

¿EL CÁLCULO DEL PORCENTAJE DE PERJUICIO ECONÓMICO PARA LA GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN HA DE HACERSE UTILIZANDO EN EL DENOMINADOR LA CUOTA LÍQUIDA O LA CUOTA DIFERENCIAL?: STS DE 11 DE ABRIL DE 2023, REC. NÚM. 7272/2021

Gaspar de la Peña Velasco

Catedrático de Derecho Financiero y tributario

Miembro de la AEDAF

(España)

Resumen

El Tribunal Supremo analiza cómo ha de interpretarse uno de los criterios de graduación de las sanciones tributarias. Aquel que tiene en cuenta el porcentaje que representa el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública. A estos efectos si el numerador es la cuantía no ingresada en la autoliquidación y el denominador «la cuantía que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación», este último concepto se concreta, de acuerdo con la sentencia, en la cuota líquida, es decir, antes de los pagos fraccionados y las retenciones y no en la cuota diferencial.

Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades; sanciones tributarias; graduación; perjuicio económico; autoliquidación.

Abstract

The Supreme Court analyses how one of the criteria for the graduation of tax penalties should be interpreted. That one that considers the percentage that represents the economic damage caused to the Treasury. For these purposes, if the numerator is the amount not paid in the self-assessment and the denominator is «the amount that should have been paid in the self-assessment», the latter concept is specified, according to the judgment, in the net amount, i.e. before prepayments and withholdings and not in the differential amount.

Keywords

Corporate tax; tax penalties; graduation; economic damage; self assessment

Cómo referenciar: De la Peña Velasco, G. (2023). ¿El cálculo del porcentaje de perjuicio económico para la graduación de la sanción ha de hacerse utilizando en el denominador la cuota líquida o la cuota diferencial? STS de 11 de abril de 2023, rec. núm. 7272/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 187-197.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

Uno de los criterios de graduación de las sanciones tributarias es el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública que se calcula en el porcentaje resultante de la relación existente entre la cuantía no ingresada en la autoliquidación (numerador) y la cuantía que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación (art. 187.1.b) LGT) (denominador) multiplicado por cien.

A efectos de determinar el importe del denominador debe utilizarse la cuota líquida, es decir, considerando como parte de la deuda satisfecha los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados, ya que no existe un concepto legal de lo que sea el perjuicio económico a efectos sancionadores que no tenga en cuenta el daño verdadero y real causado a la Hacienda Pública tomando en consideración el conjunto de las obligaciones satisfechas, aun cuando no lo hayan sido en la autoliquidación del impuesto. Por tanto, en el Impuesto sobre Sociedades han de tenerse en cuenta los pagos fraccionados como parte de la deuda tributaria a los efectos de concretar el denominador conforme al cual se determina el porcentaje como circunstancia agravante de la sanción.

2. Supuesto de hecho

Una sociedad es objeto de una inspección del Impuesto sobre Sociedades relativa a los ejercicios 2006, 2007 y 2008 que culmina con las liquidaciones correspondientes y con la incoación de un procedimiento sancionador que determina la existencia de tres infracciones muy graves consistentes en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 91 LGT).

Tanto las liquidaciones con las sanciones fueron recurridas ante el TEAR (que estimó parcialmente la reclamación al considerar justificados determinados gastos), pero en lo que atañe a las sanciones en las que se tuvieron en cuenta para su cálculo el criterio del porcentaje de perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, el contribuyente, al parecer, alegó que el cálculo del porcentaje del perjuicio económico se había hecho incorrectamente.

El contribuyente sostuvo que para calcular el porcentaje existente entre la base de la sanción (cuantía no ingresada) y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación, esta última magnitud debía tomar el importe de la cuota líquida del Impuesto (esto es, antes de descontar los pagos fraccionados y las retenciones) y no la cuota diferencial. De computarse en el denominador la cuota líquida, el porcentaje del perjuicio económico resultante habría sido menor y, por tanto, la sanción se habría incrementado también en un porcentaje menor al aplicado en el acuerdo recurrido (en un 20 por ciento frente al 25 por ciento en el que se incrementó la sanción en el acuerdo sancionador).

Tal alegación no fue examinada por el TEAC por entender que al haberse anulado por prescripción la liquidación del año 2006 y la del año 2007 en relación con la cual debían realizarse nuevos cálculos para determinar la deuda tributaria y la consiguiente sanción no era procedente analizar esa cuestión.

Frente al recurso de alzada desestimatorio el reclamante interpuso recurso contencioso ante la Audiencia Nacional que tras señalar que, en la medida en que se confirmó la liquidación y sanción del 2008, el TEAC hubiera debido resolver sobre dicha alegación que el contribuyente reiteró en su escrito de demanda. La sentencia recogió la posición sostenida por el recurrente, es decir, que para el cálculo del denominador por «cuantía que hubiera debido ingresarse con la autoliquidación» había que interpretar como tal la cuota líquida del Impuesto autoliquidado.

A la interpretación sostenida por el recurrente se opuso el Abogado del Estado por entender que el perjuicio económico atendía a la realidad de los hechos ocurridos. «es decir, al perjuicio que se ocasionaría de no haberse corregido la situación autoliquidada» al basarse las alegaciones del contribuyente en una hipotética situación que no ocurrió.

3. Fundamentos de derecho

La sentencia del Tribunal Supremo, tras destacar que nos encontramos en el ámbito de la materia sancionadora y que con arreglo a las reglas interpretativas del Código Civil deben orientarse el sentido y finalidad de las normas a la naturaleza represiva de la actividad sancionadora, excluyendo por tanto una interpretación aislada y literalista de las normas penales de las que derive una idea autónoma del perjuicio económico distinto del realmente causado, lleva a la conclusión de considerar la expresión utilizada en el art 187.1.b) de la LGT como equivalente a «cuota líquida», es decir, no la cuota no ingresada en la autoliquidación, sino la que resultaría de añadir a dicha cantidad los importes descontados en aquella como consecuencia de pagos realizados con anterioridad, bien directamente (pagos fraccionados) bien indirectamente (retenciones soportadas). Ello con base en que:

- 1) Estamos en presencia del derecho sancionador y que se deben considerar por tanto los principios de tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad o interpretación favorable al reo.
- 2) El perjuicio económico es tomado en cuenta por el legislador como agravante de la sanción y, por tanto, como elemento «cualificador de la responsabilidad sancionadora» (aunque no lo exprese así el precepto).
- 3) De acuerdo con la Exposición de Motivos de la LGT, rectamente leída, representa dicha mención una apelación común y necesaria a la culpabilidad.
- 4) Si el perjuicio económico es una circunstancia agravante de la sanción, este no puede ser otro que el daño realmente producido a la Hacienda Pública («daño patrimonial efectivo culpablemente causado»).

- 5) Como elemento modulador de la sanción, ese perjuicio económico, al provocar un aumento del quantum de la multa ha de reflejar un mayor reproche sobre el que debe ser imputado a la conducta-base. Si el perjuicio económico es mayor, se impone una sanción superior a la derivada de la conducta común.
- 6) Por ello la agravación prevista ha de ser culpable y estar afectada por el dolo o la culpa y, por tanto, no cabe presuponer la existencia de un elemento culpable específico de causar perjuicio económico que impregne la conducta del infractor, y, en consecuencia, no cabe compartir que la sanción sea mayor o menor por la sola razón de que se hayan efectuado pagos fraccionados, pues tal circunstancia es completamente indiferente desde la perspectiva de la acción típica.
- 7) La norma sancionadora ha de ser clara y cierta y la norma que se interpreta es confusa y su remisión a la autoliquidación «como único e incommunicable canon del incumplimiento y del perjuicio económico» no puede dar lugar a una respuesta más severa al expedientado en virtud del principio pro reo.
- 8) Interpretar que para calcular el perjuicio económico deba considerarse la cuota diferencial («la cuota total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación») conduce al absurdo de poder aplicar una mayor sanción en función de un dato indiferente desde el punto de vista de la reprochabilidad de la conducta, «como que haya habido pagos a cuenta, fraccionados o retenciones».
- 9) El carácter autónomo de la obligación referida a retenciones, pagos a cuenta o fraccionados, aun siendo cierto «no permite perder de vista que, a un tiempo, versa sobre cantidades que se integran, reduciéndola –o componiéndola– la deuda tributaria».
- 10) De acuerdo con lo previsto en los arts. 40 y 139 LIS entonces vigentes, puede haber un exceso de retenciones, pagos a cuenta o fraccionados que sólo se conoce en su cuantía cuando se autoliquida, pero no se compensa, como sucede en el IRPF, mientras que en el IS, «si hay pagos a cuenta en exceso se devuelven aparte (se acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo 139 LIS), esto es, al margen de la liquidación desencadenada con la autoliquidación del modelo 200».
- 11) Teniendo en cuenta que el precepto habla de la cuantía *total* que hubiera debido ingresarse con la autoliquidación («la completa, real y efectivamente debida, como concepto no necesariamente ligado al guarismo final de la autoliquidación»), la referencia que la norma efectúa a aquella «solo puede ser en un sentido global y sintético, en tanto expresión formal a cargo del contribuyente de una carga legal de reflejar la deuda y hacerla frente, pero sin alzarse en un concepto autónomo que contenga siempre y a todo trance, la deuda que (...) ha de ser total y no siempre necesariamente en perjuicio del declarante». Carece por tanto de sentido construir un patrón de lo que sea el perjuicio económico desligado del daño real y efectivamente provocado a la Hacienda Pública.

- 12) No se desconoce la obligación de declaración e ingreso de los pagos fraccionados y, por tanto la referencia a la autoliquidación como canon del deber fiscal incumplido debe complementarse con lo declarado e ingresado a través de la autoliquidación de los pagos fraccionados.
- 13) Con todo el rigor intransigente de la interpretación que considera como cuantía total que debió ingresarse con la autoliquidación la cuota diferencial y no la cuota líquida viene dado por el hecho de que provoca situaciones de clara y notoria desigualdad entre casos semejantes en los que una misma defraudación «la respuesta penal que se le vincula varía (...) en función de circunstancias por completo ajenas a la acción reprochable y a su resultado de perjuicio económico como lo es la existencia o no de pagos fraccionados».
- 14) Por último, en la medida en que, de acuerdo con el Código Civil «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con (...) los antecedentes históricos y legislativos» y la Exposición de Motivos de la LTG no advierte de que la nueva fórmula enunciativa del perjuicio económico ocasionado fuera diferente de su antecesora, cabe concluir que el precepto no ha variado el rumbo del anterior y «sin forzar ni la letra ni el espíritu del art. 187.2 LGT, que éste no ha querido acuñar un concepto autónomo, artificioso o ficticio del perjuicio económico».

Es importante reseñar en este punto que dos de los miembros de la Sala han formulado un voto particular a la sentencia en el que discrepan frontalmente de la doctrina que en dicha sentencia se sienta, por entender que la misma va más allá de la letra y del espíritu del precepto, sobre la base de las siguientes consideraciones:

- 1) Precisamente porque se comparte que la interpretación de la cuestión se enmarca en el ámbito de la materia sancionadora, la especial vigencia en dicho marco del principio de legalidad hace que hayan de excluirse interpretaciones analógicas o extensivas, que es lo que, al parecer de los magistrados discrepantes, hace la sentencia.
- 2) Por otra parte, al analizar la sentencia lo que significa cuantía total que hubiera debido ingresarse con la autoliquidación invocando para ello el principio de culpabilidad, desconoce que el art. 187.1.b) encierra «una mera noción normativa, propia del sistema de infracciones y sanciones tributarias, referida al cálculo del perjuicio económico ocasionado por la infracción» y al invocar el principio de culpabilidad respecto del daño patrimonial efectivo desconoce que el art. 187 no constituye un tipo sancionador autónomo y, por tanto, no incluye una adecuación de la intensidad de la sanción al grado de intencionalidad o negligencia del infractor.
- 3) La sentencia considera que ante la existencia de la autoliquidación correspondiente al IS (modelo 200) y de autoliquidaciones correspondientes a los pagos fraccionados (modelo 202) opta por considerarlas todas a la vez, cuando la autoliquidación a la que se refiere en art 187.1.b) es «evidentemente aquella determinante de la apreciación de la infracción» que es diferente y autónoma de la de realizar pagos a cuenta y es

en relación con aquella conducta típica (referida exclusivamente al modelo 200) como debe fijarse el perjuicio económico que infiere el comportamiento infractor.

- 4) Dicha conclusión no sólo representa una interpretación lógica del precepto, sino que también es así atendiendo a la voluntad del legislador: «graduar la sanción en atención al porcentaje que resulte de una relación entre la base de la sanción y el perjuicio económico y obviamente ambos parámetros han de situarse en el mismo momento temporal, el de la comisión de la infracción». Por tanto, con la interpretación sostenida en la sentencia (además de introducir la consideración de otras obligaciones autónomas –pagos fraccionados y retenciones– que no inciden en el desvalor de la conducta que se produce posteriormente con la autoliquidación del IS), introduce un elemento ajeno a la conducta típica como es la relativa a las obligaciones tributarias autónomas y distintas de la vulnerada en este caso.
- 5) En consecuencia, es la interpretación que se hace en la sentencia la que desvirtúa la ecuación entre base de la sanción y perjuicio económico: Puesto que, mientras que el numerador (cantidad no ingresada) permanece inalterado, el denominador varía si se incluye junto a la cuantía no ingresada en el momento de la comisión de la infracción, las ingresadas en el cumplimiento de obligaciones autónomas satisfechas anteriormente. Lo cual constituye una auténtica ficción ya que considerar los pagos previos derivados de esas otras obligaciones (pagos fraccionados y retenciones) no es determinar la cuantía total que debió ingresarse en la autoliquidación.
- 6) Por lo demás el cálculo hipotético que según la sentencia produce las situaciones de desigualdad, ni siquiera es correcto si se examina lo realmente sucedido en el supuesto enjuiciado, el sistema enjuiciado es perfectamente lógico, pues considera dos magnitudes que concurren en el momento en el que se comete la infracción.
- 7) Adicionalmente, si el contribuyente no hubiera cumplido las obligaciones autónomas, habría incurrido en otras infracciones, siendo dicha circunstancia obviada en la sentencia de la que se discrepa. Lo que hace que la hipotética situación de desigualdad que teóricamente se produce según la sentencia, al no considerarse en ésta esas obligaciones autónomas en el denominador, no es tal.
- 8) Aunque ello tiene el carácter de *obiter dicta*, ni siquiera se comparte que la no referencia en la Exposición de Motivos sea un argumento adicional en el sentido de que no se ha producido un cambio normativo de criterio ¿qué explicación adicional le resultaba exigible al legislador para desvincularse del anterior texto legal?
- 9) Finalmente, si de no seguirse la interpretación postulada en la sentencia se produjeran situaciones de clara y notoria desigualdad, la cuestión habría de ser resuelta, previo planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad, por el Tribunal Constitucional dada la eventual infracción del principio de igualdad, o la violación de la legalidad

sancionadora en conexión con el de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y ello no se ha hecho.

4. Análisis

La regulación del régimen de infracciones en la LGT no es precisamente un ejemplo de claridad normativa ni de coordinación entre sus distintos preceptos, de ahí que no sea extraño que los Tribunales de Justicia deban resolver con cierta frecuencia sobre cuestiones atinentes a dicha materia, tanto en lo que se refiere a los aspectos formales como sustantivos.

En el supuesto analizado en la sentencia es indudablemente concreto tanto el texto que ha de ser objeto de interpretación (cuál sea el significado de la expresión «cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación») como las dos posturas al respecto. La que se defiende en la sentencia (la cantidad que se ha determinado en la regularización que practica la Administración respecto de la autoliquidación objeto de comprobación, antes de restar los pagos realizados en relación con el hecho imponible, pero que se produjeron en autoliquidaciones anteriores por el propio obligado tributario –pagos fraccionados– o por terceros –retenciones–) o la que se sostiene en el voto particular (la cantidad que hubiera debido ingresarse con base en la regularización practicada por la Administración, que es la que resulta precisamente de la cuota a ingresar que se determina en dicha regularización antes de restar lo pagado en su día por el contribuyente en la autoliquidación del IS presentada).

Están sobradamente recogidos tanto en la sentencia como en el voto particular los argumentos en defensa de una u otra postura interpretativa, de ahí que resulta en buena parte ocioso cualquier comentario adicional al respecto, no obstante, sí creo que hay determinadas consideraciones realizadas tanto en la sentencia como en el voto particular que, al margen de su veracidad, nada añaden al debate y son válidas en abstracto, sin que al efecto hayan sido objeto del adecuado engarce con la cuestión que se analiza. Así:

Las menciones a que se están interpretando normas que forman parte del derecho sancionador o las apelaciones a criterios de interpretación lógicos o sistemáticos, son puntos de partida evidentes, pero que, en cambio, no se acaba de ver como inciden en la cuestión que es sencillamente concretar que significa la expresión que utiliza en legislador («cuantía que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación»).

En este sentido, las apelaciones a las posibles situaciones de desigualdad que se producirían de interpretarse de una determinada forma dicha expresión suponen, en mi opinión, no tanto determinar lo que ha dicho el legislador (criterio literal y lógico), en qué contexto lo dice (criterio sistemático) y con qué finalidad (criterio teleológico), sino descartar tal interpretación con base en los efectos nocivos que produce. En definitiva no tanto llevar a cabo dicha función, sino proceder a corregir al legislador cuando, pudiendo ser correcta otra interpretación, con base en tales consideraciones, el intérprete no comparte el criterio del legislador. En definitiva, se utilizarían opiniones de *lege ferenda* –per-

fectamente válidas y admisibles desde el punto de vista de la crítica de la norma— con la concreción, de *lega data*, sobre lo que dice la norma (nos guste o no el resultado que se produce con ello). De ahí que no pueda sino compartir el voto particular cuando, frente a las alegaciones sobre las situaciones de desigualdad que la teórica interpretación produce, señala que no se ha planteado cuestión de constitucionalidad al respecto. Si la norma dice lo que dice (y perdón por la redundancia) no puede el intérprete salvar el error del legislador, concluyendo que debería decir algo distinto, en tal caso y, a la vista de la inconstitucionalidad del precepto, debería haber planteado la cuestión de inconstitucionalidad.

Por otra parte, no resulta fácil, aunque sea un puro argumento dialéctico, saber cuál es la expresión más adecuada, que hubiera debido utilizar el legislador para referirse a la cantidad no ingresada de acuerdo con la cuota diferencial resultante de la regularización. Ciertamente hubiera podido referirse directamente a la cuota diferencial, pero no ha de olvidarse que la regla tiene un alcance general, es decir, se proyecta sobre todo tipo de autoliquidaciones y es obvio que las relativas a muchos tributos no contemplan la existencia de una cuota diferencial. Por ejemplo, en el IVA, en el ITPAJD o en las autoliquidaciones correspondientes a los propios pagos fraccionados, o las relativas a retenciones, etc. Por ello al tratarse de un criterio de alcance general, resulta difícil encontrar una expresión más correcta en la interpretación que se hace en el voto particular para expresar la voluntad del legislador.

De ahí que no comparta la idea de que la interpretación que defiende el voto particular sea «rigorista o literalista», es simplemente declarativa si se tiene en cuenta que, precisamente, con base en el criterio sistemático de interpretación, la conclusión a la que llega el voto particular es coherente con otras normas de la propia LGT:

El criterio de graduación de la sanción cuando lo que se produjo es una devolución indebidamente obtenida. Con la interpretación sostenida en la sentencia, si de la infracción cometida en la autoliquidación resultó una menor cantidad a ingresar, hay que comparar con la cuota líquida, mientras que si lo que se produjo es una devolución indebida, sí se compara con «el importe indebidamente obtenido», para cuyo cálculo se han tenido en cuenta los pagos fraccionados o retenciones ¿no resulta incoherente interpretando sistemáticamente el conjunto de la regulación la interpretación a la que se llega en la sentencia?.

Por otra parte, también es coherente con el concepto que el propio legislador, en otro precepto de la ley, da al término autoliquidación (de acuerdo con el art. 120 LGT «las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios... realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias *para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria*»). ¿Cuál es ese, el que resulta sencillamente del modelo 200 en este caso u otro distinto que añade al importe a ingresar el importe ya ingresado directa o indirectamente en otras autoliquidaciones distintas? ¿No es lo mismo el importe a que alude este artículo y la cuantía a la que se refiere el art. 187.1.b)?

Finalmente, proyectar la idea de que el principio de culpabilidad debe ser objeto de consideración a la hora de interpretar la tan aludida expresión «cuantía que hubiera debido ingresarse con la autoliquidación», supone alterar el

orden de las cosas. La exigencia de la culpa va referida a la conducta del infractor. Si no concurre dolo o culpa no hay infracción, sea cual sea la cantidad que la regularización determine que no se ingresó en la autoliquidación. Por tanto, pretender proyectar el criterio de la culpa sobre el resultado de la conducta y no sobre ésta, supone trasladar el ámbito sobre el que el principio de culpabilidad debe proyectarse. Precisamente porque la presencia de los elementos que deben concurrir en la conducta infractora debe ir referidos al momento en el que la conducta ha tenido lugar, la referencia a la cuantía que debió ingresarse necesariamente se concreta en el importe que hubiera debido determinarse si la conducta que tuvo lugar con la presentación se hubiera adecuado a la ley.

En fin, poco o nada se añade en estos comentarios a los razonamientos recogidos en la sentencia o en el voto particular, y más pueden considerarse una manifestación de la adscripción personal a una de las interpretaciones mediante la aportación de otros argumentos adicionales. Es obvio que, en función de la conclusión que uno alcance sobre la cuestión, encontrará argumentos que refuercen la conclusión obtenida de modo que existirán otros varios que permitan también fundamentar la contraria.