

La regularización de obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

I. Introducción

La doctrina del TS sobre la regularización de las retenciones incorrectamente practicadas puso sobre la mesa la existencia de un problema al que se hacía frente modificando la interpretación anteriormente sostenida por los tribunales y la Administración.

De ello nos hemos ocupado en los números 82 y 90 de esta misma revista, si bien no debe darse el tema por cerrado sino que, antes bien, hemos de volver sobre algunas de aquellas cuestiones no solo para examinar la evolución que, desde entonces, ha sufrido la jurisprudencia y la doctrina en estos temas, sino también por cuanto hemos de dar noticia de un nuevo asunto que ofrece un perfil similar al anterior en la medida en que se refiere a la regularización de obligaciones vinculadas o conexas materialmente aunque pertenecientes a ejercicios distintos. Se trata de casos en que la Administración viene detectando una incorrecta imputación temporal –sea de un ingreso, de un gasto, o de una cuota del IVA–, y regulariza la situación de forma que también provoca un enriquecimiento injusto pues sólo corrige el ejercicio al que debió imputarse la partida, dejando intacto aquél otro al que el contribuyente lo imputó. En tales casos considera además que debe también exigir intereses de demora e imponer sanciones, en la misma forma en que lo viene haciendo en el caso de regularización de retenciones.

Estas liquidaciones, en las que solo se regulariza parcialmente la situación del contribuyente porque solo afectan al periodo en el que aparecen cuotas dejadas de ingresar pero a los otros periodos en los que el contribuyente ingreso incorrectamente, han sido objeto de varios pronunciamientos del TEAC, de los que daremos noticia, en los que se corrige el efecto del enriquecimiento injusto, pero se dejan intactos los aspectos concernientes a los intereses de demora y a las sanciones. Esto último

debe, a nuestro juicio, ser objeto de examen pues, al igual que los supuestos de regularización de las retenciones, han puesto de manifiesto que las obligaciones tributarias no son tan autónomas unas de otras como quiere argumentarse. Además, estos otros casos también revelan que la Administración no puede desconocer que hay obligaciones tributarias distintas que tienen una vinculación o conexión material entre ellas, y que, si esto no se reconoce, se terminará por exigir un doble pago y, con ello, siempre un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración. Por tal motivo, los tribunales vienen a exigir a la Administración que, a la hora de calificar los hechos para regularizar el tributo de que se trate, tome en consideración que existen otros pagos que han compensado económicamente la pérdida de ingresos fiscales.

No obstante haber aspectos comunes entre los casos de la regularización de las retenciones y los de las correcciones en la imputación temporal, también existen elementos distintos entre aquellos y los que ahora se detectan. Así, en estos segundos supuestos estamos dentro de un mismo impuesto -IRPF, Impuesto sobre Sociedades, IVA- aunque con referencia a periodos impositivos distintos, situándonos ante un mismo sujeto que es quien ya ha pagado espontáneamente por ese mismo concepto y posiblemente sin ventaja alguna -si anticipó el pago- o con la sola ventaja financiera de haber retrasado uno o dos años el pago, lo que no ocurre en el caso de la retención al no ser el retenedor quien paga su obligación, ni quien lo hace actúa de forma espontánea, sino que es el obligado principal el que cumple con una obligación distinta que le es propia.

Tenemos pues casos en los que la Administración ha resaltado hasta el exceso el carácter autónomo de las obligaciones tributarias -obligación del retenedor y del contribuyente, y obligaciones de un mismo tributo en periodos impositivos distintos- regularizando separadamente cada obligación a pesar de estar materialmente vinculada a otras y sin atender a las posibilidades que le brindaba el ordenamiento jurídico para examinarlas conjuntamente, mientras que, de otra parte, debemos añadirlo ahora, no se está actuando con la coherencia que sería deseable pues, cuando conviene, las obligaciones, que siguen siendo autónomas, son mezcladas procedimentalmente y funcionan como un todo único, de suerte que, en otros casos, predomina la consideración conjunta de las mismas. Nos referimos a los casos en los que se ha iniciado un procedimiento tendente a la regularización de varias obligaciones, autónomas e independientes -v.g. varios tributos-, en los que la Administración las considera sometidas todas a un mismo régimen prescriptivo, de suerte que, la mera unión provocada por su mención conjunta en el acto de inicio del procedimiento, determina que se las considere unidas a determinados efectos: los de la prescripción. Mencionamos este tema, del que nos hemos ya ocupado anteriormente en esta revista, porque esta doctrina -que estimamos errónea- ha sido aceptada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de Junio de 2012 (Ponente: Joaquín Huelin Martínez De Velasco), cuyo resumen ofrecemos en este mismo número de la revista.

Pues bien, sería deseable que se mantuviese una doctrina en alguna medida uniforme en relación con la autonomía o separación de las obligaciones tributarias, en la que debería exigirse una visión o calificación conjunta de la situación del contribuyente a regularizar cuando existan vinculaciones materiales entre las distintas obligaciones, mas no cuando la única relación existente entre ellas es la mención conjunta en el acto de inicio de un procedimiento de comprobación.

II. Los dos supuestos de obligaciones materialmente vinculadas o conexas

A. La regularización de las retenciones

1. Los supuestos en que se aplica la doctrina del TS

Aunque en forma muy resumida y al solo efecto de exponer los elementos comunes que existen entre estos casos –retenciones– y aquéllos en los que se regulariza una incorrecta imputación temporal de alguna partida, recordemos que fue la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección Segunda) de veintisiete de febrero de dos mil siete (Rec. Nº 2400/2002) –siguiendo lo ya declarado en la sentencia de 13 de noviembre de 1999 (F.J. 5.º)– la que delimitó el objeto de aplicación de la doctrina que en ella se aplicaba a los siguientes supuestos.

En primer lugar, se trataba de casos en que “el cobro por parte de la Administración de la retención que debió practicarse implica un enriquecimiento injusto de ésta, pues en la cuota de los sujetos pasivos correspondiente a su deuda tributaria ya ha sido cobrada la retención no practicada y que ahora se exige”.

En segundo lugar, nos dice el Tribunal: “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.”

Y finalmente, el tercer requisito consiste en que “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”.

Se trata, en suma, de una constatación por parte del Tribunal Supremo de que, si la regularización culmina exigiendo un pago del retenedor por el importe de las retenciones no practicadas ni ingresadas, cuando el retenido actuó sin alterar los parámetros dados en la retención, se genera una doble imposición o, mejor, un enriquecimiento sin causa. Precisamente para evitar este efecto, la solución que propone el Alto Tribunal es que la regularización no afecte a la obligación del retenedor, pues la considera inexigible, inexistente, extinguida, etc.

Hemos también se advertir que esta forma de resolver el problema que suscitaría el enriquecimiento sin causa por parte de la Administración, no se comparte por todos los que han abordado el tema, pues existen opiniones que consideran posible una solución distinta, consistente en lo esencial en regularizar tanto al retenedor como al retenido, con la finalidad de devolver al segundo lo que resulte procedente, pero exigiendo al primero la cantidad dejada de ingresar (La Inspección de los tributos y la comprobación de los pagos a cuenta del IRPF: del «enriquecimiento injusto» al «empobrecimiento injusto». R. Pérez Calvo y J.M. Pérez Calzada. Impuestos, nº 4, 2011. Pág. 27).

2. La regularización: los intereses y las sanciones

Pues bien, en estos casos, aunque el propio Tribunal Supremo declaraba procedente, en su caso, exigir intereses de demora y sanciones, estamos ante un asunto –el de las sanciones al retenedor– que ha tenido una larga historia en nuestro ordenamiento, pues era dudoso en un primer momento que su conducta fuese sancionable por lo que hubo de dictarse la Orden del Ministerio de Hacienda, de 30 de octubre de 1980, emanada al amparo de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley General Tributaria, en la que se establecía que, en el caso de que se hubiese practicado la retención a un tipo inferior al que procediere, al retenedor se le aplicaría la correspondiente sanción por “infracción de omisión” si procediese y se le exigirían los intereses de demora por la diferencia que arroja la aplicación del tipo procedente.

Muchos años más tarde, aunque antes que se dictase la sentencia del TS que se ha citado anteriormente, el problema lo había afrontado el TSJ de Murcia, en su sentencia de 31 de diciembre de 2002 (Ponente: Don Joaquín Moreno Grau), en términos muy semejantes a los que emplearía el TS, pues venía a decir: “Desde un punto de vista material... La Administración Tributaria, en caso de defecto en la retención, no se resentirá en la percepción de la cuota puesto que lo que no reciba por vía de retención lo recibirá por vía de declaración del perceptor de renta.

Sobre esta premisa... La liquidación efectuada comprensiva de la totalidad de las cantidades que se debieron retener carece de sentido puesto que la cuota total correspondiente la ha percibido la Administración a través de las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los perceptores de renta, en las que las deducciones de cuota correspondientes a las retenciones realizadas habrán estado en consonancia con la retención aplicada por la empresa.

Lo anterior no quiere decir que la Administración quede inerte ante el incumplimiento, o defectuoso cumplimiento, por la empresa de su obligación de retener ya que se dispone de dos vías: una, la de efectuar una liquidación de intereses correspondientes al período de tiempo en que la Administración no pudo disponer de la liquidez proveniente de las cantidades no retenidas, lo que hizo; otra, incoar el correspondiente expediente sancionador contra el obligado por incumplimiento de sus deberes tributarios...” (F.J. 2º)

Esta misma doctrina sería la fijada por el Alto Tribunal en la Sentencia de veintisiete de febrero de dos mil siete, seguida por la de 5 de marzo de 2008, declarado: “DÉCIMO. La doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime... 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.

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”.

A pesar de la reiteración de la posición del Tribunal Supremo, como el tema no parecía cerrado –como tendremos ocasión de exponer– fue el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 12 de Febrero de 2009 (Rec. 4144/2006), quien vendría a argumentar sobre la sancionabilidad de la conducta del retenedor tratando de completar la escueta mención que, al tema, había hecho el TS, y lo hacía afirmando: “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 cómo 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.”

Esta doctrina ha sido cuestionada por la doctrina ya que, recogiendo distintas opiniones, decíamos en el nº 82 de esta revista 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.”

En resumen, sobre el tema se suscitaban dos posibles respuestas: considerar que se trata de una deuda inexistente y que ello conlleva la exclusión de la antijuricidad del impago de retenciones o bien no sería sancionable por otros motivos que después exponremos; o bien aceptar que se pueden imponer sanciones si bien se abriría un debate sobre el tipo de infracción que resultaría aplicable.

Del examen de estas dos opciones nos ocuparemos posteriormente.

B. Las regularizaciones que rectifican imputaciones temporales: intereses de demora y sanciones

Según hemos señalado anteriormente, el TEAC ha dictado algunas resoluciones referidas a casos en que los órganos de aplicación del tributo vienen detectando una incorrecta imputación temporal –de un ingreso o gasto, o de una cuota del IVA–, y, consiguientemente regulariza la situación, pero lo hace en una forma en la que también provoca un enriquecimiento injusto pues se limita a corregir y regularizar el ejercicio en el que se constata la existencia de una cuota dejada de ingresar, dejando intacto aquél otro en el que, la incorrecta imputación del contribuyente, había provocado un ingreso mayor al debido. Además, en tales casos, también se han exigido intereses de demora e impuesto sanciones, en la misma forma en que se venía haciendo en el caso de regularización de retenciones.

Debido a la similitud de ambos casos –a pesar de las diferencias que también se han mencionado- hace que nos ocupemos ahora de ellas.

Comenzaremos por dar una noticia breve de las resoluciones del TEAC, comenzando por la de 1 de diciembre de 2011 (Nº Resolución: 00/4633/2009), en la que ya se delimitan los casos en los que la doctrina resulta aplicable pues se trata de aquellos supuestos en los que “la Administración (... que...) realiza esa liquidación es conocedora de la circunstancia descrita, de modo que, obligando a pagar al contribuyente las cantidades que le constan ya ingresadas por autoliquidación le está conminando a realizar un pago que bien puede considerarse indebido por duplicado, de conformidad con el artículo 221.1.a) LGT”. Dándose también las circunstancias de que se incoó el correspondiente expediente sancionador por infracción tributaria grave.

La siguiente resolución, nº 00/3427/2009, de 31 de enero de 2012, en la que se modifica la imputación temporal de unas cuotas de IVA devengadas anticipándolas a períodos anteriores a los declarados cuando esas mismas cuotas regularizadas habían sido declaradas por el propio contribuyente en períodos posteriores, el TEAC considera que se le estaría exigiendo un pago indebido por duplicado, por lo que, para evitar un enriquecimiento injusto, la Administración debe tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro período para no exigirlo nuevamente, debiendo también reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria. También en este caso resalta el TEAC el requisito esencial para tal reconocimiento, que sea la propia liquidación la que parta de la consideración de que está determinando una deuda previamente liquidada por el sujeto pasivo, poniendo de manifiesto un eventual doble pago.

Al igual que en la anterior resolución, el TEAC considera que ello procede “sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y sanciones que pudieran corresponder”.

La tercera resolución, nº 00/3713/2009, de 30 de junio de 2011, se refiere a la imputación de un gasto que el contribuyente había cargado a 2003 y que la liquidación impugnada considera imputable al ejercicio 2004, el TEAC, también para evitar un enriquecimiento injusto de la Administración, exige tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro ejercicio y, en caso de ya haber sido exigido el segundo ingreso, proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria.

Aunque en este caso, no se aplicaron sanciones, ello resulta porque pudo existir una interpretación razonable aunque incorrecta de la norma.

Pues bien, de las tres resoluciones que hemos resumido, se deduce que, primero, el fundamento para anular la regularización que se estaba produciendo, era la necesidad de evitar el enriquecimiento injusto que se estaba produciendo. En segundo lugar, en los tres casos el TEAC limita la aplicación de esta doctrina a los supuestos en los que se cumpla un requisito formal: que sea la propia liquidación la manifieste que está determinando una deuda previamente liquidada por el sujeto pasivo. Es decir, la Administración debe ser conocedora de esta circunstancia.

También en los tres casos, el remedio para evitar el enriquecimiento injusto, consiste en exigir a la Administración que contemple la regularización del contribuyente conjuntamente, tomando en

consideración la existencia de obligaciones materialmente vinculadas, por lo que debe tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro ejercicio, para no exigirlo nuevamente, o, en caso de ya haber sido exigido el segundo ingreso proceder a reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria .

Finalmente, también en los tres casos, la conducta del contribuyente sería sancionable y se exigirían intereses de demora.

En suma, entendemos que es posible encontrar en estos casos un conjunto de elementos comunes con los supuestos de retenciones en los que también se aplican sanciones e intereses que nos permite, a pesar de las diferencias que encontraremos, examinar el tema conjuntamente.

III. Los intereses de demora

La exigencia de intereses de demora podría decirse que es una cuestión que parece resuelta, dentro del propio mandato del artículo 26 de la LGT que ordena exigirlos cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, debiendo calcularse sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente.

Dada esta dicción la única duda parecería trasladarse a la interpretación del “plazo” durante el cual no se habrían producido los ingresos, lo que resolvió el TS en la sentencia de cuatro de noviembre de dos mil nueve (Sala de lo Contencioso, nº recurso 10506/2003, Ponente: Excmo. Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero) cuando declaraba:

“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.”

Este mismo criterio ha sido acogido por en sentencias como la dictada por el TSJ de las Islas Baleares, de 10 de marzo de 2011 (Rec. Nº 10/2009. Ponente: Don Fernando Socias Fuster), en la que se suscita sobre la extensión de los perjuicios que se han podido causar a la Administración por la actuación indebida del retenedor, dado que el la liquidación y el TEAR los consideraban exigibles hasta la fecha de la liquidación provisional practicada por la Administración en fase de inspección, frente a lo que declara la sentencia:

“No obstante, entendiendo que dichos intereses son los destinados a compensar el perjuicio causado a la administración por el retraso en la percepción de las retenciones, no cabe que se extiendan hasta la fecha

de la liquidación provisional practicada por la administración en fase de inspección, sino hasta el momento en que los trabajadores debían efectuar el ingreso de IRPF, momento en que el perjuicio por la falta de retención cesa al compensarse con el ingreso de los trabajadores.” (F. J. 3º).

Sin embargo, también existen pronunciamientos judiciales en los que se rechaza la aplicación de intereses moratorios en estos casos. Así lo afirma el TSJ de Asturias, en la sentencia de 29 de noviembre de 2011 (Rec. Nº 1592/2009. Ponente: Don Rafael Fonseca González), al decir:

“... La cuestión se centra en si proceden intereses de demora derivados de una liquidación practicada al retenedor y declarada nula porque el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, y en tal sentido este Tribunal, frente a los argumentos de la Administración, viene manteniendo (sentencia de 30 de junio de 2011), que anulada la liquidación y dado el concepto y alcance de los intereses de demora como prestación accesoria a tenor de lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT, no procede la exigencia de intereses por carecer de deuda sobre que devengarlos, criterio que sigue manteniendo este Tribunal y que lleva a estimar el presente recurso.” (F. J. 3º).

Ante estas dos sentencias, entendemos que en una primera perspectiva parece mejor fundado el argumento consistente en afirmar que no hubo daño económico causado a la Administración al menos a partir del momento en el que el retenido ingresó, aunque sí lo hubo hasta ese momento, siendo ese es el lapsus temporal –“plazo”– en el que la Administración se vio privada de la suma que debió ser retenida e ingresada, pues la interpretación sostenida por los órganos liquidadores en ambos casos desnaturalizaría el cobro de estos intereses para exigirlos sobre una deuda inexistente, perdiendo además su carácter resarcitorio como ha reconocido el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de Abril de 2009, cuando expuso: “La naturaleza del interés de demora tributario no es diferente a la del Derecho privado, teniendo una finalidad indemnizatoria y resarcitoria del retraso en el pago, evitando así el enriquecimiento injusto de quien dispone de unas sumas de dinero debidas más allá del término en que había de cumplir su prestación”.

No obstante ello, el terreno al que nos trasladaría la STSJ de Asturias es el debate sobre si es posible liquidar esos intereses cuando la obligación principal que los sustenta ya ha sido cumplida, debate que consideramos debe resolverse afirmativamente, aunque no más allá de lo que aceptado por el TS en la sentencia transcrita.

IV. Las sanciones

A. Las sanciones en la regularización de una incorrecta imputación temporal

Según hemos expuesto anteriormente, las regularizaciones que se practican en estos casos imponen también sanciones en los ejercicios en los que, a consecuencia de la incorrecta imputación temporal, se liquidó una cuota dejada de ingresar. Ello con independencia de que pudiesen apreciarse en el caso circunstancias que incidiesen finalmente en la exculpación del contribuyente.

Al efecto tenemos una previsión contenida en el artículo 191 de la LGT que tipifica una infracción susceptible de subsumir las conductas en que incurren los contribuyentes. Dice la Ley:

“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.”

A nuestro juicio, la configuración legislativa de esta infracción es incorrecta, por lo que su aplicación produce unos efectos desproporcionados, por varias razones.

En primer lugar hemos de decir que, a nuestro juicio, esta infracción está sancionando en puridad un diferimiento del impuesto. Siendo ello así, la ubicación de la infracción como modalidad de un tipo genérico consistente en “dejar de ingresar” no es adecuada a la verdadera realidad de la conducta desplegada por el contribuyente ya que este ha realizado el ingreso del tributo, aunque en un periodo distinto. Es decir, lo que realmente se ha producido no es una falta de ingreso sino, como decíamos, un incumplimiento del plazo de ingreso.

Pero es más, el mero retraso en el pago no se sanciona en nuestro ordenamiento si el contribuyente regulariza su situación en la forma prevista en el artículo 27 de la LGT que exige dos circunstancias: que se realice el pago aunque sea extemporáneamente, y, que se haga en la forma en que ordena el apartado 4 del mencionado precepto:

“4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, 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.”

Es decir, lo que se sanciona realmente en este caso es el “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”, siendo, en conclusión, el requisito incumplido –puesto que el ingreso se produjo– el “no identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y (... no...)... contener únicamente los datos relativos a dicho período”.

Sin poner en duda la justificación de estos requisitos formales ya que la Administración no puede percibir ingresos como un totum revolutum sin conocer las obligaciones que se están extinguiendo, lo que sí cabe cuestionarse es la proporcionalidad de la sanción que se deriva de su incumplimiento, pues la diferencia entre cumplirlos –regularizar según el artículo 27 LGT– o no cumplirlos, es una sanción del 50 % de las cuotas que se ingresaron, pero en un plazo distinto al derivado de la correcta aplicación de la norma.

De otra parte, debemos añadir a lo anterior que, precisamente en los casos en los que se aplica la doctrina del TEAC que hemos expuesto anteriormente, uno de los requisitos que se exigían para que la regularización hubiese de tener en cuenta el ingreso producido en otro periodo de pago, consistía en que fuese la propia liquidación la que manifestase que estaba determinando una deuda previamente liquidada por el sujeto pasivo. Es decir, que las propias actuaciones de la Administración reflejaban a qué periodo impositivo y a qué concepto pertenecían las cuotas indebidamente ingresadas.

B. Las sanciones en la regularización del retenedor

1. La evolución desde entonces: jurisprudencia y doctrina administrativa

Hemos resumido anteriormente el estado de la cuestión hasta el momento en el que el tribunal supremo dictó un conjunto de sentencias que vinieron a replantear la cuestión de la regularización de las retenciones incorrectamente practicadas. Nos corresponde ahora referirnos a la evolución del tema a partir de aquéllos momentos.

A este fin hemos de mencionar el hecho de que la Audiencia Nacional ha dictado varias sentencias en las que, con escasa argumentación, declaraba la nulidad de la liquidación practicada –nulidad argumentada con todo detalle- y, a la vez, la de la sanción derivada de la misma.

A este efecto comenzamos por mencionar la Sentencia de 18 de diciembre de 2008 (Rec. Nº 558/2006. Ponente: Doña Felisa Atienza Rodríguez) que referida a los ejercicios 1996, 1997, 1998 y sanción, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a unas retenciones del trabajo personal-profesional incorrectamente practicadas, al tener que aplicar al caso la jurisprudencia del Tribunal Supremo expuesta en las sentencias de 27 de febrero de 2007 y otras posteriores, declara que “la aplicación de la anterior doctrina, obliga a un pronunciamiento estimatorio de la demanda, declarando la nulidad de la liquidación practicada así como de la sanción impuesta, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración”. Hemos de añadir a la cita de esta sentencia de la Audiencia Nacional que la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 2009 (Rec. 4144/2006) hace un estudio detallado de su contenido y de los antecedentes que la motivaron para concluir que en realidad no puede invocarse como precedente a efectos de instar, en estos casos, la anulación de las sanciones pues las sanciones que se anulan no guardan relación con la retención mal practicada.

No obstante ello, la misma Audiencia Nacional en otra sentencia de 10 de diciembre de 2009 (Rec. Nº 30/2008. Ponente: Doña Esperanza Córdoba Castroverde), en un caso semejante e invocando también la jurisprudencia del Tribunal Supremo, nos dice:

“Dados los términos de la referida jurisprudencia y pese a que esta Sala había mantenido hasta su conocimiento una tesis más restrictiva, acorde con el expresado principio de la autonomía del deber de retener,... procede aplicar la citada doctrina expuesta por el Alto Tribunal... , y, por tanto, concluir que habiéndose extinguido la obligación principal, al no constar discrepancias sobre ello, a conformidad de todos los intervinientes (retenedor, retenido y Administración) y ante la falta de prueba por parte de la Administración de que ese «doble pago» no se había producido, proceder a la estimación del recurso sin necesidad de entrar en el análisis de las demás cuestiones planteadas, debiendo anularse la liquidación y, con ella, la de la sanción basada en la omisión de un ingreso tributario que, como hemos visto, no era debido.”

Pero no es la única, ya que también la sentencia de 3 de noviembre de 2010 (Rec. Nº 304/2009. Ponente: Don Tomas García Gonzalo) referida al IRPF, ejercicios 97 a 99, declara:

“... Si bien el Tribunal Supremo ha venido admitiendo la posibilidad de sancionar en supuestos de falta de práctica de retenciones y anulación de liquidación por enriquecimiento injusto,... este supuesto ha de

interpretarse restrictivamente, no siendo de aplicación a supuestos como el de autos en el que la propia liquidación practicada al sujeto obligado a retener ha sido anulada y no por lo que haya declarado o dejado de declarar el supuesto perceptor de la renta, ya que con la anulación de aquella liquidación la sanción impuesta ha perdido su cobertura jurídica”.

No sin haber razonado anteriormente el porqué de la anulación de la sanción al señalar que: “Concretándonos al supuesto de autos, comenzaremos señalando que esta Sala y Sección, desde su sentencia de 28 de julio de 2010, recaída en el contencioso-administrativo 210/2009, mantiene que la anulación total y definitiva de la liquidación tributaria ha de alcanzar a la validez del acuerdo sancionador por conllevar una falta de cobertura del mismo.

Se da en autos, como en el supuesto allí enjuiciado, que no puede aplicarse un tipo sancionador con un concreto porcentaje sobre una cuantía que ya no ha de ser regularizada, y que por tanto tiene base 0”.

Y finalmente, del mismo tribunal, la sentencia de 28 de septiembre de 2011 (Rec. 49/2010. Ponente: López Candela, Javier Eugenio), en un asunto en el cual el TEAC había ordenado la retrotracción del procedimiento al entender que el reclamante había planteado una cuestión nueva, dice:

“Aducir, como hace el TEAC, que se trata de una cuestión nueva no planteada en fase de comprobación tributaria, no puede conllevar la inaplicación de la mencionada doctrina jurisprudencial, toda vez que no puede obviarse que se trata de una cuestión jurídica,... puesto que el enriquecimiento injusto existe, no desde que lo declare un Tribunal, sino desde el momento en que se exige la deuda tributaria al sujeto retenedor mediante la regularización practicada.

OCTAVO.- Procede, por tanto, la anulación de la resolución del TEAC impugnada, y en consecuencia, la de la liquidación impugnada, así como la de la sanción impuesta de la que trae causa y por lo que procede la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución del TEAC impugnada en autos y expresada el fundamento derecho primero, así como el acuerdo liquidatorio y sancionatorio del que derivan.”

Expuestas las sentencias de la Audiencia Nacional que conocemos se han pronunciado sobre este tema, hemos de decir que ni en todas ellas aparece con claridad el motivo de la anulación de la sanción, y que tampoco ha sido esta la posición seguida por otros tribunales. Así, por solo referirnos a algunas de las que no cuestionan la imposición de una sanción al retenedor, nos remitimos a la Resolución del TEAC de 26 de junio de 2012 (Vocalía 12.^a) que recoge y menciona entre otras las siguientes:

“Así, puede citarse sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 13 de mayo de 2010 (Rec. N° 782/2009), en la que se señala (fundamentos de derecho segundo y tercero):... Podemos también invocar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 28 de junio de 2010 (Rec. N° 389/2009), en la que se afirma:... , ello no desvirtúa que la mercantil... SA ha realizado la conducta infractora de haber retenido en concepto de IRPF por debajo del tipo reglamentariamente establecido.

Asimismo podemos citar sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de marzo de 2011 (Rec. N° 4009/2008), en la que podemos leer (fundamento de derecho cuarto):

“El recurso contencioso-administrativo no puede ser estimado en su integridad, sin embargo.

En consonancia con lo razonado ut supra, a la Administración Tributaria le cabe sancionar la conducta de la recurrente, en tanto que ésta no atendió al deber de ingresar la deuda tributaria que le incumbía, deuda derivada de su obligación de retener e ingresar la retención, como hicimos ver en el Fundamento segundo.

La conducta imputable a la recurrente encaja en el tipo del art. 191 LGT de 2003 y la infracción se consuma por dejar de ingresar tempestivamente las retenciones debidas. Consumación para la cual no es necesario comprobar ni en nada influye si los contribuyentes del IRPF han satisfecho por su lado la deuda tributaria.”

Pero lo que es más importante, el propio Tribunal Supremo, en la sentencia de 21 de mayo de 2009 (Rec. N° 2255/2003. Ponente: Don Manuel Martín Timón), rechaza primero el argumento de la recurrente que defendía aplicar a estos casos la doctrina del “pago por tercero” pues, a su juicio, el sujeto pasivo del Impuesto puede extinguir la obligación de pago del retenedor cuando lleve a cabo la declaración e ingreso del Impuesto correspondiente; y después va a confirmar la sentencia de instancia y, con ello, la posibilidad de sancionar (aunque no conocemos si se le planteó el tema de fondo):

“Quinto. El cuarto y último motivo del recurso de casación plantea el problema de la sanción al incumplimiento de la obligación de retener... Pues bien, en el presente caso, la postura del Tribunal Económico-Administrativo Central quedó expresada en su resolución en los siguientes términos (Fundamento de Derecho Quinto):

«... Si bien, no existe en la conducta de la interesada ánimo de ocultación de los hechos a la Hacienda Pública, no se suscitan acerca de las normas incumplidas lagunas, dudas interpretativas o disparidades de criterio que pudieran inducir a interpretaciones alternativas razonables por lo que procede confirmar la sanción impuesta.»

Por su parte, la Sentencia de instancia,... desestima la pretensión de anulación de la sanción con base en el siguiente razonamiento:

«NOVENO. Finalmente respecto a la procedencia de la sanción, procede señalar que acreditada la conducta infractora, consistente en el incumplimiento de la obligación de retención, al amparo de los preceptos citados, la Sala entiende que procede su confirmación, al no haberse ingresado en plazo el importe liquidado»

Pues bien, en el motivo cuarto se alega infracción del artículo 77 de la Ley General Tributaria.

La tesis de la recurrente, como ya expuso en el escrito de demanda, se basa en la existencia de una duda más que razonable en torno a los preceptos a aplicar a cuyo efecto se sostiene:...

No puede estimarse el motivo alegado teniendo en cuenta que la sentencia, en facultad que resulta privativa de la Sala de instancia, de un lado, ha constatado la existencia de un arrendamiento de bienes muebles, reconocido por la recurrente en la Diligencia de 26 de mayo de 1994, y, de otro, ha apreciado la existencia de culpabilidad en los términos antes reseñados.”

No obstante lo anterior, quien ha elaborado una posición más argumentada en este asunto, en el sentido de razonar la imposición de sanciones en estos casos, ha sido el TEAC, el cual, desde la Resolución de 12 de febrero de 2009 (Rec. 4144/2006) ha sostenido la plena legalidad de la imposición de una sanción por haber dejado de ingresar la totalidad o parte de la deuda en plazo, por el perjuicio que le hubiera ocasionado a la Administración la falta de ingreso de las retenciones.

A este efecto y en contestación a los argumentos de la recurrente, decía entonces:

“DÉCIMO: Anuladas las liquidaciones impugnadas vía reclamación... queda pronunciarse sobre la procedencia de las sanciones impuestas y que derivaban de dichas liquidaciones.

El Tribunal Supremo en la referida Sentencia de 27 Feb. 2007... ello no implica, a juicio de este Tribunal, que no deba sancionarse la conducta del retenedor que no cumplió correctamente su obligación de retener, ya que en ese caso se estaría amparando la conducta del retenedor que estando obligado a retener sobre el pago de determinadas rentas no lo hace o lo hace de forma incorrecta. El pagador de rentas que, por la normativa propia del tributo, quedan sujetas a retención está obligado a retener sobre las mismas, esta obligación establecida ya en el artículo 10 de la Ley 44/78, es una obligación autónoma e independiente de la obligación que tiene el perceptor de la renta sujeta de autoliquidar su tributo. 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 cómo 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. (Artículo 77.3.b de la Ley General 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.

(...)

DUODÉCIMO: (...) En cuanto a la tipicidad de la infracción cometida el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria, Ley 25/95, tipifica como infracciones graves, entre otras conductas, la siguiente: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria... Y el artículo 191.1 de la nueva Ley General Tributaria, Ley 58/2003 señala igualmente que: «Constituye infracción tributaria 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 (...)» En el caso concreto aquí planteado, la conducta acreedora de sanción, consiste en haber dejado de ingresar cantidades que debieron retenerse sobre las percepciones satisfechas por la Entidad al haberse aplicado un tipo incorrecto de retención en el abono de determinadas retribuciones y sin haberse regularizado las mismas.”

Pues bien, si el esfuerzo del TEAC en 2009 estaba, como se desprende de la resolución transcrita, encaminado a argumentar muy especialmente sobre la inclusión de la conducta del retenedor en el tipo de infracción consistente en dejar de ingresar, en una reciente resolución ha ahondado en otras cuestiones que también ponían en duda la posibilidad de sancionar estas conductas. Se trata de la resolución de 26 de junio de 2012 (Vocalía 12.^a) cuya argumentación debe examinarse con detalle para distinguir las cuestiones que suscita a debate.

2. La cuestión de la nulidad de la sanción como corolario de la nulidad de la liquidación

La primera de las cuestiones que resuelve el TEAC -resolución de 26 de junio de 2012- con la cual compartimos algunos argumentos venía dada por el acuerdo adoptado por el TEAR que se impugnaba en el que se declaraba:

“... Teniendo en cuenta que la liquidación tributaria, relativa a la sanción, trae causa, sin género de duda, del acuerdo que acabamos de anular, tal anulación conlleva, de suyo, la de la liquidación por sanción analizada. Y todo ello por cuanto que a tenor del art. 64.1 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de RJAP y PAC “La nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero”, de lo que se deduce, a contrario sensu, que igual camino anulatorio ha de seguir inexorablemente el acuerdo sancionador, en la medida en que halla su fundamento básico en una liquidación que, como se acaba de relatar, ha sido anulada previamente por este Tribunal.”

Frente a ello, el Director General recurrente, oponía, y el TEAC acepta, el hecho de que la sanción, no tenía su causa en la liquidación –encaminada a la cuantificación de una obligación tributaria, que nace del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos- sino que estaba fundada en el “ius puniendi” del Estado, siendo su finalidad la de castigar el incumplimiento de los deberes impuestos a los contribuyentes. Es decir, la sanción no toma su causa en la liquidación sino en la infracción de un deber u obligación.

A nuestro juicio, si en un plano abstracto esto es cierto, en el ámbito del caso que se juzga no lo es enteramente, pues la infracción consiste en “dejar de ingresar” lo que solo se va a determinar, en la generalidad de los casos, mediante la correspondiente liquidación administrativa, siendo su cuantía además el referente para fijar el montante de la sanción a imponer. Es decir, la existencia de una liquidación administrativa está casi siempre inserta en el propio tipo de la infracción definida legalmente. Por ello, no existiendo liquidación, hay que explicar cómo incide su nulidad en los demás actos que la presuponen.

En todo caso, tampoco aporta luz sobre este asunto lo afirmado por el TEAC cuando dice: “en el caso aquí enjuiciado, la liquidación resulta anulada no por razones formales, de procedimiento o sustantivas

(que pudieran ser trasladables o no al acuerdo sancionador), sino que, lo cual es bien distinto, siendo plenamente procedente la regularización de la situación tributaria del obligado a practicar retenciones (puesto que ha quedado acreditado que ha incumplido sus obligaciones), la liquidación debe anularse porque su pago no resulta exigible.”

Este argumento, esencial para conocer si el motivo de la nulidad de la liquidación puede incidir en la sanción, nos lleva a un motivo de nulidad cuya infracción del ordenamiento jurídico se nos escapa, sin que desconozcamos la dificultad de razonar que la liquidación es nula porque no puede exigirse (¿ineficaz?), pero es también válida porque no ha incurrido en ninguna infracción formal, de procedimiento o sustantiva, porque de ser exclusivamente nula, difícilmente podría mantenerse la sanción que la presupone.

3. La sanción se impone por el incumplimiento de obligaciones propias del retenedor

En coherencia con la postura mantenida por el TEAC en el tema antes comentado, pero reforzando nuestras observaciones, dice la resolución que la “conducta sancionable... consiste en el incumplimiento por parte del obligado de su obligación de retener e ingresar las cantidades retenidas en el Tesoro Público” y que “con dicha sanción se está castigando una conducta del obligado tributario que es susceptible de ser sancionada, aunque no pueda exigirse la cuota correspondiente por haber sido ésta última ingresada” pues “la obligación del retenedor es una obligación que le es propia y que es autónoma e independiente de la obligación que tiene el perceptor de la renta de declarar dicha renta y autoliquidar su tributo”.

A nuestro juicio el razonamiento es incuestionable, pues ni en este momento ni cuando nos hemos ocupado anteriormente de este tema, hemos pretendido que la conducta del retenedor no fuese reprochable, siendo lo discutible la forma en que se sanciona en el momento actual.

4. El incumplimiento de la obligación del retenedor no puede ser regularizado por el contribuyente con el pago de la obligación principal

Para salir al paso de algunas observaciones que la doctrina había hecho sobre la posibilidad de considerar que el pago hecho por el contribuyente –IRPF o IS- de la obligación principal podría asimilarse a una regularización al margen de las previsiones literales del artículo 27 de la LGT, la resolución analizada nos dice:

“Partiendo, pues, de la distinción entre deuda tributaria y sanción, es cierto que nuestro ordenamiento admite el pago de un tercero, si bien lo admite como medio de extinción de la deuda tributaria... En cambio, no contempla la conducta de un tercero como excusa absolutoria que vede la imposición de sanciones o de penas... Así, respecto de la posibilidad de considerar que ha existido una regularización tardía y espontánea de la situación tributaria del retenedor, como consecuencia de la presentación por el obligado a soportar la retención de su autoliquidación, lo que conllevaría la exclusión de la infracción y la exigencia de los recargos del artículo 27, debemos descartarla a la vista de lo que con claridad se dispone en el artículo 179 de la Ley General Tributaria...”

A la vista de los preceptos transcritos, en los supuestos aquí analizados, el obligado que incumple su obligación (el retenedor) no procede en modo alguno a la regularización voluntaria, aunque extemporánea, de su situación tributaria, sino que simplemente un tercero ha procedido posteriormente al pago de la cuota, actuando además este tercero no voluntariamente (sino por expresa disposición legal, que le impone la obligación de presentar las autoliquidaciones correspondientes a su propia imposición personal)... ”

En consecuencia, “el incumplimiento de una obligación tributaria por parte de un obligado tributario, el retenedor, no puede quedar subsanado por el posterior cumplimiento, por parte de otro obligado tributario distinto, el perceptor de la renta sujeta a retención, de sus propias obligaciones fiscales”.

Y, para adelantarse a quien argumentase que, de hecho y según el propio Tribunal Supremo, la obligación del retenedor había quedado inexigible, extinguida, etc., lo que permitiría aproximar este caso al previsto en el artículo 27 de la LGT, el TEAC añade como argumento que la “diferenciación entre nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria (trascendental en nuestro caso y que, en última instancia, constituye la razón última de la teoría del Tribunal Supremo del enriquecimiento injusto) está recogida en la Ley General Tributaria en su artículo 21”. Es decir, la obligación del retenedor había nacido válidamente y quedó incumplida, si bien, devino posteriormente en inexigible.

En relación con esta parte de la argumentación del TEAC, hemos de advertir que no faltan opiniones autorizadas que, con otros razonamientos, sostienen también que el contribuyente no puede regularizar la obligación del retenedor, como lo demuestra el hecho de que esta última obligación no ha quedado extinguida. En tal sentido lo razona C. Palao Taboada (“La jurisprudencia y el modelo legal de retención a cuenta” CEF nº 350, 2012) quien pone en cuestión que el TS declarase que la obligación del retenedor se hubiese extinguido por el pago del contribuyente.

Por nuestra parte, consideramos que cuando el TS afirma, en relación con obligación del retenedor, “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 TS de 5 de marzo de 2008), se está refiriéndose a una obligación que ha desaparecido, y que, si se menciona su inexigibilidad, lo que debemos preguntarnos es por la causa de ello y si dicha causa no afecta a su existencia; además de que la distinción a que se refiere el TEAC, cuando diferencia el nacimiento y la exigibilidad de las obligaciones, se debe recordar que tal distinción se empleó para definir la situación de las obligaciones tributarias antes de que hubiesen sido liquidadas, pero no parece que explique la naturaleza de una liquidación tributaria que carece de ejecutividad o que, al menos, la tiene suspendida. Aunque aceptamos la existencia de liquidaciones cautelares, aunque ya no se hable de ellas ni en la Ley ni en la doctrina, lo cierto es que ni con ello, ni afirmando que la obligación no se ha extinguido, tampoco explicaríamos cómo afecta a estas liquidaciones –u obligaciones- el paso de un tiempo indeterminado.

5. La cuestión de la tipicidad

No obstante lo anterior, la cuestión que en mayor medida ha sido objeto de críticas por parte de los autores que se han ocupado de este tema, es la atinente a la tipicidad de la conducta del retenedor pues no hay coincidencia sobre el tipo infractor en que puede subsumirse sin dificultades la conducta del retenedor.

En relación a este tema, el TEAC nos dice: "... por lo que respecta al principio de tipicidad, esta conducta es constitutiva de infracción tributaria de conformidad con lo preceptuado en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, el cual dispone que "1. Constituye infracción tributaria 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 desarrollo del precepto anterior, el artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado mediante Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, establece que "1. 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 cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada", esto es, la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en la autoliquidación por retenciones que debió presentar el obligado a retener, cantidad que ha sido determinada por la Administración en la regularización llevada a cabo."

Hemos de recordar a este efecto, que el TEAC se enfrenta ahora a dos problemas: primeramente, la correcta inclusión de esta conducta en el tipo de infracción del artículo 191 de la LGT; y, en segundo lugar; que la dicción literal del Reglamento general del régimen sancionador fija la base de la sanción en la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, siendo que, de la liquidación que regulariza la situación, no resulta, como hemos visto antes, ninguna cantidad a ingresar ("la liquidación debe anularse porque su pago no resulta exigible", dice la misma resolución. Es más, de exigirse, resultaría un enriquecimiento injusto).

En relación con la primera cuestión, en el nº 90 de esta misma revista manifestábamos nuestras dudas y discrepancias con la calificación que la Administración daba a esta conducta, subsumiéndola en el tipo consistente en dejar de ingresar, así como también expresábamos las dificultades para imponer las sanciones previstas en los artículos 198 y 199 LGT. Pues bien, C. Palao Taboada centra el problema de la sancionabilidad de estas conductas en la inclusión de las mismas en el tipo de infracción grave que ocasiona un perjuicio económico, pues acepta que el perjuicio económico es el daño financiero que se causa por el retraso en percibir la sumas que debieron ingresarse antes por el retenedor, si bien ese daño se compensará con el interés de demora exigible. Es decir, el daño es principalmente un diferimiento del pago. Por esta razón, coincide en parte con Prieto Ruiz ("La imposición de sanciones al retenedor conforme a la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre retenciones. CEF 334, 2011), autor que se pronuncia por la configuración legal de una nueva infracción que se ajuste en mejor medida a la verdadera realidad de la conducta del retenedor, posición a la que nos sumamos también.

Ahora bien, esta solución nos parece la más adecuada porque no creemos, a diferencia de quienes defienden que podrían aplicarse en estos casos las infracciones previstas en los artículos 198 y 199 de la LGT, que estos tipos de infracción se ajusten tampoco sin dificultades a la realidad.

En concreto, en el primer caso, dice la LGT: "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”.

Y, en segundo lugar, el artículo 199 que dispone:

“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.”

Entendemos que el primer tipo no se ajusta siempre a la verdadera conducta, pues pudo haberse presentado en plazo la autoliquidación, lo que nos conduciría al tipo contemplado en el artículo 199, conducta que no coincide tampoco plenamente con lo realizado pues ha existido un diferimiento del pago que, si bien se compensa económicamente con los intereses de demora, puede también ser objeto de una sanción.

Finalmente, y en relación con la elección del tipo que aplica la Administración –el artículo 191 LGT- hemos de referirnos al problema de la base de la sanción, magnitud que, según esta disposición es “la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”, mientras que el artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado mediante Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, establece que “1. 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 cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada”.

Evidentemente, según lo dispuesto en el Reglamento y al tenor de la propia jurisprudencia sobre esta cuestión, la base - cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada- será 0, como hemos visto que señalaba alguna sentencia, lo que no coincide con la previsión de la Ley -cuantía no ingresada en la autoliquidación- creando una disparidad que no puede resolverse adecuadamente con la afirmación del TEAC en el sentido de que la Ley debe interpretarse como “la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en la autoliquidación por retenciones que debió presentar el obligado a retener, cantidad que ha sido determinada por la Administración en la regularización llevada a cabo.”

6. La cuestión de la proporcionalidad

La última de las cuestiones que se abordan en la resolución del TEAC que examinamos es la proporcionalidad de las sanciones que se imponen. En esta materia, el TEAC debió ser consciente de la crítica que se ha hecho al establecimiento de sanciones del 50 por 100 a quienes ya no les es exigible el cumplimiento de una obligación anteriormente viva. Muy especialmente ha señalado la doctrina que si la proporcionalidad

se debe medir en función del daño causado y, siendo este el diferimiento en el pago, aquella sanción resulta desproporcionada respecto del daño financiero real.

Quizá por ello, nos dice el TEAC: "... no olvida este Tribunal Central que junto con los de tipicidad y antijuridicidad, otro de los principios básicos de nuestro derecho sancionador tributario es de proporcionalidad; en este sentido, debe subrayarse que la proporcionalidad de las sanciones no viene determinada siempre, exclusivamente y de forma directa por el importe de una previa liquidación cuyo pago sea exigible, sino que puede estar ligada a la trascendencia económica de la obligación incumplida (por ejemplo, por el elevado número de perceptores afectados o por el tipo de información que no se suministra tempestivamente a la Administración) que causa un perjuicio económico real y efectivo a la gestión de los tributos por parte de la Hacienda Pública..."

Es decir, se trata de resaltar que la sanción está también protegiendo intereses y fines distintos de la inmediata recaudación que se relacionan con la información, gestión, etc., del tributo.

Naturalmente que este planteamiento es correcto, pero lo cierto es que pone de manifiesto el carácter esencialmente formal que tiene el incumplimiento de la obligación del retenedor, pues ello lo que "legitima" la sanción que se impone, y que, por tanto, traslada el debate a determinar si una multa de ese importe es una sanción proporcionada a la infracción cometida o si debiera acudirse a criterios distintos a la hora de su cuantificación.

Finalmente, recordar que, en relación con este principio, la cuestión ha quedado sin un examen de fondo por la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2009 (Sala de lo Contencioso. N° recurso 10506/2003, Ponente: Excmo. Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero), que decía: "Los intereses que nosotros reconocíamos eran los que medían 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..."

Y, después, en relación con las sanciones añadía inmediatamente: "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."

7. Conclusiones

Habíamos señalado en un número anterior de esta revista que todas las críticas que puedan hacerse a la forma en que se están aplicando sanciones a estas conductas, no pueden desconocer sus propias limitaciones en el sentido de que no deben obtenerse conclusiones conducentes a eliminar la responsabilidad del retenedor por el incumplimiento de sus obligaciones. Ello llevaría a invalidar la figura en un sistema de gestión de algunos tributos que descansa de forma muy importante en el buen funcionamiento del sistema de retenciones a cuenta. Por ello, la solución no debe pasar por esa vía, sino por encontrar una respuesta razonable en el ámbito del derecho sancionador tributario.

La doctrina ya ha dado algunas propuestas y ha expuesto sus opiniones sobre la diversa argumentación contenida en sentencias y resoluciones. Es decir, ya existen criterios suficientes para revisar el tema, aunque cualquier modificación de la repuesta que actualmente se está dando al problema tenga sin duda consecuencias complejas. Como sería el caso, de su incidencia en las sanciones no firmes que hubiesen de ser ajustada a un nuevo marco normativo.

