

T.E.A.P.**COMENTARIO A LA RESOLUCION DEL T.E.A.P.
DE BARCELONA, DE 8-9-1986**

Tomás PALLEJA ECHEVARRIETA
Economista y miembro de la A.E.A.F.

Los intereses de demora en relación a peticiones de fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias y su conexión con el concepto de retroactividad en el ámbito tributario.

Referencia al R.D. 338/85.

Caso práctico real.

I. INTRODUCCION: CONCEPTOS TRIBUTARIOS.

El Reglamento de Recaudación establece que la Administración podrá aplazar o fraccionar el importe de la deuda tributaria, previa petición de los obligados a satisfacerla.

Las cantidades correspondientes a la deuda tributaria aplazada devengarán, en todos los casos, intereses de demora. Es decir, los intereses de demora se justifican por la petición a la Administración de un aplazamiento o fraccionamiento de deudas tributarias y, en consecuencia, postergar el débito de las mismas en una fecha posterior a la del período voluntario de pago del tributo.

Analicemos ahora el concepto de RETROACTIVIDAD. Existe un principio en el Derecho Tributario cual es el denominado "PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD". Tal principio tiene su fundamento en que la entrada en vigor de una norma no puede ser anterior a su publicación en el Boletín Oficial del Estado, salvo que la propia norma establezca lo contrario. Acorde con lo expuesto, el artículo 2.3) del Código Civil configura de forma legal el principio de irretroactividad de las leyes al estable-

jurisprudencia

cer: "Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario".

El artículo 59.1) del Reglamento General de Recaudación, en su redacción original establecía que cuando se otorguen aplazamientos, se practicará la liquidación de intereses de demora por el tiempo que medie entre el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y el aplazamiento concedido.

Por último, cabe hacer mención del Real Decreto 338/85, de 15 de marzo, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de abril de 1985. La mencionada norma modificaba, entre otros artículos, el artículo 59 del Reglamento General de Recaudación, estableciendo una nueva redacción; y que es la siguiente: "Cuando se otorgue aplazamiento, se practicará liquidación de intereses de demora por el tiempo que media entre el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y el aplazamiento concedido.

Asimismo, en los casos de denegación de aplazamiento o fraccionamiento, se liquidarán intereses de demora por el período transcurrido desde la terminación del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de la resolución denegativa".

II. INTERPRETACION TRIBUTARIA DEL ART. 59 DEL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACION ANTES Y DESPUES DE LA ENTRADA EN VIGOR DEL REAL DECRETO 338/85.

a) Interpretación del artículo 59 antes de la entrada en vigor del Real Decreto 338/85.

El artículo 59 del Reglamento General de Recaudación establecía, antes de la entrada en vigor del R.D. 338/85, lo siguiente: "Cuando se otorgue aplazamiento, se practicarán liquidación de intereses de demora por el tiempo que medie entre el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y el del aplazamiento concedido".

Si en consonancia con la normativa vigente (art. 23 Ley 230/63, de 28 de diciembre, y el art. 3 del Código Civil) las normas tributarias se interpretan con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, desde el punto de vista literal-lógico-sistemático, caben dos interpretaciones referidas al artículo 59 del Reglamento General de Recaudación. Por una parte se debe entender que el aplazamiento otorgado será objeto de liquidación de intereses por el tiempo que determine dicho artículo y, por otra, se

jurisprudencia

debe entender por exclusión o “sensu contrario”, que el aplazamiento que se deniegue no devengará intereses de demora.

b) Interpretación tributaria del artículo 59 del Reglamento General de Recaudación después de la entrada en vigor del R.D. 338/85.

Como ya hemos expuesto, el R.D. 338/85 dio una nueva redacción al artículo 59 del Reglamento General de Recaudación. A diferencia de la antigua redacción, la nueva redacción del artículo 59 del Reglamento General de Recaudación establece que tanto en los casos de concesión como en los de denegación de aplazamiento, se liquidarán intereses de demora por el período transcurrido desde la terminación del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de la resolución del aplazamiento.

III. PLANTEAMIENTO.

Supongamos que una entidad en fecha anterior a 15 de abril de 1985 (antes de la entrada en vigor del R.D. 338/85) solicita en tiempo y forma un fraccionamiento de pago de una determinada deuda tributaria.

En fecha posterior al 15 de abril de 1985 (después de la entrada en vigor del R.D. 338/85) la entidad recibe por parte de la Delegación de Hacienda una notificación denegando el aplazamiento solicitado por la entidad y al mismo tiempo se le cursa una liquidación por intereses de demora, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 59 del Reglamento General de Recaudación, basándose en la nueva redacción aprobada por el R.D. 338/1985.

La cuestión que se plantea es la siguiente:

¿Es correcta la liquidación de intereses de demora que practica la Delegación de Hacienda hacia la entidad solicitante del aplazamiento?

RESOLUCION

La respuesta no puede ser otra que negativa, y ello en base a los siguientes fundamentos:

jurisprudencia

- 1) De una correcta interpretación de la antigua redacción del artículo 59 del R. de Recaudación, se deduce que tan sólo se devengarán intereses de demora a los aplazamientos CONCEDIDOS.
- 2) Las normas tributarias, tal como hemos señalado, no son retroactivas, salvo que la propia norma lo establezca. Como que el R.D. 338/85 no contiene retroactividad alguna, se llega a la conclusión inequívoca de que la nueva redacción del artículo 59 (cuya vigencia se sitúa a partir del 15 de abril de 1985) no tiene aplicabilidad a situaciones anteriores al 15 de abril de 1985.

IV. CASO PRACTICO.

Como anexo a este trabajo, se adjunta un recurso elaborado por el autor de este escrito y que fue presentado ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Barcelona, amén de la resolución positiva por parte del Tribunal en relación al acto impugnado.

El motivo del recurso alude al señalado en el punto número III con el título de "PLANTEAMIENTO", expuesto en el cuerpo de este escrito.

Por último, tan sólo señalar la posibilidad de reclamar de forma individual a la Hacienda Pública, los ingresos indebidos que se pudieron haber originado al ingresar al Tesoro Público cantidad alguna por el concepto de intereses de demora, como consecuencia de haber solicitado un aplazamiento a la Hacienda Pública antes del 15 de marzo de 1985, y que posteriormente hubiera sido denegado.

TEXTO DE LA RESOLUCION

En la ciudad de Barcelona, siendo el día de 8 de septiembre de 1986, en la Reclamación Económico Administrativa núm. 2346 de 1985, Secc. Estatal interpuesta ante este Tribunal Provincial por, representante don con domicilio en Barcelona, contra acuerdo dictado por el Ilmo. Delegado de Ha-

cienda de Barcelona, por el concepto de intereses de demora por importe de 241.771 pesetas, liquidados como consecuencia de la denegación de aplazamiento de pago.

RESULTANDO: Que la entidad intere-



jurisprudencia

sada, en escrito presentado en la Delegación de Hacienda de Barcelona en fecha 16 de julio de 1984, solicitó el fraccionamiento de pago de una deuda tributaria de 4.181.839 pesetas, por impuesto sobre sociedades del año 1983, en diversos plazos, con vencimientos desde 25 de agosto de 1984 hasta 25 de mayo de 1986.

RESULTANDO: Que el Excmo. Sr. Ministro de Economía y Hacienda, en fecha 15 de abril de 1985, denegó la petición de fraccionamiento de pago.

RESULTANDO: Que la Delegación de Hacienda de Barcelona practicó liquidación por intereses de demora, por importe de 241.771 pesetas, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 59 del Reglamento General de Recaudación, en su nueva redacción según el Real Decreto de 15 de marzo de 1985, habiéndose notificado a la sociedad en 28 de mayo de 1985.

RESULTANDO: Que la entidad interesada, en escrito que presentó ante este Tribunal en fecha 31 de mayo de 1985, interpuso reclamación económico administrativa y alegó lo siguiente: que interpretando las normas tributarias con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley General Tributaria, el artículo 59 del Reglamento General de Recaudación, en su redacción inicial, establecía únicamente la obligatoriedad de liquidar intereses de demora en los casos de concesión de aplazamientos pero, "a sensu contrario" había que entender que, si el aplazamiento no se concedía, no procedía el devengo de intereses de demora alguno; que la reclamación se acogió, al tiempo de solicitar el aplazamiento, a la legisla-

ción vigente que ha quedado reseñada; que en 18 de marzo de 1985, un Real Decreto modificó el artículo 59 del Reglamento de Recaudación antes citado, en el sentido de que la liquidación de intereses de demora era procedente, tanto en el caso de la concesión de aplazamiento como en el de su denegación, pero dicha merma no podía tener retroactividad, sino empezar a regir a partir de su entrada en vigor, máxime no estableciéndose en el citado Real Decreto, precepto alguno de aplicación retroactiva.

CONSIDERANDO: Que este Tribunal es competente, por razón de la materia y de la cuantía, para conocer y decidir en única instancia sobre la reclamación a que se refiere la presente resolución, que ha sido interpuesta en plazo hábil, y que se ha instado por persona legitimada, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1349/1981, de 20 de agosto.

CONSIDERANDO: Que la única cuestión sometida a resolución de este Tribunal consiste en determinar si en el caso de un fraccionamiento de pago solicitado en 16 de julio de 1984 y denegado en fecha 15 de abril de 1985, es o no procedente la liquidación de intereses de demora que se impugna.

CONSIDERANDO: Que según lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley General Tributaria, las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho, entre los que no puede olvidarse el que se deduce del contenido del artículo 3 del Código Civil, que establece el principio de la irretroactividad de las leyes si no dispusieren lo contrario, por lo que, la aplicación del

jurisprudencia

Real Decreto 338/1985 a la cuestión controvertida no puede extenderse a las peticiones de fraccionamiento o aplazamiento de pago solicitadas con anterioridad a la vigencia de dicha norma, aunque hubieren sido objeto de denegación posterior, pues de lo contrario, se daría a la misma un efecto retroactivo que no ha sido expresamente establecido; por todo lo cual, es improcedente en el caso que

se examina, la liquidación de intereses de demora impugnada.

Por todo lo cual, este TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO PROVINCIAL, reunido en Sala, en su sesión de hoy ACUERDA, en única instancia estimar la reclamación número 2346/85, y dejar sin efecto la liquidación impugnada.

