasta qué punto se respeta el principio de igualdad tratando del mismo modo al contribuyente deudor que retrasa sus pagos de forma libre y deliberada, frente el que ha desplegado la diligencia necesaria para un correcto cumplimiento (como el caso que nos ocupa).

Tampoco parece coherente que, teniendo en cuenta la esencia de los intereses moratorios, la LGT de 2003 señale su incompatibilidad con el recargo ejecutivo y el de apremio reducido (art.28.5), y es que excluye los intereses si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso. Si precisamente los intereses de demora son la figura tributaria para compensar los perjuicios a causa de retrasos en el pago y son los únicos que gozan de tal finalidad (tal y como señala la doctrina del TC al entender que la naturaleza de los recargos es disuasoria o sancionadora en función de la cuantía), su exclusión resulta injustificable.

Cabe destacar también una sentencia de 31 de enero de 1986 de la Audiencia Territorial de Sevilla (sala de lo contencioso administrativo) donde se planteaba si debía proceder el devengo de intereses de demora consecuencia del retraso padecido en el ingreso al Tesoro de una cierta cantidad causado por una huelga general de los empleados de banca (entidades colaboradoras con la Administración). Debe señalarse que la ley que regía en el año de los hechos, 1984, era la LGT de 1963 que aún conservaba se texto original. Así, se devengaban intereses de demora en sólo tres supuestos: retraso culpable, como consecuencia de retrasos culpables derivados de conductas constitutivas de infracciones tributarias (art. 86), aplazamientos y fraccionamientos (art. 61.2) y suspensión de la liquidación fruto de la interposición de una reclamación o recurso (supuesto introducido por el art. 22.2 del RD 2795/1980).

¹⁹ STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9.

El Tribunal señaló que debería permitirse exonerar de la responsabilidad y de la carga de los intereses moratorios a “quien demuestre que el retraso en el ingreso de las cantidades adeudadas fue debido a circunstancias ajenas a su deseo o voluntad”. Entendió que los intereses de demora sólo deberían ser exigibles cuando “se incurra en morosidad pero entendida en el sentido de conjugarse con la circunstancia de que la misma se produzca de modo querido por el moroso, pero no cuando se encuentra en tal situación por consecuencia de un hecho que escapa de su control y que lo coloca en imposibilidad para cumplir con su obligación” (lo que ocurre cuando las vías suministradas por la Administración para cumplir las obligaciones tributarias no se encuentran operativas o cuando el incumplimiento es imputable a la propia Administración a causa de una mala prestación del deber de información). Esta es la vía acogida por parte del Derecho civil, aunque al Derecho financiero y tributario le resulte irrelevante al gozar de la independencia necesaria para actuar con criterio propio.

Aunque la posición del tribunal parece, sin duda, la más lógica y razonable, actualmente sí que se exigen los intereses tanto por los tribunales como por la propia Administración, ya que su procedencia no la basan en la culpa del deudor (no tienen naturaleza sancionadora), sino que se fundamentan exclusivamente en compensar o resarcir el perjuicio patrimonial que supone para la Administración tributaria el dejar de disponer de unas cantidades dinerarias que le son legalmente debidas.

6. Conclusiones.

Desde la reforma de la LGT de 1963 en 1985, las leyes tributarias han ido desnaturalizando tanto la finalidad como la propia esencia de los intereses de demora hasta convertir su aplicación en un sistema de responsabilidad objetiva para todos los casos en los que el obligado tributario se haya demorado en el cumplimiento de una obligación. Así, aunque no consta de forma expresa en ninguna ley tributaria, se exigen intereses de demora incluso en los casos donde el retraso en el pago (ya sea de la cantidad total o parcial) viene fundado por la información errónea suministrada por la propia Administración tributaria al obligado o por una defectuosa prestación de su deber de asistencia, lo cual carece profundamente de fundamento y racionalidad, ya que es el propio afectado quien debe soportar la compensación. De este modo, no tiene sentido hablar de compensación alguna, y es que si el responsable de los perjuicios causados es quien los debe cobrar, ¿qué clase de resarcimiento se justifica? Además, no hay que olvidar los daños causados al deudor, los cuales, con base en el artículo 139.1 de la LRJ-PAC 30/92, deberían ser reparados por ser fruto de un funcionamiento anormal de la Administración.

Si bien es cierto que se podría admitir una cierta objetivación de la responsabilidad en el retraso de las deudas pecuniarias, en base al beneficio patrimonial del deudor que dispone de la cantidad adeudada o a la atribución del riesgo a su persona, también parece evidente que, cuando el retraso en el pago sea imputable al propio acreedor, no se deberían generar intereses resarcitorios.

Los tribunales y la Administración defienden su devengo amparándose en la esencia de los propios intereses, y alegan que su naturaleza recae única y exclusivamente en la finalidad de resarcimiento o compensación a la Administración tributaria por la privación

patrimonial que ha soportado y de la cual ha disfrutado injustamente el deudor. Pero debe añadirse que, aunque de este modo quede “justificada” la responsabilidad objetiva, resulta totalmente reprochable que luego, por su conveniencia, reconozcan (y nada menos que el Tribunal Constitucional)²⁰ su finalidad disuasoria tal y como se ha demostrado. De ser así no hay justificación alguna, ya que el presupuesto principal para que pueda operar la disuasión es precisamente la existencia de una conducta culpable.

Queda demostrada, también, la desvirtuación de la compensación como naturaleza exclusiva de los intereses de demora, por la distinción de cuantía que resulta exigible, y es que mientras por regla general se reclama el interés legal del dinero incrementado en un 25% (art. 26.6 de la LGT de 2003), hay determinados casos (que no dejan de ser, en esencia, retrasos en el pago de una obligación) en los que únicamente se exige el legal (segundo apartado del art. 26.6 de la LGT). Tampoco encaja, como se ha dicho, su incompatibilidad con los recargos ejecutivos y los de apremio reducido. Por todo ello, su esencia resulta, cuanto menos, cuestionable.

Esta falta de lógica y fundamentación que supone exigir intereses en el caso que nos ocupa, a parte de atentar contra los derechos individuales de los propios ciudadanos, supone un ataque grave y directo contra principios constitucionales ya consolidados, ya sean de carácter general, como la seguridad jurídica o la prohibición de arbitrariedad de los poderes públicos, o de los propiamente tributarios, como el principio de igualdad o la exigencia de un sistema justo.

La falta de coherencia, justificación, racionalidad e incluso de constitucionalidad, son motivos suficientes para que, al menos *de lege ferenda*, se excluyan los intereses en los supuestos donde el retraso en el pago sea imputable a la propia Administración, aunque el cambio de regulación normativa es una exigencia inminente.

²⁰ Véase STC de 26 de abril de 1990 (76/1990).