

Consell Tributari

Expediente: 952/97

El Consell Tributari, reunido en sesión de 14 de diciembre de 1998, conociendo del recurso presentado por doña M.C.M.C., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- Con fecha 30 de abril de 1996, doña M.C.M.C., provista de DNI número ... y con domicilio en esta ciudad, calle ..., nº ..., interpuso recurso de alzada frente a la providencia de apremio relativa al arbitrio sobre la radicación de los ejercicios 1989, 1990 y 1991, y tasa de basuras ejercicios 1991 y 1992, devengados en relación con el local sito en la calle ..., nº ..., cuyo importe total asciende a 2.790.112 ptas.

2.- Alega la recurrente que las liquidaciones se refieren a un local destinado a aparcamiento, de propiedad municipal, formando parte del Mercado del Carmelo, de cuya explotación es concesionaria, y que tiene recurridas las liquidaciones impugnadas ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso número 1.140/95).

Asimismo, señala que en la providencia de apremio que ahora se notifica, se han modificado indebidamente y al alza las cuotas de referencia, lo que supone su nulidad de pleno derecho. En consecuencia, solicita que, sin perjuicio de que se declare la nulidad de la providencia de apremio impugnada, se disponga la acumulación de este recurso y de los documentos que al mismo se acompañan al recurso contencioso-administrativo número 1.140/95, sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

3.- La Unidad Operativa de Recursos Jurídicos informa que de los antecedentes incorporados al expediente se desprende que los cargos consignados en la providencia de apremio impugnada proceden de una liquidación emitida por la Inspección de Hacienda municipal, recurrida en alzada por la interesada; recurso que fue estimado parcialmente en fecha 13 de junio de 1994, en el sentido de anular, al haber operado la prescripción, los cargos de radicación y basuras de 1988.

En ejecución de dicha resolución fueron emitidas dos liquidaciones, números AR/...1054 y SL/...1055, que al haber resultado impagadas una vez transcurrido el período voluntario de pago, han dado lugar a la providencia de apremio ahora impugnada.

Tal providencia de apremio no supone incremento alguno de las cuotas liquidadas por la Inspección, toda vez que los conceptos "importe/interés" que aparecen en la notificación se corresponden respectivamente con el importe global de cuota, intereses y sanciones fijados en ejercicio de la citada resolución municipal, y con el importe de los intereses devengados en ejecución de las anteriores liquidaciones al haber resultado impagadas en período voluntario, al amparo del artículo 127 de la Ley general tributaria, por lo que se propone la desestimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Se impugna en el presente recurso la providencia de apremio relativa a varios conceptos tributarios liquidados con motivo de un acta de inspección firmada de conformidad por la recurrente, y recurrida posteriormente mediante recurso de alzada (expediente número 512/93), que fue parcialmente estimado por el Ayuntamiento, siguiendo la propuesta de este Consell Tributari, en el sentido de declarar extinguidas por prescripción las cuotas liquidadas del arbitrio sobre la radicación y de la tasa de limpieza del año 1988, confirmando el resto de las liquidaciones impugnadas.

Dicha resolución ha sido objeto de recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (recurso número 1.140/95, sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo), sin que, hasta el momento, el Tribunal haya resuelto suspender la ejecución de las liquidaciones afectadas, lo que obliga a la Administración municipal a proseguir la gestión recaudatoria de tales deudas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 129.2 de la Ley general tributaria.

Segundo.- En segundo lugar, hay que tener en cuenta que el artículo 138 de la Ley general tributaria limita los motivos de oposición a la vía de apremio a los siguientes: "a) pago o extinción de la deuda; b) prescripción; c) aplazamiento, y d) falta de notificación de la liquidación o anulación o suspensión de la misma" y "falta de notificación de la providencia de apremio".

En el presente caso el motivo de oposición alegado es la disconformidad con la cuantía de las liquidaciones apremiadas, tema que no es posible examinar en este recurso de acuerdo con el citado artículo 138 de la Ley general tributaria.

No obstante, dicha disconformidad procede de una modificación al alza en la providencia de apremio que ahora se le notifica de nuevo, lo cual, de resultar cierto, acarrearía la nulidad de la citada providencia por falta de coincidencia con las liquidaciones de las que trae causa.

Asimismo, hay que tener en cuenta que el artículo 127.3 de la Ley general tributaria establece que "el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente y requerirá para que efectúe su pago con el recargo correspondiente", por lo que también la incorrecta identificación de la deuda pendiente determinaría la nulidad de dicha providencia.

Tercero.- Entrando, pues, en la cuestión que acaba de señalarse, se observa que las liquidaciones apremiadas, tal y como indica en su informe la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos, resultan de las liquidaciones efectuadas en ejecución de la resolución municipal impugnada ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, y que la diferencia de importes denunciada no se debe a incremento alguno de las cuotas sino a la suma de otros conceptos, tales como sanciones e intereses de demora, más los intereses correspondientes. Liquidaciones que fueron notificadas en su día a la recurrente y que obran unidas al expediente remitido al TSJ de Cataluña con motivo del recurso número 1.140/1995.

Dichas liquidaciones han resultado impagadas en el período de pago voluntario, lo que determina el inicio del período ejecutivo conforme al artículo 126 de la Ley general tributaria (*ex lege* 25/1995), y el devengo de los intereses de demora y del recargo de apremio "sobre el importe de la deuda no ingresada" (artículo 127.1 de la Ley general tributaria *ex L.* 25/1995). Debiendo entender por "deuda" en este caso la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la Ley general tributaria.

Según el artículo 58 de la Ley general tributaria: "1.- La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta. 2.- En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos. b) Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley. c) El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de presupuestos generales del Estado establezca otro diferente. d) El recargo de apremio, y e) Las sanciones pecuniarias".

De ahí que una interpretación literal de los artículos 127.1 y 58 de la Ley general tributaria conduzca a liquidar intereses de demora y recargo de apremio sobre la suma de todos los conceptos integrantes de la deuda tributaria que no han sido objeto de ingreso en plazo; lo que en el presente caso equivale a la suma de cuotas, sanciones e intereses de demora liquidados por la Inspección.

Ahora bien, esta interpretación, que prescinde del régimen jurídico específico de los distintos componentes de la deuda tributaria, podría entrar en colisión con el régimen jurídico propio de algunos de estos componentes, concretamente, con el régimen jurídico de las sanciones tributarias y de los intereses de demora, por lo que procede analizar más detenidamente esta cuestión.

Cuarto.- Como ha señalado reiteradamente la doctrina y también la jurisprudencia, no todos los componentes de la deuda tributaria tienen el mismo régimen jurídico. Afirmación que resulta evidente en el caso de las sanciones, cuya transmisibilidad no es posible por el principio de personalidad de la sanción (artículo 89.2 de la Ley general tributaria), y cuya ausencia de ejecutividad hasta que hayan adquirido firmeza ha sido recientemente reconocida en el ámbito tributario por la Ley 1/1998, artículo 35, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 78/1996, de 20 de mayo). Y algo semejante ocurre con los intereses de demora y con el recargo de apremio en los supuestos de derivación de la responsabilidad (artículo 37.3 de la Ley general tributaria).

En cuanto a las sanciones, existe además un amplio consenso respecto a la no generación de intereses de demora por parte de las sanciones administrativas, inspirado en el principio de tipicidad penal, no obstante el tenor literal del artículo 36.1 de la Ley general presupuestaria.

Por consiguiente, es preciso examinar detenidamente cuáles son los efectos de la interpretación literal de los artículos 127.1 y 58 de la Ley general tributaria expuesta en el fundamento jurídico anterior, para determinar si existe vulneración o no del régimen jurídico propio de los distintos componentes de la deuda tributaria.

Quinto.- Así, de un primer examen de la deuda apremiada se deduce que en ella han sido incluidas indebidamente sanciones impagadas pero que no son firmes, al haber sido recurridas ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

En segundo lugar, se observa que la inclusión en la deuda apremiada de los intereses de demora liquidados por la Inspección y que han resultado impagados produce la consecuencia de que en la base de cálculo de los intereses de demora generados por el

apremio se incluyen dichos intereses (lo que también ocurre con el recargo del 20% de apremio), cuando sería lógico pensar que los intereses de demora devengados con anterioridad al apremio no generan, a su vez, intereses de demora al iniciarse el período ejecutivo, sino que se continúan devengando hasta la realización del crédito tributario.

Es decir, parecería lógico pensar que, si bien tanto las sanciones como los intereses de demora son exigibles en vía de apremio conjuntamente con las cuotas y demás recargos o prestaciones que integran la deuda tributaria, según el artículo 58 de la Ley general tributaria, las sanciones, que sólo pueden ser incluidas en la deuda tributaria para su apremio cuando son firmes, no devengan intereses de demora por el principio constitucional de tipicidad de las sanciones, y que tampoco devengan dichos intereses los intereses de demora que no constituyan una deuda autónoma, es decir, los intereses de demora correspondientes a ingresos no realizados, originando anatocismo, sino que tales intereses deberán seguir devengándose hasta la realización del crédito principal. Con lo que, a su vez, el recargo del 20% de apremio sólo procedería sobre los créditos principales (cuotas y demás prestaciones tributarias, incluidas las sanciones firmes), pero no sobre los intereses de demora que por no haber sido ingresado el principal continúan devengándose.

Sexto.- Sin embargo, el respaldo legal de las anteriores observaciones es muy diverso.

Respecto de las sanciones, su falta de ejecutividad mientras no son firmes ha sido expresamente reconocida por la Ley 1/1998 (artículo 35) y tiene respaldo constitucional (STC 78/1996, de 20 de mayo). Respaldo que también cabe atribuir a la ausencia de devengo de intereses de demora, no expresamente reconocida por el legislador ordinario, pero amparada en el principio de tipicidad de las sanciones (artículo 24 de la Constitución).

Pero respecto a los intereses de demora hay que señalar, en primer lugar, que nuestro ordenamiento no contempla una prohibición general de anatocismo, artículos 1.109 y 1.110 del Código civil, y así lo entiende la jurisprudencia, siendo admitido, por ejemplo, desde que se reclaman los intereses judicialmente o cuando son objeto de pacto expreso. Y en segundo lugar, que dicha prohibición tampoco aparece con carácter específico en el ordenamiento jurídico tributario. Es más, la dicción literal de los artículos 127.1 y 58 de la Ley general tributaria parece abocar a la conclusión contraria.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que en la Ley general tributaria los intereses de demora a que se refieren los artículos 61.1 y 127.1 de dicha Ley constituyen una categoría única, que responde a la ausencia de pago en plazo, no siendo admisible la

distinción entre intereses de demora por la ausencia de pago en plazo e intereses de ejecución por el inicio del período ejecutivo.

Sin embargo, nada obsta a la capitalización de tales intereses cuando se produce una liquidación administrativa como consecuencia de un acta de inspección o como resultado de las actuaciones de comprobación realizadas por los órganos de gestión. En estos casos, análogamente al ámbito civil cuando se produce una reclamación judicial, la deuda de intereses o bien se incorpora al principal pasando a constituir una sola deuda a efectos de su gestión, o bien se constituye en deuda única si no hay otros componentes de la deuda tributaria.

Por consiguiente, los intereses de demora que hayan sido objeto de liquidación administrativa, constituyen o forman parte de la deuda tributaria, cuya falta de pago en período voluntario da lugar al inicio del período ejecutivo, y que constituye la base de cálculo de los intereses de demora que se devengan a partir de ese momento.

Séptimo.- En cuanto a la acumulación del presente recurso al recurso contencioso-administrativo número 1.140/95, hay que tener en cuenta que el Ayuntamiento está obligado a resolver los recursos frente a sus actos que ante él mismo se interpongan, así como a proseguir sus actuaciones, aún mediando recurso contencioso-administrativo, salvo que el Tribunal Superior de Justicia disponga la suspensión, y a remitir dichas actuaciones previo requerimiento del Tribunal, por lo que, en el presente caso, no existiendo la citada suspensión ni el requerimiento del Tribunal, no procede de oficio la remisión solicitada.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR en parte el recurso; ANULAR la providencia de apremio impugnada, y SUSTITUIRLA por una nueva providencia igual a la anterior pero con exclusión del importe de las sanciones.