

José Manuel  
Calderón  
Carrero

Investigador bolsreiro  
da Xunta  
Facultade de Dereito  
da Coruña

## Marxinais á STSXG 807/1992, do 26 de outubro: cavilacións sobre o sistema tributario sancionador

**A** citada sentenza aborda un suposto onde o contribuínte comete un erro material ó realiza-lo cálculo aritmético de determinación da cota líquida da súa declaración-liquidación anual do IRPF.

Deste xeito, froito desta conducta, a Facenda pública deixa de ingresar unha cantidade de diñeiro, é dicir, prodúcese un prexuízo económico de 100.000 ptas.

De contado pasamos a analizar algunhas ideas que puideron encamiñar esta decisión xudicial, que, anticipo xa aquí, consideramos axustada a dereito.

En primeiro termo, hai que dicir que o réxime xurídico da declaración-liquidación presentada polo contri-

buínte en tempo e forma esixe deste un particular xeito de comportarse. Trátase dun deber xurídico de colaboración, veracidade e dilixencia que se debe proxectar sobre a práctica da totalidade das operacións que leven á determinación da débeda tributaria, o que implica non só cálculos aritméticos, senón tamén operacións de cualificación xurídica e aplicación das normas.

Neste sentido, diferéncianse as declaracións-liquidacións das declaracións ordinarias no antes enunciado e, consecuencia disto, tamén no tratamento do erro.

Verbo do réxime xurídico do erro nas declaracións-liquidacións, hai que dicir que, cando o erro prexudique ó suxeito pasivo, existe un procedemento especial de revisión ó que máis tarde nos referiremos. Mais o que aquí certamente nos interesa é o suposto onde a incorrecta ou o erro na aplicación das normas polo suxeito pasivo conduce á determinación dunha cota líquida inferior á debida, resultando, coma no presente caso, un ingreso insuficiente do imposto por parte do suxeito pasivo e un correlativo prexuízo económico para a Facenda pública.

Nesta orde de ideas, ocuparémonos a seguir da cualificación xurídica desta conducta no noso ordenamento xurídico.

Certamente, a sentenza aquí glosada cualifica este tipo de conducta como infracción tributaria grave (fund. xur. 2º).

O fundamento ou apoio xurídico desa incardinación non é outro que o art. 79.a) LXT en relación co art. 78.1 da mesma disposición xeral. É certo, xa que logo, que se deixou de ingresar no prazo sinalado parte da débeda tributaria. Non obstante, non se poden esquecer os principios que rexen o noso dereito tributario sancionador, no sentido de que é ineludible a concorrencia dunha acción ou omisión típica, antixurídica, culpable e punible para poder afirmala existencia dunha infracción tributaria.

Nesta liña de pensamento parece fluí-la fundamentación xurídica do relator Ilmo. D. J. M. Gómez y Díaz-Castroverde, que atinadamente cualifica a errónea determinación da cota líquida polo suxeito pasivo na declaración-liquidación como infracción tributaria grave.

Como xa afirmamos anteriormente, é imprescindible

a concorrencia de acción ou omisión típica, antixurídica, culpable e punible para poder cualificar xuridicamente unha conducta como infracción tributaria no noso ordenamento xurídico. No caso axuizado, os elementos que poderían suscitar máis dúbidas sobre a súa concorrencia son os dous últimos, ou sexa, a presenza do elemento da culpabilidade e a punibilidade da conducta.

Ocuparémonos de contado de alza-las tebras que puidesen exhala-las anteditas dúbidas, para dilucida-lo correcto emprego do sistema tributario sancionador.

Neste sentido, respecto da concorrencia do elemento subxectivo na conducta humana do infractor, hai que dicir que o noso dereito tributario sancionador ciméntase no principio de *responsabilidade subxectiva* do infractor. Así o sancionou sen ambaxes a STC 76/1990, do 26 de abril, ó afirmar que:

“Non existe, polo tanto, un réxime de responsabilidade obxectiva en materia de infraccións tributarias, nin nada cambiou verbo disto a Lei 10/1985. Pola contra, e con independencia do maior ou menor acerto técnico da súa redacción, no novo art. 77.1 LXT segue rexendo o principio de culpabilidade” (fund. xur. 4º).

Do mesmo parecer é a xurisprudencia que se deriva dos seguintes pronunciamentos xurisdiccionais e administrativos: SSTS do 8 de maio, 21 de setembro, 2 de novembro; Sentencia da Audiencia Nacional do 19 de xuño de 1987; sentencias da Audiencia Territorial de Valencia do 26 de xaneiro de 1988, e de Barcelona do 1 de decembro de 1987; resolucións do TEAC do 21 de outubro de 1988 e 17 de febreiro de 1988.

Nesta liña, en sintonía coa xurisprudencia constitucional, o art. 77.1 LXT afirma que “As infraccións tributarias pódense sancionar *mesmo* a título de simple negligencia”.

Certamente, aquí ben poderíamos incardinala conducta axuizada, pois non parece manifestarse con relevancia bastante ningún indicio doloso do suxeito pasivo.

Mais, como ía dicindo, a cuestión é saber que debemos entender por simple negligencia e se, en consecuencia, se axusta a ela a conducta do contribuínte, incorrendo en infracción tributaria.

Neste sentido, díxose (Zornoza) que “lo que significa la exigencia de negligencia simple para la existencia de infracción, no excluye que las infracciones tributarias sean cometidas dolosamente, sino sólo que *basta un mínimo grado de culpabilidad para aplicar la tal sanción*”.

Deste xeito, antóllasenos que o deber xurídico ó que queda obrigado o suxeito pasivo, ó realiza-la súa declaración-liquidación, implica un grao de dilixencia e responsabilidade que parece que foi vulnerado neste caso, concorrendo, cando menos, simple negligencia.

Observamos, así, que se respecta o principio de responsabilidade subxectiva do infractor, de xeito que concorre a culpabilidade do suxeito pasivo manifestándose aquí, cando menos, en concepto de simple negligencia.

Respecto da punibilidade, vexamos a continuación se o erro pode operar nesta sede como circunstancia eximente.

A doutrina máis atenta a estas sendas (Pérez Royo, Zornoza), recoñeceu a complexidade e dificultade da apreciación do erro como eximente no ámbito tributario sancionador.

Tamén se salientou que, malia que o erro como circunstancia eximente non aparece no listado de circunstancias eximentes do artigo 77.4 LXT, trala STC do 26 de abril de 1990, acéptase unanimemente admiti-lo erro como circunstancia eximente deducible da responsabilidade subxectiva do sistema tributario sancionador (Pérez Royo).

Como ía dicindo, admítese o erro nesta sede, mais, como todo nesta vida, hai que matizar, temperar. Deste xeito, o que afirma é “(...) que únicamente el *error invencible* constituye causa de exclusión de la culpabilidad (...) sin que pueda considerarse cualquier duda interpretativa, por muy razonable que sea, permita afirmar automáticamente la existencia de esa clase de error y la correlativa exención de responsabilidad por infracciones” (Zornoza Pérez). Na mesma liña de pensamento, a circular da Dirección Xeral de Inspección Financeira e Tributaria do 29 de febreiro de 1988.

Do que se dixo ata aquí, dedúcese sen paliativos que pensamos que no caso axuizado non existiu erro invencible no sentido exposto, podendo e debendo o contri-

buínte repasa-las operacións realizadas para cumprir con dilixencia o seu deber xurídico co fisco.

É evidente, xa que logo, que o contribuínte incorreu en infracción tributaria grave de acordo co art. 79.a) LXT, en clara sintonía cos principios constitucionais do sistema tributario sancionador. Aínda que, tamén postulamos aquí, a atenuación da sanción aplicando o art. 82.a) LXT e graduando a sanción en sintonía co principio de proporcionalidade, canon universal das conductas humanas.

Queda analiza-los posibles *remedia* que o suxeito pasivo podería ter posto en funcionamento antes de se detecta-la súa infracción.

Vexamos, en primeiro termo, se sería aplicable aquí o procedemento de rectificación de erros materiais que prevé o art. 156 LXT. En poucas palabras, pódese dicir que este é un procedemento de rectificación de erros materiais cometidos pola Administración. Pode ser instado polo suxeito pasivo ou de oficio pola propia Administración, mais hai que dicir que neste procedemento o rectificable non son erros de feito ou de dereito cometidos polos suxeito pasivo, senón os da Administración.

Así pois, de tratarse dunha autoliquidación na que o suxeito pasivo comete un erro, este pode levar consigo dous resultados ben distintos. A saber, nun caso un pago excesivo e, noutro, un ingreso insuficiente inferior ó debido (sen aprazamento nin fraccionamento de débeda tributaria).

No primeiro suposto, o suxeito pasivo pode acollerse ó procedemento especial de devolución de ingresos indebidos *ex art.* 155 LXT e de acordo co RD 1163/1986.

No segundo caso, o suxeito pasivo que non ingresou no prazo regulamentario a cantidade legalmente debida, pode decidir espontaneamente facelo. Deste xeito, a través dunha “declaración complementaria”, pode beneficiarse dos efectos do ingreso *espontáneo* fóra de prazo. Neste sentido, se non hai requirimento previo por parte da Administración (art. 19.2, RD 2631/1985), o suxeito pasivo sufrirá unha recarga única do 50 por 100, con exclusión do interese de demora e das sancións que puidesen ser esixibles. A recarga será do 10 por 100, de o ingreso se efectuar dentro dos 3 meses seguintes ó termo do prazo do período voluntario.

Trátase, xa que logo, dunha especie de escusa absoluta (Zornoza Pérez), entendida como causa de exclusión da sanción, se se observa unha conducta merecedora desa remisión.

Certamente, de ter seguido o contribuínte o mecanismo que lle brinda o ordenamento xurídico tributario no art. 61.2 LXT, tería resultado beneficiado, enervando o seu erro coa súa “autodenuncia”, no canto de sufrirla sanción tributaria que se lle impuxo en axustada aplicación do sistema tributario sancionador. 