

LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES AL RETENEDOR CONFORME A LA NUEVA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE RETENCIONES

JAVIER PRIETO RUIZ

*Abogado. Economista.
Socio de Ramón y Cajal Abogados*

Extracto:

EL Tribunal Supremo (TS) en diversas sentencias ha concluido que la Administración tributaria incurre en enriquecimiento injusto al reclamar al retenedor una cuantía en concepto de retención que ha percibido la Administración tributaria en el momento en que el receptor de las rentas ha satisfecho el impuesto final.

Aunque la Inspección de los Tributos ha asumido la jurisprudencia del TS en los procedimientos de comprobación que está llevando a cabo respecto de la cuota dejada de ingresar (siempre que conste a la Administración tributaria que el contribuyente final, al menos, ha presentado su declaración por el impuesto sobre su renta personal), está imponiendo sanciones a los retenedores que no han cumplido correctamente su obligación tributaria de retención.

En nuestra opinión, la modificación que ha operado la jurisprudencia del TS respecto del carácter autónomo de la obligación de practicar retenciones debería implicar una valoración más acorde con dicha jurisprudencia de los elementos típicos de la conducta infractora de aquel retenedor que no retiene correctamente (tipicidad, antijuridicidad); y, en segundo lugar, en la cantidad de la base sobre la que pueden imponerse las sanciones, que ha de limitarse a lo dispuesto por el artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario que establece como base de la sanción «el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada».

Un posible incumplimiento de la obligación reglamentaria por parte de la Administración tributaria tiene como resultado sanciones absolutamente desproporcionadas respecto del perjuicio efectivo que puede haber sido causado a la Hacienda Pública.

En las siguientes líneas se realiza un análisis de la inobservancia del mandato jurisprudencial del TS por parte de la Inspección de los Tributos, así como de la contravención principios básicos del derecho sancionador tributario y de principios generales del derecho que tienen lugar como consecuencia de la imposición de sanciones en los términos en que se están produciendo.

Palabras clave: sanción, retención, tipicidad, antijuridicidad y proporcionalidad.

TAX PENALTIES FOR THE LACK OF WITHHOLDING ACCORDING TO THE NEW SPANISH SUPREME COURT JURISPRUDENCE ON WITHHOLDING

JAVIER PRIETO RUIZ

*Abogado. Economista.
Socio de Ramón y Cajal Abogados*

Abstract:

SPANISH Supreme Court of Justice has determined that the Spanish tax administration incurred in an unfair enrichment when it requires for the withholding tax to a withholder provided that the recipient of the income (final taxpayer) has filed the corresponding tax return with the tax administration (as the lack of withholding has been compensated by the final tax due paid by the taxpayer).

Although Spanish tax inspection is following the Supreme Court jurisprudence in connection with the withholding tax required to payers (to the extent that the payer has filed its tax return), penalties to withholders have been imposed in connection with the lack of withholding.

The Supreme Court jurisprudence has modified the autonomous nature of the withholding obligation in respect to final tax obligation and, in our opinion, this modification should imply, firstly, a new interpretation of the infraction applicable to the lack of withholding and, secondly, in connection with the base amount to calculate the penalty, the strict application of Article 8 of the Tax Penalty Regime Regulations which establishes that the base amount must be the tax due to pay resulting from the tax assessment carried out by the tax inspection.

A potential infringement of the mandatory regulations by the tax inspection leads to penalties which would not be proportional to the actual damage caused to the tax administration.

This article analyses the inobservance of the Supreme Court jurisprudence by the tax inspection and the contravention of the general Law principles and penalty tax law principles due to the imposition of penalties which has been imposed.

Keywords: penalty, withholding, proportionality, infraction and Supreme Court.

Sumario

Introducción.

1. La obligación de retención después de la jurisprudencia del TS.
 - 1.1. La autonomía de la obligación de retener.
 - 1.2. Nueva interpretación jurisprudencial del TS.
2. Falta de los elementos típicos de la infracción tributaria.
 - 2.1. Tipicidad.
 - 2.2. Antijuridicidad.
 - 2.3. Culpabilidad.
3. Irregularidades en el cálculo de la base de la sanción.
 - 3.1. Vulneración del artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario.
 - 3.2. Vulneración del principio de inderogabilidad singular de los reglamentos.
 - 3.3. Vulneración del principio de proporcionalidad.
4. Consideraciones a futuro.
5. Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

El Tribunal Supremo (TS) en diversas sentencias [Sentencias del Tribunal Supremo (STS) de 13 de noviembre de 1999, de 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008] ha concluido que la Administración tributaria incurre en enriquecimiento injusto al reclamar al retenedor una cuantía en concepto de retención que ha percibido la Administración tributaria en el momento en que el perceptor de las rentas ha satisfecho el impuesto final. Entiende el TS que exigir esa misma cuota a dos obligados tributarios diferentes (retenedor y contribuyente) puede generar un doble pago a la Hacienda Pública que no tiene justificación dentro de nuestro ordenamiento jurídico independientemente de que la naturaleza tributaria de la obligación tributaria de retención.

La Inspección de los Tributos ha asumido la jurisprudencia del TS en los procedimientos de comprobación que está llevando a cabo y no exige cuota dejada de ingresar en las liquidaciones practicadas a aquellos retenedores que no cumplieron correctamente dicha obligación tributaria siempre que conste a la Administración tributaria que el contribuyente final, al menos, ha presentado su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ¹ o el Impuesto sobre Sociedades (IS).

Sin embargo, la Inspección de los Tributos no ha asumido plenamente el mandato jurisprudencial del TS. Así, en los últimos tiempos, son muchos los obligados tributarios que se están enfrentando a procedimientos sancionadores derivados de cuotas dejadas de ingresar por retenciones no practicadas en el pago de rendimientos sujetos a dicha obligación tributaria, pese a que dichas cuotas no son objeto de la correspondiente liquidación administrativa, precisamente en aplicación de la mencionada jurisprudencia.

En nuestra opinión, la jurisprudencia del TS ha modificado el carácter autónomo de la obligación principal de practicar las retenciones por parte del retenedor respecto de la obligación tributaria principal a satisfacer por parte del perceptor de las rentas. Esta modificación debería implicar un cambio en el alcance del ilícito que puede tener lugar como consecuencia del incumplimiento de la obligación de retener y, por tanto, en las sanciones que se pueden imponer al retenedor como consecuencia de dicho incumplimiento.

Dicho cambio debería reflejarse, en primer lugar, en una valoración más acorde con la nueva interpretación del TS de los elementos típicos de la conducta infractora de aquel retenedor que no retiene correctamente (tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad); y, en segundo lugar, en el cuántum de la base sobre la que pueden imponerse las sanciones que ha de limitarse a lo dispuesto por el artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario (RGRST) ² que establece como base de la sanción «el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada», sin que la Inspección de los Tributos pueda obviar dicho mandato reglamentario.

¹ El TS también afirma que la Administración tributaria es la que está en disposición de demostrar que ese doble pago no se ha producido, pues cuenta con la información y los medios necesarios.

² Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

Un posible incumplimiento de la obligación reglamentaria por parte de la Administración tributaria tiene como resultado sanciones absolutamente desproporcionadas respecto del perjuicio efectivo que puede haber sido causado a la Hacienda Pública.

En las siguientes líneas se realiza un análisis de la inobservancia del mandato jurisprudencial del TS por parte de la Inspección de los Tributos, así como de la contravención de principios básicos del derecho sancionador tributario y de principios generales del derecho que tienen lugar como consecuencia de la imposición de sanciones en los términos en que se están produciendo, que ya apunté en mi breve artículo de opinión publicado en el diario *Negocio* en junio de 2009³.

1. LA OBLIGACIÓN DE RETENCIÓN DESPUÉS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS

1.1. La autonomía de la obligación de retener

Muchas son las teorías sobre la naturaleza de la obligación de retener que se han mantenido por la doctrina: (i) pago anticipado o a cuenta de la obligación principal, (ii) obligación cautelar, (iii) crédito de impuesto, (iv) instrumento para desarrollar el procedimiento impositivo, (v) pago de tributos relacionados con la obligación tributaria principal⁴.

Aunque parte de la doctrina entendió inicialmente que la retención constituía una obligación accesoria con una función de garantía sobre el cumplimiento de la obligación principal⁵, esta teoría no prosperó y se fue imponiendo la teoría de la autonomía respecto de la obligación principal, tanto a nivel académico como legislativo.

Así aparece configurada en el artículo 23 de la actual Ley General Tributaria⁶ (LGT), donde se establece un presupuesto de hecho autónomo para la realización de la obligación tributaria de retener: «La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal».

Esto es, la obligación de retener surge de forma independiente a la existencia de la obligación principal y, en este sentido, ha de ser entendida como autónoma. Como consecuencia, el retenedor

³ «¿Puede un retenedor ser sancionado?», diario *Negocio*, 23 de junio de 2009.

⁴ Un detallado análisis de las teorías sobre la naturaleza de la retención se puede encontrar en: M. GARCÍA CARACUEL, *La retención, el ingreso a cuenta y el pago fraccionado. Nuevas obligaciones tributarias en la Ley General Tributaria*, Editorial Aranzadi, 2006 y en M.A. COLLADO YURRITA, *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Editorial Civitas, Madrid, 1992.

⁵ Por todos, FERREIRO LAPATZA, J.J., «La figura del sustituto en las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, número 28, 1979.

⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

tiene la consideración de obligado tributario directo respecto de esta obligación independientemente de la relación jurídico-tributaria del contribuyente respecto de la obligación principal ⁷.

Los tribunales, tanto económico-administrativos ⁸ como jurisdiccionales, han venido interpretando esta autonomía en el sentido de negar, de forma tajante, relación alguna entre la retención practicada por el retenedor y el cumplimiento de la obligación principal por parte del contribuyente.

Así, dice la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 7 de noviembre de 2007: «Las normas reguladoras del IRPF imponen al retenedor la obligación de ingresar el importe de la retención practicada y, asimismo, la que hubiera debido practicar en los plazos previstos en la normativa vigente. Esta obligación se impone directamente al retenedor y es independiente de la obligación del contribuyente, por lo que la conducta del primero no puede depender del comportamiento del segundo. La obligación de retener constituye una obligación autónoma y claramente diferenciada de la obligación de computar en la base imponible los ingresos sobre los que la retención se practique; su aplicación no supone doble imposición, pues la retención cumple la función de ser un pago a cuenta del ingreso personal del contribuyente, quien tiene derecho a deducir lo ingresado por el retenedor.

La obligación de retener no está en función de si el contribuyente deduce o no en su autoliquidación lo que se le retuvo o lo que se le debió retener, sin perjuicio de que, si la Administración tributaria se dirige contra el retenedor por no haber retenido la cantidad correspondiente, este tiene acción de regreso contra el retenido». (El subrayado es nuestro).

La posible existencia de un doble pago y, por tanto, un enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria no se ha obviado, pero se ha venido resolviendo mediante la existencia de la posibilidad de reclamar por vía civil al contribuyente que ha recibido las rentas sujetas a retención la cantidad exigida por la Administración tributaria al retenedor ⁹. Esta solución se ha basado en la configuración legal de la obligación de retención como imperativo autónomo para el retenedor, a pesar de que el resultado vulneraba principios básicos del ordenamiento jurídico, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia del TS.

1.2. Nueva interpretación jurisprudencial del TS

El TS en jurisprudencia consolidada por el TS (STS de 13 de noviembre de 1999, de 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008) ha considerado improcedente exigir la cuota correspondiente a las retenciones a cuenta del impuesto personal del beneficiario cuando los perceptores de las rentas sometidas a retención autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta y pagaron la cuota tributaria que en su caso les hubiese correspondido.

⁷ En el mismo sentido, CALVO VÉRGEZ, J., «Una aproximación a la naturaleza jurídica de la retención en el IRPF», *Revista Aranzadi Doctrinal*, número 1/2009: «Pero en todo caso ha de quedar claro que la referida obligación de efectuar pagos a cuenta surge de la realización de un presupuesto de hecho autónomo respecto de la obligación tributaria principal, al margen de que esta última, insistimos, pueda llegar a nacer en el futuro».

⁸ Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 25 de septiembre de 1996, 23 de junio de 1997, 8 de septiembre de 2000 y 22 de diciembre de 2000.

⁹ La normativa tributaria no establece ninguna vía procedimental específica para exigir al contribuyente la cantidad exigida por la Administración tributaria al retenedor.

Así, la STS de 27 de febrero dice: «La Administración pudo y debió comprobar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de los medios para ello) ha preferido insistir en la naturaleza independiente de la obligación de retener». (El subrayado es nuestro).

En términos de la STS de 5 de marzo: «Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. 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.

Podría haberse argüido que en el proceso no se ha acreditado la extinción de la obligación principal, pero lo cierto es que la Administración pudo y debió probar que ese pago no se había producido, pues dispone de medios para ello. En lugar de exigirse la acreditación de tal extremo, la sentencia recurrida ha preferido poner énfasis en la naturaleza autónoma de la obligación del retenedor con respecto a la del sujeto pasivo de practicar la retención y de realizar el correspondiente ingreso.

Lo que parece lógico es que, cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesorio de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza. (El subrayado es nuestro).

La jurisprudencia del TS ya está siendo aplicada por los tribunales y, en este sentido, cabe señalar los siguientes pronunciamientos:

1. «El cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. 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 (...)»¹⁰.
2. «(...) 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, procede la estimación del recurso»¹¹.
3. «Cuando un ente público pretende un doble pago no solo incurre en un patente abuso de derecho quebrantando el principio universal de "buena fe" que ha de regir las relaciones jurídicas sino que conculca las bases esenciales del ordenamiento jurídico, uno de cuyos pilares es la

¹⁰ SAN de 23 de octubre de 2008. Recurso 242/2006.

¹¹ SAN de 19 de junio de 2008. Recurso 648/2005.

"objetividad con que la Administración ha de servir los intereses generales" y "actuar conforme a la ley y al derecho" [art. 103 de la Constitución (RCL 1978, 2836)]. Pues bien, cuando esto sucede se supeditan estos valores básicos de la convivencia a consideraciones meramente económicas de un rango claramente inferior y, sin duda, tal resultado debe ser corregido.

(...)

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 insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor, con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor¹².

4. «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 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»¹³. (El subrayado es nuestro).

En el ámbito económico-administrativo, el TEAC ha establecido lo siguiente¹⁴:

«Ya que la Administración recibe una misma cantidad dos veces, cuando en situaciones como las que plantea el presente expediente se exige a los retenedores retenciones no practicadas, que corresponden a cuotas que han sido ya cobradas al sujeto pasivo perceptor de la renta, en la deuda tributaria que resulte de la declaración del impuesto presentada. Para llevar a cabo este tipo de actuaciones, mantiene el TS que la Administración puede y debe probar que ese doble cobro de las retenciones no se ha producido. En acatamiento de la referida sentencia e interpretando su contenido este Tribunal Central entiende que la carga de la prueba sobre ese doble cobro de las retenciones le corresponde a la Administración».

El TS no niega expresamente la naturaleza autónoma de la retención pero no parece compartir la idea de que es una obligación absoluta que ha de ser interpretada de forma ajena a la propia satisfacción de la deuda principal por parte del contribuyente. No es en ese aspecto donde se ha de poner el «énfasis», sino en comprobar si el doble pago ha tenido lugar, en cuyo caso no procede requerir al retenedor ninguna cantidad no ingresada¹⁵.

Asimismo, el resto de los tribunales, que se ha adherido a la jurisprudencia del TS, ha profundizado en la idea de que la caracterización de la obligación de retención como obligación autónoma, sin conexión alguna con la obligación tributaria principal, implica su desnaturalización o hipertrofia.

El TS no realiza un juicio sobre la autonomía de la obligación de retener y, de facto, parece aceptar que la naturaleza de esta obligación puede no ser unívoca (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), pero ninguna de las posibilidades admitidas por el TS implica que se trate de una obligación autónoma en términos absolutos y desligada de una obligación tributaria principal.

¹² SAN de 25 de junio de 2007.

¹³ SAN de 17 de julio de 2008.

¹⁴ Resolución del TEAC de 3 de abril de 2008.

¹⁵ El TS considera que es la Administración la que está en disposición de demostrar si el doble pago se ha producido.

A juicio del TS, por tanto, existe una conexión entre la obligación de retención y la obligación tributaria principal que impide sostener que la naturaleza autónoma de la retención permite exigir una cuota al retenedor que ya ha sido ingresada por el contribuyente, tomando en consideración, además, que la Administración tributaria es la que está en disposición de comprobar dicha circunstancia.

Sin el reconocimiento de la existencia de esa conexión, la aplicación de los tributos por parte de los órganos de la Administración tributaria daría lugar a situaciones jurídicas anómalas y contrarias a los principios básicos de nuestro ordenamiento jurídico (*e. g.*, prohibición de enriquecimiento injusto). Así lo ha confirmado el TS en la mencionada jurisprudencia respecto del requerimiento de las mismas cantidades al retenedor y al contribuyente.

El posible resarcimiento para el retenedor en el ámbito privado auspiciado anteriormente por la Administración tributaria no eliminaba la situación que no admite nuestro ordenamiento jurídico: el enriquecimiento injusto de la Administración tributaria; pues la reclamación de las cantidades recibidas en exceso por esta no cabe en la normativa tributaria, ni para el retenedor ni para el retenido o contribuyente final. El TS no olvida esta posibilidad que tiene el retenedor de resarcirse patrimonialmente mediante la reclamación al contribuyente, sin embargo, entiende que no es un problema de orden práctico lo que aquí se dilucida, sino una vulneración grave del ordenamiento jurídico.

En este sentido, en ningún caso se admitiría por parte de la Administración tributaria una solicitud de ingresos indebidos instada por el retenedor o el contribuyente, pues el ingreso realizado por ambos fue un ingreso debido en el momento en que fue realizado. La adecuación de los ingresos realizados por ambos obligados tributarios se basaría en la autonomía de la obligación de retener respecto de la obligación tributaria principal.

La jurisprudencia del TS, además de introducir claridad interpretativa respecto de este punto y zanjar la polémica doctrinal, al menos en cuanto a la posibilidad de exigir la falta de retención, ha permitido recuperar la equidad y la lógica que deben imperar en el sistema tributario negando que la obligación autónoma del artículo 23 de la LGT haya de ser entendida de forma absoluta.

Así lo ha asumido también la doctrina más cercana a las tesis de la Administración tributaria hasta el momento de la consolidación de la jurisprudencia del TS: «El TS, llevado por la pretensión de evitar la doble imposición de manera sencilla, prescindiendo de engorrosos procedimientos que plantean problemas no solo de incomodidad sino también de ejercicio de los derechos (prescripción, resistencia de los retenidos a aceptar el reembolso, etc.), ha facilitado una solución que significa, pese a que en las sentencias no se reconoce así, desmentir el carácter autónomo y no subordinado de la obligación de realizar pagos a cuenta»¹⁶.

El criterio fijado por la jurisprudencia del Alto Tribunal ha de guiar la interpretación de la obligación tributaria de retener, así como, necesariamente, las consecuencias de su incumplimiento, y de manera decisiva, a la más relevante de todas: la imposición de sanciones a la conducta del retenedor.

¹⁶ «Autonomía de la obligación de ingresar las retenciones a cuenta», Miguel WERT ORTEGA, *RCyT*. CEF, números 305-306/2008, página 129.

En efecto, la infracción por el defecto o la falta de retención, tradicionalmente considerada una conducta típica por falta de ingreso de la deuda tributaria, ha de ser valorada bajo el nuevo criterio del TS respecto al alcance de la autonomía de la obligación de retener. En este sentido, como se expone a continuación, la conducta típica y antijurídica propia del retenedor que no retiene correctamente ha de ser necesariamente matizada.

Asimismo, el impacto de la jurisprudencia del TS en el ámbito sancionador encuentra acomodo en la disposición reglamentaria del artículo 8 del RGRST, que sitúa la base de la sanción en verdadero perjuicio causado a la Administración tributaria. Su posible vulneración por parte de la Inspección de los Tributos constituiría una ilegalidad que viciaría de nulidad los acuerdos de imposición de sanciones que no lo respeten.

A continuación se describe cómo la conducta infractora de la falta de retención no puede seguir siendo analizada ni valorada positivamente en los mismos términos en que se realizaba antes de la jurisprudencia del TS. En este sentido, se analiza el impacto de las nuevas circunstancias respecto de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la infracción.

2. FALTA DE LOS ELEMENTOS TÍPICOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

2.1. Tipicidad

El tipo de la infracción descrito para el defecto o la falta de retención en los acuerdos de imposición de sanciones por la falta de retención es el descrito en el artículo 191 de la LGT ¹⁷:

«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.

(...)

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.» (El subrayado es nuestro).

El tipo descrito en el artículo 191 de la LGT constituye el tipo general de infracción por falta de ingreso como consecuencia de la incorrecta liquidación del tributo. Es el tipo infractor que aplica tanto al contribuyente que no satisface una cuota tributaria, como al retenedor que no ingresa la ade-

¹⁷ Antiguo artículo 79 a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT 63), que establecía: «Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria».

cuada cantidad retenida. Aplica, por ende, tanto a cantidades a satisfacer a cuenta de una obligación tributaria principal, como a la obligación principal en sí misma.

La configuración de este tipo infractor tanto para los retenedores como para los contribuyentes, una vez que el TS ha dictaminado que la obligación de retención no puede ser autónoma en sentido absoluto (esto es, no se puede exigir la misma cuota a dos obligados tributarios diferentes), ha de reconsiderarse pues, tanto en el plano teórico (potencial daño que se puede causar al erario público como consecuencia de la conducta infractora) como en el práctico (daño real que tendrá lugar en la mayor parte de las ocasiones), la protección del bien jurídico protegido no se ajustaría adecuadamente a la configuración actual del artículo 191 de la LGT.

Además, el propio artículo 191 de la LGT establece en el tipo la excusa absolutoria con motivo de la regularización de la situación tributaria conforme al artículo 27.1 de la LGT, que establece que:

«Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.»

En su apartado 2, dice:

«Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 por 100, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.»

Esto es, si hay presentación de autoliquidación o declaración por parte del obligado tributario sin requerimiento previo de la Administración tributaria, no existirá cuota dejada de ingresar y, por tanto, no es posible encuadrar la conducta del obligado tributario como una conducta típica consistente en dejar de ingresar una cantidad de naturaleza tributaria, tipo descrito en el artículo 191 de la LGT.

Conforme a los artículos 191 y 27 de la LGT, la regularización se producirá en todo caso (exista o no ingreso como consecuencia de la presentación de la declaración o la autoliquidación) y, en consecuencia, la inexistencia de sanción correctora de la conducta infractora. El recargo solo tendrá lugar si hay cuota dejada de ingresar, pero la exención de responsabilidad se producirá en todo caso.

Por tanto, la conducta de los retenedores que no han calculado la retención de forma correcta (y que no han ingresado la cantidad correcta) no debería ser sancionada por inexistencia de conducta típica si se toma en consideración que los perceptores de las remuneraciones satisfechas por el pagador habrán liquidado y cancelado la deuda tributaria principal con la presentación de su declaración de su impuesto personal sobre la renta.

Si el retenedor, como obligado tributario, no ha deducido las cantidades de forma correcta (no ha retenido ningún importe o lo ha hecho de forma insuficiente), el contribuyente abonará la cuota correspondiente a dichas remuneraciones al liquidar su impuesto personal¹⁸. Por tanto, con carácter general, no habrá, en el momento de la regularización realizada por la Inspección de los Tributos, cuota dejada de ingresar por parte del retenedor.

Si bien la relación jurídico-tributaria del retenedor y del contribuyente con la Administración tributaria no se modifica como consecuencia de la presentación de la declaración del IRPF por parte del segundo, el cumplimiento de su obligación tributaria con motivo de la presentación de su declaración del IRPF ha de poseer un efecto cancelatorio de la deuda tributaria del retenedor. Ese es, en efecto, el criterio del TS en sus sentencias: no ha lugar al doble pago por parte de dos obligados tributarios diferentes pues se trata, en definitiva, de la misma deuda tributaria.

En efecto, al tratarse del mismo concepto por deuda tributaria, si bien exigido a dos obligados diferentes, el pago de dicha deuda tributaria ha de poseer el mismo efecto regularizador y absoluto que si la deuda fuese satisfecha por el propio retenedor.

Si bien esta regularización es realizada por tercero y en virtud de obligación o título legal (y no por corrección de la conducta del infractor, el retenedor), pues el contribuyente debe presentar su declaración de impuestos en aquellos casos en los que la ley lo determine, sus efectos exoneradores de responsabilidad han de surtir efectos en todos los ámbitos. La regularización tributaria llevada a cabo por el contribuyente al presentar su declaración tributaria no se ajusta estrictamente a la regularización descrita en el artículo 27 de la LGT (ni tampoco a la descrita con carácter general en el art. 179.3 LGT¹⁹), pues esta parece encaminada a la regularización tributaria por el mismo obligado tributario²⁰. No obstante, parece haber sido aceptado por la jurisprudencia del TS que esa regularización respecto de la deuda tributaria se produce como consecuencia de la declaración o autoliquidación del contribuyente.

La base del criterio del TS se basa en el reconocimiento nuevamente de la aplicación en el ámbito tributario²¹ del principio jurídico general de la extinción de las obligaciones por el pago de un tercero establecido en los artículos 1.158 y 1.159 del Código Civil²² (CC).

¹⁸ La Administración tributaria estará en disposición de comprobar, como sostiene la mencionada jurisprudencia del TS, si los perceptores de los rendimientos han optado por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 99.5 de la LIRPF, «Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el receptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida».

¹⁹ Artículo 179 de la LGT: «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 aquellas. 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». (El subrayado es nuestro).

²⁰ No obstante, tampoco existe en el artículo 27 de la LGT una mención expresa a este respecto, ni mucho menos, una negación de lo contrario.

²¹ La eficacia liberatoria del pago hecho por tercero se extiende al ámbito tributario, tal y como se señala en las SSTS de 1 de octubre de 1983 y 5 de noviembre de 1983, entre otras.

²² Artículo 1.158 del CC: «Puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, o ya lo ignore el deudor. El que pagare por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que

Este reconocimiento está expresamente recogido en el artículo 33.1 del Reglamento General de Recaudación (RGR)²³, que traslada al ámbito administrativo lo dispuesto en el artículo 1.158 del CC, estableciendo que puede efectuar el pago, en periodo voluntario o ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago, sin perjuicio de que el tercero que realice el pago no quedará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago²⁴.

En este sentido, la propia LGT, en el artículo 59 y siguientes, referidos al pago como medio de extinción de la deuda tributaria, no vincula el efecto liberatorio generado por el mismo a ningún requisito subjetivo (*i. e.*, condición de contribuyente de quien lo realiza). El pago, pues, extinguirá la deuda tributaria independientemente de quien lo realice.

En conclusión, cuando el beneficiario ingresa el impuesto personal sobre la renta, se estaría cumpliendo la salvedad absolutoria recogida en el propio tipo de la infracción y, por tanto, la conducta típica de la infracción no existiría.

En este sentido, la Inspección de los Tributos ha asumido en sus liquidaciones tributarias la regularización de la situación tributaria del retenedor por la presentación de las declaraciones de los contribuyentes confirmando los efectos regularizadores de la declaración presentada por el obligado tributario, contribuyente. Este reconocimiento recoge el mandato jurisprudencial del TS.

La posibilidad de regularización está recogida en la LGT en sus artículos 27 y 179, que también dispone la exclusión de sanciones en caso de regularización por el contribuyente. Cabría preguntarse, por tanto, si este reconocimiento de la regularización tributaria por parte del contribuyente debería eximir, por sí mismo, de sanciones al retenedor. No parece ser el caso, pues el TS reconoce la posibilidad de imposición de sanciones al retenedor, sin embargo, existe una cierta discordancia en el ordenamiento que, como se expondrá más adelante, pudiera requerir una modificación legislativa.

2.2. Antijuridicidad

La conducta de la Administración tributaria al requerir una cantidad que ya ha sido ingresada por el contribuyente cuya renta estaba sometida a retención ha sido calificada por el TS como anti-jurídica, pues implica un enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública, resultado proscrito por el ordenamiento jurídico al atentar, entre otros, contra el principio de la buena fe.

No se debería apreciar también, en la misma relación jurídico-tributaria, un comportamiento antijurídico en la conducta del retenedor, pues la conducta de este, al ser contraria a la antijurídica,

hubiese pagado, a no haberlo hecho contra su expresa voluntad. En este caso solo podrá repetir del deudor aquello en que le hubiera sido útil el pago». Artículo 1.159 del CC: «El que pague en nombre del deudor, ignorándolo este, no podrá compeler al acreedor a subrogarle en sus derechos».

²³ Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

²⁴ Por aplicación asimismo de lo dispuesto en el artículo 17.4 de la LGT, que no permite que la relación jurídico-tributaria se vea alterada por acuerdos privados: «Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

no puede por definición merecer el mismo reproche. La conducta del retenedor es contraria a la situación de enriquecimiento injusto, anómala en nuestro ordenamiento jurídico, y, además, no producirá, con carácter general, perjuicio a la Hacienda Pública, además del puramente financiero. El desvalor de la conducta de aquel que incurre en un perjuicio económico de carácter financiero no debería merecer una reacción punitiva tan severa como la del que no ingresa la deuda tributaria; la antijuridicidad de ambas conductas no debería equipararse.

El comportamiento antijurídico que se intenta reprimir mediante el artículo 191 de la LGT es la más básica de las conductas que atentan contra el sistema tributario en su conjunto: la falta de ingreso de la deuda tributaria. Constituye, por tanto, la infracción tributaria más severamente castigada por la normativa tributaria y, junto con ciertos requisitos de dolo, cuantía y medios fraudulentos, también configura el tipo penal del delito fiscal establecido en el artículo 305 del Código Penal ²⁵ la norma punitiva más severa del ordenamiento jurídico.

La falta de ingreso de la deuda surgida como consecuencia de la obligación de retener ha sido perseguida (y lo sigue siendo) bajo la conducta típica del artículo 191 de la LGT. El comportamiento del retenedor que no practica adecuadamente la retención es perseguido por la Inspección de los Tributos con la misma intensidad que la falta de ingreso del contribuyente final. Esta igualdad de alcance en la represión de esta conducta tenía su base en un concepto claro: la autonomía de la obligación de retención, expresamente recogido, además, en el artículo 23 de la LGT.

Sin embargo, como se ha visto, este concepto no puede ser entendido en un sentido absoluto o literalista, de tal manera que se exija dos veces el pago de la misma deuda tributaria a dos obligados tributarios diferentes. El TS considera, en definitiva, que una vez realizado el pago por el contribuyente, la deuda tributaria ha sido debidamente saldada.

La plasmación real de la conducta reprimida, constituida por la deuda dejada de ingresar por el retenedor, ya no existe, pues ha sido debidamente satisfecha y, por tanto, deja de existir un comportamiento antijurídico por parte del retenedor. El retenedor pudo no haber actuado adecuadamente conforme a la normativa tributaria, pero el perjuicio causado por su conducta deja de existir cuando el contribuyente realiza la presentación de su declaración del IRPF y, en su caso, el ingreso.

Por tanto, la conducta del retenedor no puede ser calificada de antijurídica por ausencia de lesión material al bien jurídico protegido por la norma. No hay cantidad dejada de ingresar, no hay daño o perjuicio para la Hacienda Pública causado por el retenedor. No hay, en definitiva, conducta antijurídica.

El perjuicio económico para la Hacienda Pública es el elemento objetivo de la infracción tributaria sustantiva material que es, siempre, una infracción de «resultado». Sin tal perjuicio económico para la Administración no habría de imponerse sanción alguna o, como se expone

²⁵ Artículo 305 del Código Penal: «El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».

posteriormente, se habría de imponer una sanción adecuada en su caso al alcance del ilícito cometido. No basta para imponer una sanción o pena la puesta en peligro hipotético del interés público, pues no nos encontramos ante una infracción de riesgo sino de daño efectivo a los intereses públicos generados como consecuencia de la falta de ingreso de tributos.

El principio de que la sanción debe ajustarse al perjuicio causado es asumido igualmente en el artículo 191.1.º de la LGT cuando destipifica como infracción la falta de ingreso de retenciones en las correspondientes autoliquidaciones si antes de la regularización se ha procedido a ingresar la cantidad debida con los recargos por presentación extemporánea correspondientes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de la propia ley ²⁶. Esto es por cuanto se considera que si antes de procederse a la regularización por comprobación administrativa, el contribuyente ha ingresado y pagado los recargos, no hay perjuicio cuyo resarcimiento justifique la imposición de una sanción.

Se trata del mismo principio que sustenta la excusa absolutoria del apartado 3.º del artículo 179 de la LGT cuando entiende que no hay responsabilidad en el caso de que tras la comisión de la infracción y antes del inicio de la comprobación administrativa, se haya procedido a la regularización voluntaria de la situación, incluso aún cuando en este caso no se haya procedido al ingreso de los recargos previstos en el antes citado artículo 27 de la LGT.

Así, si tras el periodo de ingreso de las retenciones y antes de la regularización, el contribuyente o un tercero por su cuenta ingresan las cantidades retenidas pero no ingresadas o no retenidas, el perjuicio será menor e incluso inexistente, y en el acto derivado del procedimiento de comprobación solo reclamará al contribuyente la parte pendiente si la hubiera o el perjuicio financiero causado y no podrá imponerse sanción en su caso más que sobre esas cantidades pendientes de ingresar, como se verá más adelante.

2.3. Culpabilidad

La necesidad de que la conducta del obligado tributario que comete una conducta que encaja en el tipo sea una conducta culpable para poder ser castigada es una premisa básica del derecho sancionador tributario reconocida tanto legalmente ²⁷ como jurisprudencialmente ²⁸.

²⁶ «Salvo que se regularice con arreglo al artículo 27».

²⁷ Artículo 178 de la LGT: «La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.»; y 179.1 de la LGT: «Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos». (El subrayado es nuestro).

²⁸ Por ejemplo, la Sentencia de 10 de febrero de 1986 del TS señala: «... las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el ordenamiento, y culpables, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho». En el mismo sentido, la paradigmática STS de 11 de junio de 1976: «... con respecto a la culpabilidad, no hay duda que en el ámbito de lo punible, ya administrativo, ya jurídico-penal, el principio de culpabilidad opera como un elemento esencial del reproche sancionatorio».

La jurisprudencia del TS no introduce, en este sentido, ninguna novedad respecto de los criterios jurisprudenciales establecidos para valorar la concurrencia de dolo o culpa en la conducta del obligado tributario.

En este punto no se pueden hacer afirmaciones de carácter objetivo o general acerca de la culpabilidad de un retenedor que no practica correctamente las retenciones, pues será lógicamente necesario el análisis de la conducta de cada retenedor en cada caso concreto para determinar la existencia de culpabilidad en la correspondiente actuación. La imposición de una sanción requerirá, a nivel subjetivo, un análisis detallado del comportamiento doloso o culposo del retenedor.

3. IRREGULARIDADES EN EL CÁLCULO DE LA BASE DE LA SANCIÓN

El Borrador de Anteproyecto de la LGT afirmaba que el concepto de la base de la sanción buscaba determinar el perjuicio económico efectivamente sufrido por la Hacienda Pública a consecuencia de la comisión de la correspondiente infracción. La base de la sanción, por tanto, se constituye como la expresión de los elementos integradores de la infracción tributaria y, en particular, ha de ser el reflejo del perjuicio económico causado a la Hacienda Pública²⁹. Esta plasmación o reflejo del perjuicio está determinado en cada tipo de infracción descrito en la LGT.

En caso de la infracción descrita en el artículo 191 de la LGT, donde la conducta típica viene determinada por la falta de ingreso de la deuda tributaria, la base de la sanción ha de coincidir con el perjuicio económico causado, esto es, con lo efectivamente dejado de ingresar al erario público, determinado, eso sí, conforme a lo que la normativa tributaria establezca. Pero la normativa tributaria no puede entrar en contradicción con el principio de correspondencia entre perjuicio y base de la sanción. Lo contrario vulneraría los principios básicos del derecho sancionador tributario.

Determinar la base de la sanción implica, por ende, averiguar el perjuicio económico y, por ello, se configura como un elemento esencial para establecer la cuantía de la sanción a imponer al contribuyente infractor.

3.1. Vulneración del artículo 8 del Reglamento general del régimen sancionador tributario

Uno de los aspectos más controvertidos en los acuerdos de imposición de sanciones de las que trae causa este artículo es el cálculo de la base de la sanción, que, como se ha dicho, constituye un elemento esencial para imponer la sanción.

El artículo 191 de la LGT establece como base de la sanción de dicho tipo: «La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción». (El subrayado es nuestro). Sin embargo, el 8 del RGRST, que desarrolla reglamentariamente

²⁹ La relación entre la base de la sanción y el perjuicio económico también se pone de manifiesto en la graduación de las sanciones [art. 187.1 b) LGT], donde se aprecia la agravante por perjuicio económico en función de la base de la sanción.

el artículo 191 de la LGT, establece que la base de la sanción será «la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada». Ambas cantidades pueden ser coincidentes en muchos casos, sin embargo, existen otros casos en los que no será así. El caso que nos ocupa, donde el contribuyente final ha ingresado la deuda tributaria del retenedor, es uno de ellos.

Y dicha posible discrepancia se ha puesto de manifiesto cuando la Inspección de los Tributos ha tomado como base de la sanción aquella cuota que el retenedor debió haber en su caso ingresado basándose en lo dispuesto en el artículo 191 de la LGT: «la cuantía no ingresada en la autoliquidación», entendiéndose como tal aquella cantidad que no ingresó el retenedor en el momento de presentar su declaración por retenciones a cuenta del impuesto personal de que se trate, sin tomar en consideración, por tanto, el pago de la deuda tributaria realizada por el contribuyente final.

Se trata de una cantidad que ha de ser calificada como «cuota virtual», pues no existirá normalmente cantidad dejada de ingresar una vez que el contribuyente final ha presentado su declaración por el IRPF o el IS y no ha deducido las cantidades que debieron haber sido retenidas. Se toma como base, por tanto, una cantidad que no constituye ni guarda relación alguna con el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública.

En la práctica se generan resultados absolutamente ilógicos pues, si bien la cantidad que debió ingresarse conforme al artículo 191 de la LGT existió, una vez reparado el perjuicio económico causado por el retenedor con la actuación tributaria del contribuyente final, no ha lugar a tomar como base dicha cantidad, que ya no existe como daño, pues este ha sido reparado.

Conforme a lo expuesto anteriormente, una interpretación acorde con el criterio de la jurisprudencia fijada por el TS debería llevar a concluir que solo podría imponerse una sanción sobre las cantidades efectivamente no ingresadas en el erario público y nunca sobre la cantidad que debió ingresarse, sin tomar en consideración el pago realizado por el contribuyente en el cumplimiento de la obligación principal.

No sería por tanto siquiera necesaria una norma que estableciese una identidad entre la base de la sanción y el perjuicio económico en el caso que nos ocupa, pues no debe existir una base de la sanción superior al perjuicio económico causado al Tesoro. Sin embargo, el artículo 8 del RGRST existe y está vigente.

Por ello, sin duda, una posible inobservancia por parte de la Inspección de los Tributos de este mandato reglamentario en la imposición de sanciones a un retenedor constituiría una ilegalidad manifiesta.

Titula el artículo 8 del RGRST: «Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Establece el mismo artículo:

«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, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente.» (El subrayado es nuestro).

La posible falta de aplicación del artículo 8 del RGRST por parte de la Administración tributaria en la cuantificación de la base de la sanción en un supuesto de infracción tributaria que la Inspección de los Tributos encuadra bajo el artículo 191 de la LGT contraviene la literalidad del precepto reglamentario: la base de la sanción debe coincidir indiscutiblemente con el importe a ingresar por parte del contribuyente como consecuencia del proceso de regularización que ha dado lugar a las actas de liquidación dictadas por la Administración tributaria ³⁰.

La propia Administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria ha adoptado un criterio para desarrollar la norma legal y ha fijado con precisión cómo debe calcularse la base de la sanción. Este criterio, además, es perfectamente lógico y atiende al propio proceso de autoliquidación, inspección y posible liquidación de los tributos establecida en la LGT.

En efecto, si bien el artículo 191 de la LGT establece una norma general sobre el cálculo de la base de la sanción para el tipo infractor que describe, el precepto reglamentario del artículo 8 del RGRST determina cuál es la base de la sanción en las infracciones del tipo del artículo 191 de la LGT.

En este sentido, el precepto reglamentario, como norma de segundo nivel, integra, desarrolla y conforma el contenido establecido en la norma legal para abarcar todas aquellas situaciones que pueden presentarse en el marco general establecido. Por ello, mientras que la ley se remite como base de la sanción a la cantidad no ingresada en la autoliquidación, el reglamento utiliza un concepto distinto y un momento temporal diferente, la cantidad a ingresar como consecuencia de la regularización que se deriva de las actuaciones de comprobación ³¹.

El artículo 8 del RGRST establece un importe de la base de la sanción que se corresponde perfectamente con el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública. En efecto, solo una vez que la Administración tributaria ha determinado en un proceso de comprobación el importe adeudado que se desprende de la liquidación definitiva practicada por ella, puede conocerse el verdadero perjuicio económico causado al erario público. Por tanto, la base de la sanción descrita en el artículo 8 del RGRST se adecua perfectamente al perjuicio económico causado por cualquier contribuyente, incluido el retenedor que no ha practicado adecuadamente las retenciones. Además, la base de la sanción descrita en el artículo 8 del RGRST arroja un resultado perfectamente acorde con el principio de proporcionalidad inexcusable en el ámbito sancionador, como más adelante se expone.

En efecto, una vez finaliza el proceso de comprobación, resulta una cantidad que el contribuyente debe ingresar y contra ese ingreso la Administración dará carta de pago, dándose por cumplida la obligación tributaria que aflora del acta de liquidación. Y la Administración da carta de pago por

³⁰ Además, conforme al artículo 6 de la LGT, la potestad para imponer sanciones es una potestad reglada de la Administración dado el carácter limitativo de derechos (punitivo) de este acto administrativo de imposición de sanciones y, por tanto, no cabe ningún margen a la discrecionalidad de la Administración. Además, en caso de que existiese una divergencia interpretativa (que no lo hay, como se expone), la Administración no podría ampararse en ella para otorgar el trato menos favorable al administrado so pena de vulnerar los principios básicos de la actuación administrativa.

³¹ No se ha de olvidar, además, que el tipo infractor del artículo 191 de la LGT establece un criterio general que, sobre la base de la autonomía de la obligación de retener, exige la cuota dejada de ingresar tanto a retenedores como a contribuyentes finales, sin distinguir las diferencias que le son propias y que, después de la jurisprudencia del TS, no pueden seguir siendo desatendidas.

cuanto con el pago de esa cantidad se considera plenamente resarcida de los perjuicios sufridos como consecuencia de la actuación del contribuyente.

Este parece ser el criterio, además, de la doctrina más vinculada a la Administración tributaria ³²:

«La base de la sanción es un nuevo concepto acuñado por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para expresar la base sobre la que se aplica el tipo de sanción para calcular la sanción aplicable.

En las infracciones principales con perjuicio económico la base de sanción vendría a coincidir con la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada por la Administración tal y como establece el artículo 8.1 del reglamento. No obstante, base de sanción y cuantía a ingresar no coinciden siempre de modo absoluto. Lógicamente, en aquellos casos en que parte de la regularización se considere no sancionable, por existir una interpretación razonable por parte del contribuyente, la base de la sanción incluirá únicamente la cantidad a ingresar que resulte de la comisión de la infracción y que se determinará de acuerdo con los cálculos previstos en el artículo 8 del reglamento». (El subrayado es nuestro).

La jurisprudencia del TS no ha negado la posibilidad de imposición de sanciones en este tipo de casos:

«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)».

El Alto Tribunal liga la posibilidad de reclamar intereses de demora y sanciones al retenedor a la existencia de *efectos perjudiciales* para la Administración tributaria como consecuencia de no haberse practicado correctamente las retenciones. Pero si no hay perjuicio para la Administración, no debería haber sanción o esta debería acomodarse al perjuicio sufrido realmente.

Sin embargo, la interpretación que en este sentido está realizando la Administración tributaria y los tribunales económico-administrativos, dista mucho de seguir este camino.

Así, la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 2009 afirma que puede imponerse al retenedor la sanción que proceda por el perjuicio que le hubiera ocasionado a la Administración la falta de ingreso de esas retenciones indicando que se puede sancionar conforme a lo establecido en el artículo 191 de la LGT. Sin embargo, el TEAC no menciona la obviedad subsiguiente: que para determinar la base de la sanción cuyo tipo está establecido en el artículo 191 de la LGT se ha de estar a lo dictado por el artículo 8 del RGRST.

Sin embargo, existen otros pronunciamientos judiciales que estiman una interpretación como la expuesta en este artículo (*i.e.*, la sanción no habría de imponerse si no hay perjuicio económico, cuota dejada de ingresar a la Hacienda Pública), si bien no atendida por el TEAC en los mencionados pronunciamientos.

³² Ernesto MESTRE GARCÍA y Carlos Javier CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, Editorial CISS.

Así, las SSAN de 17 de julio y 25 de septiembre de 2008 en casos de retenciones no practicadas por el retenedor establecen:

«En cuanto a la sanción impuesta, cabe señalar que el hecho de que hayan quedado estimados todos los motivos de nulidad esgrimidos en la demanda frente a la liquidación practicada por la Inspección, en concepto de retenciones, hace innecesario cualquier pronunciamiento de la sanción, cuya nulidad y consiguiente inexigibilidad deriva de la nulidad misma de la deuda tributaria cuyo supuesto incumplimiento habría constituido, en la opinión de la Administración, el presupuesto de hecho propio de la infracción sancionada, pues si no hay obligación de pago de la deuda fiscal, mal se puede cometer una infracción consistente en el incumplimiento de tal deber.» (El subrayado es nuestro).

Igualmente, la SAN de 29 de junio de 2007 que manifiesta lo siguiente:

«Todo lo hasta aquí razonado nos lleva a la consideración de que tampoco es exigible la retención no practicada a los denominados autónomos al haber sido ya pagada la obligación tributaria por estos cuando autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta.

En definitiva, y al haber considerado improcedente también la cuota correspondiente a las retenciones de sus trabajadores, así como a la sanción impuesta, se está en el caso de estimar íntegramente el recurso contencioso.»

Del mismo tribunal, la AN, en fecha 2 de junio de 2010, resulta especialmente clarificadora la siguiente sentencia:

«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.» (El subrayado es nuestro).

El criterio expuesto en estas sentencias confirma lo enunciado en la primera parte de este artículo: que si no existe cantidad dejada de ingresar porque la deuda tributaria principal ha sido satisfecha, difícilmente se puede entender que la conducta del retenedor es típica en el sentido del artículo 191 de la LGT, pues el tipo infractor descrito en este artículo excluye la sanción en los casos si existe regularización previa a la comprobación conforme a los artículos 27 y 179.3.º de la LGT. Además, la conducta del retenedor deja de ser antijurídica si el perjuicio causado deja de existir, pues es precisamente la falta de ingreso del tributo lo que resulta en una conducta a reprimir por el ordenamiento jurídico.

En la misma línea, el artículo 8 del RGRST conforma la base de la sanción como la cantidad a ingresar tras la regularización que queda determinada en la liquidación practicada por la Inspección de los Tributos. De esta forma, en caso de regularización, bien por ingreso extemporáneo del propio contribuyente bien por parte de un tercero (cuyos efectos tienen pleno reconocimiento por

parte del TS), que implique una disminución de las cantidades que debe percibir Hacienda, la sanción a imponer se ajustará a esa disminución del perjuicio real existente para la Hacienda Pública.

3.2. Vulneración del principio de inderogabilidad singular de los reglamentos

La Administración tributaria en sus actuaciones está sujeta a las mismas limitaciones que cualquier otra Administración y, consecuentemente, la Inspección de los Tributos y cualquier otro órgano de la Administración tributaria ha de respetar esos límites cuando realiza cualquier tipo de actuación. En este sentido, una propuesta de imposición de sanciones emitida por la Inspección de los tributos es un acto administrativo sometido, como cualquier otro acto administrativo, al imperio de la ley. Cualquier acto administrativo, también los de naturaleza tributaria o sancionadora, debe respetar las disposiciones reglamentarias emanadas de los diferentes órganos administrativos. En caso contrario, el acto administrativo de que se trate estará vulnerando el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos.

El principio de inderogabilidad de los reglamentos implica que la Administración que ha dictado un reglamento y que, por tanto, podría derogarlo dictando otra norma reglamentaria, no puede dispensar su aplicación para un caso concreto dictando un acto singular que no se somete a dicha disposición reglamentaria, aunque emane de un órgano de igual o superior jerarquía al que dictó el reglamento^{33, 34}.

Lógicamente, la Administración tributaria está igualmente sometida a este principio consagrado en el artículo 52.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJAPPAC): «Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquellas tengan igual o superior rango a estas»³⁵.

El principio de inderogabilidad singular de los reglamentos ejerce dos funciones: (a) imponer el principio *tu patere legem quam ipse fecisti* («sometete a la ley que tú mismo hiciste»): haciendo remisión directa a la teoría de los actos propios de la Administración e imponiendo a la autoridad administrativa la necesidad de respetar las normas que ella misma dictó; y (b) imponer a la Administración el respeto por cualquier norma, incluidas las dictadas por autoridades administrativas de rangos inferiores.

³³ Este principio ha sido reconocido y profusamente tratado por la doctrina administrativista más autorizada. Por todos, GARCÍA DE ENTERRÍA, en «Observaciones sobre el fundamento de la inderogabilidad singular de los reglamentos», *Revista de Administración Pública*, número 27, 1958: «La Administración puede derogar o modificar un reglamento por vía general en virtud de su potestad reglamentaria, que es una potestad formal, pero no puede decidir en casos concretos en contra de la prescripción general de un reglamento porque no tiene potestad para ello, porque la potestad de actuar en la materia de que se trate se la ha atribuido el propio reglamento en los términos estrictos que de sus preceptos se derivan, y el ir en contra de estos límites implicaría claramente una actuación ilegal».

³⁴ También reconocido jurisprudencialmente: STS de 25 de abril de 1995, 9 de enero y 15 de octubre de 1998, 10 de noviembre de 1999, 9 de marzo de 1987, 18 de marzo de 1991 y 14 de mayo de 1992.

³⁵ Igualmente, el artículo 23.4 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de la organización, competencia y funcionamiento del Gobierno (Ley 50/1997) dice: «Son nulas las resoluciones administrativas que vulneren lo establecido en un reglamento, aunque hayan sido dictadas por órganos de igual o superior jerarquía que el que lo haya aprobado». También se recogía en la LGT 63, artículo 19, «Serán nulas de pleno derecho las resoluciones administrativas de carácter particular dictadas por los órganos de gestión que vulneren lo establecido en una disposición de carácter general, aunque aquellas emanen de órganos de igual o superior jerarquía».

En definitiva, el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos es una plasmación directa del principio de legalidad consagrado en el artículo 103.1 de la Constitución Española (CE) que establece: «La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al derecho». (El subrayado es nuestro).

Su vulneración constituye una confrontación frontal con los principios de igualdad³⁶, de legalidad y de jerarquía normativa.

En efecto, el principio de inderogabilidad reglamentaria es una manifestación del principio del sometimiento de los poderes públicos a la ley consagrado en nuestra Constitución y en virtud del cual se protege al ciudadano de la actuación arbitraria de la Administración si existen unas leyes y, en particular, unos reglamentos que canalizan cómo debe actuar la propia Administración, quedando sometida a los mismos sin posibilidad de infringirlos.

La Administración tributaria, al dictar los acuerdos de imposición de sanciones obviando lo dispuesto en el artículo 8 del RGRST, vulnera el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos y, con ello, también los principios que inspiran y sustentan este principio: el de sometimiento de la Administración a la ley (legalidad), el del trato del administrado o contribuyente de manera igual al resto de los administrados en circunstancias iguales (igualdad) y el de aplicación de las leyes y sus reglamentos conforme a una escala o jerarquía normativa (seguridad jurídica).

La falta de respeto a estos principios conduce, directamente, a una actuación de carácter arbitrario por parte de la Administración. Esta arbitrariedad está absolutamente proscribida en el ámbito sancionador tributario, donde la Administración tributaria hace un uso de una potestad punitiva que tiene, como no podía ser de otra manera, carácter reglado, tal y como confirma el artículo 6 de la LGT.

Dada la importancia de este principio y la gravedad que tiene su incumplimiento, no es de extrañar que la sanción prevista por el ordenamiento para estos casos sea la de nulidad, tal y como se desprende de lo dispuesto en los artículos 217 de la LGT, 62.1 de la LRJAPPAC y 23.4.º de la Ley 50/1997³⁷.

3.3. Vulneración del principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es uno de los principios generales del sistema tributario (emanado del art. 3.2 LGT)³⁸ y de la potestad sancionadora (expresamente establecido a efectos tributarios en el art. 178 LGT)³⁹.

³⁶ Consagrado en el artículo 14 CE y reconocido jurisprudencialmente (Sentencias de 7 de marzo de 1967, 17 de enero de 1975, 24 de abril de 1984, entre otras).

³⁷ Así lo ha reconocido la jurisprudencia: SSTs de 12 de febrero de 2004 y de 6 de abril de 2004.

³⁸ «La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

³⁹ «La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de

En el ámbito tributario, el artículo 178 de la LGT señala que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. Como puede observarse, la actuación punitiva de la Administración tributaria bebe directamente de los límites al ejercicio del *ius puniendi* en el ámbito penal.

Con más detalle, el artículo 131 de la LRJAPPAC señala que en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones públicas, se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada.

El principio de proporcionalidad debe ser concebido como una eficaz herramienta en la lucha contra la discrecionalidad de la Administración y contra su poder soberano para decidir e imponer la sanción.

Por tanto, en la definición y eficacia de las sanciones se exige que estas guarden la debida proporción con la gravedad de la infracción cometida, la justa proporcionalidad que debe guardar una sanción con las circunstancias objetivas y subjetivas concurrentes en la infracción que se sanciona constituye un principio reiteradamente declarado por la jurisprudencia.

Así, la STS de 11 de marzo de 2003 señala que:

«En todo caso, (...) deberá observarse la debida adecuación o proporcionalidad entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, por lo que deben valorarse las circunstancias concurrentes en orden a la imposición de una concreta sanción dentro del tipo infractor apreciado.»

Igualmente, la STS de 11 de junio de 1992:

«Este tribunal con reiteración viene manteniendo la procedencia de concretar las sanciones administrativas en contemplación de la infracción cometida, graduándolas con el adecuado criterio de proporcionalidad ínsito en los principios ordenadores del derecho sancionador, sopesando a tal fin las circunstancias concurrentes en el hecho constitutivo de la infracción sancionada, correspondiendo a la actividad jurisdiccional, no tan solo la facultad de subsumir la conducta del infractor en un determinado tipo legal, sino también por paralela razón adecuar la sanción al hecho cometido, ya que en uno y otro caso se trata de la aplicación de criterios jurídicos plasmados en la norma escrita e inferibles de principios informadores del ordenamiento jurídico sancionador, como son los de congruencia y proporcionalidad entre la infracción y la sanción.»

En los acuerdos de imposición de sanciones de que trata este artículo, la discrepancia entre la *cuota virtual* exigida por la Inspección de los Tributos (la cantidad que debió ingresar el retenedor con motivo de la autoliquidación) y la cantidad resultante de la liquidación practicada por la Inspección de los Tributos (sensiblemente inferior) atenta directamente contra el principio de proporcionalidad.

legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley».

alidad consagrado en el artículo 178 de la LGT, pues en modo alguno el perjuicio sufrido por la Hacienda Pública se corresponde con el importe de las sanciones que se pretenden imponer.

El perjuicio económico sufrido por la Administración será, con carácter general, meramente financiero, con lo que el requerimiento de los intereses de demora ya compensaría el perjuicio financiero sufrido.

En su caso, sería exigible una sanción cuya base venga determinada por la cantidad dejada de ingresar por parte del retenedor calculada conforme a la liquidación practicada por la Inspección de los Tributos en un procedimiento de comprobación, tomando en consideración las posibles regularizaciones, totales o parciales, realizadas por el retenedor o por terceros y siempre que se cumplan el resto de requisitos para la imposición de la sanción (conurrencia de culpabilidad en el grado requerido por la ley tributaria). El importe de esa sanción se correspondería más acertadamente, sin duda, con el principio de proporcionalidad exigido en el ámbito sancionador tributario.

La imposición de sanciones sobre la *cuota virtual*, constituida como aquello que debió haber sido ingresado, carecerá, por tanto, de una mínima relación proporcional con el daño causado a la Administración tributaria y ahondaría en la idea del comportamiento discrecional de la Administración tributaria en estas actuaciones.

4. CONSIDERACIONES A FUTURO

En nuestra opinión, los acuerdos de imposición de sanciones por falta de retención practicada adecuadamente deberían declararse nulos de pleno derecho conforme a lo expuesto anteriormente. No obstante, el análisis jurídico general en cuanto al régimen sancionador más adecuado para la infracción por inadecuada práctica de las retenciones admite una reflexión adicional y varias alternativas de resolución.

(i) Adecuación de la actual normativa

La primera alternativa es la tesis mantenida en el presente análisis: las sanciones por este concepto deberían adecuarse a lo dispuesto en el artículo 8 del RGRST, que proporciona la verdadera magnitud del ilícito cometido con la sanción impuesta. Esta conclusión se desprende de la literalidad de las normas que resultan de aplicación al caso expuesto (arts. 191 LGT y 8 RGRST), de la aplicación de los tributos conforme a la LGT y de la concordancia de la imposición de sanciones con los principios generales del derecho sancionador tributario.

La aplicación del artículo 8 del RGRST, por tanto, produciría unos resultados acordes con la ley tributaria vigente y los principios que la inspiran. Por ello, no debería resultar necesaria una modificación legislativa para adecuar la normativa reglamentaria a la LGT, pues la concordancia normativa resultaría plena⁴⁰.

⁴⁰ No obstante, incluso en el caso de que se pensase que existe esa contradicción entre el artículo 191 de la LGT y el 8 del RGRST, en ningún caso debería afectar al administrado retenedor, que se encuentra amparado, entre otros, por el principio de buena fe y de seguridad jurídica.

La aplicación del artículo 8 del RGRST genera un resultado sancionador acorde con el perjuicio económico realmente causado a la Hacienda Pública. Los intereses de demora permiten la compensación por el daño financiero que pudiera sufrir la Administración tributaria por el defecto en las retenciones practicadas.

En su caso, podría exigirse sanción, cuya base sería la cuantía dejada de ingresar determinada por liquidación practicada por la Administración tributaria en el correspondiente procedimiento de comprobación administrativa.

Este escenario, que debería ser el actual, concuerda con la ley, con los principios generales del derecho y del régimen sancionador tributario (vulnerados en los acuerdos de imposición de sanciones que aquí se discuten) y con la reinterpretación de la autonomía de la obligación tributaria de retener que ha introducido la jurisprudencia del TS ⁴¹.

(ii) Otras conductas típicas asimilables en la LGT

Con carácter general, se podrían dar muchos casos en los que el tipo infractor descrito en el artículo 191 de la LGT (cuya base de la sanción se calcule conforme a lo dispuesto en el art. 8 RGRST) no permitiría imponer una sanción tributaria que castigue una conducta que puede considerarse perniciosa para el interés público, pues no existiría, con carácter general, cuota dejada de ingresar con motivo de la regularización practicada por la Inspección de los Tributos (esta ya habrá sido ingresada por el contribuyente).

En este sentido, desde un punto de vista práctico, no se puede obviar que las retenciones (cualquier pago a cuenta en verdad) constituyen una de las bases de la financiación de la Hacienda Pública y, por tanto, su correcta práctica resulta fundamental para el buen sustento de las arcas públicas.

La segunda alternativa, por tanto, consistiría en la búsqueda de un tipo infractor en la LGT que se adecue más certeramente a la conducta realizada por el retenedor que no practica correctamente las retenciones y al daño que esa conducta produce en realidad al interés público protegido en la CE, que sería, como se ha dicho, básicamente de carácter financiero.

En este sentido, los tipos que mejor podrían adecuarse con la conducta a corregir serían los descritos en los artículos 198 ⁴² y 199 ⁴³ de la LGT, que recogen en la descripción típica la inexisten-

⁴¹ No obstante, si la presentación de la declaración por parte del contribuyente ha de resultar en una regularización de la falta de retención por parte del retenedor, tal y como parece reconocer el TS en su jurisprudencia, esta regularización debería tener los efectos previstos en el artículo 27 de la LGT y el 179.3 de la LGT y, por tanto, debería excluirse la posibilidad de imposición de sanciones. Esta interpretación dista de ser clara, pero tal vez pueda apuntar la necesidad de buscar soluciones alternativas, sobre todo encaminadas a la configuración de un nuevo tipo de conducta infractora.

⁴² «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».

⁴³ «Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información».

cia de perjuicio económico para la Administración tributaria aunque no se hayan presentado o se hayan presentado incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones tributarias ⁴⁴.

No obstante, la aplicación de este artículo se correspondería con una perspectiva completamente formal de esta sanción que, tal vez, no se adecua a la verdadera naturaleza de la conducta que se pretende reprimir. Además, aunque los intereses de demora resultarían exigibles como compensación al perjuicio económico posiblemente causado a la Hacienda Pública, lo cierto es que puede existir ese perjuicio económico de carácter financiero que no parece recogerse en el tipo descrito en los artículos 198 y 199 de la LGT, que excluyen cualquier perjuicio económico en el tipo infractor que describen.

(iii) Nuevo tipo infractor: modificación legislativa

La falta de claridad en cuanto al tipo infractor que puede resultar de aplicación y, sobre todo, el hecho de que la base de la sanción aplicándose como se debe el artículo 8 del RGRST podría mayoritariamente ser inexistente (o muy poco relevante); podrían aconsejar la búsqueda de una tercera alternativa en aras a dotar de mayor seguridad jurídica a la situación planteada y, en consecuencia, promover una modificación legislativa que configure un nuevo tipo infractor que tome en consideración las peculiaridades de la conducta del retenedor que no practica adecuadamente la retención y que, como consecuencia de ello, genera un perjuicio económico de carácter financiero a la Hacienda Pública.

Aunque no es el objeto del presente análisis proponer un nuevo tipo infractor, se ha de tomar en consideración que el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública será de carácter financiero y que, en este sentido, la Administración tributaria podrá requerir a este los correspondientes intereses de demora. Además, como se ha dicho, es la Administración tributaria la que tendrá la potestad y los medios para determinar cuál es el perjuicio económico real que se puede haber producido al disponer de la información tributaria del retenedor y del contribuyente.

En términos generales, dos podrían ser los caminos a la hora de realizar esta modificación legislativa: (i) considerar el perjuicio financiero como la base de la sanción del daño causado a la Hacienda Pública ⁴⁵ o (ii) considerar la incorrección en las declaraciones presentadas como un incumplimiento formal castigado con una multa de carácter fijo, si bien tomando en consideración que ha existido un perjuicio económico que podría justificar una multa incrementada sobre la existente en los artículos 198 y 199 de la LGT.

En cualquier caso, el régimen sancionador ad hoc al nuevo tipo infractor que se pudiese crear no debería ser severo con el retenedor, pues lo contrario no sería conforme al principio de proporcionalidad básico que ha de regir la potestad sancionadora en el ámbito tributario. Como se ha defen-

⁴⁴ La misma teoría sobre otros tipos aplicables parece ser compartida en «Las consecuencias de la doctrina del Tribunal Supremo sobre "el enriquecimiento injusto" en materia de retenciones: la imposición de sanciones», página 17, Antonio CAYÓN GALLARDO, *Revista Técnica Tributaria*, número 90, julio-septiembre 2010, Asociación Española de Asesores Fiscales.

⁴⁵ Si existiesen, además, cantidades dejadas de ingresar por parte del retenedor que se hayan determinado en un proceso de comprobación tributaria, no podrían exigirse esas cantidades bajo el amparo del artículo 191 de la LGT y 8 del RGRST so pena de vulnerar otro principio básico del derecho sancionador: una misma conducta no puede dar lugar a dos sanciones diferentes (non bis in idem). Se podría, por tanto, analizar la posibilidad de crear un tipo de carácter mixto, una misma conducta reprimida cuya sanción se conforma por la adición de dos componentes diferentes.

dido en el presente artículo, el daño causado por el retenedor no puede ser equiparable al generado por el contribuyente.

5. CONCLUSIONES

- La jurisprudencia del TS en relación con la obligación de retención ha modificado sustancialmente el alcance de la naturaleza autónoma de esta obligación tributaria. Si anteriormente el legislador, la jurisprudencia y parte de la doctrina afirmaban que el carácter autónomo de la obligación de retención permitía exigir al retenedor una cantidad no retenida correctamente al mismo tiempo que recibía dicha cantidad por parte del contribuyente, el TS ha venido a poner fin a dicha posibilidad negando ese amplio alcance de la autonomía a la obligación de retención.

La existencia de un doble pago a la Administración tributaria y la posibilidad de que esta esté obteniendo un enriquecimiento injusto a partir de las cantidades recibidas por los obligados tributarios (contribuyente y retenedor) ha sido prohibida por el TS considerando que se trata de una conducta antijurídica que debe ser expulsada radicalmente del ordenamiento jurídico.

La modificación de un aspecto tan sustantivo de la obligación de retención por parte de la jurisprudencia del TS ha de tener una incidencia también en las consecuencias que se puedan derivar del incumplimiento de dicha obligación y, en particular, en el tipo infractor y en las sanciones que se han de imponer al retenedor que vulnera tal obligación tributaria.

- La falta o inexistencia de retención ha sido perseguida por la Inspección de los Tributos mediante la aplicación de la conducta descrita en el artículo 191 de la LGT, que describe como conducta típica la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria. El fundamento de la equiparación de la falta de ingreso de la retención y de la deuda tributaria que pueda corresponder a un contribuyente o sujeto pasivo es la autonomía de la retención respecto de la obligación tributaria principal que está recogida en el artículo 23 de la LGT y ha sido tradicionalmente recogida por la jurisprudencia.
- La conducta típica descrita en el artículo 191 de la LGT incluye una salvedad absoluta cuando el contribuyente regularice su situación tributaria conforme al artículo 27 de la LGT.

La jurisprudencia del TS admite la validez de la conducta de un tercero (contribuyente) que regulariza la situación tributaria del retenedor (respecto de la deuda tributaria que pudiese exigirse a este último), una vez el primero ha presentado su declaración o autoliquidación tributaria. En efecto, el TS ha dictaminado que una vez presentada la declaración o autoliquidación por el contribuyente no cabe exigir la cuota al retenedor, pues esto supondría un enriquecimiento injusto por parte de la Administración tributaria.

El retenedor ha regularizado su situación tributaria (si bien por un acto del contribuyente al que está obligado legalmente). La conducta típica descrita en el artículo 191 de la LGT no puede apreciarse pues: (i) no existe deuda tributaria no ingresada, ni total ni parcialmente, pues el contribuyente ha realizado dicho ingreso y (ii) se ha regularizado la situación tributa-

ria del retenedor como expresamente prevé la salvedad absoluta expresamente recogida en el tipo descrito en el artículo 191 de la LGT.

- La conducta del retenedor tampoco puede ser calificada como antijurídica, pues no existe perjuicio económico o daño causado a la Hacienda Pública. En efecto, siendo el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública el bien jurídico protegido por la conducta descrita en el artículo 191 de la LGT, este deja de existir en el momento en que el contribuyente presenta la declaración tributaria que le corresponda.

La falta de ingreso de deuda tributaria no es una infracción tributaria de riesgo, sino de resultado, por lo que, si este no existe, deja de existir el daño que se pretendía evitar mediante la infracción del artículo 191 de la LGT.

- La base de la sanción descrita en el artículo 191 de la LGT no puede ser entendida sin su desarrollo reglamentario del artículo 8 del RGRST. Cualquier propuesta de sanción que obvie el mandato reglamentario es ilegal, pues supondría calcular la base de la sanción sobre una cuota virtual que no constituye el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública.

El cálculo de la base de la sanción se ha de realizar bajo el mandato del artículo 8 del RGRST que, además, establece una base de la sanción adecuada al perjuicio económico que se causa, esto es, la base de la sanción ha de ser la deuda tributaria que surja como consecuencia de una liquidación practicada por la Administración tributaria.

- La vulneración de lo dispuesto en el artículo 8 del RGRST en propuestas de imposición de sanciones por falta de retención vulnera el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos recogido en el artículo 52.2 de la LRJAPPAC que impide que un acto administrativo (la imposición de una sanción) vulnere lo dispuesto en un reglamento (el art. 8 RGRST).

Este principio es la plasmación del principio del sometimiento de la Administración a la ley (consagrado en el art. 103 CE). Un acto de imposición de sanciones que vulnera un artículo reglamentario, el 8 del RGRST, adolece del vicio de nulidad en la esfera jurídica.

- Los acuerdos de imposición de sanciones cuya base viene dada por una *cuota virtual* (lo que debió haberse ingresado) generarán unas sanciones absolutamente desproporcionadas respecto del daño o perjuicio causado, pues el defecto de retención ya habrá sido regularizado por el contribuyente final.

Estas sanciones vulneran el principio de proporcionalidad que sustenta todo el sistema punitivo del ordenamiento jurídico y, en particular, el derecho sancionador tributario, tal y como recoge el artículo 178 de la LGT.

- Los acuerdos de imposición de sanciones que vulneran lo dispuesto en el artículo 8 del RGRST deben declararse nulos de pleno derecho.

No obstante, si bien entendemos que la normativa actual y su interpretación conforme a la jurisprudencia del TS configuran un entorno jurídico adecuado para la imposición de sanciones que no vulneren el ordenamiento jurídico, podría ser recomendable la modificación legislativa que ayude a evitar dudas interpretativas respecto de este punto y permita que la obligación tributaria de practicar retenciones siga siendo observada por los retenedores con el vigor que el legislador y las arcas públicas consideren oportuno.