

2. EL ABONO DE INTERESES POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LAS DEVOLUCIONES A LOS CONTRIBUYENTES

Una constante en las distintas recomendaciones generales de contenido tributario que se han incluido en los sucesivos informes ordinarios del Ararteko al Parlamento Vasco ha sido la de reivindicar el necesario equilibrio entre los derechos y obligaciones de los ciudadanos en sus relaciones con las administraciones tributarias.

Hace ya diez años que por medio de este mismo instrumento llamamos la atención sobre la generalización del sistema de autoliquidaciones, y el riesgo que ello conlleva para el contribuyente desde el punto de vista de la complejidad de los procedimientos y normas que regulan esta esfera del derecho. Por si fuera poco, a este desconocimiento material de la ciencia tributaria había que añadir la tendencia frecuente de la Administración a utilizar la técnica del silencio administrativo, abocando al contribuyente al recurso ante los tribunales, con el costo en tiempo y dinero que ello supone, lo que en conjunto colocaba a aquél en una situación de relativa indefensión.

Estas reflexiones surgieron con ocasión de la aprobación por aquel entonces del hoy ya conocido RD 1163/1990, de 21 de septiembre, de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, que supuso un hito desde la perspectiva del reconocimiento de algunos derechos del contribuyente, y a la que precisamente contribuyeron de manera notable los informes que había venido elaborando el Defensor del Pueblo del Estado, a partir de las numerosas quejas tramitadas sobre esa materia.

Posteriormente, con la intención de dar respuesta a estas ideas de equilibrio y de igualdad que reconducen a un principio de justicia tributaria iniciada por el RD 1.163/1990, se aprobó la **Ley 1/1998 de 26 Febrero, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes (En adelante LDGC)**.

Esta Ley fue denominada por sus defensores “**Estatuto del contribuyente**”, para designar al conjunto de derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria, título que fue abandonado y criticado por la doctrina, pues entendía que la condición de contribuyente no debe constituir una especial relación de sujeción frente a la Administración diferente de la genérica condición de ciudadano.

En todo caso, la LDGC aportó importantes innovaciones con relación a las devoluciones y reembolsos, como son la equiparación de los intereses que paga la Administración tributaria como deudora con los que tenía derecho a percibir como acreedora, la reducción de los plazos de devolución, y la exclusión de la denuncia de mora como condición para el cobro del interés de demora.

Es sobre este aspecto concreto relativo al abono de intereses por la Administración tributaria, cuando ocupa la posición de deudora de los ciudadanos, sobre el que vamos a centrar el contenido de la presente recomendación de carácter general.

1- **NORMATIVA DE APLICACIÓN**

La Ley 1/1998 establece que:

“Artículo 10. Devolución de ingresos indebidos.

Los contribuyentes y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose a los mismos **el interés de demora** regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 11. Devoluciones de oficio.

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 Impuesto 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 artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, **sin necesidad de efectuar requerimiento a tal efecto**. A estos efectos, dicho interés se devengará desde la finalización del plazo de que dispone la Administración tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución.”

Hasta la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la devolución de los ingresos indebidos regulada en el artículo 155 de la LGT preveía que a los ingresos indebidos se les aplicara el **interés legal** del dinero, en tanto que a las deudas tributarias satisfechas una vez vencido el plazo establecido para el pago la Hacienda Pública les aplicaba el **interés de demora**, cuya cuantía, según dispone el artículo 58.2.c) de la LGT, es la del interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en que aquél se devengue, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

Tras esta modificación, la devolución de ingresos indebidos continúa rigiéndose en Territorio Común, además de por las normas legales citadas, por el RD 1.163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para realizar devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

En el ámbito de los territorios históricos, en sintonía con un sector amplio de la doctrina a la que se ha hecho alusión anteriormente, se eludió la aprobación de una norma específica que regulara los derechos recogidos en la Ley 1/1998 (LDGC), y se optó por incluir los derechos en ella consagrados mediante la modificación de los correspondientes preceptos de las respectivas normas forales generales tributarias, y de las que regulan los diferentes impuestos.

Por lo que al abono de intereses se refiere, se regula en el art. 145 de la NFGT de Álava, Art. 150 de la NFGT de Bizkaia y Art. 149 de la NFGT de Gipuzkoa, y en los respectivos Decretos Forales de Devolución de Ingresos Indebidos que desarrollan estos preceptos.

Según dispone el artículo 145 de la **NFGT de Álava**:

“Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes, tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro, con ocasión del pago de las deudas tributarias, **aplicándose el interés de demora**.”

Según dispone el artículo 150 de la **NFGT de Bizkaia**:

*“Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes, tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en la Hacienda Foral, con ocasión del pago de las deudas tributarias, **aplicándose el interés previsto en el artículo 58.2.b) de esta Norma Foral.**”* (Con la nueva redacción del artículo 58 de la NFGT, la referencia a éste debe entenderse realizada al artículo 58.2.c).

Según dispone el artículo 149 de la **NFGT de Gipuzkoa**:

*“Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en la Tesorería de la Hacienda Foral, con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose **el interés de demora** a que hace referencia el artículo 58.2.b) de la Norma Foral General Tributaria.”*

En el ámbito de los tributos locales, de acuerdo con las respectivas normas forales de haciendas locales la devolución de ingresos indebidos se ajustará a lo dispuesto en los artículos de la NFGT y en los decretos de ingresos indebidos, y la realizarán los órganos en cada caso competentes de estas entidades.

2- NATURALEZA DEL INTERÉS DE DEMORA

El art. 2 de los respectivos decretos forales de devolución de ingresos indebidos prescribe que, además de la cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso de esta naturaleza,

“También formarán parte de la cantidad a devolver:

b) El interés aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en la Hacienda Foral o desde la fecha en la que el sujeto pasivo pudo ejercitar su derecho a la devolución, hasta la de la propuesta de pago.”

El tipo de interés aplicable será el de demora regulado en los artículos citados de cada una de las NFGT.

Los intereses que reconoce el artículo 10 LDGC tienen por finalidad restablecer la situación patrimonial del contribuyente producida por la imposibilidad de disfrutar de cantidades de dinero que no debió ingresar en la Hacienda Pública, y de las que ésta sí ha venido disfrutando indebidamente. Incorpora este precepto una modificación importante referida a estos intereses abonados al titular del derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido. Hasta la fecha, el interés que se abonaba al contribuyente era el interés legal vigente a la fecha en que se efectuó el ingreso declarado indebido, permaneciendo invariable hasta la fecha en que se efectuaba la propuesta de pago. La modificación que se introduce es que el tipo de interés que se abona al contribuyente deja de ser el legal del dinero para ser el interés de demora regulado en el artículo 58.2 c) de la Ley General Tributaria. La cuantía del interés de demora es la del interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en que se devengue, incrementado en un 25%,

salvo que por norma foral se establezca otro diferente [art. 56.2.c) NFGT de Álava, art. 58.2.c) NFGT de Bizkaia, art. 58.2.b) NFGT de Gipuzkoa]. El tipo del interés legal del dinero se establece por las leyes de Presupuestos Generales del Estado, mientras que el tipo del interés de demora tributario se fija anualmente, por las respectivas normas forales de Presupuestos Generales de los Territorios Históricos.

Desde el año 1993 los tipos de interés vigentes han sido los siguientes:

TIPO DE INTERÉS:

<u>AÑO</u>	<u>LEGAL</u>	<u>DEMORA</u>
1999	4,25%	5,5%
1998	5,5%	7,5%
1997	7,5%	9,5%
1996	9%	11%
1995	9%	11%
1994	9%	11%
1993	10%	12%

Esto supone, por una parte, que se elimina la discriminación de tipos de interés aplicables como consecuencia de deudas exigibles por la Administración tributaria -en las que se exige el interés de demora- respecto del tipo de interés abonado por la Administración tributaria cuando era ella la que debía reintegrar una cantidad a los contribuyentes, por la que abonaba el interés legal. Y por otra parte, el cálculo del interés, al ser ahora el de demora, será el vigente a lo largo del período en que se devengue, es decir, al tipo de interés vigente cada año.

Muy recientemente la Audiencia Nacional, en sus Sentencias de 6 y 11 de abril de 2000, ha confirmado que, **“si bien el art. 31.1 CE sitúa a la Administración en una situación de superioridad sobre los contribuyentes, a fin de que pueda adoptar las medidas necesarias para lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ha de tenerse en cuenta que según la jurisprudencia constitucional reflejada en las STC SS 69/1996 23/1997 y 141/1997, ‘siendo los intereses de demora con su función indemnizatoria, una exigencia material de la justicia, principio rector de nuestro Estado de Derecho, ha de ser rechazada de plano la posibilidad de que el ciudadano, cuando trate con las administraciones Públicas y sea su acreedor resulte peor tratado por no conseguir la íntegra compensación de un derecho de crédito reconocido judicialmente. En tal aspecto, una vez perfeccionada la relación jurídica cualesquiera que fueren su naturaleza pública o privada y su origen o fuente, la autonomía de la voluntad o la Ley e incluso aunque fuere el reflejo final del ejercicio de una potestad como la tributaria o la sancionadora, la Hacienda es ya uno de sus sujetos, activo o pasivo, sin una posición preeminente ni prerrogativa exorbitante alguna...”**.

Es justo reconocer que el legislador, al alterar su criterio y considerar que el perjuicio que se ocasiona al contribuyente, al que indebidamente se le privó de ciertas cantidades, resulta idéntico que el que padece la Hacienda Pública cuando el deudor tributario no ingresa a tiempo, ha dado un paso importante hacia ese equilibrio de las posicio-

nes jurídicas de la Administración tributaria y los contribuyentes, que, sin duda, contribuye al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de éstos.

A pesar de todo, este precepto no resuelve la problemática en relación con qué momento final del periodo (*dies ad quem*) de cálculo del interés se debe tomar. Según el artículo 2 de los decretos forales de devolución de ingresos indebidos, se toma la fecha de la propuesta de pago; sin embargo, atendiendo a la necesaria reparación integral, la fecha debe ser la de la devolución efectiva al contribuyente, que no siempre coincide con la anterior.

3- SUPUESTOS EN LOS QUE PROCEDE EL ABONO DE INTERESES

Los supuestos de devolución en los que las administraciones vascas pueden verse obligadas a abonar intereses sobre el principal de la deuda pueden ser agrupados en tres grandes bloques. Por un lado, estarían los supuestos de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria en sentido estricto; en segundo lugar, las devoluciones de oficio previstas en la normativa específica de los diferentes tributos; y, por último, las devoluciones de ingresos de derecho público no tributarios. Vamos a analizar someramente cada uno de estos grupos:

3.1. Devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria en sentido estricto

El artículo 7 del decreto foral de ingresos indebidos, enumera los supuestos que se consideran como ingresos indebidos. Según dicho precepto, el reconocimiento del derecho a la devolución de un ingreso indebidamente efectuado en la Hacienda Foral se realizará en virtud del procedimiento regulado en dicho decreto foral, en particular, en los siguientes casos:

- a. Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias.*
- b. Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario.*
- c. Cuando se hayan ingresado, después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario.*
- d. Cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación.*
- e. Cuando la Administración rectifique, de oficio o a instancia del interesado, cualquier error material, de hecho o aritmético padecido en una liquidación u otro acto de gestión tributaria y el acto objeto de rectificación hubiese motivado un ingreso indebido, serán de aplicación las disposiciones recogidas en el DF de ingresos indebidos, si bien corresponderá en todo caso al mismo órga-*

no que dictó el acto instruir el procedimiento y acordar la resolución que proceda, reconociendo, en su caso, el derecho a la devolución.”

No tienen el carácter de “indebidos” los ingresos realizados en virtud de una liquidación o autoliquidación que el interesado considera no ajustada a derecho. No obstante, esos ingresos que no eran indebidos en origen se convierten en indebidos cuando la liquidación o autoliquidación de la que derivan ha sido revisada por los procedimientos establecidos en las normas tributarias y anulada en todo o en parte. Es decir, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en la Hacienda Foral, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente las leyes o normas forales o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos de la NFGT (143, 144 y 164 de la NFGT de Álava; 148, 149 y 168 de la NFGT de Bizkaia; 147, 148 y 168 de la NFGT de Gipuzkoa) o en disposiciones especiales.

El derecho a la devolución sólo nace una vez que el acto correspondiente ha sido revisado. Procede entonces la fase ejecutiva del procedimiento de devolución, por haberse declarado ya el derecho a la devolución en la resolución administrativa o judicial que anula la liquidación. En estos supuestos, las resoluciones administrativas o judiciales se ejecutarán o cumplirán en sus propios términos, bastando el testimonio de la sentencia o resolución judicial o el correspondiente acuerdo o resolución administrativa o su copia certificada para que los órganos competentes de la Administración efectúen la devolución, después de verificar simplemente que el acuerdo o resolución es firme o, aun no siéndolo, que debe ser llevado a puro y debido efecto y que se produjo el ingreso, sin que haya sido ya devuelto o haya prescrito el derecho a su devolución, salvo que estas últimas circunstancias aparezcan ya acreditadas en el mismo acuerdo o resolución de los que la devolución trae su causa.

3.2. Devoluciones de oficio

En relación con los intereses que proceden en los supuestos de devolución de oficio de los principales impuestos, **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS) e Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes supuso tres importantes **novedades** con respecto a lo dispuesto en la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 1997:

- Plazo de devolución de 6 meses.

Transcurrido este plazo, en caso de no haberse ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, el contribuyente tiene derecho a que se le abone el correspondiente interés, reduciéndose así en un mes el plazo a partir del cual empiezan a devengarse los intereses, que antes era de siete meses. El interés se devenga desde la finalización del plazo de seis meses que dispone la Administración tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución.

- **Abono del interés de demora.**

El tipo de interés a abonar por la Administración es el **interés de demora** previsto en el artículo 58.2.c) de la LGT, y no el tipo de interés legal del dinero, tal como se recogía en los artículos 100, 145 y 115 de las Leyes 18/1991, 43/1995 y 37/1992, reguladoras en Territorio Común, respectivamente, del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1997.

- **No ser necesario reclamar el pago de intereses.**

Se establece que el contribuyente no necesita reclamar el pago de intereses para que éstos se devenguen, a diferencia de lo dispuesto en las normas vigentes hasta el 31 de diciembre de 1997, según las cuales los intereses solo se devengaban si el sujeto pasivo, transcurrido el plazo de siete meses para efectuar la devolución sin que ésta hubiera tenido lugar, solicitaba expresamente el abono de intereses.

3.3. **Otros supuestos de aplicación del Decreto Foral de ingresos indebidos: ingresos de derecho público no tributarios**

Las disposiciones del Decreto Foral de ingresos indebidos se aplican como supletorias en las devoluciones de cantidades que constituyan ingresos de Derecho público, distintos de los tributos. Fundamentalmente los **precios públicos**, que en los últimos tiempos han adquirido una importancia vital en el sistema de financiación de las administraciones locales, y **las sanciones pecuniarias**. Por lo tanto, las devoluciones de esta naturaleza que realicen las administraciones locales han de incorporar de igual manera los correspondientes intereses de demora.

4- **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

Pese a que el esquema diseñado por el conjunto de normas citadas no deja lugar a dudas, en cuanto a la obligación de la Administración de abonar de oficio los correspondientes intereses de demora sobre el principal de la devolución, tanto cuando se trata de ingresos de derecho público calificados de indebidos como en las devoluciones de oficio previstas en la normativa específica de los diferentes tributos, lo cierto es que, con una frecuencia injustificable, el interesado se ve obligado a solicitar expresamente tal abono.

Más grave aún es que, tras agotar el complejo entramado de recursos tributarios, de sortear la aún muy extendida práctica del silencio administrativo y la escasa o nula motivación de algunas resoluciones administrativas, cuando por fin ésta se produce, el interesado se dé por satisfecho con recuperar el principal de la deuda.

Sirva de ejemplo la argumentación de un importante Ayuntamiento vasco, ante la solicitud formulada por un ciudadano de devolución de una tasa por retirada de vehículo, al concluirse que la actuación que había dado lugar a la liquidación no era conforme a derecho.

En el informe municipal elaborado al efecto y remitido al Ararteko en el mes de diciembre del año 2000, con motivo de la tramitación del oportuno expediente de

queja, se indicaba que *“la obligación de devolver los intereses correspondientes a la cantidad ingresada en concepto de tasa indebidamente liquidada, no tiene acomodo en el ordenamiento jurídico...”*, para continuar diciendo que *“como el reclamante no especifica con claridad qué tipo de intereses es el que hay que aplicar a las cantidades indebidamente abonadas, no es posible determinar la cantidad exacta, de conformidad con lo previsto en los arts. 139 y ss. de la Ley 30/92, en su redacción dada por la Ley 4/1999...”*.

El Tribunal Supremo, en su reciente Auto de 8-7-1998 recuerda que, *“La idea esencial consistente en proclamar que el contribuyente sólo está obligado a pagar las obligaciones tributarias cuando éstas son conformes a Derecho, y por el contrario no está obligado a soportar obligaciones tributarias ilegales, ni daño alguno derivado de ellas, como consecuencia de los actos ilegales de la Administración Tributaria, no sólo se proclama por el Real Decreto 1.163/1990, citado, cuando el contribuyente cumple con el ordenamiento jurídico, aunque no esté conforme con la liquidación que se le ha practicado, bien ingresando, bien obteniendo la suspensión en vía administrativa, previa la prestación de las garantías reglamentarias, sino también, y esto es muy importante, cuando lleva su disconformidad con la liquidación tributaria al máximo, prescindiendo del principio de presunción de legalidad de los actos de la Administración, negándose al ingreso, e incurriendo por tanto, en ejecución forzosa, porque en este caso, si se demuestra que la obligación era contraria a Derecho, la Administración Pública debe indemnizarle del recargo de apremio, de las costas del procedimiento ejecutivo y de los intereses satisfechos durante dicho procedimiento de apremio...”*.

Por todo lo expuesto, resulta obligado recordar a las administraciones tributarias vascas que,

- Tras la aprobación de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los contribuyentes y las modificaciones que se operaron en las respectivas normas forales generales tributarias de los territorios históricos, el tipo de interés que deberá abonar la Administración, tanto en las devoluciones de ingresos indebidos, como en las devoluciones de oficio, es el interés de demora vigente a lo largo del periodo en que se devengue.
- El momento que debería tomarse como final del periodo de cálculo del interés es el de abono efectivo al contribuyente, y no el de la propuesta de pago.
- La aplicación del interés de demora por la Administración deberá ser automática, sin necesidad de que el contribuyente reclame su pago de manera expresa.