

Las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo sobre “el enriquecimiento injusto” en materia de retenciones: la imposición de sanciones.

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid.
Gabinete de Estudios AEDAF.

I. Planteamiento

En un anterior número de esta Revista, nos hemos ocupado de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias que juzgaban la pretensión de la Administración de exigir al retenedor las cuotas no ingresadas cuando el contribuyente había ya cumplido con la obligación principal. En concreto, la sentencia de 5 de marzo de 2008, con ocasión de una actuación comprobadora dirigida a verificar las retenciones efectuadas por una empresa a determinados trabajadores y profesionales, había declarado:

“Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada.”

Se mantenía así el criterio sustentado por la misma Sala en su anterior sentencia de 27 de febrero de 2007 (antes en la sentencia de 13 de Noviembre de 1999) en las que para supuestos similares había declarado que existía una “clara, rotunda y abusiva doble imposición”.

Los fundamentos en que se amparaba esta doctrina venían dados tanto por las disposiciones del Código civil, como por la doctrina del abuso del derecho y la buena fe -principios que debe regir las relaciones

jurídicas- y la consideración de que la pretensión de la Administración conculcaba las bases esenciales del ordenamiento jurídico.

Tal doctrina, hemos de añadir, limita sus efectos a los casos en que retenedor y contribuyente han observado un igual comportamiento, es decir, en términos de la sentencia de 5 de marzo de 2008 antes citada:

“La hipótesis que aquí se contempla supone coincidencia en el resultado de la retención entre lo hecho por el retenedor y el sujeto pasivo.

El retenedor ha creído que ha practicado correctamente la retención (en este caso no ha retenido porque creía que no debía hacerlo). Por su parte, el sujeto pasivo no ha hecho uso de las facultades que el artículo 36 de la Ley le confiere por entender (como el retenedor) que su actividad no estaba sujeta a retención.

La discrepancia se produce más tarde. Cuando ya la obligación principal está liquidada por el sujeto pasivo. Cuatro años después. No es el sujeto pasivo quien discrepa de la retención que se ha practicado que es la hipótesis que contempla el artículo 36.1 de la Ley . Es la Administración quien toma esa iniciativa, pero obviando el trascendental hecho de que la deuda principal ha sido pagada. “

Es decir, quedan fuera de esta argumentación supuestos en los que no se produce esta situación, como es el enjuiciado en la Resolución (00/3654/2006) del Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 1ª) de 3 de abril de 2008, en la que existía *“una diferencia sustancial entre ésta y la liquidación por regularización de las retenciones de trabajo a la que en el Fundamento Jurídico anterior se le han aplicado las conclusiones de la referida Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2007 y es que en la liquidación de las retenciones por rendimientos del capital mobiliario, el motivo de la regularización es alterar la calificación de unas cantidades que la empresa consideraba como rappels sobre compra pero por sus propias características deben calificarse como rendimientos de capital mobiliario, y como tal deben tributar, quedando en consecuencia sujetos a retención.*

No se está hablando ya de una cuota de retención incorrectamente calculada, sino de la incorrecta calificación de una renta y sus repercusiones tributarias. Esta renta debió tributar en el sujeto pasivo perceptor de la misma como una renta de capital, sin embargo no lo hizo, y esto es lo que la Administración corrige con su regularización. La cual debe confirmarse porque no se ha producido la extinción de la obligación principal a conformidad de todos los intervinientes, Administración, retenedor y retenido, punto cardinal del que partía la Sentencia del Tribunal Supremo y en consecuencia no le son trasladables las conclusiones a las que llegaba la misma.”

Decíamos en nuestro comentario que la citada doctrina había de tener consecuencias en diversos órdenes, pues, a pesar de que cabría pensar que la doctrina del Alto Tribunal se amparaba en una simple economía de procedimiento -porque si se exige al retenedor una deuda no ingresada, el restablecimiento del equilibrio económico exige un reequilibrio entre retenedor y contribuyente y Administración-, sin embargo lo que venía a declarar la sentencia, y reiterará otras muchas veces, es que la deuda del retenedor se ha extinguido (Fto. Jur. 9º). Y ello es importante porque, de no ser así, podría entenderse que lo único que declara el Tribunal es la mera imposibilidad de exigir una deuda, pero sin rechazar su nacimiento ni las consecuencias de su existencia.

Así, cabe reconocer efectos sobre la forma en que habrán de desarrollarse las actuaciones comprobadoras de la Administración dado que compete a ella, por un elemental principio de facilidad probatoria, la acreditación de que el retenido no ajustó su autoliquidación e ingreso a lo actuado por el retenedor. Como decía la sentencia de referencia: *“La Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido en insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor, con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor.”* Y, según dijimos entonces, cabe también reconocer que tal doctrina habrá de tener algún efecto en cuanto a los intereses de demora y a las sanciones que podrían exigirse al retenedor.

Pues bien, lo que ahora nos proponemos examinar es el posible efecto que aquella doctrina puede tener en relación con la imposición de sanciones al retenedor, siempre y cuando nos encontremos ante un supuesto subsumible en lo declarado en estas sentencias.

Para ello hemos de comenzar recordando que la sentencia de 5 de marzo de 2008, en relación al tema, había declarado:

“Ello, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (Estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer).

Pero no se pueden, ni deben, confundir los planos en que cada responsabilidad opera, los tiempos en que son exigibles, ni los parámetros que para la exigencia de cada una de ellas han de tomarse en consideración, y que es lo que queriendo o sin querer hacen los actos impugnados.”

Pero tal declaración, que resultaba a nuestro juicio incompleta ya que no zanjaba todas las cuestiones a plantear, la comentábamos diciendo que “cabe dudar de la proporcionalidad, e incluso de la propia antijuricidad, de las infracciones y sanciones que se aplicasen al retenedor, ya que, si como dicen las sentencias, una vez cumplida la obligación principal, la obligación del retenedor no subsiste, cómo puede sancionarse por la falta de pago de la obligación (ya inexistente) de que trae causa la infracción.”

Ahora bien, a pesar de nuestras dudas, el Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 1ª, en su Resolución de 12 de Febrero de 2009 (rec. 4144/2006), ha venido a razonar, admitiendo que la conducta es sancionable en cuanto supone una falta de ingreso en plazo, de la siguiente forma:

“Tal es la independencia de ambas obligaciones que por el propio mecanismo de retenciones, la norma permite que en un momento posterior, el perceptor de la renta se deduzca las cantidades que se le hubieran debido retener, aunque la retención efectivamente no se le hubiera practicado (Ley 44/78). El retenedor es por tanto un obligado tributario, con su propia obligación, y es el incumplimiento de ésta lo que debe sancionarse, y ello con independencia de cómo haya actuado después el perceptor de la renta, porque cuando el retenedor incumple su obligación desconoce como se va a liquidar después el tributo por el sujeto preceptor de la renta y si esa falta de retención va a ser «corregida». Estando además configurado el retenedor en la propia Ley General Tributaria, como sujeto infractor, cuando sus acciones u omisiones sean constitutivas de infracción tributaria...”

el Tribunal Supremo concluye manteniendo la posibilidad de imponer al retenedor la sanción que proceda por el perjuicio que le hubiera ocasionado a la Administración la falta de ingreso de esas retenciones. Y dicha sanción no puede ser otra que la que preveía el artículo 79.1.a) de la Ley 230/1963, Ley General Tributaria vigente cuando se cometieron los hechos sancionados, o el artículo 191.1 de la posterior Ley 58/2003, por haber dejado de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, siendo la base de la sanción, según señala el mismo artículo, la cuantía que no se hubiera ingresado en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. “

Ante la situación descrita, creemos que las cuestiones que deben suscitarse se pueden reconducir a estas dos posibilidades: bien se trata de una deuda inexistente –“extinguida”- que puede excluir en estos casos la antijuricidad del impago de retenciones o impedir las por otros motivos que después expondremos; o bien se pueden imponer sanciones considerando que el tipo infractor realizado no es otro que el “dejar de ingresar” –dejamos al margen el posible tema de la negligencia en los casos de dificultades interpretativas-, pero situando el núcleo de la cuestión en la determinación o cálculo de la base de la sanción.

Finalmente hemos de decir, que, si bien el tema afecta a otras obligaciones a cuenta, ahora nos limitaremos al examen exclusivamente del caso de las retenciones. En concreto, la cuestión se había ya suscitado en relación a los pagos fraccionados, ante la duda de, si el contribuyente, al autoliquidar el impuesto, efectuaba él mismo la regularización de sus anteriores pagos a cuenta, en cuyo caso se debatió sobre la procedencia de imponer sanciones o solamente los intereses y recargos que pudiesen proceder. Problema que la ley 58/2003, General Tributaria vino a resolver con la redacción del actual art. 27 y tomando como precedente las disposiciones existentes en la LIVA.

Planteado el problema hemos de hacer un examen de cuestiones previas que conviene recordar porque han de ser tenidos en consideración a la hora de emitir una opinión

II. La autonomía de la obligación de retener e ingresar

Uno de los principales fundamentos que puede amparar la posibilidad de imponer sanciones al retenedor que no ingresó el importe de la obligación correspondiente, ha consistido en afirmar la autonomía de las obligaciones a cuenta respecto de la principal. Así se desprende de la Resolución del TEAC antes citada que, en lo esencial, venía a decirnos: *“la naturaleza autónoma de la obligación de retener no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente, razón por la que si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas”.*

Con tal argumentación, la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor se situaba en el centro mismo de la posibilidad de considerar cometida la infracción tributaria y, en consecuencia, de imponerle la correspondiente sanción. Este razonamiento, como es sabido, encuentra además un claro respaldo en la evolución de la propia LGT en materia de retenciones y en dos importantes vertientes:

De un lado, en cuanto se ocupa reiterada y separadamente de las obligaciones a cuenta y de la retención (María García Caracul “La Retención, el Ingreso a cuenta y el pago fraccionado”), demostrando con ello

que se trata de una obligación distinta de la principal. Así, en el artículo 8, impone la necesaria regulación por ley de la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas tanto al cumplimiento de la obligación tributaria principal como de los pagos a cuenta. En el artículo 17, sitúa, entre las obligaciones tributarias materiales y junto a las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta. Y, en es en el artículo 23, al regular la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, donde afirma que: *“Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.”*

De otro lado, porque, también ha sido destacada la evolución legislativa, según veremos, del derecho sancionador respecto de la retención a cuenta (Susana Aníbarro y Begoña Sesma *“Infracciones y Sanciones tributarias”*).

Sentado lo anterior, creemos por nuestra parte que el tema de la autonomía de las obligaciones a cuenta debe ser interpretado en forma correcta, en armonía con la naturaleza jurídica de la obligación del retenedor y de acuerdo con las funciones que se le asignan, pues si bien la doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime (unos la consideran como una obligación accesorio de la principal, otros como una obligación dependiente, y otros, como obligación en garantía del cumplimiento de otra), aunque *“parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza”* (Sentencia de 5 de marzo de 2008).

Así, como reconoce la doctrina (un excelente estudio al respecto en Carla Mares Ruiz *“La retención a cuenta en el IRPF”*. Tesis doctoral inédita, leída en 2008), confundiendo las funciones económicas y jurídicas de la retención con el tema de su naturaleza, además de la instrumentalidad respecto de la obligación principal, la retención tiene como tareas asignadas: la de proporcionar liquidez del tesoro: la función de control, ya que suministra información sobre determinadas relaciones económicas entre particulares; y asimismo, cumple funciones económicas como son las de política fiscal -retirar liquidez del sistema cuando se elevan las retenciones-; habiéndose considerado también como una forma de colaboración de los particulares con la Administración, la cual delega funciones en los primeros (autoliquidaciones; retenciones, etc.); y, finalmente, hay autores la consideran como una obligación en garantía de la principal.

Por otra parte, el uso del término “autonomía”, hemos de considerar que se ha consagrado como reacción ante quienes postulaban que el pago de la obligación de retención era ya un pago del tributo principal. Es decir, una especie de sustitución parcial en la obligación tributaria principal.

Por tanto, ya que el tema es complejo y extenso no lo analizaremos más, bien podemos concluir a modo de resumen que, en primer lugar, la retención no es propiamente un tributo, aunque su configuración debe respetar algunos principios y límites del mismo como es el principio de reserva de Ley (por tratarse de una prestación patrimonial), o el de capacidad económica (STS de 12-XI-1993 en la que se consideró que la cuantificación de la retención podía llegar a ser desproporcionada en relación con la obligación principal). En segundo lugar, que tiene como función principal la de constituir un pago anticipado a cuenta (*“...como la Hacienda Pública necesita disponer de liquidez a lo largo de todo el año, se arbitra una fórmula a través de la cual se consignan en el Tesoro Público, a través de la retención a cuenta, las cantidades que precisa para disponer de una liquidez regular”*. STSJ 28-6-03 (Murcia) Ponente: Ilmo. Sr. D. Mariano Espinosa de Rueda Jover). Y que cumple también funciones de garantía y de control dentro del sistema tributario.

En consecuencia, autonomía no significa sino que se trata de una obligación distinta de la principal, aunque no es propiamente un tributo, pero que es, a su vez, dependiente, anticipada y a cuenta de la segunda, cumpliendo también importantes funciones relacionadas con la aplicación del tributo y con otros objetivos de política fiscal.

Por todo ello, cuando estemos en presencia de su incumplimiento, pero ante un supuesto en el que haya de considerarse extinguida “a satisfacción de todos los interesados: retenedor, contribuyente y Administración”, la magnitud del daño causado o la lesión producida, debe valorarse con adecuación a lo anterior.

III. La cuestión en el derecho sancionador tributario

Si volvemos ahora al tema de la sancionabilidad de la conducta consistente en la falta de pago por parte del retenedor –cuando se dan los supuestos ya examinados para que resulte de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo– nos hemos de plantear el tema, según lo expuesto anteriormente, preguntándonos si se puede imponer una sanción por dejar de ingresar cuando la deuda ya no existe, y en qué medida ha de valorarse que se hayan incumplido otras funciones propias de la retención a cuenta (hemos visto que aquella conducta ni consiste en el impago de un tributo), que la información que se había obtenido con el pago del retenedor en ocasiones no añade nada a la que se le ha suministrado por unas u otras vías (es verdad que no en todos los casos), y que por tanto solo se ven afectas otras funciones relacionadas con la aplicación del tributo o con objetivos de política fiscal.

Estas cuestiones, y seguramente otras muchas más, las podemos subsumir en las siguientes respuestas posibles:

1. La imposibilidad de imponer sanciones.

El planteamiento de esta respuesta consiste en considerar que, si la obligación ya se extinguió y no es exigible, aunque se incumplió con un deber que sí era exigible en aquel momento, lo cierto es que, cuando se trata de imponer la sanción, la obligación incumplida ya se había extinguido. El interés de la Hacienda ya se había satisfecho. Posiblemente por ello, la antijuricidad ha quedado anulada o reducida al ataque que se produce respecto de las restantes funciones que cumple la retención.

Esta argumentación nos conduce, por su clara semejanza y aunque sea discutible su conexión con la antijuricidad, a la vieja cuestión de la regularización voluntaria, aunque extemporánea, que, procedente del Derecho penal, incorporó la LGT.

Este tema había planteado la disyuntiva entre la imposición de una sanción o la aplicación del recargo del artículo 61.3 LGT (1963), con exclusión de sanciones, si bien la Administración consideraba (aún antes de la reforma de la LGT) que, entre los requisitos exigibles para aplicar el citado artículo, se encontraba la necesaria presentación de la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación, pues lo que exigía la norma para que la conducta del obligado tributario quedase excluida de sanción no era tanto que se efectuase el ingreso, sino que se presentase la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación, aunque parte de la doctrina discrepase de este razonamiento.

Ahora bien, tras la reforma de la LGT la cuestión, ya sabemos, ha quedado regulada en el artículo 179, ordenando que:

“3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.”

Y, en artículo 27, exigiendo que *“las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”*

Ahora bien, y aunque se trata de un requisito legalmente impuesto –la presentación de la declaración extemporánea con la identificación expresa de la liquidación a que se refiere– lo cierto es que nos resulta destacable lo señalado en la Resolución del TEAC, de 6 de octubre de 1999, cuando declaraba:

“las tesis mantenidas por la Inspección con impecables razonamientos, no pueden ser objeto de confirmación por este Tribunal Central ya que el ingreso tardío del impuesto, sin que haya habido previamente requerimiento alguno al efecto, no puede equipararse a la falta de ingreso. Es decir, el ingreso del impuesto, por mal que se haga, no puede conllevar los efectos sancionadores aplicables a la falta de ingreso”. (citada por Miguel Ángel Martínez Lago, *“Regularización de retenciones sin sanción”*.)

Por otra parte, aunque la Ley exige que la regularización la efectúa cada contribuyente en relación a “su” situación tributaria, lo que no sucede en estos casos, tampoco puede olvidarse que en nuestro ordenamiento se admite el pago hecho por un tercero.

No obstante, las limitaciones en cuanto a la validez de ambas consideraciones no se nos escapan, al menos en el ámbito de las sanciones administrativas, ello sin mencionar que una solución que tenga como efecto invalidar la figura de la retención a cuenta, tampoco resultaría admisible por cuanto la solución no debe pasar por esa vía, sino por encontrar una respuesta razonable en el ámbito del derecho sancionador tributario y no en el funcionamiento de las obligaciones a cuenta.

2. La plena sancionabilidad de la conducta

Según hemos anotado anteriormente, la interpretación que viene manteniendo la Administración –el TEAC– de las sentencias del Tribunal Supremo consiste en admitir la plena sancionabilidad de la conducta del retenedor, aplicando el artículo 191 de la LGT en cuanto tipifica como infracción “dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley”.

En concreto, sus argumentos eran que:

“El retenedor es por tanto un obligado tributario, con su propia obligación, y es el incumplimiento de ésta lo que debe sancionarse, y ello con independencia de cómo haya actuado después el perceptor de la renta, porque cuando el retenedor incumple su obligación desconoce como se va a liquidar después el tributo por el sujeto preceptor de la renta y si esa falta de retención va a ser «corregida». Estando además configurado el retenedor en la propia Ley General Tributaria, como sujeto infractor, cuando sus acciones u omisiones sean constitutivas de infracción tributaria...Y dicha sanción no puede ser otra que la que preveía el artículo 79.1.a) de la Ley 230/1963, Ley General Tributaria vigente cuando se cometieron los hechos sancionados, o el artículo 191.1 de la posterior Ley 58/2003,... siendo la base de la sanción, según señala el mismo artículo, la cuantía que no se hubiera ingresado en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. “

En consecuencia y en aplicación del artículo 191 de la LGT, la infracción será calificada en la normalidad de los casos como grave, ya que la ley dispone:

“La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos: ... c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.”

Sin que sea de aplicación lo dispuesto en el apartado sexto dada la literalidad de su contenido:

“6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.”

Ahora bien, el razonamiento anterior requiere ser analizado porque sus consecuencias pueden conllevar la imposición de una sanción desproporcionada en relación con la conducta y con el bien jurídico protegido.

En relación con la conducta porque el hecho de haber dejado de ingresar está acompañado en estos casos de dos componentes: la posterior extinción de la obligación correspondiente y el hecho de no haber practicado una retención superior a las cantidades dejadas de ingresar. Es decir, de no haber obtenido un beneficio particular restando a la Hacienda las cantidades que debieron estar a su disposición y ello porque la LGT, al establecer un régimen de sanciones sobre las retenciones, se centra en la conducta consistente en dejar de ingresar, pero no en la falta de retención. Sin embargo la existencia o no de retención, ante la falta de ingreso, es un dato que no debería ignorarse, ya que, en otro caso, se aplicaría la misma sanción a quien retuvo y no ingresó que a quien no retuvo y no ingresó.

En cuanto al bien jurídico protegido porque no cabe dudar de que estamos ante una infracción de resultado como se demuestra porque es posible evitar la sanción mediante una regularización (María García Caracuel).

Por otra parte, tampoco sería fácilmente subsumible la conducta del retenedor en otros tipos de infracción previstos en la LGT. En concreto, porque la función del “perjuicio económico” en el actual régimen sancionador no es la que tuviera anteriormente cuando su existencia era determinante de la calificación de la infracción como simple o grave. En la LGT actual, los tres tipos de infracción -leve, grave o muy grave- pueden aplicarse tanto a infracciones que causaron un perjuicio económico como a aquéllas que no lo causaron, razón por la cual, la existencia del perjuicio no será determinante de la calificación de la infracción. Así lo expresa la exposición de motivos de la LGT:

“En primer lugar, se adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que supone superar la distinción clásica entre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija. En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor... Por su parte, las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar”.

No obstante, ante la nueva LGT, entendemos que los tipos de infracción a que nos venimos refiriendo serían los siguientes:

“Artículo 198. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve:

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros...”

“Artículo 199. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.”

Finalmente, y aceptando la argumentación de quienes consideran que el tipo infractor aplicable es el previsto en el artículo 191 –dejar de ingresar–, no podemos olvidar una última reflexión sobre la desproporción a que ello nos conduciría y que traslada el problema a la cuantificación de la base de la sanción.

3. La cuestión de la base de la sanción

Según la previsión de la LGT, artículo 191: *“la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”*.

Tal disposición ha sido interpretada por la doctrina en el sentido de considerar que la base de la sanción no es otra cosa que la cuantificación del perjuicio económico causado a la Hacienda pública.

Ello nos conduce a concretar el daño, en el caso de retenciones no ingresadas pero tampoco retenidas en exceso sobre el ingreso, al importe de las cantidades dejadas de ingresar, lo que, según dijimos, parece una conclusión exagerada –desproporcionada– en relación al daño realmente causado a la Hacienda en los casos en que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Supremo. En estos casos, el perjuicio económico se aproxima más bien al daño causado por la falta del pago anticipado que debió realizar el retenedor y que impidió que la Administración dispusiera de estas sumas durante el plazo transcurrido desde que se incumplió la obligación del retenedor, hasta que el contribuyente “extinguió” la obligación principal.

Este mismo criterio es que ha considerado aceptable el propio Tribunal Supremo en relación con el interés de demora exigible al retenedor en los casos que nos ocupan.

Así, el artículo 26 de la LGT ordena que se exija el interés de demora cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, y que se calcule de la siguiente forma:

“3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.”

Pues bien, aunque de la dicción literal de la Ley pudiera desprenderse otra cosa, la propia naturaleza de las cosas – la idea de Derecho y de evitar el abuso del derecho late en esta solución– exige una respuesta diferente, tal como ha reconocido la sentencia del Tribunal Supremo de cuatro de Noviembre de dos mil nueve (Sala de lo Contencioso. Nº recurso 10506/2003, Ponente: Excmo. Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero) cuando declara:

“QUINTO.- Pudiera objetarse que pese a ello, las sentencias citadas dejan a salvo el derecho de la Administración a reclamar los intereses que de esa falta de ingreso se derivaron, así como la sanción procedente por la omisión de los citados ingresos, estando comprendidos ambos conceptos (sanción e intereses) en las liquidaciones impugnadas.

El argumento esgrimido es sólo parcialmente cierto. Los intereses que nosotros reconocíamos eran los que median entre la fecha de la retención y el pago del Impuesto de Sociedades o Renta por el sujeto pasivo, lo que no tienen nada que ver con los que aquí han sido objeto de liquidación que operan con parámetros

temporales absolutamente distintos, lo que obligaría a que la Administración operase con datos claramente diferentes a los que en este recurso concurren.

Idéntico razonamiento, y dada la proporcionalidad de su importe con respecto a la deuda, cabe hacer sobre las sanciones. Y ello sin olvidar que las sanciones a imponer serían las que correspondieran a cada acto de retención con respecto a cada uno de los sujetos referidos, pues las circunstancias que concurren del deber omitido son potencialmente distintas en cada caso, razón por la que carecemos de los elementos fácticos imprescindibles para el enjuiciamiento de las infracciones y sanciones impuestas.”

Ciertamente, la invocación del principio de proporcionalidad –también respecto de las sanciones- que hace la sentencia sea la que, a juicio de la Sala, exige una solución al problema que no puede ampararse en una interpretación literal de las normas, lo que quizá haya motivado que incluso el artículo 8.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, haya traducido los términos de la LGT en la siguiente forma:

“La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la regularización practicada...”

Tal traducción –hecha nada menos que por un reglamento de desarrollo de la LGT- nos conduciría a entender que, en los casos examinados, siendo inexistente el importe de la regularización, no existiera tampoco base de la sanción.

IV. Conclusiones

Una vez expuesto lo anterior, parece evidente que la doctrina del Alto Tribunal puede tener efectos a la hora de determinar las sanciones que se pudieran imponer en estos casos.

La cuestión no debe solventarse con amparo en conceptos imprecisos como el de la autonomía de la obligación del retenedor que, según hemos visto, tiene una interpretación distinta de la que se pretende extraer a efectos de sancionar con total independencia de lo declarado por la jurisprudencia y del principio de proporcionalidad. Menos aún cuando es posible encontrar en nuestro ordenamiento argumentos para defender soluciones que pueden fundamentar una aplicación del régimen sancionador más adecuada a los principios y técnicas en que se inspira, cuando no, incluso, una exoneración total de la sanción.

Estas mismas dudas, son ya todo un argumento para actuar en materia sancionadora con extremada cautela, porque este tema puede terminar en una interpretación de la jurisprudencia comentada que suprima cualquier efecto suyo en esta cuestión, pero también, de no encontrarse una solución adecuada en las leyes y reglamentos de aplicación, en una necesaria modificación de la LGT en la materia.