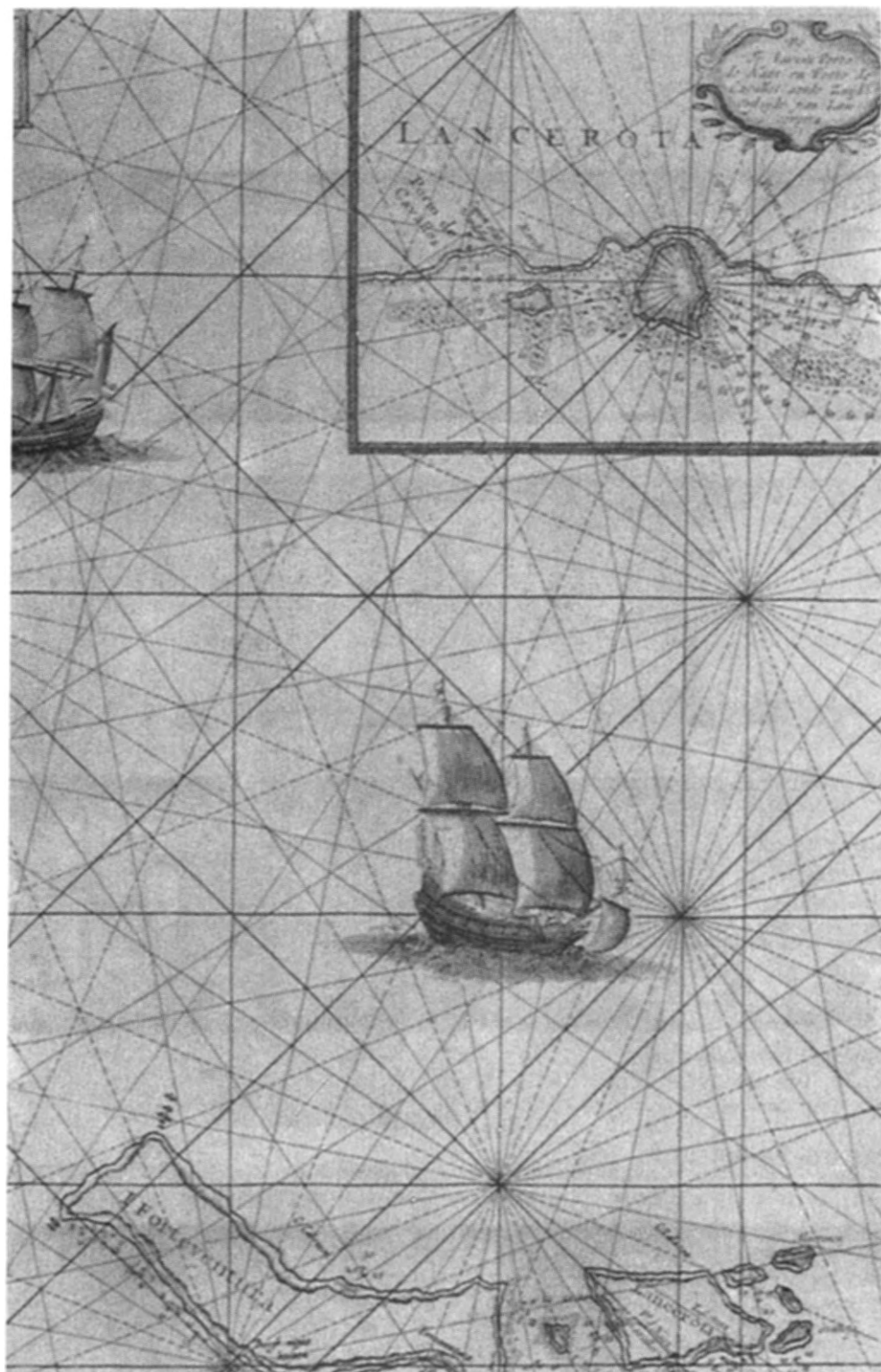


Revista del Foro Canario



82

Las Palmas de Gran Canaria, 1991

Portada: Foto cortesía de El Museo Canario.

Imprime: Imprenta Pérez Galdós
Prof. Lozano, 25 - Urb. Cebadal
Las Palmas de Gran Canaria

Depósito Legal G.C. 258/80
I.S.S.N. 0211-0903

*Revista del
Foro Canario*

CONSEJO DE REDACCIÓN

Salvador Trujillo Perdomo
Decano del Colegio

Segundo Franco Vega
Diputado Primero

Jaime Santana Castellano
Diputado Segundo

Serafín García Zumbado
Diputado Tercero

Tomás de Páiz Mora
Diputado Cuarto

Juan Antonio Pérez de Paz
Diputado Quinto

Domingo del Toro Augusto
Diputado Sexto

Jaime Rubio López
Diputado Séptimo

Micaela Domínguez Hernández
Diputado Octavo

José María Palomino Martín
Bibliotecario-Contador

José Díaz Henríquez
Tesorero

Rafael Vera Cominges
Secretario

COMISIÓN DELEGADA DE LA REVISTA DEL FORO CANARIO

Óscar Bosch Benítez
Micaela Domínguez Hernández
Serafín García Zumbado
M.^a Teresa García Cuyás

COORDINACIÓN

Juan Antonio Martínez de la Fe

REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN

Colegio de Abogados - Plaza de San Agustín, 6
35001 Las Palmas de Gran Canaria

INTERÉS LEGAL Y FISCAL DEL DINERO

CARLOS LASARTE

CATEDRÁTICO DE DERECHO CIVIL DE LA U.N.E.D.

SUMARIO

INTRODUCCIÓN.

UN APUNTE ACERCA DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Y DE LA REGULACIÓN DEL INTERÉS LEGAL.

Interés legal e interés básico del Banco de España bajo la legislación franquista.

La Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero.

Las Leyes de Presupuestos para el último lustro.

EL REPLANTEAMIENTO DE LA POSICIÓN PRIVILEGIADA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: LA LEY 10/1985, DE 26 DE ABRIL.

EL PLANTEAMIENTO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA
DESIGUALDAD ENTRE INTERÉS LEGAL E INTERÉS DE DEMO-
RA EN MATERIA TRIBUTARIA.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

La igualdad o desigualdad de los componentes en los supuestos de
hecho.

Argumentos económicos de andar por casa.

La naturaleza compensatoria o reparadora de los intereses de demora
tributaria.

CONSIDERACIONES FINALES.

INTRODUCCIÓN

Aunque el tema del que voy a tratar no ha tenido el eco social que merecería, desde la reforma parcial de la Ley General Tributaria (LGT), por la Ley 10/1985, de 26 de junio, ciudadanos y Hacienda no merecen el mismo tratamiento legal cuando retrasan o demoran el pago de sus deudas: el interés legal se incrementa en un veinticinco por ciento en favor de Hacienda.

Semejante disparidad de tratamiento, habrá de concordarse, es al menos llamativa, si no rechazable técnicamente, dada la identidad del supuesto de hecho que, con criterio desigual, afronta la LGT. Políticamente, es criticable que la Administración tributaria se autoatribuya prerrogativas injustificadas que desdichan radicalmente el conocido y justificado eslogan publicitario —y socialmente bastante más asumido, por fortuna, de lo que a veces indicaba el señor BORRELL, Ex-Secretario de Estado de Hacienda— de que *Hacienda somos todos*.

Hacienda somos todos, pero tratados desigualmente, como venía ocurriendo en los tiempos franquistas, cuando éramos más súbditos que ciudadanos. Parece confirmarse así el jocoso aforismo de que *la Hacienda no tiene enmienda* y la realidad política de que, cuando se trata de recaudar, la ideología no cuenta, sino que la “casta de técnicos” del correspondiente Ministerio dedica su atención a los aspectos recaudatorios y reelabora toda suerte de categorías, dogmas y principios del sistema jurídico general sin pensárselo dos veces. Por ello, alguna vez, he hablado de la notoria “perversidad técnica del Derecho Fiscal o tributario”: toda institución jurídica que toca o roza, resulta desfigurada.

Lo malo es que, recientemente, semejante perversidad se ha visto santificada por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de abril de 1990 (STC 76/1990. BOE 30 de mayo), que considera constitucional la desigualdad de trato entre contribuyentes y Hacienda. El hilo argumental del fallo consiste en sentar una serie de premisas en las que resume la “matizada doctrina” elaborada por el Tribunal en relación con el alcance del principio de igualdad y que convenientemente manejadas, permiten afirmar que no sólo es constitucional, sino también justo, necesario y conveniente que entre contribuyentes y Hacienda se establezcan las oportunas diferencias y el desigual tratamiento normativo cuando se retrasan en el pago.

UN APUNTE ACERCA DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Y DE LA REGULACIÓN DEL INTERÉS LEGAL

Como ya he indicado, la situación normativa actual es una rémora más del régimen legal franquista, bajo el cual se producía el mismo fenómeno o, al menos, un fenómeno parecido al anteriormente descrito: la convivencia entre interés legal del dinero e interés de demora tributario.

Interés legal e interés básico del Banco de España bajo la legislación franquista.

Fenómeno preocupante, además, aunque se mantuviera durante largo tiempo con carácter intangible, por el vano intento de los tecnócratas franquistas de hacer desaparecer los problemas con la vieja técnica del avestruz. Dado que la inflación de los años sesenta y setenta, una vez superada la fase de aislamiento, no podía ser controlada, se pretendía enmascarar manteniendo la cifra o tasa del interés legal en un ridículo 4%, que fue instaurado como tal por una Ley de 17 de octubre de 1939⁽¹⁾, apenas terminada la fratricida guerra española.

Una Ley, pues, inspirada en una economía de guerra que, al igual de otras de la misma índole (los textos todavía vigentes respecto de los arrendamientos urbanos constituyen otra manifestación paradigmática del fenómeno al que me refiero), pudo desempeñar efectos beneficiosos durante algunos años, pero que —a partir de la década de los sesenta— resultó ser maligna para el funcionamiento macroeconómico del país. En concreto, resultaría necesario al menos recordar que, bajo la vigencia de dicha Ley, la litigiosidad en temas patrimoniales sufrió un notorio incremento siempre que los litigantes no hubieran previsto una cláusula penal para caso de incumplimiento contractual. Siendo el promedio de la inflación más del doble de la tasa del interés legal, el deudor prefería seguirlo siendo hasta el agotamiento de los recursos judiciales (una media, por tanto, de seis o siete años, si el asunto llegaba al Tribunal Supremo),

(1) Como es sabido, el texto originario del art. 1.108 del CC., en su segundo párrafo fijó el interés legal en el 6 por 100 anual (“Mientras que no se fije otro por el Gobierno, se considerará como legal el interés del 6 por 100 al año”). Inmediatamente después de publicado el Código, incluso antes de que se hiciera extensivo a las provincias de ultramar (R.D. de 31 de julio de 1889, *Gaceta de Madrid* de 6 de agosto), la Ley de agosto de 1889 rebajó la tasa del interés legal al 5 por 100.

pues aunque fuera condenado en costas y tuviere que abonar gastos de abogado y procurador (circunstancia intrascendente para la mayoría de las empresas, que cuentan con Abogados internos o "igualados"), más el interés legal del 4%, se veía notoriamente compensado por la tasa de inflación o depreciación sistemática y continua del valor del dinero. Así puede apreciarse, con facilidad, en el cuadro que a continuación reproduzco:

PRECIOS: TASAS DE CRECIMIENTO ANUAL

AÑOS	Deflactor P.I.B.	Deflactor Agricultura	Deflactor Industria	Deflactor Cons- trucción	Deflactor Servicios	I.P.C.	I.P.I. (*)	I.P.A.
1964	—	—	—	—	—	—	—	—
1965	9,4	15,7	3,8	10,4	12,0	13,6	—	—
1966	8,0	6,2	3,2	7,4	10,4	8,5	—	3,7
1967	7,7	-1,3	3,4	16,1	11,2	6,6	—	-2,3
1968	5,0	6,9	3,4	7,6	7,1	4,8	—	6,2
1969	4,3	4,1	3,0	5,6	3,8	2,2	—	4,6
1970	6,8	-1,6	4,2	11,0	8,8	5,6	—	-1,9
1971	8,0	7,8	5,3	8,2	9,8	8,3	—	5,1
1972	8,7	10,4	5,6	6,8	9,6	8,2	—	11,0
1973	11,9	12,7	8,3	18,2	11,6	11,4	—	11,4
1974	16,4	8,0	17,8	26,1	18,4	15,7	—	9,0
1975	16,7	16,1	15,4	20,3	17,4	16,9	9,1	15,6
1976	16,7	9,2	16,2	17,9	18,5	14,9	13,2	8,2
1977	22,8	29,7	19,1	25,5	24,0	24,5	20,2	22,0
1978	20,2	13,4	18,0	26,1	22,8	19,7	16,4	11,2
1979	16,7	7,5	14,9	21,3	17,7	15,7	14,6	12,9
1980	13,9	-0,5	14,5	15,5	15,9	15,5	17,4	2,3
1981	13,6	8,7	13,5	12,7	13,6	14,6	15,6	—
1982	13,7	15,2	11,9	13,6	14,1	14,4	12,4	—
1983	11,8	6,3	13,2	9,4	12,1	12,2	14,0	—
1984	11,8	9,6	12,4	11,0	11,4	11,2	12,2	—
1985	8,9	5,0	9,1	7,9	9,2	8,8	7,9	—

FUENTE: Boletín Estadístico B.E., Anuario B.E. (Revisado 1985), I.N.E.- Contabilidad Nacional.

(*) Empieza en 1975.

El inalterado mantenimiento de una tasa tan irreal de interés legal obligó a las autoridades económicas a jugar, a efectos tributarios, con otra variable hoy día intrascendente: el interés básico del Banco de España⁽²⁾, que pasó así

(2) Como ya digo, en 1990 el interés básico del Banco de España es ya un anacronismo, al haber

a convertirse en un parámetro conocido por los agentes financieros y por los técnicos de Hacienda, pero desconocido para el gran público y, si se me apura, para los juristas que prestaban escasa atención al Derecho Público.

Por tanto, no es de extrañar que el artículo 58-2-b) de la Ley General Tributaria (según redacción dada por el Decreto-Ley 6/1974, de 27 de noviembre, art. 15) dispusiera que: "... el interés de demora... será el básico del Banco de España vigente al tiempo de practicarse la liquidación" tributaria correspondiente; criterio legislativo que fue reiterado seguidamente en los artículos 36 y 45 de la Ley General Presupuestaria de 4 de agosto de 1977⁽³⁾.

Semejante estado de cosas se mantuvo, curiosamente, hasta la publicación de la Ley a que se refiere el siguiente epígrafe.

... sido incluso abandonado en su práctica profesional por los grandes intermediarios financieros (Bancos y Cajas, principalmente), los cuales funcionan directamente con tasas más ajustadas a la realidad, como el MIBOR (cfr. C. LASARTE, *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Ed. Tecnos. 2ª ed., 1990. pág. 434.

En la doctrina civilista, describía bien el significado del interés básico del Banco de España el prof. F. SANCHO REBULLIDA, cuando en 1985 exponía que "el concepto de interés básico del Banco de España se crea por Orden Ministerial de 21 de julio de 1969, con el objetivo de armonizar e integrar la totalidad de los tipos de interés, al vincularlos a dicho tipo básico, que es el de redescuento. De este modo, la modificación del interés de redescuento implica la modificación paralela y armónica de todo el sistema. A este respecto, dispone el art. 1 de la citada Orden Ministerial: "Se establece un tipo de interés básico del Banco de España, el tipo de redescuento, en función del cual se determinarán en el futuro mediante la adición o sustracción de los correspondientes diferenciales, los restantes tipos de interés aplicables por el Banco de España, Bancos privados y Banco Exterior de España, Cajas de Ahorros, Cajas Rurales, Cooperativas y demás entidades de crédito cooperativo. Este interés ha visto modificada su cuantía en los años 1973 y 1974, hasta llegar a la actual, fijada por Orden Ministerial de 23 de julio de 1977, que lo cifra en el 8 por 100" (*Elementos de Derecho Civil*, II-1, 2ª. ed., Lib. Bosh. 1985, ps. 156-157). Cfr. también, para este punto, G. CASADO (ed alt.), *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid. 1989. p. 391. Más adelante en el texto se hace referencia a la aceptación del interés básico del Banco de España por parte de la LGP de 1977. Sin embargo, actualmente, también ha sido abandonado dicho parámetro por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1.091/1988, de 23 de septiembre. En efecto, según su art. 36: "1. Las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán interés legal de demora desde el día siguiente al de su vencimiento... 2. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente el día que venza el plazo señalado en el número anterior, sin perjuicio de lo establecido en Leyes especiales". El mismo parámetro se ha de utilizar para el caso de que Hacienda sea la deudora, si bien en este caso, el art. 45 del RDL apenas citado incluye de nuevo discriminaciones de importancia, pues el interés de demora no es exigible de inmediato y, de añadidura, requiere la reclamación por escrito del contribuyente acreedor: "Si la Administración no pagara al acreedor de la Hacienda Pública dentro de los tres meses siguientes al día de notificación de la resolución judicial o del reconocimiento de la obligación, habrá de abonarle el interés señalado en el artículo 36, párrafo 2, de esta Ley, sobre la cantidad debida, desde que el acreedor reclame por escrito el cumplimiento de la obligación". Pero la temática, evidentemente, excede del tenor de estas páginas y requiere ser desarrollada en otro momento o en otra sede.

(3) Cfr. G. CASADO (ed alt.), *Cuestiones tributarias prácticas*, ps. 391-393; J.M. RUIZ-RICO, en *Comentarios al CC*, XV-1, Edersa, Madrid 1989, P. 823, y bibliografía citada en ambas obras.

La Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero.

Por su fecha y para quien conozca el *iter* parlamentario, puede colegirse fácilmente que esta Ley fue una de las primera iniciativas legislativas asumidas por el primer Gobierno de nuestro actual Presidente, F. GONZÁLEZ MÁRQUEZ, cuyo equipo afrontó valientemente una cuestión que, lejos de ser un puro dato técnico, era y sigue siendo uno de los pilares del reconocimiento de la realidad macroeconómica de la Nación.

Al enfrentarse a dicha Ley, el primer dato que llama la atención es que es uno de los pocos textos legislativos contemporáneos en los que la exposición de motivos es mucho más densa y extensa que el texto articulado en sí. En efecto, su contenido normativo es paladino y, simultáneamente, de gran concisión:

- 1) Se identifica el tipo de interés legal con el tipo básico del Banco de España..., salvo que la Ley de presupuestos establezca uno diferente (art. 1).
- 2) Dicho interés —por así decirlo único— será aplicable “cualquiera que sea la naturaleza del acto o contrato de que se derive la obligación”.
- 3) Se establecen finalmente una disposición transitoria (técnicamente intachable), una disposición derogatoria (que deroga el art. 1.108-2 C.C. y las leyes que modificaron el tipo de interés) y una disposición final (referida a la supresión de *vacatio legis* alguna).

La exposición de motivos, por el contrario, es enjundiosa y demostrativa a no dudarlo de la trascendencia que el Gobierno y, en definitiva, las Cortes daban al cambio legal operado. No resulta necesario extenderse en comentarios personales para acreditarlo. Basta sencillamente con transcribir la reiterada exposición de motivos para apercibirse de la consciencia de los nuevos gobernantes y de la nueva mayoría parlamentaria (me refiero, obvio es, a la de 1982; que sigue siendo paralela a la actual) por procurar un enfoque económico serio y real al eterno problema jurídico de las deudas dinerarias.

Comienza la exposición de motivos por recoger el estado normativo para acreditar el cambio legislativo realizado por la Ley 24/1984:.

“No obstante la elevación de los tipos de interés en el mercado, aquella Ley (la de 1939) no ha sido modificada. El mantenimiento del tipo de interés legal en el 4 por 100 resulta aún más injustificado si se tiene en cuenta que ya el artículo 15.1 del Decreto-Ley 6/1974, de 27 de no-

viembre, modificó el artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, de forma que para las deudas tributarias se toma como interés de demora el básico del Banco de España vigente al tiempo de practicar la liquidación.

La Ley General Presupuestaria, de 4 de enero de 1977, recogió este mismo criterio en su artículo 36.2, extendiéndolo a la totalidad de los derechos y obligaciones de la Hacienda Pública.

Más recientemente, la Ley 77/1980, de 26 de diciembre, ha incluido en la Ley de Enjuiciamiento Civil un artículo 921 bis, que, para las resoluciones judiciales que contengan condena al pago de cantidades líquidas, imponen el devengo de intereses desde que aquéllas se dictan hasta quedar totalmente ejecutadas, tomando como referencia el interés básico o de redescuento fijado por el Banco de España, incrementado en dos puntos, salvo las especialidades previstas para la Hacienda pública en la Ley General Presupuestaria”.

Seguidamente, no ahorra calificativos la exposición de motivos a la malicia intrínseca que, para el sistema económico, significaba el mantenimiento de la tasa legal del 4%:

“La permanencia del 4 por 100 como tipo del interés legal del dinero resulta, por tanto, obsoleta respecto a la realidad social, discriminatoria respecto a la que rige para los derechos y obligaciones de la Hacienda Pública, y favorecedora de todo tipo de incumplimientos hasta el momento en que por recaer resolución jurisdiccional condenatoria entre en juego el artículo 921 bis de la Ley de Enjuiciamiento Civil”.

Determinada así la fundamentación de la reforma, indica seguidamente la Exposición de motivos, con toda claridad, cuál es la *ratio legis* de la reforma introducida:

“Se propone por todo ello hacer coincidir el interés legal de demora con el recogido en el artículo 36.2 de la Ley General Presupuestaria, de modo que si bien la resolución judicial condenatoria al pago de cantidad líquida aparezca singularmente potenciada en su ejecutoriedad..., también con anterioridad a aquella resolución jurisdiccional los legítimos acreedores queden suficientemente protegidos”.

Finalmente, se indica el alcance absolutamente general de la reforma introducida, aunque aquí ciertamente se cuela de rondón una salvedad en la exposición de motivos (que señalo en la transcripción en cursiva) que parece tener valor profético:

“Como ya ocurriera en la Ley de 7 de octubre de 1939, se determina además expresamente el ámbito general de aplicación de este interés legal del dinero, *salvo lo dispuesto en Leyes especiales...*”.

El inciso comentado, con todo, no puede justificar las prerrogativas de la Hacienda Pública desde una interpretación correcta de la Ley 24/1984. En primer lugar, porque esta salvedad recogida en el preámbulo no encuentra reflejo en el texto articulado. En segundo lugar, las reglas generales de interpretación contenidas en el C.C. requieren tenerla por no puesta, pues tanto desde un punto de vista literal, cuanto sistemático o teleológico, vetan llegar a la conclusión de que las leyes tributarias puedan considerarse “especiales” cuando precisamente la *ratio legis* de la forma estriba en romper la discriminación provocada por las normas tributarias anteriores a la Ley 24/1984. El argumento me parece de tal pulcritud técnica y de tal rotundidad lógica que no creo necesario extenderme en él.

Las Leyes de Presupuestos para el último lustro.

La obsolescencia —término tan caro a los economistas— del interés básico del Banco de España, ya apuntado, se evidencia en el propio año de 1984. Apenas publicada la Ley 24/1984, la Ley de Presupuestos que se prepara por esas fechas abandona definitivamente tal parámetro, optando directamente por la fijación de un tipo concreto y directo de interés legal. Así, la disposición adicional novena (que pasa inadvertida durante algún tiempo, incluso para los Abogados en ejercicio) de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, establece que: “... el tipo de interés legal del dinero queda establecido en el 11 por 100 (once por ciento) hasta el 31 de diciembre de 1985”, sin hacer, por tanto, distinción alguna entre las obligaciones dinerarias de la Hacienda Pública y de los restantes mortales o Entidades.

Pronto, sin embargo, los técnicos de Hacienda abandonan su posición de igualdad y, una vez más a través de las Leyes de Presupuestos sucesivas, procuran la resurrección del *statu quo* anterior a la Ley 24/1984.

En efecto, ya la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1986 (Ley 46/1985, de 27 de diciembre) estableció, en su disposición adicional duodécima,

el interés legal del dinero, con carácter general, en el 10,50%; pero, en un segundo párrafo, fijó un interés de demora en favor de la Administración tributaria del 13,125, reinstaurando pues el tratamiento discriminatorio con el que pretendió acabar la Ley 24/1984.

A partir de entonces, las sucesivas Leyes de Presupuestos han previsto para su anualidad correspondiente un interés de demora en favor de la Administración tributaria que supera entre un 20 y un 28 por ciento al tipo fijado en cada año como interés legal del dinero⁽⁴⁾, como puede comprobarse atendiendo al cuadro que a continuación reproduzco para no ser premioso:

Año	Interés legal	Interés de demora	Incremento
1986	10,50	13,125	25 %
1987	9,50	12	26,312 %
1988	9	11,50	27,777 %
1989	9	11	22,222 %
1990	10	12	20 %

- (4) Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987, disposición adicional decimonovena: “*Uno*. De conformidad con lo dispuesto en el artículo primero de la Ley 22/1984 (*sic*), de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero, éste queda establecido en el 9,50 por 100 hasta el 31 de diciembre de 1987. *Dos*. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere el artículo 58, apartado 2, de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, modificada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, será el 12 por 100.
- Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, disposición adicional cuarta; “*Uno*. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero, éste queda establecido en el 9 por 100 hasta el 31 de diciembre de 1988. *Dos*. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere el artículo 58, apartado 2, de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, modificada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, será el 11,50 por 100”.
- Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, disposición adicional tercera: “*Uno*. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del interés legal del dinero, éste queda establecido en el 9 por 100 hasta el 31 de diciembre de 1989. *Dos*. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere el artículo 58, apartado 2, de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, modificada por Ley 10/1985, de 26 de abril, será el 11 por 100. *Tres...*”.
- Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, disposición adicional quinta: “*Uno*. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación de tipo de interés legal del dinero, éste queda establecido en el 10 por 100 hasta el 31 de diciembre de 1990. *Dos*. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria será el 12 por 100. *Tres...*”.
- Sobre el tema considerado, en relación con esta última Ley, ofrecía ya la pertinente información, A. DÍAZ MORENO (*Derecho de los Negocios*, n.º 1, p. 39).
- En las líneas anteriores, como habrá observado el lector, se ha hecho alguna insistencia en la numeración de la Ley 24/1984, de 29 de junio. Dicha Ley fue publicada en el *BOE* con el ordinal 22/1984, aunque fue corregido de inmediato y sustituido por el verdadero: 24/1984. Es asunto nimio, pero conviene advertirlo, pues no sólo yerra en la numeración la Ley 21/1986, sino también ediciones actuales del CC. y legislación complementaria (como, por ej., la publicada en *Tecnos* bajo la dirección de R. BERCOVITZ, p. 561 de la octava ed., revisada y puesta al día en agosto de 1989).

**EL REPLANTEAMIENTO DE LA POSICIÓN PRIVILEGIADA
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: LA LEY 10/1985,
DE 26 DE ABRIL**

Todas las Leyes de Presupuestos relacionadas, a partir de la 46/1985 (esto es, la presupuestaria para 1986), encuentran su fundamento técnico (ya que el legislativo no lo requieren) o precedente en la Ley citada en el epígrafe. En virtud de ella, se da nueva redacción al art. 58.2.b) de la Ley General Tributaria, regulador del interés de demora.

Hasta la publicación de la Ley 10/1985, el interés de demora era el básico del Banco de España vigente al tiempo de practicarse la liquidación tributaria correspondiente. A partir de ella, se establece que:

“El interés de demora... será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente”.

Veremos enseguida que la STC considera sólo el incremento del 25 por 100, pese a que —como ya hemos visto— durante los años 1987 y 1988 el interés de demora tributaria fue, respectivamente, el 26,312 y el 27,777%. Este dato no lo considera, curiosamente, la STC. Por tanto, pese a que durante este año no ha ocurrido, no cabe descartar que los técnicos de Hacienda incrementen el interés de demora de nuevo en más de un veinticinco por ciento en años sucesivos, amparados en el pronunciamiento del TC.

Aparte de ello, creo que es también destacable la coetaneidad o coincidencia temporal entre la Ley 24/1984 y la Ley 10/1985, cuya tramitación parlamentaria anduvo en paralelo durante meses. Asistimos, pues, una vez más a un fenómeno suficientemente conocido por los juristas: las leyes generales ven destruidos sus efectos propios por leyes especiales o sectoriales que, inadvertidamente, para los propios parlamentarios, introducen un factor de perversión en la renovación normativa, una falta de coherencia dentro del ordenamiento jurídico. Si la intención definitiva y pertinaz de los técnicos de Hacienda era ya durante el año 1984 que el interés legal del dinero y el interés de demora tributaria no coincidiera, ¿para qué entretener a las Cortes Generales con la elaboración de la Ley 24/1984? La pregunta sigue sin respuesta.

**EL PLANTEAMIENTO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD
DE LA DESIGUALDAD ENTRE INTERÉS LEGAL E
INTERÉS DE DEMORA EN MATERIA TRIBUTARIA**

La publicación de la Ley 10/1985, de modificación parcial de la LGT (*B.O.E.* 27 de abril 1985) trajo consigo la interposición de un recurso de inconstitucionalidad por parte de los Senadores del PP (núm. 695/1985), al que posteriormente se acumularon dos cuestiones de inconstitucionalidad, promovidas por: 1) la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia (núm. 889/1988); y 2) la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (núm. 1.960/1988).

El recurrente ante la Audiencia valenciana ponía de manifiesto la existencia de un trato discriminatorio entre lo previsto para el administrado en materia de intereses de demora (art. 58.2.b LGT) y lo previsto para la Administración tributaria en relación con la devolución al sujeto pasivo de ingresos indebidos, según el art. 155-1 de la misma Ley, en cuanto para este último caso juega estrictamente el interés legal sin incremento alguno.

La Sala valenciana entiende, en efecto, que el citado artículo 58 LGT puede ser inconstitucional por conculcar el principio de igualdad: "...la finalidad del interés legal es resarcir al Estado del coste o perjuicio financiero que supone el retraso en el pago. Establecido dicho coste por ley en el interés legal, sin perjuicio de su adecuación anual en la Ley de Presupuestos, hay que preguntarse si el acreedor a una devolución de la Administración no sufre un mismo perjuicio financiero y, en cambio, en virtud de esta regulación obtiene un trato desfavorable en materia de intereses. Dicho trato es, a juicio de la Sala, discriminatorio, pues aquí se trata de restablecer el equilibrio de la relación tributaria, roto por la falta de pago en tiempo de la deuda, por lo que carece de justificación, y pudiera conculcar los arts. 14 y 31 de la Constitución".

El Auto del Tribunal Supremo en virtud del cual se plantea la segunda de las cuestiones de inconstitucionalidad se incardina en el proceso contencioso-administrativo promovido por el Consejo General de la Abogacía contra el Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre, de procedimiento para la sanción de las infracciones tributarias y, en él, aparte de ponerse de manifiesto la desigualdad de trato, se defiende el carácter sancionador del incremento del 25%⁽⁵⁾, el cual estaría en contradicción con el artículo 25.1 de la CE.

(5) "En suma, se produce una desigualdad de trato entre Administración (art. 58.2.b LGT)

El Fiscal General del Estado arguye frente a la primera de las cuestiones, básicamente, que el artículo 14 de la Constitución regula la “igualdad entre las personas”, sin que dicho principio pueda extenderse a la Administración⁽⁶⁾. Por su parte, el Abogado del Estado realiza una extensa argumentación en defensa de la adecuación constitucional de la desigualdad de trato entre contribuyentes y Administración tributaria (ps. 22 a 24). Argumentación que, además de extensa, merece sin duda el calificativo de lucida (acaso también lucida, aunque personalmente no la comparto), pues se incorpora directamente a varios fundamentos de derecho de la sentencia, como veremos a continuación.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La referida STC 76/1990 considera la situación tratada en su fundamento jurídico noveno, que prácticamente habremos de transcribir de forma casi íntegra.

Tras relatar en él los aspectos fundamentales planteados en las cuestiones de constitucionalidad referidas, la sentencia comienza por establecer cuál sea la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad:

A) “No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14..., sino sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales y carece de una justificación objetiva y razonable”.

... y administrado (art. 155.1) en la fijación de la cuantía de los mencionados intereses, que podría vulnerar el principio de igualdad (art. 14 de la C.E.). Por otra parte, en tanto los intereses de demora regulados en la norma cuestionada no persiguen el equilibrio económico de la relación tributaria, roto por la falta de pago de la deuda, sino imponer una sanción adicional, puede venir transgredido el art. 25.1 de la Constitución, porque esa sanción con fines disuasorios no responde a la conducta infractora ni a una tipificación adecuada” (p. 27 del texto mecanografiado de la sentencia, por el cual cito en adelante).

(6) “Pero el precepto controvertido... no puede ser tachado de inconstitucional, porque se aplica por igual, como cualquier norma general, a todos los contribuyentes y deudores tributarios. Y la situación que contempla el art. 155.1 es radicalmente distinta. Pues no cabe comparar entre ciudadanos y Administración tributaria, porque el art. 14 de la C.E. predica la igualdad ante la ley únicamente de los españoles y, en general, entre las personas, pero no puede extenderse a la Administración. Y, dados los términos en que viene planteada la cuestión, no procede examinar la licitud constitucional de los privilegios que las Administraciones públicas ostentan” (p. 20).

B) “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”.

C) “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... 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”.

Al sentar inicialmente las premisas transcritas, la sentencia incurre a mi juicio en una grave inversión metodológica, que le permite seguidamente contrastarlas sin realizar la valoración axiológica que debe subyacer en todo fallo jurisprudencial. Así, lo que hace es más jugar a la lógica, mediante la técnica del silogismo, que enjuiciar. Trataré de demostrarlo seguidamente.

La igualdad o desigualdad de los componentes en los supuestos de hecho

Acredita suficientemente la perversión metodológica del planteamiento de la sentencia el párrafo quinto del fundamento en cuestión, en el cual afirma directamente, sin valoración previa alguna, que “es obligado convenir con el Fiscal General del Estado y con el Abogado del Estado que no son iguales ni homogéneos los supuestos de hecho que contemplan los arts. 58.2.b) y 155.1 de la LGT”. Esto es, inicialmente, la sentencia realiza afirmaciones apodípticas, sin entrar a realizar contraste alguno entre el bifronte supuesto de hecho contemplado en los artículos señalados.

Hablo de bifronte supuesto de hecho, porque sencillamente es el mismo; sólo que en uno de los preceptos el contribuyente es deudor (art. 58.2.b) y en el otro acreedor (art. 155.1). ¿Cabe mayor igualdad entre supuestos de hecho? Se trata en ambos de una relación jurídico-tributaria; de una obligación dineraria, líquida y exigible; de idénticos sujetos, que en las normas referidas se

intercambian la posición de acreedor/deudor; de una obligación nacida *ex lege* y derivada del sistema impositivo, cuyas prescripciones obligan tanto al contribuyente cuanto a la Administración, que también se encuentra sometida al Derecho, al igual que los restantes poderes públicos. La conclusión, pues, es evidente: el supuesto de hecho genérico es el mismo, pues aparte de los componentes referidos, estructuralmente hablando, no puede manejarse ningún otro.

La sentencia, sin embargo, comienza por argumentar que “no cabe, en efecto, sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara...” para deducir de inmediato que el deber tributario de contribuir conlleva la atribución de potestades que “por esencia sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes”. Atiéndase a la calificación latina porque, a la postre, es la única que permite al TC. concluir que un mismo supuesto de hecho, bifronte insisto, merezca consecuencias diferentes. Por otra parte, es obvio que nadie ha pretendido calificar el deber tributario como de relación jurídico-privada. Ni se acierta a ver para qué trae a colación la sentencia semejante párrafo. ¿O es que pretende decir que en relaciones jurídico-públicas no tiene por qué existir igualdad de trato entre los sujetos de las mismas en supuestos de hecho similares, aunque se contemplen desde la perspectiva diferente?.

Argumentos económicos de andar por casa.

En los dos siguientes párrafos del fundamento de derecho la sentencia desgana la tesis de que la mera eventualidad de que grupos de contribuyentes pudieran retrasar el pago es asunto gravísimo, resultando por el contrario irrelevante el retraso de Hacienda para los ciudadanos que “ocasionalmente” sean acreedores y no deudores. De paso va realizando afirmaciones de índole económica que suscitan, cuando menos, perplejidad:

1) Se trata de “un bajo interés de demora” el fijado, claro en favor de Hacienda.

La afirmación es sencillamente insostenible y en todo caso injustificada. Es decir, la sentencia no la justifica. ¿Qué parámetro se utiliza para saber si el interés es bajo o alto?

2) El tipo de interés de demora está “muy distanciado del valor del dinero en el mercado”.

El argumento es igualmente rechazable. Bastaría recordar que en operaciones bancarias de pasivo no es fácil conseguir el doce o trece por ciento de interés a favor de los depositantes; que las inversiones instrumentadas a través de los mecanismos financieros del propio Tesoro público no rentan tampoco tasas superiores, etc.

3) Que Hacienda sea deudora, es “un supuesto (éste) que, por muy frecuente que pueda ser, nunca lo será en la magnitud numérica y cuantitativa” del fenómeno inverso.

El aserto es relativo, si no absolutamente falso. En relación con el IRPF, por ejemplo, es conocido sobradamente que en los últimos años las declaraciones positivas no llegan a representar como promedio más del veinte por ciento de las declaraciones presentadas y que son numerosas las declaraciones negativas con derecho a devolución. Devolución, por cierto, que escasamente se realiza por la Administración Tributaria de forma temporánea por las eternas dificultades de gestión o por cualesquiera otras.

En el párrafo octavo del fundamento, la sentencia vuelve a insistir en la idea de que el incremento porcentual sobre el interés legal no es desproporcionado “dados los tipos de interés existentes en el mercado financiero. Es por ello constitucionalmente legítimo que el legislador puede adoptar una medida como la que ahora enjuiciamos que *persigue un progresivo acercamiento a dicha realidad financiera*, sin que ello suponga un sacrificio excesivo al contribuyente moroso, ya que en definitiva el tipo de interés que viene obligado a pagar no supera los habitualmente aplicables en las relaciones entre particulares”.

El párrafo transcrito acredita una vez más el maniqueísmo que subyace en la *ratio decidendi* de la sentencia. Si la *ratio legis* del precepto tributario estriba en conseguir un equilibrio entre los intereses legales de demora y la realidad financiera, ¿por qué no se aplica este mismo principio en relación con el interés legal a secas, y se le otorga a éste el valor de principio general que ya sentara la Ley 24/1984? La respuesta es obvia: en tal caso no se podría mantener la constitucionalidad del artículo 58.2.b) LGT.

La naturaleza compensatoria o reparadora de los intereses de demora tributaria.

Como ya he dicho, el Consejo General de la Abogacía aducía la vulneración del art. 25.1 de la C.E., al considerar que el incremento porcentual del in-

terés legal conllevaba una naturaleza sancionadora. El TC. descarta de raíz semejante alegación: “Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, y así lo admite expresamente la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Valencia. Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión del art. 25.1 de la Constitución”⁽⁷⁾.

Con carácter general, es aceptable el razonamiento de la sentencia, aunque —como expresa R. FALCÓN en el número 1 de *Derecho de los Negocios*⁽⁸⁾— debería distinguirse entre los supuestos de retraso culpable y retardo inimputable al deudor tributario. En todo caso, la quiebra de la igualdad ante la Ley sigue pesando sobre el tema planteado. Si los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino compensatoria o reparadora⁽⁹⁾, razón de más para entender que dicha “compensación” o “reparación” debería ser un módulo objetivo igual para Hacienda que para el contribuyente.

(7) Ps. 79/80 de la STC 76/1990.

(8) R. FALCÓN Y TELLÁ: “...aun aceptando la corrección de este razonamiento, únicamente serviría para justificar unos intereses de demora superiores al interés legal en los supuestos de retraso culpable del deudor. No en los llamados expedientes de rectificación sin sanción, ni mucho menos cuando la duración de la mora es imputable a la Administración (dilación superior al año en una reclamación económico-administrativa que finalmente se desestima) o cuando la mora misma se ha manifestado en la contestación a una consulta no vinculante (art. 107 LGT). Como es sabido, en todos estos supuestos —aunque la sentencia no hace referencia a ninguno de ellos— es exigible el interés de demora y no el interés legal” (*Derecho de los Negocios*, n.º 1, p. 52). El autor citado pone, en efecto, el dedo en la llaga, aunque dado el carácter general de su comentario y también de estas páginas no cabe entrar a desarrollar el interesante aspecto de saber si el interés de demora tributaria debe extenderse a cualquier incidencia de la relación jurídico tributaria, aunque el retraso no sea imputable al sujeto pasivo del impuesto en cuestión.

A su juicio, si el proceso constitucional se planteara en el futuro en términos más precisos, cabría esperar una posición más matizada del TC., pues la STC 76/1990 “no excluye... la inconstitucionalidad de la exigencia de un interés de demora superior al interés legal cuando no existe un retraso culpable del deudor. Únicamente se refiere —indica R. FALCÓN— a los supuestos en que existe una actitud dilatoria del contribuyente”. Sin ánimo polémico alguno, creo que la generalidad con la que se afronta el precepto debatido por parte de la STC habría de inclinar más bien a “temer” la consolidación de su doctrina jurisprudencial, aunque mucho me alegraría que mi enfoque de futuro fuera desacertado, dada la injusticia material que el pronunciamiento constitucional conlleva.

(9) No voy a extenderme en diseccionar la diferencia entre ambas categorías, por considerarla obvia. Quien quiera profundizar en la tipología de intereses, puede cfr. desde el punto de vista iusprivatista, I. SABATER BAYLE, *Préstamo con interés, usura y cláusulas de estabi-*

CONSIDERACIONES FINALES

Con lo dicho, creo haber expuesto concisamente las fisuras —grandes, a mi juicio— de los argumentos esgrimidos por la Abogacía y la Fiscalía del Estado en relación con discriminación sobre los intereses debidos en un mismo, aunque bifronte, supuesto de hecho. La sentencia los hace suyos prácticamente de forma acrítica y sin matizar siquiera los argumentos de carácter económico a los que me he referido. Argumentos jurídicos propiamente dichos contiene pocos y prejuicios muchos. El más llamativo es considerar que los contribuyentes podrían ser todos incumplidores y ello provocar el *crack* de la Administración Tributaria y, por consiguiente, el colapso del Estado. Ello *sería* cierto, pero es una pura eventualidad, y que sepa quien suscribe no es buena técnica legislativa ni jurisprudencial funcionar sobre la base de imputar a la generalidad el incumplimiento de algunos o convertir en *ratio decidendi* conductas eventuales. En todo caso, esperemos que la sensibilidad del Tribunal Constitucional siga siendo diferente en otros casos y en otras disciplinas, no vaya a ser que el legislador considere, por ejemplo, que debe retenernos un año de retribución a los funcionarios públicos. Pues, desde luego, hay funcionarios muy incumplidores, lamentablemente.

Por lo demás, es innegable que la Administración, como afirma la sentencia, es *potentior persona*. Pero ello no debería significar que el contribuyente haya de ser *inferior persona* y que, por tanto, merezca un tratamiento desigual en un mismo supuesto de hecho. Las prerrogativas deben existir en favor de las Administraciones, pero a mi entender, la considerada constitucional por el Alto Tribunal no encuentra fundamento alguno, ni es razonable, ni justificada, ni se asienta en “criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

... *lización*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1986, ps. 103 ss.; y bibliografía —fundamentalmente italiana— por ella citada. En la doctrina y jurisprudencia tributarias es mayoritaria la opinión de excluir el carácter sancionador de los intereses (F. PÉREZ ROYO, *Infracciones y sanciones tributarias*. IEF, Madrid, 1972, p. 29), aun para el incremento respecto del interés legalmente establecido con carácter general (G. CASADO —*ed alt.*—, *op. cit.*, ps. 396-397).