

CARÁCTERIZACIÓN DE LOS INTERESES DE DEMORA PREVISTOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA 58/2003

Resumen

La determinación de la naturaleza jurídica del instituto técnico del interés de demora tributario ha sido objeto de múltiples análisis, la mayoría centrados en los rasgos fundamentales que definen esta categoría conceptual en el derecho común y su exportación a la rama tributaria, con énfasis en sus notas definitorias.

En la realidad económica actual, pareciera que **la estructura como se han planteado los intereses de demora tributarios aún no deja de ser polémica**, no sólo en la legislación de España sino también como sucede en otras legislaciones como podemos citar el caso de la República Bolivariana de Venezuela, motivada por la instrumentalidad de los mismos y su real propósito.

La gran discusión doctrinaria se ha presentado respecto de la mora como expediente indemnizatorio y su utilización con propósitos sancionatorios. La causa fundamental, consideramos se encuentra en la confusión de finalidades concretas a las que puede servir el interés de demora tributario.

Así, consideramos que la obligación de pagar intereses moratorios adquiere carácter accesorio con respecto a la obligación principal, ya que nace sobre la base de una deuda existente, y se origina en el retardo en el cumplimiento de ésta, siendo indispensable para su nacimiento la preexistencia de una obligación principal, su nacimiento y devengo se establece bajo el nexo de causalidad exigido que resulta aplicable.

El carácter indemnizatorio que califica los intereses moratorios, más que una función se erige en una razón, es decir, dicha figura jurídica fue creada precisamente con el objeto de resarcir al acreedor demorado por no haber recibido el pago de las cantidades debidas de forma tempestiva, lo cual no implica incumplimiento de la obligación sino una *“forma inexacta de cumplimiento que involucra un daño susceptible de reparación”*.

En el Derecho tributario español adquiere mayor espacio la idea del carácter objetivo del retraso, esto es, se pagan intereses moratorios por el sólo hecho de la utilización del dinero ajeno. Tal como se encuentra regulada la responsabilidad del deudor tributario en la LGT en lo que se refiere a la causación de interés de demora, parecieran quedar excluidos la aplicación y reconocimiento de las causas extrañas no imputables como acontecimientos que liberan al deudor del cumplimiento de su prestación. Sin embargo, en nuestro criterio, somos de la opinión que existen argumentos para sostener que la responsabilidad por retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria no se configura como una responsabilidad *objetiva*, sino *subjetiva* que descansa sobre la conducta imputable al deudor a título de dolo o culpa, ya que no puede responsabilizarse a quien ha actuado con error o de buena fe.

Sobre la base del contexto anterior, el objetivo del presente trabajo, se circunscribe al análisis de la previsión legislativa de los intereses de demora tributarios, partiendo de una referencia descriptiva sobre los antecedentes históricos-legales, para luego abordar la normativa que al respecto se encuentra establecida en la vigente Ley General Tributaria (2003) española, todo ello tomando en cuenta las distintas posiciones doctrinales que han tratado la materia y una especial referencia por su proximidad con la regulación al caso venezolano.

Asimismo, se pretende estudiar el tratamiento práctico de los referidos intereses y la repercusión en los obligados tributarios, a la vez de referirnos a la diatriba constante sobre la determinación de cuándo se considera que en realidad persiguen indemnizar al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, o por el contrario, establecen una sanción adicional a las ya previstas en la normativa impositiva.

NATURE OF THE INTEREST FOR DELAYED PAYMENT PROVIDED IN THE SPANISH GENERAL TAX LAW 58/2003

Abstract

Determining the legal nature of the technical institution denominated “interest for delayed tax payment” has been the object of multiple analyses; most of them centered on the basic characteristics defining such conceptual category in Common Law and its exportation to tax matters, emphasizing on its defining notes.

In today's economic reality, **it seems that the structure within which the interest for delayed tax payment has been presented is still polemic,** not only in Spain's laws, but also in other legislations such as the laws of the Bolivarian Republic of Venezuela, motivated on the instrumentation of such interest and its real purpose.

A great doctrinarian discussion has arisen with respect to the delayed payment as an indemnity record and its use with penalty purposes. The fundamental reason, we consider relies in the confusion regarding the specific purposes of the interest for delayed tax payment.

Therefore, we understand that the obligation to pay delayed interest has an accessory nature with respect to the main obligation, because it derives from an existing debt, and it originates from the delayed fulfillment of same, being the preexistence of a main obligation an indispensable condition for its origin, its birth and existence are established under the applicable causal link required.

The indemnity nature which qualifies interest for delayed payment, rather than a function is a reason, that is to say, that such legal concept was created with the object of compensating the creditor for not having immediately received the payment of amounts due, which does not imply default of the obligation, but an “inaccurate form of fulfillment involving a damage susceptible to be repaired”.

In Spanish Tax Law, the objective nature of delayed payment gains more space, that is to say, interest for delayed payments are paid for the sole fact of using others' money. The liability of a tax debtor regarding the causes of interest for delayed payment as provided in the Tax General Law, excludes the application and acknowledgement of non imputable strange reasons as facts liberating the debtor from the fulfillment of its obligation. Notwithstanding, in our criteria, we consider the existence of arguments to sustain that the liability derived from a delayed fulfillment of the tax obligation rather than an *objective* liability is a *subjective liability*, which relies on a behavior of the debtor as willful misconduct or guilt involving negligence, given that a person having acted by mistake or in good faith cannot be liable.

Based on the above, the object of this work is the analysis of the legal provisions regarding interest for delayed tax payment, starting with a descriptive reference of the historic and legal precedents, following with the study of the legal provisions set forth in the Spanish Tax General Law (2003) in force, considering diverse doctrine positions regarding the matter and a special reference due to its closeness to Venezuelan legal provisions.

Likewise, we aim to study the practical treatment of the abovementioned interest and its effect over tax debtors, in addition to a reference to the constant diatribe over determining when it is considered that such interest is aimed to indemnify the active subject (creditor) of the legal-tax relation or if, on the contrary, it establishes a penalty in addition to those provided in taxation laws.

CARACTERIZACIÓN DE LOS INTERESES DE DEMORA PREVISTOS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA 58/2003TO

JONATHAN D. LÓPEZ MONTIEL¹

1. Introducción

La determinación de la naturaleza jurídica del instituto técnico que se estudia ha sido objeto de múltiples análisis, la mayoría centrados en los rasgos fundamentales que definen esta categoría conceptual en el derecho común y su exportación a la rama tributaria, con énfasis en sus notas definatorias².

En la realidad económica actual, pareciera que la manera como se han planteado los intereses de demora tributarios aún no deja de ser polémica, no sólo en España sino también en otras legislaciones como es el caso de la República Bolivariana de Venezuela, motivada por la instrumentalidad de los mismos y su real propósito.

Así, la determinación de la naturaleza jurídica de la institución objeto de análisis supone esclarecer los presupuestos de hecho a los que la ley vincula el nacimiento de la obligación que impone el pago de intereses de demora, y al contexto normativo en que se inserta, en los que será crítico reconocer o no la presencia de los elementos que configuran la esencia

1 Abogado, Universidad Católica Andrés Bello. Especialista en Derecho Tributario, Universidad Central de Venezuela (trabajo de grado en proceso). Maestría en Derecho Público, Universidad Carlos Tercero de Madrid. Maestría en Derecho de la Telecomunicaciones, Universidad Pontificia Comillas de Madrid. Profesor colaborador en el Instituto de Estudios Bursátiles de Madrid. Profesor de imposición municipal en el Instituto de Postgrado del Colegio de Contadores Públicos del Estado Miranda (Ideprocop). Abogado Asociado, Romero-Muci y Asociados, firma miembro de Deloitte. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

2 Se pueden citar, entre los doctrinarios que se han encargado del estudio de la naturaleza jurídica de los intereses de demora tributarios, Eusebio González, Susana Sartorio, Jesús Rodríguez Márquez, Juan López Martínez, entre otros.

del expediente técnico que comentamos y los criterios diferenciales con otras especies de intereses en el ámbito tributario y su función dentro del sistema fiscal.

Sobre la base del contexto anterior, el objetivo del presente trabajo se circunscribe al análisis de la previsión legislativa de los intereses de demora tributarios, partiendo de una referencia descriptiva sobre los antecedentes históricos-legales, para luego abordar la normativa que al respecto se encuentra establecida en la vigente Ley General Tributaria (2003) española, todo ello tomando en cuenta las distintas posiciones doctrinales que han tratado la materia, y una especial referencia por su proximidad con la regulación al caso venezolano.

Asimismo, se pretende estudiar el tratamiento práctico de los referidos intereses y la repercusión en los obligados tributarios, a la vez de referirnos a la diatriba constante sobre la determinación de cuándo se considera que en realidad persiguen indemnizar al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, o por el contrario, establecen una sanción adicional a las ya previstas en la normativa impositiva.

2. Antecedentes históricos-legales

A los fines de entender cómo ha sido el desarrollo legislativo de la figura de los intereses de demora en el ámbito tributario español, tomamos como referencia la regulación prevista en la Ley General Tributaria de 1974³, por ser a partir de dicha ley que comienza, en palabras de Juan López Martínez, la interminable reforma, motivada en ocasiones por coyunturas económicas dirigidas al cumplimiento de los fines recaudatorios de la Administración Tributaria.

En la referida ley se vinculó el interés de demora tributario al básico establecido por el Banco de España, precisando que el tipo de interés aplicable sería el mismo para todo el periodo de devengo⁴, a la vez que hizo

3 Decreto Ley 6 de 1974, de 27 de noviembre de 1973.

4 Establecer que el momento del devengo de los intereses de demora será el momento de presentar la declaración, no toma en cuenta que esta última oportunidad no necesariamente debe coincidir cuando se realice el ingreso.

extensible la aplicación del interés de demora a los supuestos de infracciones de omisión y defraudaciones tributarias⁵.

El hito anterior constituye el comienzo del proceso de alejamiento de los esquemas jurídico-privados, a un esquema deslegalizado que convertía a los intereses de demora en un interés variable administrativamente. Ha de tomarse en cuenta que el interés del Banco de España venía regulado por Orden Ministerial, y la configuración del mismo era totalmente extraña al derecho privado; adicionalmente, se criticaba que se hiciera depender la cuantía del mismo a la magnitud utilizada habitualmente como instrumento de política monetaria⁶.

Posteriormente, a través de la Ley General de Presupuesto de 4 de enero de 1977, se dispuso que las cantidades debidas a favor del Fisco español devengarían intereses de demora desde el día siguiente al de su vencimiento, y de forma general para todos los supuestos de tardanza en el ingreso de la deuda tributaria, y se establece la previsión dual de distintos tipos de intereses aplicables a supuestos en los cuales el Fisco es el acreedor o deudor, con una marcada y evidente discriminación, respecto a la necesidad de intimación y al cómputo del plazo en el que se devenguen los intereses⁷.

Por su parte, la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero, establecía que el interés legal del dinero sería determinado por el tipo básico del Banco de España, salvo que la Ley de Presupuesto estableciera uno diferente, es decir, se incluyó por primera vez la posibilidad de que el interés, tanto el tributario como el civil, sea fijado a través de la Ley de Presupuestos.

Citando a Serrat Basco, la Ley 24/1984 de 24 de junio de 1984, perseguía entonces elevar el tipo de interés que se aplica en el ámbito del derecho privado, a la vez de procurar armonizar la normativa entre intereses civiles y tributarios⁸.

5 Artículo 58.2, b. LGT 73.

6 Rodríguez Márquez, J., "El interés de demora en la Ley General Tributaria", Madrid, Marcial Pons, 1999, pp. 35 y 36.

7 Mantera, Sáenz, "Rectificación de liquidaciones, graduación de sanciónese intereses de demora", *Crónica Tributaria*, 21, 1977, p. 67.

8 Serrat Basco, *Interés de demora de las deudas tributarias procedentes de las deudas inspectoras*, *Revista Aduanas*, 355, 1987., p. 92.

Resulta de suma importancia la regulación prevista en la reforma parcial de la Ley General Tributaria 10/1985, de 26 de abril, por ser a partir de ésta que se configuraron los intereses de demora como institución propia del ámbito tributario.

Otro avance normativo fue el establecido en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, de procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, según el cual, serían aplicables intereses de demora también en los supuestos de desestimación de la reclamación interpuesta, por todo el tiempo que durase la suspensión del acto sometido a impugnación, y se deja de manifiesto la intención del reglamentista de prever la procedencia de los intereses de demora tributaria en los casos de rectificación sin sanción.

Luego se presentan una serie de reformas puntuales del régimen aplicable a la institución que venimos comentado, destacando la Ley 21/1986, de 23 de diciembre de 1986, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, en la que se establecía la compatibilidad de los intereses de demora con los recargos de apremio⁹.

Al respecto, criticada por la doctrina la referida previsión normativa por considerar que dicha compatibilidad suponía aumentar el matiz sancionador con que ya venían dotándose a los intereses de demora tributarios, dificultando la determinación de la naturaleza indemnizatoria de los mismos¹⁰.

En la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, se vuelve a reformar el régimen jurídico del interés de demora tributaria, introduciendo cierta mejora en el sistema de cálculo, visto que preveía la aplicación de los diferentes tipos de intereses vigentes a lo largo del periodo que se extendiera el retraso¹¹. Es decir, el interés se devengaría según su cuantía día a día, y no al mismo tipo para todo el periodo.

9 Disposición Adicional 29.a.

10 López Martínez, J., *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria*, Madrid, Civitas, 1994.p. 53.

11 Artículo 58.2 de LGT.

Igualmente, se establecía la exigencia del interés de demora en los casos de suspensión de la ejecución del acto y en los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas de cualquier tipo.

Otra novedad en la mencionada reforma viene dada por la sustitución al recargo único por un régimen de recargos, cuya procedencia y cuantía dependería del tiempo transcurrido entre la finalización del periodo voluntario de pago y el ingreso efectivo.

Ahora bien, la Disposición Adicional 6a de la Ley de Presupuesto para 1998, modificó la Ley de 29 de junio de 1984, en el sentido de desvincular el interés legal del dinero al tipo básico del Banco de España, que en adelante sería fijado en la Ley de Presupuesto, previendo a su vez la habilitación al Gobierno para que atendiendo a la evolución de los tipos de intereses de la Deuda Pública pudiera revisar el tipo de interés fijado en la Ley de Presupuesto¹².

Pero, en nuestro entender, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituye un gran avance en la estructuración del régimen de los intereses de demora a los que venimos haciendo referencia.

En dicha ley se introducen innovaciones entorno al régimen de intereses de demora exigibles en los casos de devolución de ingresos indebidos y reembolso. La crítica situación de discriminación cuando el acreedor de la deuda era el administrado fue modificada a partir de la citada normativa, según la cual los obligados tributarios tendrían y tienen derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión a las deudas tributarias, aplicándose a los mismos el interés de demora que corresponde cuando el deudor es el sujeto tributario obligado¹³. Se equipara en su cuantía, el interés exigible en los supuestos en que la Administración Tributaria resulte acreedora.

Finalmente, nos encontramos con la Ley 58/2003, General Tributaria vigente, texto que de algún modo procura unificar e integrar en un solo

12 González, E., "Los intereses moratorios a favor de la Hacienda en el derecho Español", Jornadas Internacionales de Derecho Tributario, Isla de Margarita, Funeda, 2007. p. 13.

13 Artículos 10 y 11 de la Ley 1 de 1988.

cuerpo normativo las disposiciones reguladoras sobre la materia estudiada, además prevé modificaciones entorno a la regulación del retraso en la resolución de los distintos expedientes que sean imputables a la propia Administración, y regula la exigencia del interés de demora relacionándolo con las sanciones a cargo del sujeto obligado¹⁴.

Así, en este paseo por los distintos momentos legislativos verificados entorno a la figura de los intereses de demora tributaria, observamos que pese haber transcurrido varios años, es menester continuar estudiando el instituto en cuestión, ya que las modificaciones pudieran seguir ocurriendo, y es la historia la que nos permitirá entender la figura en cuestión.

3. Conceptualización y caracterización de los intereses de demora tributarios: previsión legal (Ley General Tributaria)

En derecho tributario los principios y caracteres que prevén la obligación tributaria determinan que en su ámbito sólo se producirán los denominados intereses legales, a diferencia de lo anotado en el plano del derecho privado, en el que se verifican intereses convencionales.

Así lo afirma Juan López Martínez¹⁵ al citar a Collado Yurrita: “lo que la Ley General Tributaria denomina intereses de demora, constituyen diversas especies de intereses legales. Moratorios, correspectivos”.

Por su parte, Jesús Rodríguez Márquez¹⁶ sostiene la imposibilidad de distinguir en el plano tributario entre dos clases de intereses, según cumplan una función resarcitoria del daño sufrido por el acreedor, como consecuencia de un comportamiento culpable del deudor —intereses moratorios—o, simplemente, constituyan una contraprestación por el uso del dinero ajeno (intereses correspectivos).

En consecuencia, el interés de demora tributario no admite, en la actualidad, varias modalidades. Por el contrario, se trata de una figura unitaria, que presenta unasola naturaleza e idéntico fundamento en todos los

14 Artículo 26.4 de la Ley 58 de 2003.

15 López Martínez, J., *Régimen jurídico de los llamados intereses...*, ob.cit.

16 Rodríguez Márquez, J. *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, ob. cit.

supuestos en que procede su exigencia. Por tanto, su régimen jurídico también ha de ser único.

Pese a las posiciones respecto a admitir la existencia de diferentes modalidades de intereses en el plano tributario, resulta claro que, en materia tributaria —por amparo del principio de legalidad— se disponen los intereses legales, los cuales se devengan con motivo de la demora o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación de los tributos¹⁷; el interés de demora tributario subyace en la definición que en el derecho común se le ha dado a dicho instituto, pero con sus correspondientes adaptaciones.

En materia civil, el instituto del interés tiene sus particularidades, e incluso sus propias clasificaciones, pero no podemos olvidar que el derecho civil es la fuente y principal referencia de las otras ramas del derecho que componen el sistema legal español basado en las instituciones jurídicas romanas.

La particularidad de esta clase de intereses frente a los intereses en el derecho común es que mantienen su propio régimen, siendo siempre el mismo acreedor, esto es, la Administración Tributaria o el administrado, de ahí que la obligación en su origen sea de carácter público, aspecto que será desarrollado más adelante.

En efecto, no existe una extensa y detallada regulación del interés de demora tributario, pero ello no ha constituido óbice para que sean trazadas las líneas de estudios de dicha figura, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial.

Concretamente, el interés de demora tributario se encuentra establecido en el artículo 26 de la actual LGT en los términos siguientes:

una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que re-

17 Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela de fecha 27 de septiembre de 2005, caso: Lerma, C.A.

sulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria. 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.

De la norma antes transcrita se puede advertir que basta el incumplimiento en el pago de la obligación principal para considerar ocurrido el nacimiento de los intereses moratorios, siempre y cuando la falta de pago se efectúe dentro del término fijado por el texto normativo respectivo, preceptuando además que la obligación surge “sin necesidad de actuación alguna de la administración tributaria y se extiende hasta la extinción de la deuda”.

Esto quiere decir, básicamente, que luego de creada la obligación tributaria y de devenir ésta en exigible, al cumplirse el plazo para su pago se iniciará el devengado de los “intereses moratorios”, pero más aún, en nuestro entendido la deuda de intereses debe estar liquidada, por ser éste uno de los requisitos de procedencia de la misma.

De la regulación anterior se destacan dos notas características de la noción de intereses tributarios, i) la accesoriedad y ii) su carácter indemnizatorio.

Respecto a la accesoriedad, reconocida inequívocamente en el artículo 25 de la LGT¹⁸, significa que la obligación de pago de intereses, en nuestro caso tributarios, únicamente puede nacer si existe una obligación de pago de tributos pendiente y vencida, de no existir es imposible que se generen intereses moratorios.

18 “Artículo 25 de la Ley General Tributaria: obligaciones tributarias accesorias.

1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del periodo ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la Ley.

2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias”.

La accesoriadad solo está presente en el momento del nacimiento de la obligación de pago de intereses, una vez surgida es obvio que su vida y extinción pueden ser independientes de la obligación tributaria principal¹⁹.

En cuanto al carácter indemnizatorio, no se establece expresamente en la regulación de los intereses moratorios tributarios, pero dicho carácter está indisolublemente unido a la vida misma de la referida institución, y dota de sentido a la ordenación del interés legal del dinero a través del tipo básico del Banco de España²⁰.

La anterior afirmación es consecuencia directa de lo que hemos dicho inicialmente, en relación con la subyaciencia del instituto de los intereses tributarios con los intereses en el derecho común²¹.

Sin embargo, como lo hemos dicho precedentemente, aun cuando la institución en comentarios fue extraída del derecho civil, su incorporación a la rama impositiva trae de suyo ciertas implicaciones derivadas de la naturaleza pública de la obligación tributaria y de su origen en la voluntad de la ley, de ahí la necesidad de adaptar dicha institución que nace en el derecho civil a la realidad tributaria, a la vez de verificar la particular complejidad que supone el estudio de la misma.

Sobre este particular, expresa el autor Juan López Martínez que: "[...] la obligación de pagar intereses ha tenido, desde antiguo, un claro carácter de accesoriadad, en cuanto que, como hemos ido analizando, en su nacimiento y devengarse establece el nexo de causalidad exigido, así como que este *permanece en el tratamiento jurídico que le resulta aplicable*"²² (énfasis agregado).

Así, resulta una especie de definición del interés de demora tributario, de la cual se deriva:

19 González, E., "Los Intereses moratorios a favor de la hacienda...", ob. cit., p. 21.

20 *Ibíd.*, p. 20.

21 Artículo 1108 del Código Civil: "Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere 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".

22 López Martínez, J., *Régimen Jurídico de los llamados Intereses...*, ob. cit., p. 184.

(i) la idéntica naturaleza obligacional, también de la obligación tributaria, (ii) el carácter indemnizatorio de este tipo de interés y (iii) su carácter accesorio respecto de la obligación principal, de modo que las incidencias que pueden afectar su cumplimiento y sus consecuencias no pueden sino verse enriquecidas con la aportación de los esquemas conceptuales del derecho común²³.

Es decir, la accesoriedad que caracteriza la figura de los intereses de demora tributarios en España, hace que el tratamiento de aquélla se circunscriba a la misma normativa que rige la obligación principal la cual, como se indicó, es de naturaleza pública y por tanto vinculada a las normas sobre la tributación.

Tras las consideraciones antedichas, y según palabras del profesor Eusebio González²⁴, como una primera aproximación podemos definir la obligación de intereses de demora en los siguientes términos: "Prestación de dar, consistente en la entrega de una suma de dinero, surgida como consecuencia del retraso en el pago de una deuda tributaria preexistente".

Ahora bien, partiendo de la anterior definición, es menester comenzar de seguidas el análisis de la naturaleza jurídica de la figura estudiada, así como algunos de los aspectos que han resultado controvertidos entorno a dicha figura tales como: la igualdad entre la Hacienda Pública y el contribuyente; la posibilidad de argumentar causas eximentes de responsabilidad para limitar la causación de intereses moratorios y la vinculación entre el instituto técnico estudiado y los principios constitucionales que rigen la tributación en España.

4. Naturaleza jurídica de los intereses de demora tributarios

4.1 Obligación accesoría patrimonial pública

El vínculo jurídico que se proyecta con la exigibilidad de los intereses tributarios tiene una clara estructura patrimonial, en cuanto su fundamento se halla en el intento de enervar la pérdida patrimonial ocasionada al acreedor por la impuntualidad del deudor en el cumplimiento de sus obli-

23 Romero-Muci, H., *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, Caracas, Italgáfica, 2004, p. 1.

24 González, E., "Los intereses moratorios a favor de la Hacienda...", ob. cit., p. 21.

gaciones; un carácter patrimonial que se pone de manifiesto en la propia idea de equidad que se erige en su razón de ser, y que se concreta en una obligación de dar una determinada cantidad de dinero que actuará como compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo: el coste financiero que para el deudor tributario supone dejar de disponer de las cantidades debidas y no ingresadas en plazo²⁵.

La obligación de intereses es por su propia naturaleza una obligación pecuniaria, que depende de la obligación tributaria principal y su cuantía se determina aplicando cierto porcentaje.

Asimismo, dicho vínculo se sustenta en un evidente carácter obligacional, en cuanto nace de una concreta relación jurídica en la que la parte activa ostenta un derecho público subjetivo frente al sujeto obligado, derecho de carácter público que encontrará su nacimiento cuando se presenta el presupuesto de hecho contenido en la norma jurídica que ha de ser de carácter legal²⁶. Se trata, pues, de una obligación *ex lege*, que se rige por la ley vigente al momento del nacimiento de la obligación principal.

Desde esta perspectiva, la prestación se constituye por la conducta en cuya observancia estriba el referido vínculo jurídico.

Es decir, el fin de la prestación no es la prestación en sí misma, sino la satisfacción del interés que ostenta o representa la parte activa del vínculo jurídico que la origina, siendo dicho interés un criterio válido de distinción que nos permite identificar el título en virtud del cual se exige una determinada conducta²⁷.

En consecuencia, la exigibilidad de los intereses moratorios encuentra su fundamento en la necesidad de reparación del perjuicio causado por el pago extemporáneo de la deuda tributaria. En el caso que nos ocupa, la obligación de pagar intereses se configura en un dar una cantidad de dinero, lo que constituye el objeto principal de la aludida prestación.

25 López Martínez, J., *Régimen jurídico de los llamados intereses...*, ob. cit., p. 180.

26 Ídem.

27 *Ibid.*, p. 181.

El interés tributario se manifiesta como una obligación accesoria, tal como lo dispone el citado artículo 26.1 de la LGT, “el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo”, pero esa accesoriedad no lo aleja de ser parte integrante de la deuda tributaria en sentido amplio.

La obligación de pagar intereses moratorios adquiere carácter accesorio con respecto a la obligación principal, ya que nace sobre la base de una deuda existente, y se origina en el retardo en el cumplimiento de ésta, siendo indispensable para su nacimiento la preexistencia de una obligación principal, su nacimiento y devengo se establece bajo el nexo de causalidad exigido que resulta aplicable.

La nota de la accesoriedad sólo está presente en el momento del nacimiento de la obligación de intereses, una vez surgida es obvio que su vida y extinción pueden ser independientes de la obligación tributaria principal²⁸. La accesoriedad determina no sólo la naturaleza del expediente en cuestión, sino el tratamiento jurídico que le resulta aplicable.

Ciertamente, los intereses de demora se originan como consecuencia del cumplimiento extemporáneo de la obligación de pago del tributo. Su relación es directa con la aplicación del tributo, por lo que se afirma que se sustentan en un vínculo de carácter obligacional, que no es más que la subsunción dentro de los supuestos de hecho contemplados en la citada norma.

Finalmente, como toda obligación tributaria, la de pagar intereses de mora también tiene carácter público, lo que revela su condición *indisponible* para la administración acreedora del crédito en cuestión, salvo por excepción prevista legalmente.

El carácter de indisponibilidad, fruto de la naturaleza pública de la misma, sólo se predicará de aquellos intereses debidos a la Administración Tributaria, con la advertencia de que no debe ser esta la posición que debemos adoptar, en cuanto que el carácter público de las prestaciones

28 González, E., “Los intereses moratorios a favor de la hacienda...”, ob. cit., p. 20.

en que consiste el pago de los intereses ha de hacerse derivar de la finalidad pública a que obedecen, sino que ha de residenciarse en el cumplimiento de las relaciones que se generan entre la Administración y los administrados en orden a la captación de recursos públicos —tributarios en el ámbito de nuestro estudio—, ha de apreciarse en ambos extremos jurídicos-subjetivos de la relación jurídico-tributaria.

Los vínculos jurídicos que se generan por la obligación de pago de intereses de demora en el ámbito tributario consisten en una prestación patrimonial de dar y accesoria de carácter públicoconferida por las normas que la prevén y de las principales de las cuales depende.

4.2 Carácter indemnizatorio de los intereses de demora previstos en la Ley General Tributaria

El carácter indemnizatorio que califica los intereses moratorios, más que una función se erige en una razón, es decir, dicha figura jurídica fue creada precisamente con el objeto de resarcir al acreedor demorado por no haber recibido el pago de las cantidades debidas de forma tempestiva, lo cual no implica incumplimiento de la obligación sino una “forma inexacta de cumplimiento que involucra un daño susceptible de reparación”²⁹.

La naturaleza indemnizatoria del interés de demora tributario, sin venir expresamente mencionada en la regulación tributaria de los intereses moratorios, estáíndisolublemente unidaa la vida de esta institución (art. 1.108 CC), y dota de sentido a la ordenación del interés legal del dinero. Se evidencia su función resarcitoria del daño causado al Fisco por el retraso cualificado en el cumplimiento tempestivo de la obligación tributaria. En igualdad de circunstancias, el legislador califica como intereses moratorios el que debe la Administración Tributaria por la devolución o el reintegro de tributos legalmente ingresados o por pago de lo indebido, situación a la cual se hará especial referencia en un epígrafe separado.

Si en efecto el interés de mora tiene un propósito resarcitorio, como todo expediente indemnizatorio, su cuantía debe ser limitadamente reparadora del daño causado al acreedor por el retraso culposo del deu-

29 Romero Muci, H., *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios...*, ob.cit., p. 24.

dor en el cumplimiento tempestivo de la obligación tributaria. Esta sería la más cabal expresión del *principio de integridad de la reparación del daño*, tratándose la obligación tributaria, como en efecto lo es, de una obligación pecuniaria³⁰.

Como advierte la doctrina civil: “[...] el deudor moroso de la prestación, o el agente del daño, no puede ser obligado a reparar un daño superior al sufrido por la víctima, ya que ello constituiría en una forma de castigo, penalidad o multa”³¹.

Ahora bien, a partir de la Ley de 26 de abril de 1985, de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria, se diferencia lo que no hacía falta distinguir (la cuantía de los intereses moratorios según quien sea el deudor)³².

A criterio de Humberto Romero-Muci, el enturbamiento conceptual existe en el derecho positivo y en la confusión de finalidades concretas a las que puede servir el interés de mora tributario en el contexto institucional en el que se inserta, particularmente a la luz de los valores y principios constitucionales que presiden la exacción de los tributos. Ni la razón histórica ni el fundamento jurídico de la mora le confieren naturaleza sancionatoria. Por el contrario, su carácter resarcitorio se infiere tanto de su tradición privatística, como de la traducción iuspublicista que se verifica en el sector del ordenamiento jurídico³³.

Con base en el análisis previsto en el artículo 107 de la Ley 10/1985, el profesor Zornoza³⁴ sostiene que tales intereses de demora se aproximan a la categoría de los denominados “intereses correspectivos”, entendiendo que se trata de las prestaciones debidas por la utilización de un capital ajeno y que se producen sobre casi todos los créditos pecuniarios líquidos y exigibles.

30 *Ibíd.*, p. 28.

31 Otis Rodner, J., *El dinero, la inflación y las deudas de valor*, Caracas, 1995, p. 392.

32 González, E., “Los Intereses moratorios a favor de la Hacienda...”, *ob. cit.*, p. 28.

33 Romero Muci, H., *Lo racional y lo irracional de los intereses...*, *ob. cit.*, p. 42.

34 Zornoza Pérez, J., “Interpretación administrativa y consulta tributaria”, *CREDF*, 47-48, p. 495. Citado por Sartorio Albalat, Susana, *Ley General Tributaria e Interés de Demora. Naturaleza y régimen jurídico*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 84.

Por su parte, Collado Yurrita³⁵ sostiene que se trata de intereses que cumplen una finalidad indemnizatoria, por ello su cuantía debería ser el equivalente al coste financiero que soporta el acreedor por el retraso en el cobro. La cuantía del interés moratorio debe, pues, neutralizar el efecto financiero del retraso en el pago.

En suma, la discusión entorno a la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora tributarios ha sido abordada por la doctrina española, acogiendo la diferenciación entre los intereses moratorios y correspondientes, y con carácter general la cuestionable desigualdad de trato cuando el acreedor es el obligado tributario respecto a la Administración deudora, vulnerando con flagrancia el principio constitucional a la igualdad que será tratado más adelante.

De trascendencia, no por aclarar el asunto, resulta el fallo del Tribunal Constitucional Español³⁶ respecto a la naturaleza jurídica de los intereses de demora bajo la configuración de la Ley 10/1985, según la cual, cabe señalar asumiendo posturas y precisiones un tanto contradictorias, no reconoce la desigualdad planteada en el recurso de inconstitucionalidad sobre los distintos tipos de intereses dependiendo de la cualidad del deudor, así como tampoco, que el aumento de la cuantía de los intereses de demora suponga una sanción.

El fallo en cuestión proclama, por un lado, el carácter indemnizatorio de la figura a la cual nos venimos refiriendo, y por otro, reconoce que a diferencia del carácter puramente indemnizatorio de los intereses moratorios pagados por la Administración deudora, en el caso del contribuyente deudor, además del componente indemnizatorio existe un componente preventivo disuasorio, que busca evitar o desalentar una actitud dilatoria frente a la oportunidad del pago de las deudas tributarias por los sujetos obligados, carácter que es natural de toda sanción penal.

De ahí, pues, los criterios jurisprudenciales no han sido muy acertados, expresando ambivalencia entre el carácter indemnizatorio, que por su na-

35 Collado Yurrita, M.A., "Los intereses de demora en la Ley General Tributaria..." *CREDF*, 56, 1987, p. 493. Citado por Sartorio Albalat, Susana, *Ley General Tributaria e Interés de Demora...*, ob. cit.

36 Cfr. Sentencia de 76 de 1990 de 26 de abril.

turalidad debe colmar a dicha figura, y la función disuasoria que pretende justificar el Tribunal Constitucional.

Sin embargo, no cabe duda que desde un plano meramente teórico y conceptual, la función indemnizatoria del expediente bajo estudio constituye un componente que determina su naturaleza jurídica, pero más allá, la discusión debe continuar vigente hasta tanto se procure una regulación positiva que entienda definitivamente cómo debe ser la estructura de los intereses de demora tributarios.

5. Principios constitucionales e intereses de demora tributarios

Tal como se ha expuesto, la institución en comento fue extraída del derecho civil, pero su incorporación a la rama impositiva trae como consecuencias ciertas implicaciones derivadas de la naturaleza pública de la obligación tributaria y de su origen en la voluntad del legislador, como lo es el hecho de que los mismos deben ser establecidos por ley y no por convención entre las partes y que pareciera, necesariamente, desenvolverse dentro de los límites del poder tributario, los cuales derivan de las garantías constitucionales que toda normativa tributaria debe atender.

En nuestro criterio, el carácter accesorio a la obligación tributaria principal de la figura de los intereses moratorios, supone que el tratamiento jurídico aplicable se circunscriba a la misma normativa que rige la obligación principal, y esto significa que deben atender a los principios constitucionales que rigen la tributación.

Ciertamente, la aplicación de los principios constitucionales al expediente de los intereses de demora tributarios no supone el desconocimiento de que dicha figura obtiene cierta independencia, y que tal como lo hemos afirmado, una vez que nacen no necesariamente siguen la suerte de la obligación principal.

En consecuencia, es de advertirse que a este respecto la atención a las garantías constitucionales debe tomar en cuenta la particularidad de la obligación accesoria y entender que, una vez generada, ésta puede des-

envolverse independientemente de la obligación tributaria principal, lo que supone que la aplicación de dichas garantías debe ser en forma integral y no partiendo de la calificación directa del expediente en cuestión como una mera obligación tributaria.

5.1 Legalidad e intereses de demora tributarlos

El artículo 31.3 de la Constitución Española dispone a la letra lo siguiente: "Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley".

La norma constitucional comentada se refiere de manera amplia a toda prestación patrimonial de carácter público. Ya hemos dicho que los intereses de demora tributarios son prestaciones patrimoniales públicas de carácter accesorio como tales su imposición debe estar prevista en el marco de una ley.

El principio de legalidad tributario supone que la ley deberá prever la procedencia de los intereses tributarios, lo contrario supondría una violación a la norma contenida en el mencionado artículo 31.3 de la Constitución Española, sólo la ley y nada más que la ley, puede establecer los elementos esenciales de la existencia de la obligación tributaria, lo que presupone los datos sobre el momento del vencimiento y los supuestos de exigibilidad de la obligación tributaria, abarcando las prestaciones accesorias como lo son los intereses moratorios.

En efecto, como ha sido expuesto en puntos anteriores, la estructura de la figura que venimos comentando se articula como una obligación, cuyo contenido viene delimitado por la ley y que da nacimiento a una relación jurídica de derecho público, que surge entre la Administración Tributaria y los administrados con ocasión del pago de los tributos, por ello el principio de legalidad tributaria será garantía para su exigibilidad.

Sin duda, reconocer la posibilidad abierta e indiscriminada de que la Administración Tributaria pueda afectar relaciones jurídicas trabadas como consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria, desde lo que implica su exigibilidad o cálculo de los aludidos intereses, enfrenta abierta-

mente con el principio de la legalidad en tanto es un atentado contra la seguridad y la certeza jurídicas de que deben gozar tales relaciones.

Con acierto el legislador, en la reforma parcial de la Ley General Tributaria 25/1995, de 20 de julio, de forma categórica y reforzada en la vigente elimina la remisión a la vía reglamentaria a los fines de establecer la cuantía de los intereses de demora tributarios. El legislador entendió que la determinación del tipo de interés de demora tributario debía realizarse a través de una norma de rango legal³⁷, situación expresamente reconocida en la forma que se encuentra prevista la procedencia de los intereses de demora en la vigente LGT.

Así las cosas, de cara al acto liquidatorio de la obligación tributaria *per se*, y por ende de los intereses moratorios, éste no sólo no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, sino que tampoco delimita el contenido de la prestación, sino que ésta, al igual que todos los aspectos sustanciales del tributo, viene delimitada en la ley. El papel que corresponde a la liquidación es de simple aplicación de la ley a unos hechos preexistentes al acto de liquidación o de autoliquidación sobre los cuales ni la Administración ni el sujeto pasivo tienen poder de disposición alguna.

En todos los supuestos los elementos aplicables son los que aparecen recogidos en la ley y que, en definitiva, determinan o liquidan en el sentido de que fijan ya de inicio el contenido de la prestación; contenido que sólo puede ser único para unos mismos hechos, sea cual fuere el momento en que se practique el acto material de liquidación y sea quien lo practique, pues viene establecido por Ley.

5.2 Principio de igualdad e intereses moratorios tributarios

El principio de igualdad ante los tributos exige que todos los contribuyentes sean tratados fiscalmente en un plano de igualdad, en relación con su capacidad económica, quedando excluida toda forma de discriminación fiscal. Por tanto, la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que están en las mismas o análogas circunstancias.

37 Sartorio Albalat, Susana, *Ley General Tributaria e Interés de Demora...*, ob. cit., p. 173.

Uno de los principios clásicos del constitucionalismo es el de la igualdad, que formulado por vez primera por el pensamiento de la Revolución Francesa, y recogido en el texto fundamental español en el artículo 1, según el cual se proclaman como valores del ordenamiento jurídico español la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político, —igualdad jurídica conforme al artículo 14³⁸ de la carta magna—, y se manifiesta en el ámbito tributario en el referido artículo 31³⁹, número 1 de la CE. En conexión directa con el valor superior consagrado en el artículo 1.1 de la CE, se encuentra el derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada de manera diferente a personas que se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable para esa desigualdad de trato⁴⁰.

El principio de igualdad del tributo previsto en la citada norma (art.31.1) es una especificación del ideal de justicia que hay en el ordenamiento jurídico, aplicado al ámbito tributario, es por tanto un principio específicamente tributario, se construye y enuncia para ordenar la justicia en los tributos. También es un mandato dirigido al legislador, a la Administración, y en algunas ocasiones a los bancos y entidades de crédito, que obliga a buscar la riqueza ahí donde esta se encuentra, a través de una norma jurídica practicable, operativa, justa y respetuosa⁴¹.

La constante en el concepto de igualdad es la relación entre varios individuos, es decir, la igualdad no es característica de un individuo, sino la comparación entre varios sujetos. A este respecto señalaba Heller que la medida de lo que es igual y debe ser tratado igual depende del punto de vista en el que se establezca la comparación, a efecto de determinar los caracteres esenciales o no esenciales que se debentener en cuenta, es

38 CE. Artículo 14. Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

39 CE. Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

40 Rodríguez Márquez, J., *El interés de demora en la Ley...*, ob. cit., p. 305.

41 Miranda Pérez, A., "El principio de no discriminación fiscal en la jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas", Tesis doctoral. Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2003, p. 64.

decir, las notas comunes deducibles para equiparar situaciones o para establecer diferencias⁴².

No obstante, reconocida la vigencia del valor de la igualdad en el ámbito tributario y su relación con los demás principios constitucionales que inspiran el sistema tributario español⁴³, se ha planteado la controversia respecto a los intereses moratorios y el eventual trato discriminatorio entre el acreedor contribuyente y deudor Hacienda Pública, representada por un lado en el reconocimiento de intereses moratorios a favor del obligado tributario y, por otro, en la aplicación de diferentes tarifas, fijando una menos onerosa si se tratase de la Administración Tributaria, situación que no se corresponde con el postulado principio de igualdad entre las partes.

El fundamento para limitar el reconocimiento de la causación de intereses de demora a favor del administrado tributario versaba sobre el supuesto de que el contribuyente era quien debía asumir las pérdidas, dado que las cantidades ingresadas indebidamente al Fisco eran para éste improductivas. El Estado, a diferencia de los particulares que pueden destinar el dinero a fines económicos, debe destinarlo a soportar el gasto público.

Históricamente (Ley General Tributaria de 1985) se presentaba un claro privilegio para la Administración Tributaria deudora de intereses frente al contribuyente, representado en la necesidad del acreedor particular de reclamar para el reconocimiento de dichos intereses el tiempo en que se debían cuantificar los mismos, esto es, transcurrido cierto plazo luego de que el administrado solicitase tales intereses y a posteriori, la aplicación de una tasa menos onerosa cuando fuere la Administración la deudora de intereses.

Luego, la tendencia según la cual la obligación de abonar intereses por parte de la Hacienda Pública a favor de los particulares era negada, comienza a quebrarse con la exigencia de los intereses derivados de la contratación administrativa y del resultado de procedimientos de expropiación⁴⁴.

42 *Ibíd.*, p. 6.

43 Sentencia de Tribunal Constitucional Español de febrero de 1989.

44 López Martínez, J., *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios...*, ob. cit., p. 142.

Respecto de la obligación de contribuir, el TC, en sentencia de 26 de abril de 1990, sostuvo lo siguiente:

Fundamento jurídico noveno.No cabe sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara. Esa pretendida igualdad resulta desmentida por el artículo 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como “potentior persona” en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.

La citada sentencia resume el alcance del principio de igualdad ante la Ley, en los siguientes términos:

- a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.
El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.
El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.
- d) Por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

Conforme la anterior sentencia, la diferente cuantía del interés de demora —como tal diferencia de trato— para ser lícita constitucionalmente,

[...] no sólo requiere que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos⁴⁵.

En el referido fallo, el Tribunal Constitucional resuelve negativamente el planteado trato discriminatorio, fundamentándose básicamente en que: i) el acreedor público no es un acreedor común, sino que se encuentra en una situación de supremacía que justifica dicho trato; ii) la relatividad en la puntualidad en el pago, ya que no es lo mismo que la Administración adeude a que los contribuyentes adeuden, ejemplo de ello sería un incumplimiento masivo que supondría daños para el Estado, y iii) la función de los intereses que son distintos para uno u otro caso: a favor del contribuyente un mero resarcimiento y para la Hacienda un resarcimiento más una función disuasoria para evitar alentar actuaciones dilatorias en el cumplimiento de la obligación tributaria.

La postura expresada por el Tribunal Constitucional no resolvía el problema, y por el contrario justificaba, en nuestro entender, erradamente la posibilidad de que el legislador procurase un trato discriminatorio en los supuestos de deudas a favor del contribuyente. En pocas palabras privilegiaba a la Hacienda Pública, aunado a que contradecía la naturaleza indemnizatoria de la figura estudiada al justificar una función disuasoria que concurre con toda sanción penal.

La argumentación judicial anterior es ratificada por sentencia del STC de 22 de junio 1993, en la cual el Tribunal Constitucional trata de justificar la imposición sólo de la tasa equivalente del interés legal del dinero cuando la Administración Tributaria es la deudora sosteniendo que de cara al Estado no es necesario procurar una función disuasoria. Nuevamente, el Tribunal reitera que las posiciones jurídicas no son iguales.

En nuestro criterio, la posición de la doctrina judicial resulta insuficiente para justificar la cuantía del interés de mora en el hecho de que la propia Administración Tributaria también es sujeto pasivo de tal magnitud en los

45 Sentencia del Tribunal Constitucional Español, 76 de 1990, de 26 de abril.

supuestos de retardo en la devolución de tributos legalmente ingresados y reintegros por pago indebido de tributos. Esta situación de igualdad sólo prueba una ausencia de discriminación en el trato recíproco entre contribuyente y Administración, pero no demuestra la debida proporcionalidad de la tasa de interés de demora tributaria y su adecuación a los fines resarcitorios que le corresponden institucionalmente.

En este orden de ideas, cabe resaltar que aplicar una sobretasa sobre el interés legal del dinero no determina o excluye la naturaleza indemnizatoria del instituto bajo estudio; si efectivamente ese es el precio del dinero, pues estaría justificado.

El módulo objetivo a través del cual se intenta reparar el perjuicio causado por el incumplimiento no tempestivo de las obligaciones tributarias será, en cada momento, el que resulte capaz de conseguir la finalidad perseguida por el expediente técnico analizado; y éste, según las circunstancias del mercado, podrá coincidir con el interés básico del Banco de España, con el denominado interés legal, con un tipo independiente aplicable a los mal llamados intereses moratorios, que puede y debe variar en su cuantía, pero siempre teniendo como referente insoslayable la finalidad perseguida por el interés tributario: enervar los efectos del incumplimiento tempestivo de las obligaciones⁴⁶.

Lo anterior significa que no es el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal el que dota de la naturaleza sancionadora o mixta al expediente técnico analizado, ya que, quizá para conseguir la finalidad de la prestación estudiada, puede requerirse la exigibilidad del referido tipo u otro, incluso superior; la nota sancionadora debe inferirse de la existencia de distintos tipos de intereses moratorios, cuando la Administración resulte o no acreedora⁴⁷.

46 López Martínez, J., *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios...*, ob. cit., p. 187.

47 Así lo afirma López Martínez, J. Sin embargo, estimamos que aunque se escapa de esa nota sancionadora, tampoco se debe a la más acertada racionalidad normativa que el valor del dinero varíe respecto a si la deuda se trata de tributaria o no. Tal apreciación la llamamos a la atención, en el entendido de que, como lo expone el autor citado, el incremento del 25 por 100 no supone dotar a la institución que estudiamos de un carácter sancionador, sino que se debe al coste financiero del dinero en el mercado, pero la reflexión sería en torno a si esa sobretasa también se aplicaría a una deuda puramente civil entre partes privadas.

Reiteramos, no parece racional la retórica planteada por la jurisprudencia antes citada, al propender y justificar un trato desigual a situaciones, en nuestro entender, idénticas, ¿o es que el valor del dinero es diferente para la Hacienda que para el administrado?

Ahora bien, en sentencia de 18 de abril de 1996, también del Tribunal Constitucional se avanza a la equiparación de trato entre Hacienda Pública y contribuyente. Dicha decisión expresa que la obligación de intereses es una exigencia material de la justicia, por lo que ha de ser rechazada la posibilidad de que el ciudadano, al tratar con el Fisco en su carácter de acreedor, sea tratado en peores términos sin conseguir una eficaz compensación de derecho. Igualmente, el fallo sostiene que no existe una razón constitucional para justificar un trato distinto en el devengo del interés de demora, según la posición que ocupe la Hacienda Pública⁴⁸.

De forma más categórica, y lo que fue el antecedente del artículo 11 de la Ley 1/1998 de Derecho y Garantías de los contribuyentes, en sentencia de 11 de enero de 1997 del TC, rechaza condicionar el abono de intereses por parte del Estado a partir del reconocimiento administrativo o judicial⁴⁹.

En similares términos se pronuncia el Tribunal Constitucional en sentencia de fecha 17 de junio de 1997, al reconocer el nacimiento *ope legis*, sin plazo ni gracia cuando se trata del deudor Estado, y que el *dies a quo* también se produce de forma automática transcurrido el último día en la norma para efectuar el pago.

Con la Ley 1/1998 de Derecho y Garantías de los contribuyentes se introducen innovaciones entorno al régimen de intereses de demora exigible en los casos de devolución de ingresos indebidos y reembolso. La criticada situación de discriminación cuando el acreedor de la deuda era el administrado, se modifica a partir de la citada normativa, según la cual los obligados tributarios tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión de las

48 Fundamento jurídico 5 de la sentencia citada. En dicha sentencia el TC examina la constitucionalidad del abono de intereses por la Hacienda desde que estos se reclamen por escrito.

49 Fundamento jurídico 4 de la sentencia citada.

deudas tributarias, aplicándose a los mismos el interés de demora que corresponde cuando el deudor es el sujeto tributario obligado⁵⁰. Se equipara en su cuantía el interés exigible en los supuestos en que la Administración Tributaria resulte acreedora.

Como se puede advertir, hasta la promulgación de la Ley 1/1998, existía una evidente y odiosa desigualdad de trato concretada en las situaciones antes expuestas, pero que hoy en día no encuentra justificación de ser. Sería contrario a la finalidad del expediente en cuestión, servir de subterfugio para enriquecer o para empobrecer a alguna de las partes de la obligación injustamente demorada⁵¹.

La cuantía del interés de mora debe reflejar la liquidación legal del daño efectivamente causado por el retraso culposo de la obligación de pagar la suma de dinero objeto de la prestación tributaria, sea en igualdad de condiciones para la Hacienda Pública, o para el contribuyente demorado por la devolución o el reintegro de tributos⁵².

5.3 Capacidad económica e intereses moratorios tributarios

Como se ha afirmado en el desarrollo del presente trabajo, el aludido instituto técnico constituye la consecuencia de un rendimiento de la obligación principal del capital y no puede nacer sin éste⁵³. Dicha obligación es considerada accesorio o secundaria, pero una vez constituida tiene sustantividad propia y puede incluso sobrevivir a la principal; lo que ocurre es que, siendo una obligación accesorio de la principal, por un mero principio de lógica jurídica se le debe aplicar, en su regulación, la misma regulación que regía para la principal pues no hay que olvidar que, en

50 Artículos 10 y 11 de la Ley 1 de 1988.

51 Por su parte la doctrina civil comparada expone: "[...] el deudor moroso de la prestación, o el agente del daño, no puede ser obligado a reparar un daño superior al sufrido por la víctima, ya que ello constituiría en una forma de castigo, penalidad o multa". Otis Rodner, J., *El dinero, la inflación...*, ob. cit., p. 392.

52 Romero Muci, H., *"Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios..."*, ob. cit., p. 73.

53 Así lo sostiene parte de la doctrina entre los cuales citamos a: Juan López Martínez, Susana Sartorio, Jesús Rodríguez Márquez, Humberto Romero-Muci, entre otros. Por su parte, la jurisprudencia también ha sido expresa sobre el carácter accesorio, entre estas se puede citar al fallo del Tribunal Superior de Cataluña 346 de 1992, fundamento jurídico 3.

todo caso, se trata de algo accesorio que deriva de un incumplimiento de la obligación principal⁵⁴.

En consecuencia la primera conclusión, tal como lo expusimos en el capítulo relativo al principio de legalidad, es que al tratarse la obligación tributaria de una obligación *ex lege*, la obligación de satisfacer intereses de demora también se constituye por ley, lo que nos lleva a que la posterior relación jurídica que se inicia entre deudor y acreedor se debe regir por la ley que permitió la constitución de la obligación principal⁵⁵.

El interés de demora tributario se articula jurídicamente como una obligación cuyo contenido viene delimitado por la norma jurídica que da lugar al establecimiento de una relación jurídica de derecho público que surge entre la Administración y los administrados con ocasión del pago de los tributos, por ello, en nuestro criterio es posible afirmar que tal régimen (el mismo para lo principal y accesorio) implica el reconocimiento de todas las garantías constitucionales que rigen a la tributación, y en particular el principio de capacidad económica.

Ciertamente, la afirmación anterior no supone que el que gana menos paga menos intereses, más aún si se toma en cuenta el reconocimiento de la sustantividad propia que adquiere la obligación de abonar intereses de demora una vez que nacen.

Lo que se quiere es llamar la atención sobre la potencial vinculación que existe entre la institución de intereses de demora tributarios regidos por la ley que regula el tributo y las garantías constitucionales que determinan el sistema tributario, que ya sea de forma directa o indirecta, mediata o inmediata, en algún modo influyen o participan en la obligación de abonar intereses de demora.

No cabe duda respecto a la incidencia del principio de legalidad en el régimen jurídico del interés de demora partiendo de su posible consideración como prestación patrimonial de carácter público.

54 López Martínez, J., *Régimen Jurídico de los llamados Intereses Moratorios...*, ob.cit., p. 184.

55 Así lo expresa el fundamento jurídico 3 de la sentencia 346 de 1992, de 26 de junio del Tribunal Superior de Cataluña.

Asimismo, consideramos evidente la incidencia del principio de igualdad jurídica y tributaria previsto en los artículos 14 y 31.1 de la CE, respectivamente, explicado por las sentencias a las que hemos hecho referencia en el acápite relativo a la igualdad e intereses de demora tributarios.

Ahora bien, en cuanto a la capacidad económica y los intereses de demora tributarios, dicho principio, en nuestro entender, puede ser abordado desde dos perspectivas, i) por su vinculación con el principio de igualdad, vii) como garantía del sistema tributario.

En relación con el principio de igualdad, entendemos que en éste se encuentra el de capacidad económica.

Así, sostiene Palao Taboada citado por Jesús Rodríguez Márquez, que la capacidad económica es una especificación del principio de igualdad⁵⁶.

Entre la conexión del principio de igualdad y capacidad económica, el Tribunal Constitucional ha expresado lo siguiente:

La relación entre el principio general de igualdad consagrado por el artículo 14 de la CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 de la CE está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad... la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica. [...] Añadir, para concluir, que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria.⁵⁷

De modo que, desde esta primera aproximación o perspectiva, cabe preguntarnos si la existencia del interés de demora no sólo constituye una mejor satisfacción del principio de igualdad, sino que también permite la realización efectiva del principio de capacidad económica.

56 Rodríguez Márquez, J., *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, ob. cit., p. 306.

57 Fundamento Jurídico 4 de la Sentencia 45 de 1989, de 20 de febrero que resuelve cuestión de inconstitucionalidad.

En nuestro criterio —pues la respuesta sería afirmativa y ello en virtud del primer razonamiento realizado sobre los caracteres del instituto que venimos estudiando, como lo es el de la accesoriedad y de lógica jurídica—, el fundamento de la obligación de abonar intereses proviene de la obligación principal, la cual es tributaria, y como tal debe atender a los principios constitucionales que cercan la tributación, razón por la cual, si la obligación principal debe regirse por ciertos principios, la obligación accesoria no debería alejarse de los mismos; nuevamente reiteramos, ya sea directa o indirectamente, pero lo que no se puede es ser ajeno a la potencial vinculación existente.

Efectivamente, la Constitución Española prevé determinados principios que fundamentan el sistema tributario, por tanto, si la obligación de abonar intereses de demora tributarios constituye una obligación accesoria de la tributaria, que además conforma la deuda tributaria (art.58 de la LGT), la lógica jurídica nos lleva a sostener que también esa obligación secundaria debe atender a tales garantías constitucionales, entre las cuales se destaca la de capacidad económica.

No consideramos que tales principios puedan ser aplicables parcialmente, en el entendido de que se apliquen a ciertos elementos del sistema tributario, desconociendo el llamado del legislador de incluir en el concepto de deuda tributaria a los intereses de demora como prestaciones accesorias.

A cerca de la capacidad económica como garantía del sistema tributario, y por ende vinculada a las prestaciones accesorias de la deuda tributaria, en concreto los intereses de demora, debemos comenzar haciendo referencia al fallo del Tribunal Constitucional, que en sentencia del 26 de abril de 1990⁵⁸, ya citada, sostuvo lo siguiente:

[...] debe afirmarse que, desde el momento en que el artículo 31.1 de la CE atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones.

58 Fundamento jurídico 6.

De tal manera, el Tribunal Constitucional reconoce la proyección de los principios tributarios constitucionales consignados en el artículo 31 de la CE, sobre la totalidad del sistema tributario, por lo que mal podría excluirse la aplicación de tales principios a prestaciones accesorias del tributo que además constituyen parte de la deuda tributaria⁵⁹.

Al referirnos al principio de capacidad contributiva es preciso anotar que dicho principio preside y abarca todo el sistema tributario español. La capacidad tributaria se presenta como el más valioso soporte de la equidad en la distribución de la carga y de la presión tributaria. Esta capacidad económica aparece recogida y puesta de manifiesto en los actos, negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica que el legislador establece como imponibles, en cuanto sean reveladores de la citada capacidad del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, de la circulación de los bienes, de la adquisición de la renta o de la realización de un gasto.

La capacidad contributiva tutela la adecuada estructuración de los tributos que componen el sistema, permitiendo al Estado concretar el ideario mayor o finalidad de aquella, representado en la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.

Lo anterior se desvirtúa cuando la institución en comento pierde su carácter resarcitorio como consecuencia del tratamiento desigual antes explicado, o cuando en modo alguno se corresponde con el verdadero valor del dinero en el mercado a razón de la estimación de una sobretasa excesiva, que más bien busca es disuadir el incurrir en mora.

Así, estaría en evidencia cómo el alejamiento, tanto de la naturaleza indemnizatoria del interés de mora, como de su carácter accesorio —que constriñe a que dicha institución se adapte a las mismas garantías que protegen la obligación principal—, deviene en una violación de la capacidad económica del contribuyente.

59 En similares términos, pero de forma más categórica, el Tribunal Constitucional admite la influencia que la regulación de los intereses puede ejercer sobre los principios constitucionales. Sentencia 164 de 1995 de 13 de noviembre.

6. La culpabilidad en los intereses de demora tributarios y eximentes de responsabilidad en la exigibilidad del pago de los mismos

A partir de la reforma de la Ley 10/1985, se produce en la Ley General Tributaria un desplazamiento del fundamento indemnizatorio del interés residenciado en el carácter culpable con el que se producía el retraso, hacia una “responsabilidad objetiva”, en cuanto que se exige el llamado interés de demora sin que se produzca este requisito de culpabilidad en el retraso consustancial con el concepto de mora⁶⁰.

De modo que en el derecho tributario español adquiere mayor espacio la idea del carácter objetivo del retraso, esto es, se pagan intereses moratorios por el sólo hecho de la utilización del dinero ajeno. Tal como se encuentra regulada la responsabilidad del deudor tributario en la LGT en lo que se refiere a la causación de interés de demora, parecieran quedar excluidos la aplicación y el reconocimiento de las causas extrañas no imputables como acontecimientos que liberan al deudor del cumplimiento de su prestación.

A diferencia de lo que ocurre en el derecho común conforme a la teoría general de las obligaciones, en derecho tributario el deudor del tributo no puede beneficiarse de acontecimientos extraños a su voluntad (caso fortuito, fuerza mayor, hecho del príncipe, hecho de un tercero, culpa del acreedor) para excluir su responsabilidad en el cumplimiento de la obligación tributaria. La relación jurídico-tributaria es un vínculo obligacional que nace en virtud de la ley, que en modo alguno puede ser alterado por circunstancias ajenas o distintas a las previstas en la ley impositiva de que se trate⁶¹.

Respecto la obligación principal, no cabe duda que pase lo que pase el deudor tributario debe cumplir con la prestación.

60 López Martínez, J., *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios...*, ob. cit., p. 143.

61 Fraga Pitaluga, Luis, *Los intereses moratorios en las obligaciones tributarias, estudio y jurisprudencia*, Caracas, Funeda, 2008, p. 41.

Sin embargo la discusión, entendemos, se plantea entorno a la vinculación de la responsabilidad del deudor tributario y la causación y exigibilidad de intereses de demora tributarios, es decir, la cuestión es determinar si la exigencia de la responsabilidad relacionada con el incumplimiento es reconocible en derecho tributario o si, por el contrario, se aleja, ya sea total o parcialmente, del principio de responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones en general.

En este orden de ideas, nos parece importante la precisión que realiza Juan López Martínez⁶² al expresar que no se debe considerar intrascendente la existencia de este tipo de atributo de culpabilidad, por cuanto si bien no es necesario para la aplicabilidad del expediente técnico del interés tributario, sí lo es para la calificación del mismo como interés moratorio. Lo cual, a pesar de la presente estructura positiva de nuestro ordenamiento, no consideramos que constituye un calificativo baladí, antes lo contrario, como hemos intentado precisar, al hallarnos en presencia de presupuestos de hecho distintos con fundamentos claramente diferenciables, requieren de una respuesta de nuestro ordenamiento jurídico divergente.

En términos del profesor Eusebio González, el dinero tiene un precio en el mercado y ese precio es el que el deudor debe satisfacer cada vez que retrasa un pago, cumpliendo así el doble objetivo de trasladar a su legítimo propietario los beneficios percibidos por la utilización de un dinero ajeno y de reparar los perjuicios causados al acreedor por no haber dispuesto en su momento de la cantidad debida. Se trata, en último término, de la conocida idea de considerar los intereses como un fruto civil del dinero⁶³.

La concepción expuesta, sostenida a su vez por el Tribunal Supremo español⁶⁴, apunta hacia la necesidad de tender una teoría general de la figura de los intereses de demora, que como variedad de la acción de resarcimiento trate de compensar con arreglo a módulos objetivos el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades legalmente debidas.

62 López Martínez, J., *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios...*, ob. cit., p. 143.

63 González, E., "Los intereses moratorios a favor de la hacienda en el derecho español", ob. cit., p.21.

64 Sentencia de fecha 24 de enero de 1995. Caso: Negativa de considerar el exceso de IVA soportado sobre el repercutido como un supuesto de ingreso indebido.

Se trata, en suma, de trasladar la conocida posición iusprivatista sobre los frutos civiles al derecho tributario. Circunstancia que, por otra parte, ya se había producido respecto al contribuyente deudor, que hasta la reforma de la Ley General Tributaria de 2003⁶⁵, había visto cómo el retraso culpable, propio de los intereses moratorios, se extendía y absorbía la configuración objetiva de la responsabilidad por mora⁶⁶.

Dicha tendencia objetivadora del retraso, que predica la cuantía de los intereses moratorios limitados a cubrir el precio por el uso de un dinero ajeno, siendo su finalidad el mero resarcimiento de ese coste, la observamos afectada, en nuestro criterio, por la verdadera estructura establecida en la regulación del interés de demora previsto en la Ley General Tributaria vigente, a la cual hemos venido haciendo referencia.

La indemnización es la reacción que sigue al incumplimiento de una obligación. Si la obligación no se realiza en el tiempo establecido, pero se aprecia que no concurre culpa en el deudor, deberá concluirse que no hay incumplimiento. En estos casos, si el legislador vincula expresamente a esta situación de no cumplimiento determinada reacción jurídica, concretamente el devengo de intereses, su naturaleza jurídica no puede ser indemnizatoria, pues la falta de culpa determina la imposibilidad de afirmar la existencia de incumplimiento y, por tanto, la naturaleza reparadora del daño alguno⁶⁷.

Por el contrario, si se considera que el incumplimiento de la obligación es una situación delimitada en términos estrictamente objetivos, esto es, la falta de correspondencia entre el comportamiento previsto para el deudor al nacer la obligación y la efectivamente desarrollada por éste durante la vida de la misma, la conclusión a la que se llega no es otra que atribuir naturaleza indemnizatoria a la consecuencia jurídica que el legislador vincula al incumplimiento. Cabe destacar que la naturaleza indemnizatoria

65 Expresamente prevé la LGT del 2003, en su artículo 26. 1, que: “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”.

66 González, E., “Los intereses moratorios a favor de la hacienda en el derecho español”, ob. cit., p.23.

67 Sartorio Albalat, Susana, *Ley General Tributaria e Interés de Demora. Naturaleza y régimen jurídico*, ob. cit., p. 145.

de la reacción prevista en el ordenamiento jurídico se desvincula de la culpa del deudor y se relaciona directa y exclusivamente con el cumplimiento o incumplimiento de la obligación⁶⁸.

Con base en la anterior afirmación, la conclusión nos lleva a considerar que sólo el retraso culposo del deudor tributario justifica la mora y el deber de indemnizar por la falta de cumplimiento tempestivo de la obligación tributaria, mientras que la ocurrencia de causas extrañas no imputables al deudor en el retardo de la obligación tributaria exculpa la mora o el deber de indemnizar.

En criterio de quien suscribe, el elemento subjetivo sería esencial a la responsabilidad por mora. No basta una simple voluntariedad en el retraso. Es indispensable un *plus* culpable. No puede responsabilizarse a quien ha actuado con error o de buena fe⁶⁹, así como tampoco la falta de cumplimiento en virtud de una circunstancia que exima de responsabilidad al sujeto obligado como lo puede ser caso fortuito, fuerza mayor o la propia mora del acreedor, que en el caso que nos corresponde sería la Administración.

Con mayor abundamiento para soportar la anterior posición, no podemos dejar de advertir que los principios penales derivados de los artículos 24 y 25 de la Constitución Española han tenido y tienen una importancia indiscutible en materia tributaria. Como es sabido, fue la STC 18/1981, de 8 de junio la que declaró la aplicación de dichos principios también en el ámbito tributario⁷⁰.

Por tanto, en aquellos supuestos en los cuales se verifique o valore la responsabilidad del obligado tributario, será necesario tomar en conside-

68 Ídem.

69 La LGT ha optado por suprimir la buena fe como causa eximente de responsabilidad. Como es sabido, el artículo 33 de la LDGC establecía la presunción de buena fe en la actuación del contribuyente. De este modo, debía ser la Administración la que probara la concurrencia de la culpabilidad en la comisión de infracciones tributarias. Quizás, la razón de esta supresión es que la buena fe no es sino una variable de la presunción de inocencia establecida en el artículo 24 CE. No hace falta, pues, que la LGT reitere un principio penal protegido constitucionalmente. Ruiz Garijo, M., "Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, causas eximentes". En Jornadas de Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, UCM, Madrid, noviembre de 2004.

70 Íbid., p. 95.

ración si se verifica alguna causal eximente de responsabilidad y, siendo que el expediente del interés de demora tributario debe responder a su naturaleza indemnizatoria, entendemos que en tales casos también debe atenderse a la existencia de alguna causal eximente de responsabilidad.

Tan es así que, en correspondencia con nuestra posición, el artículo 179 de la vigente Ley General Tributaria prevé las acciones u omisiones tipificadas en las leyes que no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria⁷¹, las cuales consideramos también deberían tomarse en consideración al momento de la determinación de intereses de demora tributario. Es decir, el legislador reconoce expresamente la existencia de supuestos que excluyen la responsabilidad del obligado tributario.

Entre tales supuestos, podemos comenzar haciendo referencia al error en la interpretación de la norma, según pueda materializarse un error de tipo, si la interpretación errónea afecta a un elemento normativo del tipo de la infracción, o un error de prohibición, si afecta al conocimiento de la antijuridicidad.

A este respecto, resulta ilustradora la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 18 de noviembre de 1992 (fl. 563), al proclamar que no cabe la imposición de intereses de demora en los casos de notorio error de hecho de la Administración.

Por su parte, y en el mismo orden de ideas, el Tribunal Constitucional Español ha expresado lo siguiente:

Los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos imponen la claridad de las normas. La certeza del derecho

71 Los supuestos establecidos por la referida norma son los siguientes:

Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

Cuando concorra 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.

es connatural a la seguridad jurídica y a la confianza de los ciudadanos. Por ello, cuando el legislador tributario no emplea una adecuada técnica jurídica, se ve defraudada esta confianza, confianza que se encuentra en el núcleo de la buena fe; de modo que, desde otro punto de vista, las actuaciones de los ciudadanos que hayan sido provocadas por esta falta de claridad deben ser excusables en la medida en que están caracterizadas por la buena fe.

Entonces, pareciera constituir un exceso en la finalidad del interés de demora tributario, imponerlo al sujeto tributario obligado cuando medie algún supuesto de error de hecho o de derecho.

Sostiene CayónGaliardo que no se ajusta a su naturaleza ni a un elemental principio de justicia la exigencia de intereses moratorios en aquellos casos en que, si bien en el origen de la demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias había existido un incumplimiento del contribuyente, el plazo total del retraso no estaba causado solo por este hecho, sino por un comportamiento falto de diligencia de la propia Administración acreedora⁷².

Como quiera que el elemento *culpaimpregna* el régimen del interés de mora tributario, el nacimiento y la duración del retraso que justifica el deber de indemnizar no sólo depende de la conducta del deudor, sino también de aquella del acreedor.

En tal virtud, Humberto Romero-Muci expresa que en la materia también rige el expediente de la mora del acreedor (*mora creditoris*), la cual tiene cabida plena a propósito del funcionamiento anormal de los servicios públicos. Ejemplo emblemático sería la demora en la tramitación de los recursos administrativos y judiciales⁷³.

Lógicamente, cómo puede justificarse la indemnización de una supuesta situación dañosa al acreedor cuando es él mismo, con su conducta, el que hapropiciado la creación de tal situación de retraso o la pervivencia de la misma, pues de otro modo no tendrían razón de ser los plazos que

72 CayónGaliardo, A., "El interés de demora en la nueva ley general tributaria". Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria. 22-25 noviembre 2004, Universidad Complutense de Madrid, p. 18.

73 Romero Muci, H., *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios...*, ob. cit., p. 71.

el ordenamiento fija a la Administración o a los órganos jurisdiccionales para decidir los recursos o las acciones que tienen por objeto el control de la legalidad de los actos de contenido tributario. Lo contrario implicaría el absurdo de tolerar y, hasta incentivar, que la Administración Tributaria o los órganos jurisdiccionales hagan dejación de su responsabilidad de decidir en los plazos previstos los recursos administrativos o judiciales, atribuyendo o trasladando al contribuyente una responsabilidad patrimonial por un retraso que sólo ha sido creado por la propia Administración o por la Jurisdicción⁷⁴.

Cabe citar la sentencia de 1 de junio de 2000 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, según la cual, ante la tardanza en dictarse la resolución de un recurso de reposición, declaró lo siguiente:

El referido artículo 14.5 de la Ley 39/1998 de Haciendas Locales expresa e su párrafo final que [...] la concesión de la suspensión lleva aparejada la obligación de satisfacer intereses de demora mientras dure, pro este precepto debe interpretarse en consonancia con la obligación de la Administración de resolver las reclamaciones y recursos que ante ella se plantean, y, en este caso concreto, con la obligación que tenía el Ayuntamiento de Madrid de resolver el recurso de reposición.

Es decir, lo que no se reconocía por el ordenamiento venía a ser reconocido por algunos tribunales, tras una interpretación crítica de las normas aplicables⁷⁵.

La falta de culpabilidad tiene por límite máximo en sus efectos indemnizatorios la mora del acreedor, pues no puede hablarse de daño por retraso en el cumplimiento de la obligación si éste es imputable al propio sujeto activo de aquélla.

No obstante, se debe resaltar que, pese a encontrar suficientes argumentos para considerar, en nuestro criterio, la improcedencia de intereses de demora tributarios en los casos en que medien causas no imputables al deudor tributario, más allá del único supuesto cuya culpa sea atribuible

74 *Ibíd.*, p. 71.

75 CayónGaliardo, A., "El interés de demora en la nueva ley...", *ob. cit.*, p. 18.

por la mora del acreedor, aún persiste la idea de la objetivación del retraso en el marco de la determinación de los intereses de demora tributarios que, aunque estimamos han venido perdiendo fuerza, el legislador y la doctrina no han sido categóricos en el tratamiento aplicable, pero no así, estimamos pertinente que la discusión al respecto aún debe ser desarrollada, precisamente por los comentarios y criterios expuestos en el presente epígrafe.

7. Requisitos para el cálculo de los intereses de demora: la cuestionable necesidad de una medición exacta por días

Los requisitos para la existencia de la mora en materia tributaria serían, en primer lugar, i) la manifestación de un retraso en el cumplimiento de una obligación y, ii) la liquidez y exigibilidad de dicha obligación producto de un proceso de determinación tributaria.

El pago de los intereses moratorios no procede sino cuando se haga líquido y exigible el impuesto sobre el cual se aplican o recaen. Así, frente a la plena identificación y certeza del crédito fiscal por pagar, y la fecha de vencimiento para el cumplimiento de esta obligación, si el pago se realiza fuera del plazo concedido legalmente para ello o con posterioridad a la fecha señalada a tal fin, el obligado se constituye en mora frente al sujeto activo acreedor del tributo, y sólo entonces se generan los intereses moratorios establecidos en las disposiciones legales pertinentes.

Una vez traspasado el lapso para el cumplimiento previsto en la ley para la extinción de la obligación tributaria, surge de manera automática el comienzo del periodo de mora, el cual tiene como presupuesto, la tardanza, el retraso o la falta de puntualidad en el pago de la deuda tributaria.

Tal como ha sido dicho con precedencia, la obligación de pagar intereses moratorios constituye una reacción del ordenamiento frente a la falta de cumplimiento puntual del deudor tributario. Supone el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo, y la consecuente exigibilidad de la obligación principal.

En este sentido, vale citar jurisprudencia⁷⁶ en la que se señalan cuáles

⁷⁶ Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia de la

son los presupuestos de hecho que deben concurrir para que se causen los intereses moratorios, expresando al efecto lo siguiente:

La *Mora* según la Real Academia Española de la Lengua se conceptúa como “Dilación o tardanza en cumplir una obligación, por lo común la de pagar *cantidad, líquida y vencida*”.

Así al no existir un crédito representado en una cantidad líquida y exigible, de plazo vencido, no puede pretenderse cobrar al obligado intereses moratorios por cuanto no se encuentra dado el supuesto legal para su procedencia.

Resulta, pues, evidente que la causación de intereses moratorios está en la falta de pago de los tributos exigidos por la ley, dentro de un *plazo establecido*. Por consiguiente, debe:

Tratarse de un crédito tributario líquido, es decir, cuantificado, fijado su monto de manera expresa en un instrumento de pago expedido a efecto.

Fijarse un plazo para su pago, indicado de manera cierta en dicho instrumento de pago.

Haberse notificado legalmente al sujeto pasivo de esa obligación, de manera que éste puede conocer el monto y la fecha de vencimiento de esa obligación a su cargo.

Ser exigible el cumplimiento de esa obligación, es decir, aquel plazo que le fue previamente concedido debe encontrarse vencido, bien porque transcurrió íntegramente sin haberse suspendido la eficacia del acto por el ejercicio de algún recurso o petición; bien porque de haber impugnado legalmente, esta acción hubiese sido decidida y desechada, declarándose firme el acto de liquidación cuestionado.

La sentencia antes transcrita clarifica la noción de “exigibilidad” del tributo, y por ende, de la causación de intereses moratorios, al disponer expresamente que para que se generen intereses moratorios debe existir un crédito líquido y exigible, esto es, una obligación fiscal firme, interpretando que un crédito es exigible:

República Bolivariana de Venezuela (hoy Tribunal Supremo), de fecha 10 de agosto de 1992, reiterada en numerosos fallos tanto de instancia como de la propia Corte.

- i. Cuando transcurre íntegramente el plazo que tenía el contribuyente para cancelar el impuesto, sin que éste suspendiera la eficacia del acto por el ejercicio de algún recurso.
- ii. Cuando el contribuyente, habiendo impugnado legalmente la determinación tributaria, a través del ejercicio del recurso jerárquico y/o contencioso-tributario, el mismo hubiere sido decidido y desechado, declarándose definitivamente firme el reparo, por cuanto sólo en ese momento nacería para el sujeto activo el derecho de exigir el pago del tributo determinado por la Administración y, por ende, sólo a partir de ese momento se causarían intereses moratorios.

De modo que el ordenamiento tributario, en el caso que nos ocupa en España, al establecer el tiempo de cumplimiento de la obligación tributaria, arbitra un plazo de ingreso, lapso durante el cual puede realizarse el mismo y no un término o día cierto de cumplimiento. A partir de dicho plazo la obligación tributaria es *exigible*, esto es, puede y debe ser cumplida por el deudor y correlativamente puede ser pretendida por la Administración Tributaria, sujeto activo de la obligación, incluso a través de los medios de cobro ejecutivo que dispone la ley General Tributaria. De igual forma, hay que aclarar que la *exigibilidad* no se identifica con el *retraso* en el pago, sino que es un presupuesto del mismo en el sentido de que llegado el momento de cumplimiento de la obligación, sin que este se haya producido, se verifica el retraso.

A este respecto, afirma Eusebio González⁷⁷ que existe consenso en la doctrina sobre que el interés de demora como resarcimiento o indemnización por el retraso en el pago sólo tiene sentido a partir de la previa existencia de una deuda *líquida y exigible* (STS 13 de octubre de 1997).

Por tanto, no cabe duda que el interés de mora es consecuencia del vencimiento de la obligación principal y del retraso (extemporaneidad) de pago por el deudor, el cual deberá ser ingresado —el interés de mora— tanto en los supuestos de pago voluntario (ingreso espontáneo extemporáneo), como en los casos de objeciones fiscales o ajustes.

77 González, E., "Los intereses moratorios a favor de la hacienda en el derecho Español", ob. cit., p. 27.

Debemos reiterar que cuando el contribuyente es deudor frente a la Administración Tributaria, el cómputo de los intereses moratorios comienza luego del vencimiento establecido para el pago de la deuda tributaria, sin que se haya efectuado, es decir, las cantidades adeudadas al Fisco generan interés de mora desde el día siguiente al de su vencimiento.

Sin embargo, verificamos alguna indefinición en el conjunto de supuestos en que resulta exigible, pues, aunque la enumeración prevista en el artículo 26.2 de la LGT es extensa, no existe una definición genérica de la situación en que resulta exigible⁷⁸.

En concreto, dicho precepto establece como supuestos para el devengo del interés moratorio los siguientes:

- a. Cuando finalice el plazo establecido para el pago en periodo voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.
- b. Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.
- c. Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- d. Cuando se inicie el periodo ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta Ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.
- e. Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

78 Cayón Galiardo, A., "El interés de demora en la nueva ley general tributaria", ob. cit., p. 16.

A todo evento, somos de la consideración que el cómputo *inicial* coincide con el día en que la obligación se hace exigible, esto es, aquél siguiente al vencimiento del plazo para la autoliquidación y pago del tributo para lo cual, necesariamente, se deberán atender los supuestos previsto en la norma.

En este orden de ideas, la doctrina explica que la principal problemática que se evidencia respecto al factor tipo es en i) la determinación del momento en el que se debe extraer el tipo que resulte aplicable, y ii) la variabilidad o no del mismo cuando en atención al factor tiempo de cuantificación del interés existen diversidad de tipos cronológicamente divergentes⁷⁹.

La aplicación de un tipo de interés único se desprendía sin lugar a dudas del artículo 58.2.b de la LGT en la redacción introducida por el artículo 15 del Decreto-Ley de 27 de noviembre de 1974, pues en él se estableció que el tipo aplicable era el vigente al tiempo de practicarse la liquidación, y en dicho momento sólo puede existir un solo tipo de interés⁸⁰.

En modificaciones posteriores (Ley 24/1984 y Ley 10/1985) se reforma la anterior previsión estableciendo que el tipo de interés aplicable es el vigente el día en que comience el devengo de aquél. Tal regulación, aunque más acertada con la naturaleza indemnizatoria del interés de demora tributario, al permitir cuantificar el daño en el momento en que el mismo tiene lugar, planteó la discusión, antes de la reforma de la LGT por la Ley 25/1995, sobre si dicho tipo debe permanecer inalterado a efectos del cálculo del interés aunque el mismo hubiera sufrido modificaciones.

Al respecto el Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de octubre de 1997, que resuelve el recurso de casación en interés de ley, sostuvo lo siguiente:

[...] es doctrina legal la siguiente: El cálculo de los intereses de demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando el acto administrativo de liquidación de dichos intereses se practique con posterioridad a la vigencia de la Ley 11/1977, de 4 de enero, y antes de la entrada en vigor de la Ley

79 López Martínez, J., *Régimen Jurídico de los llamados intereses moratorios...*, ob.cit., p. 165.

80 Sartorio Albalat, Susana, *Ley General Tributaria e Interés de Demora...*, ob. cit., p. 183.

25/1995, de 20 de julio [...], deberá llevarse a cabo aplicando el tipo de interés de demora vigente el día siguiente a aquél en que terminó el plazo de vencimiento del pago de la obligación tributaria de que se trate, durante todo el período de liquidación de tales intereses, aunque en el transcurso del mismo se hubiera modificado el tipo del interés de demora.

Tal como se deduce de la fundamentación jurídica expresada en la citada sentencia, buscando una solución intermedia, se resuelve aplicar el nuevo régimen establecido en la Ley 25/1995, cuando el acto administrativo de liquidación se practique con posterioridad a la entrada en vigor de la misma, el 23 de julio de 1995, fecha a partir de la cual el cálculo de los intereses de demora en cumplimiento de las obligaciones tributarias debe llevarse a cabo aplicando el tipo de interés vigente en cada uno de los ejercicios que integran el periodo de liquidación de los intereses.

Más allá de las posibles críticas expresadas por la doctrina ante la solución adoptada —orientadas fundamentalmente a la aplicación retroactiva de los efectos de la norma—, se observa que el criterio atiende a la necesidad de liquidar los intereses en función del momento en que se producen los hechos, es decir, atendiendo a todo el tiempo que dura el retraso.

Esta problemática, en nuestro entender, aparece resuelta en la Ley 58/2003, al establecer en su artículo 26.6 una medida equivalente: “El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente”.

Por tanto, el interés de mora aplicable es el vigente desde que la obligación principal se hace exigible porque el deudor incurre en retraso culposo. Cualquier cambio normativo que afecte la forma de cuantificación del interés de mora deberá aplicarse para el periodo posterior a la ocurrencia de dicho cambio en el que comience un nuevo devengo del interés como accesorio de la obligación tributaria. Lo contrario conduciría a una situación de aplicación retroactiva de la nueva forma o medida de cuantificación, prohibida por la ley, supuesto que en su momento generó tanta discusión.

Finalmente, cabe destacar que, como quiera que la obligación de pagar intereses de demora tributarios tiene carácter accesorio de una obliga-

ción principal no satisfecha en plazo, de la cual deviene su existencia, el interés se va produciendo proporcionalmente al tiempo en que dicha obligación principal esté insoluta⁸¹. Por tanto, el carácter proporcional del interés de mora está referido limitadamente al monto de la deuda tributaria misma, esto es, a la obligación tributaria principal sin inclusión de accesorios tales como multas por incumplimientos formales o materiales, aunque surjan con ocasión de la aplicación del tributo⁸².

8. Intereses de demora a favor del administrado

La diferenciación de trato entre la posición de deudor Hacienda Pública y deudor contribuyente, ha sido uno de los temas arduamente tratados por la jurisprudencia y la doctrina, que mientras de una parte se denunciaba la vulneración del principio constitucional de igualdad de trato, de otra el Tribunal Constitucional español rechazaba dicha denuncia.

Tal situación ha fungido como parte de los fundamentos que sirven de pilar para explicar ese carácter sancionatorio que no debe definir el expediente técnico en referencia.

Como se expuso en el epígrafe correspondiente a los antecedentes histórico-legales del presente trabajo, históricamente la obligación de abonar intereses por parte del Fisco había sido limitada a casos concretos.

Sin embargo, la evolución normativa en cuanto al tratamiento de los intereses de demora tributarios ha conseguido un reconocimiento a la determinación de los mismos en cabeza de la Administración Tributaria

81 *Ibíd.*, p. 189.

82 Citando a Antonio Cayón Galiardo, es importante resaltar que el hecho de que el artículo 25.2 excluya a las sanciones de la calificación como obligaciones accesorias, pudiera prestarse a ser interpretado en el sentido de dotarlas de un tratamiento diferente al de los restantes componentes de la deuda, y que la no exigencia de intereses de demora pudiera ser una de estas consecuencias. Sin embargo, de la dicción del artículo 26 pareciera desprenderse otra cosa pues en él se hace referencia en dos ocasiones a la exigencia del interés moratorio relacionándolo con las sanciones. En su apartado primero al ordenar que: "el interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores...". Y, posteriormente, en el apartado segundo, letra a) cuando afirma que el interés moratorio se exigirá "cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

cuando ésta se constituye como deudor en razón de tributos enterados indebidamente, e incluso aquellos sujetos a recuperación.

La discusión en torno a la naturaleza jurídica de los intereses de demora tributarios se ha centrado en que los mismos constituyen un resarcimiento compensatorio con arreglo a los módulos objetivos del coste financiero y del perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias legalmente debidas, de modo que, a tales efectos, la Administración tributaria, en su posición de deudora, está sometida al principio consagrado en el artículo 106.2 de la Constitución, lo que concuerda plenamente con la doctrina del Tribunal Constitucional.

Las reflexiones sobre la diversa jurisprudencia y doctrina generada alrededor de la figura de los intereses de demora tributarios conducen a la conclusión de que, una vez establecido el derecho al percibo de intereses de demora en cualquier caso y cualquiera que sea el deudor, la Administración puede incluirlos en las obligaciones tributarias complementarias, cuando así proceda⁸³.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 155 de la Ley General Tributaria, norma que regula el reconocimiento del derecho a la devolución y la forma de realizarla, resulta un principio general del derecho tributario que los sujetos pasivos tienen derecho a la devolución de los ingresos que hubieran realizado en exceso al Tesoro con ocasión del pago de sus deudas tributarias.

En este sentido, el artículo 45 de la Ley General Presupuestaria que dispone lo siguiente:

si la Administración no pagara al acreedor de la Hacienda Pública dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución o del reconocimiento de la obligación habrá de abonarle el interés señalado en el artículo 36.2 de esta Ley, sobre la cantidad debida, desde que el acreedor reclame por escrito el cumplimiento de la obligación en el plazo de los tres meses.

83 Barrachina, J., *El interés de demora en la devolución de lo ingresado en exceso en concepto de IVA*, Barcelona, Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya, 2004.

El contribuyente no solamente se encuentra legitimado para acceder al derecho de devolución o reintegro cuando se trata de sumas pagadas de manera indebida, sino también, cuando el impuesto recaudado tiene como asidero una norma claramente inconstitucional, caso en el cual, estamos ante el supuesto de un cobro indebido que necesariamente debe ser sujeto a devolución por parte de la autoridad administrativa que lo percibió.

Asimismo, en materia de reintegro tributario debemos resaltar que no es óbice para la devolución el hecho de que el pago indebido sea imputable al propio contribuyente, puesto que la obligación que tiene el Fisco de repetir todo cuanto ha ingresado en exceso de lo legalmente debido constituye una carga *objetiva*, independientemente de que el pago erróneo se haya realizado con o sin culpa.

Esto es una consecuencia de la evolución del Estado de derecho, en el que la Hacienda Pública moderna se deslustra de antiguas prerrogativas originadas por la identidad existente otrora entre el erario y el tesoro personal del monarca, tal como aquella que postulaba la imposibilidad de reintegrar aquellos caudales ingresados al Fisco (*quid semen sumsit, fiscos numquamreddit*)⁸⁴.

De esta forma, el principio de la legalidad, al cual ya hemos hecho referencia, postula de manera inequívoca la imposibilidad de cobrar tributos más allá de lo legalmente previsto, por lo que el Fisco está siempre en la obligación de repetir todo cuanto ha recibido en exceso, con total independencia de la causa del ingreso indebido.

Por su parte, la reciente Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes, Ley 1/1998, de 26 de febrero, en su artículo 11, establece la procedencia de los intereses moratorios en el caso de las deudas del Fisco con los contribuyentes, de la siguiente manera:

La Administración Tributaria devolverá de oficio las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa específica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impues-

84 Véase voz "Fisco", en Cabanellas, G., *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, 16 edición. Buenos Aires, Heliasta, S.R.L. Tomo IV, 1981, p. 81.

to sobre el Valor Añadido. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, el contribuyente tendrá derecho al abono del interés de demora regulado en el art. 58.2.c de la Ley General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto. A estos efectos, dicho interés se devengará desde la finalización del plazo de que dispone la Administración Tributaria para practicar la liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución.

De acuerdo con la norma transcrita, queda claro que la responsabilidad de la Administración Tributaria generada como consecuencia del cobro de tributos indebidos, no sólo abarca la devolución de la prestación respectiva, sino que también alcanza a laliquidación de un monto adicional a título de indemnización, bajo la forma de intereses moratorios.

Es decir, junto a la obligación de devolución de carácter principal, cuyo objeto mediato está integrado por la devolución del tributo pagado indebidamente, existe una obligación de devolución de carácter accesorio, que tiene su causa en la demora de la Administración.

Estos intereses, según la letra del citado artículo, proceden *ope legis*, y finalizados los plazos legales para que proceda la devolución, corren hasta la fecha que se ordene el pago de la correspondiente devolución⁸⁵.

9. Recursos de defensa por parte del obligado tributario para solicitar la revisión de intereses de mora

Resulta incuestionable que la relación de los intereses de demora tributarios es directa con la aplicación del tributo, lo cual determina que el régimen aplicable sea el tributario.

En materia tributaria, esta obligación accesorio (pago de intereses de demora) únicamente se causa cuando se hace exigible el impuesto sobre el cual se aplican, es decir, tal como lo hemos indicado, cuando se trata de una obligación tributaria, cierta, líquida y exigible dentro de un plazo establecido. Nacen como consecuencia de la existencia del tributo debido,

85 Artículo 11 de la LDGC.

extendiendo un nexo de causalidad entre la obligación principal y la que resulta por la mora, lo cual determina, tanto la naturaleza del expediente en cuestión, como el tratamiento jurídico que le resulta aplicable, con independencia de que luego pueda subsistir por su propia cuenta y de forma autónoma.

Conforme lo establece el artículo 58 de la LGT, la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad por ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Asimismo, pueden formar parte de la deuda tributaria otras prestaciones diferentes de la cuota, y que no resultan ni son objeto de obligación principal.

En ese amplio concepto de deuda tributaria⁸⁶ previsto en la LGT se incluye una diversidad de prestaciones que tienen por objeto el pago del tributo o, como ocurre en el caso que nos ocupa, surgen con ocasión a la aplicación del mismo. Así, el interés de demora constituye un elemento en todo subordinado a la previa existencia de una obligación tributaria líquida y exigible.

Como novedad, la Ley 58/2003 excluye expresamente del concepto de deuda tributaria a las sanciones, pero no cabe duda de que al estar incluidos en la noción de deuda tributaria los intereses de demora tributarios, la vía de impugnación debe ser la prevista para la obligación principal.

Así las cosas, la LGT contempla en su título V la regulación de la revisión en vía administrativa, es decir, legalmente se establecen una serie de mecanismos recursivos, tanto en vía administrativa como en vía judicial, para recurrir el acto administrativo contenido de la liquidación tributaria, en el cual se pueden incluir los intereses de demora.

Identificado el acto administrativo definitivo susceptible de activar la vía recursiva y las condiciones de admisibilidad, y satisfechos todos los presupuestos procedimentales y procesales necesarios para admitir la ac-

86 Deuda tributaria entendida en su sentido más amplio como la suma de las diversas cantidades que integran el objeto de las diversas obligaciones tributarias principales o accesorias que pueden establecerse entre un particular y la Administración Tributaria por la realización de un hecho imponible y por verificarse algunos de los presupuestos de hecho generadores de las demás obligaciones (intereses y recargos).

ción contra el acto contentivo de la liquidación de intereses de demora, de no existir aceptación por parte del administrado de dicha exigencia, éste podrá ejercer las vía de defensa que la Ley prevé ante cualquier tributo, es decir, el administrado cuenta con una pluralidad de procedimientos revisores desarrollados por la propia Administración, y en otros casos por los tribunales, que pueden recaer sobre actos firmes y que gozan de amplios plazos para poder emprenderse. Lo anterior sin perjuicio de que en algunos casos los administrados puedan valerse de tales cauces de revisión, pero que en definitiva proceden en contra de aquellos actos administrativos con contenido tributario, entre los cuales se incluyen los intereses de demora como componente de la deuda tributaria.

10. Conclusiones

La gran discusión doctrinaria se ha presentado respecto de la mora como expediente indemnizatorio y su utilización con propósitos sancionatorios. La causa fundamental, consideramos, se encuentra en la confusión de finalidades concretas a las que puede servir el interés de demora tributario.

La obligación de pagar intereses moratorios adquiere carácter accesorio con respecto a la obligación principal, ya que nace sobre la base de una deuda existente, y se origina en el retardo en el cumplimiento de ésta, siendo indispensable para su nacimiento la preexistencia de una obligación principal; su nacimiento y devengo se establecen bajo el nexo de causalidad exigido que resulta aplicable.

El carácter indemnizatorio que califica los intereses moratorios, más que una función se erige en una razón, es decir, dicha figura jurídica fue creada precisamente con el objeto de resarcir al acreedor demorado por no haber recibido el pago de las cantidades debidas de forma tempestiva, lo cual no implica incumplimiento de la obligación sino una “forma inexacta de cumplimiento que involucra un daño susceptible de reparación”.

Si en efecto el interés de mora tiene un propósito resarcitorio, como todo expediente indemnizatorio, su cuantía debe limitarse a reparar el daño causado al acreedor por el retraso culposo del deudor en el cumplimiento

tempestivo de la obligación tributaria. Esta sería la más cabal expresión del *principio de integridad de la reparación del daño*, tratándose la obligación tributaria, como en efecto lo es, de una obligación pecuniaria.

En el derecho tributario español adquiere mayor espacio la idea del carácter objetivo del retraso, esto es, se pagan intereses moratorios por el sólo hecho de la utilización del dinero ajeno. Tal como se encuentra regulada la responsabilidad del deudor tributario en la LGT en lo que se refiere a la causación de interés de demora, parecieran quedar excluidos la aplicación y el reconocimiento de las causas extrañas no imputables como acontecimientos que liberan al deudor del cumplimiento de su prestación. Sin embargo, en nuestro criterio, consideramos que existen argumentos para sostener que la responsabilidad por retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria no se configura como una responsabilidad *objetiva*, sino *subjetiva* que descansa sobre la conducta imputable al deudor a título de dolo o culpa, ya que no puede responsabilizarse a quien ha actuado con error o de buena fe.

Más allá de la argüible proporcionalidad que el Tribunal Constitucional español ha pretendido justificar sobre la diferenciación de tasas aplicables al interés de demora tributario respecto el carácter de acreedor del contribuyente o de la Hacienda Pública, consideramos que tiene un propósito que dista de ser el propio de la mora originalmente civil, dirigido a resarcir al acreedor demorado por el retraso culposo del deudor y que, consecuentemente, se adultera con propósitos sancionatorios, pues el legislador asocia a esa magnitud un efecto punitivo que excede toda cobertura razonable de indemnización como consecuencia del retraso en el cumplimiento tempestivo de la obligación tributaria.

La diferenciación de trato entre la posición de deudor Hacienda Pública y deudor contribuyente, ha sido uno de los temas arduamente tratados por la jurisprudencia y la doctrina, que de una parte denunciaba la vulneración del principio constitucional de igualdad de trato, y de otra el Tribunal Constitucional español rechazaba dicha denuncia. Tal situación ha fungido como parte de los fundamentos que sirven de pilar para explicar ese carácter sancionatorio que no debe definir el expediente técnico en referencia.

Resulta incuestionable que los intereses de demora tributarios tienen una relación directa con la aplicación del tributo, lo cual determina que el régimen aplicable sea el tributario. Por tanto, el sistema de recursos a disposición de los administrados es el mismo para recurrir cualquier acto de determinación tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

Amatucci, A., *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, tomo 2, 2001.

Borrachina, Juan, El interés de demora en la devolución de lo ingresado en exceso en concepto de IVA. Barcelona, Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya, revista de derecho DIALNET, 186, 2004, pp 47-51.

Bravo Cucci, J., Algunas meditaciones sobre la potestad sancionadora del Estado en materia administrativa, Gaceta del Tribunal Constitucional del Perú, 3, julio-setiembre de 2006.

Cayón Galiardo, A., “El interés de demora en la nueva ley general tributaria”. Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria, 22-25 de noviembre de 2004, Universidad Complutense de Madrid.

Díez Sánchez, J., *El procedimiento administrativo común y la doctrina constitucional*, Madrid, Civitas, 1992.

Fraga Pittaluga, Luis, “Breves notas sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria”, Revista de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 83, 1999.

Fraga Pitaluga, Luis, *Los Intereses Moratorios en las Obligaciones Tributarias, Estudio y Jurisprudencia*, Caracas, Funeda, 2008.

González, E., “Los Intereses moratorios a favor de la Hacienda en el derecho Español”, Jornadas Internacionales de Derecho Tributario, Isla de Margarita, Funeda, 2007.

González García, E., *El Fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, España, Aranzadi.

Collado Yurrita, M.A., "Los intereses de demora en la Ley General Tributaria", *CREDF*, 56, 1987.

Maduro, E. y E.Pittier, *Curso de Obligaciones. Derecho Civil III*, tomo II, Caracas, Universidad Católica Andrés Bello.

Martínez Lago, Miguel Ángel, "La graduación de las sanciones en la nueva ley general tributaria", Facultad de Derecho de la UCM, Madrid, 24 noviembre 2004, Jornadas y conferencias.

Meier, E., "La Interpretación de la norma Tributaria en la Constitución de 1999", *Revista de Derecho Tributario*, 89, Caracas, Lee Editores, 2000.

Melis, G., "L'interpretazione Nel Diritto Tributario", Italia, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 2003.

Miranda Pérez, A., "El principio de no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas". Tesis doctoral, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2003.

Moreno de Rivas, A., "La Administración Tributaria como función estatal", *Revista de Derecho Tributario*, 77, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1997.

López Martínez, J., *Régimen jurídico de los llamados intereses moratorios en materia tributaria*, Madrid, Civitas, 1994.

Otis Rodner, J., *El dinero, la inflación y las deudas de valor*, Caracas, 1995.

Pedreschi Garcés, W., "Análisis sobre la potestad sancionadora de la Administración Pública y el procedimiento administrativo sancionador en el marco de la Ley N° 2744, Ley del Procedimiento Administrativo General", en *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Ara Editores, 2003.

Planiol, M. y G.Ripert, *Derecho Civil (Parte B)*, vol.4, México, Haría, 1997.

Rodríguez Márquez, J., *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1999.

Rojas Rodríguez, R., “Facultades legales de la Administración Tributaria”, *Revista de Derecho Tributario*, 55, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1992.

Romero-Muci, H., *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, Caracas, Italgráfica, 2004.

Ruiz Garijo, M., “Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, causas eximentes”. Jornadas de Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria, UCM, Madrid, noviembre de 2004.

Sartorio Albalat, Susana, *Ley General Tributaria e Interés de Demora. Naturaleza y régimen jurídico*, Madrid, Marcial Pons, 1999.

Tarsitano, A., “El principio constitucional de capacidad contributiva”, en *Estudios de Derecho Constitucional Tributario, homenaje a Dr. Juan Carlos Luque*, Buenos Aires, Depalma, 1994.

Verdesoto Gómez, Marta, “La sanción de los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo. Relaciones entre los arts. 27 y 191 de la nueva Ley General Tributaria”, Madrid, Facultad de Derecho de la UCM, 24 noviembre 2004.

Wefee, C., “Breves anotaciones sobre la parte general del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001”, *Revista de Derecho Tributario*, 95, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, abril-junio de 2002.

Zornoza Pérez, J., “Interpretación administrativa y consulta tributaria”, *CREDF*, 47-48.