
ESTUDIOS

DELIMITACION DE LAS INFRACCIONES GRAVES CONSISTENTES EN LA FALTA DE INGRESOS TRIBUTARIOS REPERCUTIDOS O DE CANTIDADES RETENIDAS O QUE HUBIERAN DEBIDO RETENERSE A CUENTA DE CUALQUIER IMPUESTO (ART. 88.3 LGT)¹

Joan Francesc PONT i CLEMENTE

Catedrático de Derecho Tributario

Miembro de la AEDAF

En dos trabajos doctrinales recientes² he analizado cómo la potestad sancionadora de la Administración deriva del *ius puniendi* del Estado, el cual se rige por unos principios constitucionales que son comunes a todo el ordenamiento sancionador, ya sea éste penal o administrativo/tributario, constatando, sin embargo, que la regulación actual de las infracciones tributarias en la Ley General Tributaria (LGT), nacida de la reforma de 1985, sufre angustiosamente de su concepción conforme a un principio absolutamente superado, el de la responsabilidad objetiva, incompatible con nuestro régimen constitucional. A pesar de ello, no cabe conceptuar a la *infracción tributaria* más que como un *comportamiento humano típicamente antijurídico y culpable*, con las consecuencias que de ello se derivan, es decir, que la existencia de una infracción tributaria sólo puede afirmarse o negarse como resultado de un juicio sobre la concurrencia de los caracteres positivos que la configuran, o sea, *la acción anti-juridicidad, la tipicidad y la culpabilidad*. En esta línea de razonamiento, en un sistema tributario inestable y confuso como el español, a la par que de difícil comprensión por los contribuyentes obligados a conocerlo y aplicarlo, deviene en factor importantísimo de delimitación de la infracción tributaria el juicio sobre la *antijuridicidad* de una conducta determinada, lo que conduce sin violencia a enmarcar en esta cuestión la necesidad de distinguir entre infracción tributaria y discrepancia interpretativa proclamada por la doctrina y la jurisprudencia. Se afirmaba

¹ Estudio presentado en la sesión del 25 de marzo de 1995 del Seminario de Derecho Tributario de la Escuela de Empresariales de la Universidad de Barcelona, dirigido por el Prof. PONT MESTRES.

² PONT CLEMENTE, Joan-Francesc: *La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento*, Civitas, REDF, 1994, nº 84, págs. 677-713 y *Separación, en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria, del procedimiento liquidador respecto del procedimiento sancionador*, en *Revista Técnica Tributaria*, 1994, nº 27, págs. 75-86.

ESTUDIOS

en aquellos trabajos nuevamente, con la doctrina más prestigiosa y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, que en la delimitación de las infracciones tributarias sigue rigiendo el *principio de culpabilidad*, que no hay infracción sin dolo o culpa, y que, por tanto, está excluida la imposición de sanciones por el mero resultado.

Así mismo, cuando del Derecho sustantivo pasamos al Derecho formal, nos hallamos ante un procedimiento sancionador tributario que, especialmente en materia de imposición de multas proporcionales durante el procedimiento inspector, parece fuertemente lastrado por aquella concepción de la infracción objetiva. En efecto, el procedimiento sancionador se realiza en paralelo con el procedimiento inspector y en las actas de la inspección se entremezclan, sin clara distinción, la determinación o esclarecimiento de los hechos, la propuesta de liquidación tributaria, las discrepancias sobre la valoración jurídica de los hechos que puedan expresar las partes y, finalmente la calificación de los hechos en cuanto a su subsumibilidad o no en el tipo infractor, así como la propuesta de sanción que en su caso corresponda. Los propios impresos de las actas son un ejemplo de sumariedad cuando se limitan a requerir la opinión del actuario sobre si los hechos descritos constituyen o no infracción tributaria. La regulación normativa del estricto procedimiento sancionador es enormemente parca y, en consecuencia, favorecedora de la opinión general de que todos los supuestos de rectificación de la situación tributaria del sujeto pasivo constituyen una infracción tributaria merecedora de sanción. Muy a menudo no se cuestionará esta materia y lo cierto es que el procedimiento lo facilita muy poco. El procedimiento sancionador tributario en un Estado social y democrático de derecho debería ser mucho más respetuoso con los principios que inspiran el *ius puniendi* del Estado y, por tanto, en el ámbito del procedimiento debería distinguirse siempre entre aquellas funciones de comprobación e investigación de la situación tributaria que conducen a la práctica de una liquidación tributaria de aquellas otras actividades de esclarecimiento de los hechos y propuesta de sanción que corresponden al ejercicio del derecho sancionador.

Todos los defectos sustantivos y formales de nuestro Derecho tributario sancionador confluyen en la llamada infracción reina, *dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener* (art. 79 de la LGT). Para un supuesto especial de esta última infracción prevé el artículo 88.3 de la LGT una sanción reforzada: *Las infracciones graves consistentes en la falta de ingreso de tributos repercutidos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto están sancionadas con multa pecuniaria proporcional en cuantía del 150 al 300 por ciento.*

Si en el tipo genérico, dejar de ingresar, parece que el ilícito se defina exclusivamente por la conducta omisiva de ingresos tributarios, en el tipo específico esta impresión se refuerza extraordinariamente hasta el extremo de que cualquier omisión de ingreso de tributos repercutidos o retenidos se dibuja como infracción tributaria grave merecedora, además, de sanción reforzada. La conclusión anterior ha cobrado vigencia cotidiana en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, no aceptándose rectificación alguna, salvo notorias excepciones, de las autoliquidaciones practicadas sobre tributos repercutidos o retenidos, que no lleve aparejada, al menos, sanción del 150 por ciento.

Así, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las mil y una discrepancias posibles sobre temas poco pacíficos, como la aplicación de la regla de prorrata o la deducibilidad de ciertas

cuotas soportadas, finen siempre con la sanción reforzada del artículo 88.3 de la LGT y, en materia de anticipos tributarios, la utilización de criterios dispares sobre las retenciones, por ejemplo, cuando hay retribuciones fijas y variables o en el vidrioso tema de las indemnizaciones por despido con expediente de regulación o sin él, o en otros muchos casos polémicos, acaban también con la susodicha sanción.

Parece, en suma, que cualquier rectificación de la liquidación del obligado tributario en materia de tributos repercutidos o de anticipos tributarios indirectos constituya siempre síntoma inequívoco de la existencia de una infracción tributaria grave. Esto se ha llegado a convertir en una especie de *espejismo fiscal*.

Dos sentencias de los Tribunales de Justicia han contribuido a aclarar un poco las ideas.

En primer lugar, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de febrero de 1992 (ponente: Aragonés Beltrán) recuerda que *tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la propia Administración, a través de la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988, han destacado que el artículo 77.1 de la LGT (...) ha de ser interpretado suponiendo la necesaria recepción en el ámbito del Derecho tributario del principio de culpabilidad, por lo que la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de la conducta de que se trate*. Con este proemio, el Tribunal acabará concluyendo la imposibilidad de sancionar con multa del 250 por 100 de la cuota del IVA y de las retenciones del IRPF por falta de declaración de ingreso al no haber probado la Administración la concurrencia de circunstancias agravantes en el caso.

Para llegar a la conclusión anterior el Tribunal rechaza el criterio de la Administración de que el recurrente *no ha podido probar debidamente* la falta de imprudencia o de simple negligencia que le eximirían de cualquier responsabilidad, por cuanto *el interesado no ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora quien acredite la ausencia de diligencia*.

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 1994 versa entre otros temas, sobre un supuesto basado en la complejidad de las operaciones a realizar para calcular las retenciones a empleados fijos sobre retribuciones complementarias variables. Se demuestra en el curso del proceso contencioso-administrativo que en la conducta de la sociedad actora no se daba voluntariedad alguna, sino una interpretación errónea del artículo 149.1.d) del Reglamento del IRPF de 3 de agosto de 1981. El Tribunal, gráficamente, expone en el noveno de los fundamentos jurídicos de la sentencia, que *tras la simple lectura de dicho artículo del Reglamento de 3 de agosto de 1981, resulta forzoso reconocer que dada su complejidad, el administrado que autoliquida el IRPF a retener e ingresar en el Tesoro, puede interpretar erróneamente las operaciones a realizar, lo que excluye su culpabilidad, y la sanción, pues como tiene dicho el Tribunal Constitucional, es preciso que concurra un elemento subjetivo para que la conducta sea sancionable*.

En resumen, la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 1994 ha de ser inscrita con letras de molde en la historia reciente de nuestra fiscalidad, como valiente superación de aquel falso espejismo según el cual la rectificación de lo autoliquidado por tributos repercutidos o retenidos implicaba necesariamente la imposición de una sanción. De nuevo, habrá que repetir bien alto que no hay responsabilidad sin dolo o culpa y que no hay infracción sin conducta antijurídica; y que estas afirmaciones son tanto o más válidas, por la com-

ESTUDIOS

plejidad y oscuridad de algunas normas, en los supuestos de aplicación del IVA o de las retenciones en los impuestos personales sobre la renta. O dicho de otra manera, en el artículo 88.3 de la LGT no se dice que *la falta de ingreso de tributos repercutidos o de cantidades retenidas constituye una conducta sancionable, sino que cuando tal omisión constituya infracción grave comportará la imposición de una sanción*³, lo cual, como ha sido ya destacado por la doctrina⁴, es cosa muy distinta: no hay sanciones automáticas ligadas a un determinado resultado, sino sanciones que requieren la inexcusable demostración previa de la concurrencia de todos los elementos del ilícito.

³ En este sentido, el art. 89.2 2º de la Ley del IVA acepta, implícitamente, que en el descubrimiento de cuotas devengadas y no repercutidas puede o no haber infracción tributaria.

⁴ PONT MESTRES, M. Exégesis del artículo 88 de la LGT. Ponencia (inédita), pág. 14.