

**Revista
Técnica
Tributaria**

**LA ANULACIÓN DE UNA LIQUIDACIÓN PREVIAMENTE
INGRESADA Y SU SUSTITUCIÓN POR OTRA.
COMPENSACIÓN. TRATAMIENTO DE LOS INTERESES
DE DEMORA**

Antonio J. García Gómez

*Profesor Ayudante de Derecho
Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza*

1. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

2. LA PROCEDENCIA DE LA COMPENSACIÓN

2.1. *Las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de enero y 23 de octubre de 1995*

2.2. *Verificación de oficio de la compensación. Su naturaleza como fórmula de realización de las deudas tributarias y de ejecución de la devolución de ingresos indebidos*

3. PROCEDENCIA Y ALCANCE DE LOS INTERESES DE DEMORA

1. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

El supuesto de hecho que tratamos de analizar viene determinado por la anulación, en el marco de un procedimiento revisor, de una liquidación tributaria cuyo importe había sido ingresado por el sujeto pasivo y, en sustitución de aquélla, la práctica de nueva liquidación por parte del órgano gestor.

Planteado el problema en sus justos términos, dos cuestiones suscitan fundamentalmente nuestro interés. En primer lugar y atendiendo a la existencia de dos créditos recíprocos, uno -en favor del sujeto pasivo- por devolución de ingresos indebidos derivado de la anulación de la primera liquidación, y otro -en favor de la Administración- por el importe de la nueva liquidación, debe atenderse a la posibilidad de que pueda impulsarse de oficio la compensación de los referidos créditos. En segundo lugar, y no por ello menos trascendente, habrá de resolver acerca del tratamiento de los intereses moratorios que, en relación con uno y otro crédito, pudieran haberse devengado.

A continuación abordaremos por separado estas dos cuestiones, con especial atención a la doctrina sentada recientemente por el Tribunal Supremo.

2. LA PROCEDENCIA DE LA COMPENSACIÓN

2.1. Las Setencias del Tribunal Supremo de 26 de enero y 23 de octubre de 1995.

En referencia a la viabilidad de la compensación, que regula el artículo 68 LGT y 63 y siguientes del RGR, para la realización de los créditos recíprocos aquí sustanciados, el Tribunal Supremo ya ha tenido ocasión de pronunciarse y lo ha hecho en sentido favorable a su aplicación.

En primer término, reproducimos parcialmente los Fundamentos de Derecho contenidos en la STS de 26 de enero de 1995 (Arz.675):

Segundo.- *La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de julio de 1988 anuló el Acuerdo del Consejo de Dirección del Consorcio para la Gestión e Inspección de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria que aprobó los tipos evaluatorios de los cultivos y las tarifas de la ganadería independiente en la provincia de Córdoba para los ejercicios 1983 a 1987. La razón de la anulación estaba en que en el procedimiento de determinación de las bases impositivas se había omitido un mecanismo de coordinación previsto en el artículo 7 de la Orden de 29 de enero de 1982 (...) por lo que si bien la anulación del acto del Consorcio privaba de cobertura a todas las liquidaciones (...) e implicaba, en consecuencia la obligación a la Administración de devolver lo ingresado en virtud de aquéllas, no impedía a la propia Administración corregir las infracciones cometidas y aprobar unos nuevos tipos evaluatorios (...).*

Tercero.- La ejecución de la mencionada sentencia (...) no se produjo hasta el 3 de noviembre de 1992, fecha en que se publicó en el Boletín Oficial de la Provincia de Córdoba un acuerdo de las Gerencias Territoriales del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria por el que se disponía que se había subsanado el defecto de forma apreciado y que se habían aprobado los tipos evaluatorios con fecha 24 de noviembre de 1988. Pero que como las nuevas cuotas resultantes eran las mismas que las anteriores los interesados podían dirigirse a la respectivas gerencias Territoriales a fin de que se anulasen los recibos por ellos satisfechos y se practicara liquidación simultánea por el mismo periodo, sin que hubiera lugar, como consecuencia de esa coincidencia en las cuotas "a devolución por parte de la Administración o a ingreso por parte del Contribuyente, excepto en aquellos casos en que la deuda se hubiera exigido por la vía de apremio (recargo del 20%, costas e intereses satisfechos, en su caso)" (...).

(...) Respecto de la compensación efectuada su procedencia es incuestionable porque el artículo 12 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre que aprueba el Reglamento para la Devolución de Ingresos Indebidos acepta la compensación como uno de los medios de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria remitiendo al procedimiento establecido en el RGR, cuyo artículo 63.3 establece precisamente que "cuando una liquidación cuyo importe ha sido ingresado sea anulada y sustituida por otra, se podrá disminuir ésta en la cantidad previamente ingresada". El precepto supone que la nueva liquidación es superior a la anulada, pero también puede ocurrir lo contrario y así el artículo 68 del mismo Reglamento considera los distintos supuestos que pueden plantearse resolviéndolos por la extinción de las respectivas deudas y créditos si unas y otras fueran concurrentes, por la continuación del procedimiento de cobro, en el régimen ordinario o de apremio que corresponda, si la deuda excede del crédito, o acordando la devolución al interesado de la parte del crédito que fuere superior a la deuda (...).

Por su parte, en la STS de 23 de octubre de 1995 (Arz. 8903) se vertían, asimismo, los siguientes Fundamentos:

Segundo.- (...) Ante el Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya se impugnaron seis liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre Sucesiones y otras seis liquidaciones por recargo por adquisiciones a título lucrativo, procedimiento de revisión que culminó en la Resolución de 30 de agosto de 1988, que anuló las doce liquidaciones provisionales (...).

La ejecución "stricto sensu" de esta resolución obligará a la oficina liquidadora a practicar las correspondientes liquidaciones de baja, haciendo, por tanto, desaparecer de la realidad jurídica las liquidaciones practicadas en su día, extinguido las obligaciones tributarias fijadas por la oficina liquidadora y anotando en la contabilidad pública la operación de baja, mediante asientos contrarios a los de contraído en cuentas.

Es consustancial a las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos y a las sentencias de los Tribunales de Justicia pronunciarse, cuando anulan liquidacio-

nes tributarias, sobre la devolución de ingresos indebidos, si conocen que se han ingresado las cantidades liquidadas (...). El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya se pronunció reconociendo el derecho a la devolución, pero sólo sobre el exceso, respecto de las nuevas liquidaciones practicadas (...). A su vez, anuladas las liquidaciones, la oficina de gestión debía en el plazo de 15 días (...) practicar las nuevas liquidaciones provisionales, generando nuevas y distintas obligaciones tributarias pero de cuantía inferior (...).

Tercero.- El segundo procedimiento de naturaleza ejecutiva es el que el artículo 155.2 LGT y el artículo 151.2 de la Norma Foral General Tributaria de Vizcaya 3/1986, de 26 de marzo, denominan "forma de realización", refiriéndose a la devolución de ingresos indebidos y ambos añaden "que podrá hacerse mediante compensación".

Cuando el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya dictó la resolución reconociendo el derecho a la devolución de los ingresos indebidos (...) era aplicable el RGR aprobado por RD 3154/1968 de 14 de noviembre (...).

La compensación como modo de extinción de las deudas tributarias aparece regulada en el Capítulo II, del Título II del RGR de 14 de noviembre de 1968, cuyo artículo 65, apartado 2, permite compensar las deudas tributaria con los créditos reconocidos, liquidados y notificados por el Estado al sujeto pasivo, originados por: "a) Devoluciones por ingresos indebidos de cualquier tributo...".

Según los artículos 1195 y 1202 del Código Civil, la compensación extingue en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras las unas de la otras.

El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya tuvo "in mente" la posible compensación entre los débitos tributarios a cargo de don ... y otros, derivados de las nuevas liquidaciones provisionales, y los créditos por devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, como consecuencia de las liquidaciones anuladas y sabedor de que estos créditos eran de cuantía superior, dio por acordada la compensación por la cifra concurrente, y, por tanto, la devolución en dinero del exceso.

Dicho Tribunal, si bien resolvió acertadamente sobre la anulación de las liquidaciones provisionales y sobre el modo de practicar las nuevas liquidaciones sustitutorias de aquéllas, incurrió en una clara extralimitación, pronunciándose tácitamente acerca de la forma de ejecución de la devolución de los ingresos indebidos, decidiendo que tenía que ser mediante compensación, facultad que corresponde a la oficina de recaudación, de conformidad con las normas del RGR de 14 de noviembre de 1968 (...), cuando lo procedente es devolver la totalidad de los ingresos indebidos como acordó acertadamente la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en su sentencia apelada, bien mediante el pago total del dinero, bien mediante extinción del crédito, por compensación en la parte concurrente, con lo débitos tributarios y el exceso mediante pago en dinero, dejando perfectamente claro, si, por su-

puesto, se han practicado ya las nuevas liquidaciones provisionales que han de sustituir a las anuladas, que es competencia de la oficina de recaudación, acordar la modalidad que proceda según las normas que regulan el procedimiento de recaudación.

2.2 Verificación de oficio de la compensación. Su naturaleza como fórmula de realización de las deudas tributarias y de ejecución de la devolución de ingresos indebidos.

De conformidad con las normas generales de procedimiento de compensación que regula el vigente RGR, aprobado por RD 1684/1990, de 20 de diciembre, la iniciación de oficio del procedimiento sólo tiene lugar cuando la deuda a compensar se encuentra ya fuera del periodo voluntario de ingreso (art. 66 RGR), operando en garantía de ejecución del crédito tributario e incluyendo el importe del recargo de apremio. La regla general, al margen de la compensación entre Entidades Públicas, es la iniciación del procedimiento a instancia de parte, con arreglo a los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 67 RGR.

No obstante, se contempla en el artículo 63.3 RGR un caso particular de compensación que también puede tener lugar de oficio pero no responde a aquella circunstancia. En particular, dice el precepto, "cuando una liquidación cuyo importe haya sido ingresado sea anulada y sustituido por otra, se podrá disminuir ésta en la cantidad previamente ingresada".¹ Asimismo, el art. 67.6 del mismo texto, en la redacción dada por el RD 448/1995, de 24 de marzo, recoge otro caso que participa, en esencia, de una fundamento similar. En este sentido, dispone, "cuando de las actas que documenten los resultados de una misma actuación de comprobación e investigación de la situación tributaria resulten liquidaciones de distinto signo relativas a un mismo sujeto pasivo o retenedor, el órgano competente de la AEAT, de oficio o a petición del interesado, acordará en su caso la compensación de las deudas y créditos hasta donde alcancen aquéllas...".

Parece claro que el modo de producirse la compensación en ambos casos tiene una ratio común, mientras en el primero se trata de una liquidación que se anula y da lugar a una devolución o un crédito en favor del deudor compensado con el importe de la nueva liquidación que la sustituye, en el segundo, tanto el crédito como la deuda recíproca surgen de liquidaciones que ponen fin al procedimiento inspector, por ello, con función de garantía del crédito jurídico público, se admite la retención de la devolución hasta el momento en que practicada la liquidación de signo contrario, se proceda a su compensación².

¹ Obsérvese que el RGR contempla esta fórmula de compensación dentro del artículo dedicado a las deudas compensables y no en el seno de la denominada compensación de oficio (arts. 65 y 66). Por otra parte, el precepto parece suponer que la nueva liquidación supera el importe de la anulada, sin embargo, al margen de esa literalidad, no puede negarse que en su seno cabe tanto esa posibilidad como la contraria, circunstancia reconocida expresamente por el propio TS.

² Cfr. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS y OTROS, *Recaudación*, ed. revisada, Ciss, 1993, pág. 307.

El antecedente remoto de esta figura lo encontraremos en el artículo 130.2 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, aprobado por decreto de 15 de enero de 1959, en cuanto disponía que en el caso de liquidaciones por dicho tributo que se sustituyan por otras de cuantía inferior, el pago se podía realizar mediante formalización, verificándose la devolución de la diferencia, siempre que fueran giradas por la misma Oficina Liquidadora y a cargo de las mismas personas. Sin embargo, el RGR de 1968 no incorpora en su articulado una previsión que contemple este supuesto, resultando por otra parte muy difícil de insertar en las rígidas condiciones materiales y procedimentales en las que había de desenvolverse la compensación. Por ello, tuvo que ser el TEAC a través de una valiente Resolución de 6 de abril de 1978, declarada de interés general, quien -contemplando un supuesto en el que la Oficina gestora en cumplimiento de Resolución del TEAP procedió a la anulación de liquidaciones por el Impuesto General sobre Sucesiones y a girar otras en sustitución de aquéllas, sin proceder en este caso a la devolución de las primeras pero exigiendo en apremio el pago de las segundas- entendió que a pesar de no estar regulado este supuesto en la legislación fiscal son aplicables supletoriamente los preceptos del Código Civil, en cuya virtud se dan todas las condiciones para compensar y por lo tanto la oficina gestora debió proceder de oficio a la compensación³. Añadimos nosotros, desde el más profundo de los fundamentos que justifican la existencia de la compensación como institución de Derecho material, que no puede considerarse ético reclamar un crédito al deudor cuando al mismo tiempo, y teniendo la Administración plena constancia de ello, ostenta un crédito frente a ésta que todavía no se ha hecho efectivo⁴.

³ El TEAC subraya además que aún reconociendo que el RGR (el de 1968) permite a los interesados la solicitud de dicha compensación cuando las nuevas liquidaciones estuvieran todavía en período voluntario, el artículo 1202 del Cc establece los efectos automáticos de la compensación que se produce *ipso facto* en cuanto se cumplan los requisitos legales por lo que no puede imputarse a los recurrentes que no la hayan solicitado, sino a la Oficina gestora, en cuanto debería haberla aplicado de oficio. El texto de la sentencia y un comentario a la misma puede consultarse en los trabajos de GARCÍA ARANDA, "La Compensación de deudas y créditos tributarios", en RDFHP, nº 140-141, 1979, pág. 267 y ss. y FERNÁNDEZ LÓPEZ, "Compensación de oficio de deudas tributarias" en *Crónica Tributaria*, nº 27, 1978, pág. 279 y ss.

Asimismo y con anterioridad a la reforma llevada a cabo en el procedimiento de recaudación por el vigente RGR, el Reglamento General de Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/1986, de 25 de abril, ya hacía referencia a la compensación entre los créditos recíprocos derivados de liquidaciones giradas en el seno del procedimiento inspector. En tal sentido, dispone el artículo 53.2, "cuando de las actas que documenten los resultados de una misma actuación de comprobación e investigación resulten liquidaciones de distinto signo relativas a un mismo sujeto pasivo o retenedor, una vez firmes, el Delegado de Hacienda, a petición del interesado acordará en su caso durante el período voluntario de recaudación la compensación de las deudas y créditos hasta donde alcancen aquéllas..." Con ello se trataba de que, al menos en el procedimiento inspector y desde la aprobación del Reglamento, no se produjeran las absurdas consecuencias que veíamos plasmadas en la Resolución del TEAC antes citada, aunque bien es verdad que la compensación en este caso sólo operaba a instancia de parte. Con idéntica redacción, el texto del RGI se incorporó al art. 67.4 del RGR de 1990, que ha estado vigente hasta la entrada en vigor del citado RD 448/1995, el 1 de mayo de 1995, que modifica parcialmente su contenido.

⁴ El fundamento ético-jurídico inherente a la compensación ha sido destacado por DÍEZ PICAZO en cuanto afirma que su última ratio descansa en el carácter objetivamente injusto y desleal del comportamiento de quien reclama un crédito siendo al mismo tiempo deudor del demandado (*Fundamento de Derecho Civil Patrimonial II. Las relaciones obligatorias*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 537).

A la vista de lo anterior, no cabe duda de que se hacía necesaria la inclusión de estos supuestos en la normativa tributaria dedicada a la compensación de deudas, otorgándoles, por su particular naturaleza, un tratamiento específico⁵. No obstante, como enseguida tendremos ocasión de comprobar, la previsión reglamentaria no termina de cerrar el debate planteado.

Buena muestra de esta falta de concreción se observa en la delimitación del procedimiento para efectuar la compensación. En efecto, el RGR en su artículo 63.3 guarda silencio sobre la forma en que habrá de llevarse a cabo, mientras que en artículo 67.6, en relación a las liquidaciones que resulten de la misma actuación inspectora, advierte que la compensación podrá realizarse de oficio o a instancia del interesado⁶. En cualquier caso, como muy bien puso de manifiesto la Resolución del TEAC antes vista, estando en manos de la Administración todos los datos necesarios para efectuar una compensación a la que tiene derecho el deudor, entendemos que se debe impulsar de oficio aunque éste no lo solicite, cumpliendo con ello los criterios objetivos a los que sirve la compensación en aras de la simplificación de operaciones y a la eficacia administrativa, así como haciendo valer el fundamento ético-jurídico en que asienta su aplicación⁷. En cualquier caso, parece claro, y de ahí su admisión expresa en el texto del

⁵ No obstante, sobre la naturaleza de los mismos, algún autor ha manifestado que, en realidad, no se produce una compensación en sentido estricto sino un mecanismo distinto, tradicional en la contabilidad pública, y que no es otro que el del ingreso "virtual" o en "formalización", que se produce cuando la Administración aplica ingresos ya realizados en el tesoro a ingresos a realizar por el mismo deudor. Véase ALBIÑANA, *Derecho Financiero y Tributario*, Ministerio de Hacienda, Madrid 1979, pág. 620. En otro de sus trabajos explica el autor, en relación al comentario del art. 130 del Impuesto de Derechos Reales, que cuando se sustituye una liquidación ya ingresada por otra de cuantía inferior lo más conveniente es tramitar paralelamente la nueva liquidación de "alta junto al expediente de devolución de ingresos por la liquidación de "baja", de esta forma se emite mandamiento de pago mixto, en formalización por el importe de la liquidación de alta y en efectivo por el exceso, como consecuencia de la devolución, y por otro de ingreso en formalización por el importe de la nueva liquidación de alta. "Formas especiales de extinción de la deuda tributaria", en *Conferencias sobre Recaudación*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1970, pág. 71.

A nuestro juicio, al margen de su consideración contable, no puede negarse que desde el punto de vista estrictamente jurídico se produce una verdadera compensación de créditos recíprocos. En este sentido, de una parte ha nacido un crédito líquido y exigible en favor del deudor por devolución de ingresos derivado de la anulación de una liquidación previamente ingresada como consecuencia de un procedimiento revisor, y, de otra, se ha practicado nueva liquidación, sustitutoria de la anterior, de la que deviene una deuda tributaria contra aquél, asimismo líquida y exigible. De esta forma, la realización de ambas prestaciones se produce efectivamente por compensación, mediante la extinción de las mismas en la cantidad concurrente y realizando un pago parcial de la diferencia en favor del que resulte acreedor.

⁶ La ubicación sistemática de este último precepto, dentro del procedimiento de compensación a instancia del obligado, no nos parece desde luego acertada máxime cuando por su propia naturaleza este procedimiento debe impulsarse de oficio. La explicación a esta circunstancia se encuentra en que tanto el RGI como el RGR de 1990 contemplaron en este caso la compensación únicamente a instancia de parte. De esta forma, cuando el RD 448/1995 reformó el procedimiento de compensación a instancia del obligado aprovechó para modificar el precepto, admitiendo también su impulso de oficio, pero sin alterar su ubicación en el seno del Reglamento.

⁷ En este sentido, MATEO RODRÍGUEZ, al hilo de la Sentencia de 6 de marzo de 1979 de la Audiencia de Madrid, subrayaba que si la Administración tiene exacto y expreso conocimiento de ambas li-

RGR, que la administración no puede exigir la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación con el argumento de que el deudor no ha instado la compensación.

Resumiendo, como afirma la primera de las sentencias transcritas, la procedencia de la compensación en estos casos es incuestionable, así como su verificación de oficio. Es más, el propio Tribunal Supremo, en la sentencia de 23 de octubre de 1995, aún atendiendo al anterior RGR que como hemos visto no contemplaba expresamente este caso entre los supuestos de compensación, no rechaza la posibilidad de compensar, sino la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para acordarla. Y ello porque, en esencia, la compensación constituye una fórmula de realización de los débitos tributarios o de ejecución de la devolución de ingresos indebidos y por tanto corresponde a las oficinas de recaudación, de acuerdo con las normas de organización que resulten aplicables, la facultad de llevarla a efecto⁸.

Precisamente, la naturaleza de la compensación como una fórmula de hacer efectiva la deuda tributaria, a través de la neutralización en la cantidad concurrente con un crédito recíproco, que bien puede tener su origen en una devolución de ingresos indebidos (art. 68 LGT), permite desligar la procedencia o no de su aplicación con el problema del tratamiento de los intereses de demora que pudieran incrementar las respectivas cuotas, del crédito y la deuda, cuestión que en este caso concreto presenta especial trascendencia, pero que en nada afecta a la ejecución por compensación. En este sentido, atendiendo a la normativa tributaria que regula esta institución, la compensación se concibe, al igual que en su más estricta acepción *iusprivatista*, como un mecanismo extintivo de deudas recíprocas.⁹ Por tanto, si son las deudas y no las cuotas las que se compensan, el contenido material de las mismas podrá incluir no sólo el principal, sino los intereses moratorios, incluso, en el caso de la deuda tributaria, los recargos y sanciones que procedan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 58 LGT. Es decir, constituyendo la deuda tributaria una suma de dinero, cantidad líquida y exigible por el ente impositor, resulta extinguida en la cantidad concurrente con el importe de un crédito recíproco, asimismo líquido y exigible, sin atención especial a cada uno de sus componentes.

liquidaciones, como es el caso, no debe admitirse que intente desconocer el alcance y contenido del instituto de la compensación y constriña al administrado a tener que realizar unas actuaciones que ella misma pudo y tuvo que realizar ("La extinción de las obligaciones económicas de las Administraciones públicas por compensación", en *Gobierno y Administración en la Constitución*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, vol II, IEF, Madrid, 1988, pág. 1015).

⁸ Téngase en cuenta además que la potestad compensatoria atribuida a los órganos de recaudación se encuentra reglada en todos sus extremos, de forma que la procedencia o no de la misma no depende de la discrecionalidad administrativa, sino del cumplimiento de las condiciones objetivas de compensabilidad reguladas en la normativa tributaria.

⁹ No hay más que examinar el contenido del artículo 68 LGT o el 63 RGR para corroborar esta afirmación. El primero comienza diciendo: "las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación..." Circunstancia que se repite en el artículo 63 RGR bajo la rúbrica "Deudas compensables".

3. PROCEDENCIA Y ALCANCE DE LOS INTERESES DE DEMORA

En segundo lugar, resta por tratar una cuestión de indudable trascendencia referida al tratamiento -en el seno de esta especial compensación acordada de oficio- de los intereses de demora que pudieran haberse devengado. Como enseguida tendremos ocasión de comprobar, el problema es de difícil solución tanto por la ausencia de normas que disciplinan la materia como por la controvertida naturaleza de los intereses de demora en el ámbito tributario.

No obstante, antes incluso de avanzar sobre este asunto, cabe subrayar que, con independencia de la solución que se arbitre para el cómputo de los intereses, ello en nada debe alterar las conclusiones sobre la procedencia de la compensación, cuya aplicación, a nuestro juicio, no ofrece dudas. En otras palabras, la extinción por compensación en estos casos no depende de las cuantías de las deudas enfrentadas o de sus componentes, incluidos los intereses devengados, cuya exigibilidad dependerá de su propio régimen jurídico, pero ni impide ni anula la aplicación de este instituto.

Volviendo al tema propuesto, cuando se anula una liquidación cuyo importe ha sido ingresado y se sustituye por otra nueva como consecuencia de un procedimiento de revisión (art. 63.3 RGR), se ha producido el reconocimiento de un ingreso indebido y, por tanto, se ha devengado en favor del acreedor el interés legal por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la propuesta de pago (art. 155 LGT y art. 2.2 RDII). Asimismo, con respecto a la liquidación que sustituye a la anulada determinando una nueva deuda tributaria de que la resulta acreedora la Administración, pudiera pensarse, en principio, que también sobre su importe deben añadirse los intereses moratorios, puesto que su ingreso o compensación se va a producir fuera del plazo "originariamente" previsto para su determinación e ingreso. Se produciría así la compensación entre ambos créditos compensando también los intereses correspondientes.

Sin embargo, la solución que acabamos de exponer resulta inaceptable como ha dejado claro el propio Tribunal Supremo.

En este sentido, afirma la STS de 26 de enero de 1995 en su Fundamento Jurídico Tercero *"Que la ejecución de la sentencia comportaba la obligación de devolver las cantidades recaudadas (...) y que el importe de la devolución implicaba no sólo la de la cantidad ingresada sino la de su interés legal por la fecha transcurrida desde la de su ingreso en el Tesoro hasta la de la propuesta de pago no es sino resultado de la aplicación del artículo 2º. 2.b) del RD 1163/1990, de 21 de septiembre. Sin embargo, no hay razón alguna que permita incrementar la cuota de las liquidaciones practicadas en sustitución de las anuladas en una cantidad equivalente a la anterior para obtener así una exacta compensación entre ellas. (...) Porque las liquidaciones practicadas en sustitución de las anuladas retrotraen sus efectos (art. 45.3 de la Ley de Procedimiento administrativo y 57.3 de la LRJPAC), lo que significa únicamente que se aplican a ejercicios en los que ya habían terminado los plazos ordinarios para su ingreso, pero en modo alguno habi-*

I N T E R E S E S D E D E M O R A

lita a la Administración para recargar la cuota liquidada con ninguna otra cantidad en concepto de intereses de demora, puesto que si ha habido demora es por causa imputable enteramente a la Administración que no puede beneficiarse del retraso culpable por su parte (...)".

En parecidos términos, la STS de 23 de octubre de 1995 señala lo siguiente: (FJ 4º) *"(...) la devolución solamente del exceso más los intereses de demora calculados, como parece prima facie, sobre dicho exceso, implica que por la parte concurrente entre los créditos derivados del derecho a la devolución de los ingresos indebidos y los créditos tributarios, se compensan intereses acreedores y deudores, por igual cuantía, lo cual no es rigurosamente cierto, porque, así como los intereses acreedores, a favor de los contribuyentes, son indubitables y se liquidan por el total desde la fecha del ingreso indebido, incluidos por tanto los intereses correspondientes a la parte compensada, puede no suceder lo mismo con los intereses deudores (a favor de la Hacienda Foral), pues si bien procede exigir el interés legal, por el tiempo de prórroga extraordinaria, que será el que medie desde el día siguiente a la terminación del plazo ordinario, hasta la fecha de la presentación de las reglamentarias declaraciones (...), no sucede lo mismo con los intereses correspondientes al período de tiempo que media entre la fecha en que se practicaron las liquidaciones que fueron anuladas y la fecha en que se practican las nuevas, pues es lógico razonar que no procede exigir tales intereses, porque el tiempo transcurrido es culpa de la Administración que liquidó incorrectamente (mora accipiendi)"*.

La primera de las conclusiones que contiene esta doctrina nos sitúa ante la propia naturaleza del interés moratorio en el Derecho tributario, por cuanto, a pesar de su progresiva objetivización en las normas tributarias -sobre todo a raíz de la reforma de la Ley 10/1985-, el Tribunal Supremo parece considerar la mora, en atención a su verdadero fundamento, como retraso culpable en el cumplimiento de la prestación. En este sentido, la Administración no puede exigir al contribuyente interés alguno sobre el importe de las nuevas liquidaciones por el mero hecho de que debieron practicarse e ingresarse en un momento anterior, y ello porque el deudor en ningún momento incurrió en "mora", sino que el retraso es imputable enteramente al acreedor que no efectuó correctamente la liquidación.

Por nuestra parte, compartimos plenamente esta posición que, entendemos, plenamente ajustada a Derecho, no obstante, la misma nos conduce inmediatamente a otro interrogante ¿resultaría entonces que la Administración debe incrementar en su totalidad el importe del crédito por devolución de ingresos con los intereses legales devengados desde su ingreso en el Tesoro y no exigir interés alguno sobre el importe de la nueva liquidación, procediendo así a la compensación? Esta es la doctrina que contempla las sentencias citadas¹⁰ en la que se ordena que la devolución procedente de la anulación

¹⁰ En este mismo sentido se ha pronunciado el TSJ de Madrid (Sentencias de 28 de mayo y 13 de junio de 1997)

de las liquidaciones debe incluir intereses legales por la totalidad de su importe -como por otra parte se desprende del artículo 2.2.b) RDII- hasta la propuesta de pago.

No puede negarse que esta tesis se asienta en sólidos fundamentos jurídicos, no obstante y ante la precariedad de normas que disciplinan esta materia, sería asimismo posible considerar otra interpretación.

En particular, conforme establece el artículo 57.3 LRJPAC *podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos que se dicten en sustitución de actos anulados*, que si bien no faculta a la Administración para exigir intereses sobre la cuantía de la nueva liquidación, pues en sentido técnico no ha existido la mora del deudor, sí puede servir para la consideración del importe que efectivamente ha resultado "indebido" o ingresado en exceso. En otras palabras, si la nueva liquidación traslada sus efectos "in origine", los intereses legales devengados en favor del titular del derecho a la devolución por la realización del ingreso indebido sólo deberían incrementar la parte del crédito que en rigor se considerase ingreso indebido, es decir, descontado el importe de la nueva liquidación y que determina lo realmente "debido". Por lo tanto, sólo se exigirían intereses legales en favor del acreedor por el exceso, incrementando así el importe de su crédito y procediendo a la compensación con la deuda tributaria.

Bien entendido en cualquier caso que el cómputo del plazo para calcular la cuantía de los intereses devengados sobre aquel importe abarcará desde la realización inicial del ingreso indebido hasta que la Administración gire las nuevas liquidaciones, ordenando la compensación y el pago de la diferencia, ya que, como señala la STS de 26 de enero de 1995, antes citada, en el tiempo que medie entre la anulación de las liquidaciones y la emisión de las nuevas la Administración continúa teniendo en su poder ingresos que no le corresponden.

