

ESTUDIOS

LÍMITE TEMPORAL DE LOS INTERESES DE DEMORA EN LA SUSPENSIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS¹

Gema BLASCO MARTINEZ

Profesora Asociada de Derecho Tributario en la EUEE
de la Universidad de Barcelona

El límite de los intereses de demora en la suspensión de los actos administrativos¹

En los últimos tiempos se advierte una notable insistencia, por parte de la doctrina científica, en el estudio y análisis relativo a la suspensión de los actos de liquidación tributaria en vía económico-administrativa². La razón principal de tal proceder se justifica, en la mayor parte de los casos, en la problemática que trae causa, en una interpretación de las normas extraña a los principios tradicionales del Derecho Tributario reflejada en numerosas Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y Sentencias de los Tribunales de Justicia. El tema, sin duda de innegable relevancia, excede el objeto de estudio del presente trabajo, por lo que baste la referencia para, en primer lugar, situar al lector, en el marco procedimental en el que acontece la necesidad de fijar un límite temporal sobre los intereses de demora exigidos cuando se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta, cual es el de la suspensión del acto y, en segundo lugar, para sacar a la luz un problema que, en materia de suspensión, ha permanecido en la penumbra, si bien, con alguna salvedad, desde la doctrina científica, y cuyo análisis jurídico me propongo en las próximas líneas.

El artículo 70.1 del RPREA bajo la rúbrica "Duración máxima de las instancias. Efectos del retraso" dispone:

No podrá exceder de un año el tiempo que transcurra desde el día en que se inicie una reclamación económico-administrativa o se recurra en alzada contra la resolución que ponga término a la instancia respectiva, de no mediar causas excepcionales debida-

¹ Estudio presentado en la sesión del 25 de marzo de 1995 del Seminario de Derecho Tributario de la Escuela de Empresariales de la Universidad de Barcelona, dirigido por Magín Pont Mestres.

² Véase, por ejemplo, la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid, 1994, en el marco del Seminario de Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona dirigido por el Prof. Pont Mestres.

ESTUDIOS

mente justificadas que lo impidieren, las cuales se consignarán en el expediente por medio de diligencia firmada por el Vocal correspondiente en el Tribunal Central y por el Secretario en los Tribunales Provinciales.

El contenido del precepto es el desarrollo de lo establecido en el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, conforme a la Base tercera, letra e) de la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo.

El mandato legislativo, acorde con el principio de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos contenidos en el artículo 9.3 de la Constitución³ impide que la tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas se prolongue de forma indefinida en el tiempo, evitando, en consecuencia, que el contribuyente permanezca en estado de indefensión, en tanto el Tribunal no tenga a bien resolver. El legislador cuidó de establecer, en la propia Base tercera, medidas destinadas a restablecer los perjuicios que, en caso de inobservancia de tal mandato, pudieran derivarse para los particulares, contemplando al mismo tiempo la posibilidad de sancionar la conducta irregular de la Administración.

Respecto de los particulares, se establece como medida de "salvaguarda" el silencio desestimatorio, esto es, la resolución presunta regulada en el artículo 108.1 del RPREA, por la que se establece el plazo para interponer posterior recurso, cual es el transcurso de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa⁴. Y es que, como ha declarado el Tribunal Constitucional en sentencia de 21 de enero de 1986, fundamento 3º:

"(...) el silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado puede, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración".

Por su parte, la conducta del funcionario o funcionarios responsables del incumplimiento de la norma, por cuanto, representa una vulneración del deber constitucional de pleno sometimiento a la ley y al Derecho impuesto a la Administración Pública⁵, es susceptible de ser sancionada en los términos previstos en el apartado segundo del citado artículo 70 RPREA.

Llegados a este punto, no puede por menos que emitirse un juicio favorable respecto a la configuración del recurso económico-administrativo en nuestro Derecho positivo, como una garantía para los particulares en aras a la protección de sus derechos conforme a principios de justicia.

³ "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

⁴ Sobre la naturaleza y los efectos del silencio desestimatorio interesa destacar la sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de enero de 1986.

⁵ El deber de sometimiento de los poderes públicos a la ley y al Derecho viene contenido en el artículo 103.1 de la Constitución al afirmar: "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

Cuanto se ha expuesto hasta ahora, sobre el artículo 70.1 RPREA debe ser interpretado de forma conjunta con el artículo 81.10 RPREA cuya transcripción literal es la que sigue:

Cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58, apartado 2, letra b) de la Ley General Tributaria. El interés de demora, conceptuado como parte de la deuda tributaria, se fija en el interés legal del dinero por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del 5 por 100 de aquélla, en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe.

La obligación de satisfacer intereses de demora responde a la necesidad de indemnizar o resarcir de los posibles perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública del retraso en el pago de la deuda tributaria, durante el período en el que la eficacia del acto administrativo se ha mantenido en suspenso. Y ello, conforme a la naturaleza indemnizatoria atribuida, de forma pacífica por la doctrina administrativa y la jurisprudencia⁶, a los intereses de demora en materia tributaria, cumpliendo, así, la función de compensar del incumplimiento, o cumplimiento tardío, de una obligación de dar. Tal naturaleza se corresponde con el concepto de mora civil contenida en el artículo 1.108 del Código Civil que dispone:

Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurre en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal.

El mismo criterio ha mantenido PONT MESTRES⁷ al estimar que el interés de demora, inspirado en el concepto de mora civil y, por tanto, generado por resarcimiento de daños o similares, encuadra perfectamente en los supuestos que contempla el artículo 61.4 de la LGT referidos al devengo de intereses en deudas tributarias vencidas que sean consecuencia de suspensiones de ingresos o prórrogas.

Por otra parte, la exigencia de intereses de demora, cuantificados en función del período en el que se han producido los daños y perjuicios, hace necesario fijar en el tiempo el inicio y el fin de ese período, hace necesario dar respuesta a las cuestiones ¿desde cuándo y hasta cuándo se ha ocasionado el perjuicio? Si trasladamos la cuestión al ámbito del artículo 81.10 RPREA, el período de referencia no es otro que el de la duración de la suspensión, como se desprende del precepto citado, al señalar: *se satisfarán intereses de demora (...) por todo el tiempo que durase la suspensión*. Cabe preguntarse entonces ¿cuándo se inicia la suspensión y cuándo se entiende la misma finalizada? En cuanto al día de inicio del período, señalar que aquél se corresponde con el momento de interposición de la reclamación, conforme a lo previsto en el número 1 del mismo artículo 81 RPREA. Por su parte, el último día coincidirá con aquél en el que se desestima la reclamación interpuesta, sin que —como acertadamente expone ARIAS VELASCO⁸—

⁶ Cabe citar, entre otras, la Resolución del TEAC de 1 de diciembre de 1993, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 y 20 de enero y 17 de febrero de 1994.

⁷ PONT MESTRES, M. *El problema del interés de demora en el marco tributario. Estado actual de la cuestión*, en Estudios sobre Temas Tributarios Actuales, Vol. II Universidad de Barcelona, 1987 pág. 277.

⁸ ARIAS VELASCO, J., Asociación española de Asesores Fiscales, entrega nº 1, Informe 4/1995, Enero 1995.

ESTUDIOS

puedan ser exigidos por más de un año en los asuntos de menor cuantía, ni por más de dos años en los de mayor cuantía recurridos ante el TEAC.

El límite máximo de un año es, precisamente, el que corresponde a la duración máxima de cada instancia, según el artículo 70.1 RPREA, ya comentado, límite de obligado cumplimiento para el órgano que debe resolver sobre la estimación o desestimación de la reclamación y, transcurrido el cual opera el silencio administrativo negativo, entendiéndose aquella desestimada de forma presunta. Y, si en el plazo máximo de un año, expresa o presuntamente, se desestima la reclamación, es obvio que el último día del año cesan los efectos de la suspensión y, en consecuencia, finaliza el cómputo del período a los efectos de cuantificar los intereses de demora debidos.

Criterio, absolutamente dispar al expuesto, es el mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 30 de noviembre de 1991, al señalar en su fundamento 2º:

Como ya declaró el Tribunal Económico en el acuerdo aquí impugnado la satisfacción de intereses devengados durante la suspensión de una deuda tributaria alcanza a todo el tiempo de la suspensión, conforme al artículo 81 del reglamento de procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas.

Y prosigue:

Este claro precepto no puede reducirse de contenido con la norma del artículo 70 del mismo reglamento que, al fijar en un año el tiempo del que no podrá exceder la tramitación de las reclamaciones, dicta un mandato a la Administración, cuyo incumplimiento puede generar responsabilidades disciplinarias de los funcionarios, pero no extenderse a limitar el tiempo de devengo de intereses, que tienen su causa en el pago de la deuda tributaria y, como en cualquier otra, constituyen la compensación, pactada o legalmente establecida, del quebranto patrimonial que sufre el acreedor.

Más reciente es la Resolución del TEAC de 22 de junio de 1994 que, con igual desgracia que la anterior, dispone en sus considerandos 3º y 4º:

(...) Según establece el artículo 81.10, si la reclamación es desestimada, cuando se ingrese la deuda tributaria se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria por todo el tiempo que dure la suspensión, sin que en este precepto se establezca límite temporal alguno para el cómputo de tales intereses de demora;

CONSIDERANDO 4º Que el artículo 70 del Reglamento de Procedimiento de 20 de agosto de 1981 (cuya denominación es «Duración máxima de las instancias» y «Efectos del retraso») después de ordenar en su número uno que la duración de cada instancia no puede exceder de un año, salvo causas excepcionales debidamente justificadas, señala en su apartado dos los efectos del retraso (posibilidad de promover expediente disciplinario al funcionario responsable) sin que en ningún momento se contemple como tal efecto de retraso la imposibilidad de liquidar intereses de demora por el tiempo que dure o haya durado el mismo, por todo lo cual procede desestimar el presente recurso;

Debe repararse en el hecho de que, tanto el fallo del TSJ de Madrid como el acuerdo del TEAC, tienen su origen en una interpretación de las normas disconforme con el artículo 23 de

la Ley General Tributaria, que exige la aplicación, también en el ámbito del Derecho Tributario, del artículo 3.1 del Código Civil⁹, en el que se recoge la Teoría General del Derecho en materia de interpretación. Se infiere de la norma la necesidad de esclarecer el sentido de los preceptos para su correcta aplicación mediante la utilización de distintos elementos interpretativos, entre los que se halla el elemento sistemático o interpretación de la norma en relación con otras que regulan la misma institución. La interpretación aislada de cada norma, como si de compartimentos estancos se tratase dentro de un mismo texto legal, debe ser desechada en favor de una interpretación conjunta de las mismas, más si cabe, cuando lo contrario redundaría injustificadamente en perjuicio de los particulares.

En efecto, el sentido dado a los artículos 70.1 y 81.10 RPREA por los Tribunales conlleva la imposible pretensión, de acuerdo con lo previsto en el artículo 106 de la Constitución¹⁰, de hacer responder al particular de la inactividad de la propia Administración. Y es que, la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora exige que la demora en el cumplimiento de la obligación tributaria, pueda ser imputada al obligado al pago¹¹.

Cuando, por el contrario, no existe nexo entre el efecto y la causa como acontece cuando es la Administración la que ilegítimamente desatiende el plazo de un año legalmente establecido para resolver de forma expresa, o transcurrido aquél se produce la desestimación presunta, en modo alguno pueden extender más allá el período por el que pueden exigirse intereses de demora al reclamante.

El mismo cauce siguen los razonamientos puestos de manifiesto por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 21 de abril de 1992 al señalar que la inactividad de la Administración no puede redundar en perjuicio de los administrados, y ello en los siguientes términos:

«Por lo tanto, hacer recaer sobre el ciudadano las consecuencias derivadas de una inactividad prolongada de la Administración, no parece demasiado ajustado a los criterios de equidad y de justicia, de seguridad jurídica y de responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad que proclama el art. 9 de la Constitución, ni tampoco con el principio de eficacia de la Administración Pública al que alude el art. 103 de la Norma citada».

Con gran fortuna, la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de julio de 1994, recoge en su fundamento 4º, buena parte de los razonamientos hasta aquí expuestos, en el que con claridad y brillantez señala:

⁹ "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

¹⁰ Artículo 106 CE: "1.- Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican. 2.- Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derechos a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos".

¹¹ La sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla de 31 de enero de 1986 considera que el concepto de mora requiere que "produzca de modo querido por el moroso, que se coloca en situación de no poder hacer frente a la obligación, pero no cuando se encuentra en tal situación por consecuencia de un hecho que escapa por completo de su control y que lo coloca en la imposibilidad de cumplir con su obligación".

ESTUDIOS

De la interpretación de ambos preceptos ha de llegarse a la tesis propuesta por la actora, dado que no parece lógico que la Administración pueda incumplir el mandato legal de exceder en su tramitación las reclamaciones económico-administrativas por más de un año, y a pesar de ello obligar al particular a avalar los intereses de demora sine die. Por el contrario, si como en el caso de autos se avala hasta el año, que es el plazo que el Tribunal Económico tiene para resolver, ha de declararse suficiente la garantía.

Mantener otra postura es dar carta de naturaleza a una acción de incumplimiento de la ley por parte de la Administración que genera en relación de causa a efecto un quebranto patrimonial al ciudadano al obligarle sin límite alguno a garantizar unos intereses de demora, que de otra forma no estaría obligado a satisfacer, sin posibilidad alguna de resarcimiento, que no sea la pura satisfacción moral de pedir responsabilidad al funcionario, y olvidar la función de toda Administración Pública de servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, como le impone la Constitución en su artículo 103.1.

Transcritos literalmente los términos en que se expresa el Tribunal, no cabe más que extraer del propio texto jurisprudencial la conclusión pretendida en el presente trabajo, a saber: *Cuando hallándose la eficiencia del acto de liquidación suspendida, el Tribunal Económico-Administrativo desestime la reclamación, el límite temporal por el que podrá exigir intereses de demora conforme al artículo 81.10 RPREA, coincide con el límite máximo de duración de cada instancia, cual es el de un año.*