
ESTUDIOS

LOS DEBERES CONTABLES Y REGISTRALES Y LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA SANCIONADORA Y DE TIPICIDAD

Francisco HERNANDEZ GONZALEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

I.- Los deberes contables y registrales y el acatamiento del principio de legalidad tributaria en su establecimiento

La figura de los deberes contables y registrales cabe encuadrarla en la más amplia de los deberes tributarios, denominación esta a la que se suele añadir el término de colaboración¹. Los deberes de colaboración tributaria se integran a su vez dentro de la categoría de los "deberes públicos de prestación" caracterizados por obligar a los particulares a facilitar a los entes públicos en que se integran y en razón únicamente a esa integración aquellos bienes y aquellas actividades personales que dichos entes necesitan para la satisfacción de las necesidades colectivas².

Dentro de los deberes de colaboración tributaria los de índole contable y registral se caracterizan³ por ser deberes tributarios que nacen exclusivamente de la ley, entendida en un sentido amplio o material, frente a otros deberes que pueden nacer indistintamente de la ley y de un requerimiento de la Administración, por coincidir generalmente el sujeto del deber con

¹ Cfr., entre otros, CASADO OLLERO G. "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", H.P.E. nº 68, 1981, pág. 170, CAYON GALIARDO, A. "Reflexiones sobre el deber de colaboración (XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero), I.E.F. Madrid, 1986, pág. 786, SANCHEZ SERRANO, L., "La declaración tributaria", I.E.F., Madrid, 1978, pág. 20 y sigs., RUIZ GARCIA, J.R. "Secreto bancario y Hacienda Pública", Civitas, Madrid 1988, págs. 93 y sig., LOPEZ MARTINEZ, "Los deberes de información tributaria", IEF-Marcial Pons, 1992, págs. 13 y ss y HERNANDEZ GONZALEZ, F. "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", CREDF, nº 69, págs. 5 y ss.

² ALESSI, "Principi di diritto amministrativo", II, Giuffrè, Milán, 1966, pág. 647.

³ HERNANDEZ GONZALEZ, op. cit., pág. 26 y ss.

ESTUDIOS

el de la obligación tributaria a la que aquel sirve⁴ y por consistir su contenido esencial en un hacer respecto de determinados libros y registros.

El fundamento último de los deberes contables y registrales radica en el deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través, en este caso, de la consecución del interés fiscal representado por la determinación del crédito tributario. En aquellos impuestos en los que la base imponible se establece a partir de magnitudes como ingresos y gastos o el importe de las operaciones, la configuración de prestaciones contables y registrales que reflejen dichas magnitudes, sólo conocidas en su integridad por el sujeto pasivo, resulta esencial para la cuantificación de la cuota y derivadamente de los demás componentes de la deuda tributaria. De ahí el interés de la Hacienda Pública en el establecimiento y cumplimiento por los sujetos afectados de los deberes contables y registrales. Y de ahí también que el fundamento de tales deberes coincida con el bien jurídico protegido por el legislador al castigar el incumplimiento de aquellos, bien sea en vía tributaria bien sea en vía penal⁵.

La regulación de estos deberes se contiene como es sabido en las leyes de los respectivos tributos a las que parece remitirse el art. 35,2 de la Ley General Tributaria al señalar que los sujetos pasivos "están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezcan"⁶.

En el Impuesto sobre Sociedades el art. 139,1 de la ley 43/1995 se limita a efectuar, al igual que lo hacía la ley 61/1978⁷, una referencia sumaria al deber de llevanza de la contabilidad al dis-

⁴ No siempre se da esa coincidencia, como es el caso de los entes del artículo 33 de la Ley General Tributaria que desarrollen actividades empresariales o profesionales.

⁵ PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", I.E.F., Madrid, 1986 pág. 202, señala que el bien jurídico específico protegido de los fraudes fiscales contables es el representado por el interés público a la llevanza, por parte de los sujetos obligados a ello, de una contabilidad en regla, que permita conocer la auténtica realidad de la empresa y en último término determinar la existencia y el alcance de la deuda tributaria. Sin embargo, al tratar del bien jurídico genérico protegido en los delitos tributarios, el citado autor prefiere referirlo a la función tributaria más que a conceptos como relación jurídico tributaria o crédito tributario, que en su opinión, remiten a contenidos exclusivamente patrimoniales (op. cit. nota a pie de página 66).

⁶ Debe destacarse que, en mi opinión, la configuración por cada tributo de sus propias exigencias contables o registrales, al margen de lo dispuesto en otros, ha sido una de las causas de que estos deberes hayan sido calificados de "cumplimiento en muchos casos difícil, sumamente gravoso y casi imposible" (SANCHEZ SERRANO, L. "Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y reglamento del Impuesto" (art. 101), Editorial Colex, 1993, pág. 667). De ahí que la doctrina haya predicado desde hace tiempo una sistematización, refundición y simplificación a nivel normativo de los deberes contables y registrales en los diversos tributos, objetivo que se podría alcanzar tal vez de manera más perfecta por una norma de carácter general. En tal sentido se hizo público hace algún tiempo un proyecto de Real Decreto sobre obligaciones o deberes de colaboración en la gestión tributaria que, en los aspectos registrales, suponía un avance sobre la dispersa y prolija regulación actual (Una referencia al mismo puede encontrarse en HERNANDEZ GONZALEZ, F. "Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario", Impuestos, nº 5/1990, págs. 21 y 22). La posibilidad contemplada en la normativa del I.V.A. y del I.G.I.C. (arts. 62,3 y 30,3 de sus respectivos reglamentos) de utilizar a efectos de estos impuestos los Libros o Registros establecidos para otros tributos o por las normas mercantiles, implica una superación de ese carácter estanco de la normativa tributaria sobre deberes contables o registrales que hemos dejado señalado. Respecto del I.G.I.C., cfr. en este punto, CLAVIJO HERNANDEZ, F. "Impuesto General Indirecto Canario", Editorial CISS, 1995, hojas intercambiables, Octubre, 1995, p. XIV-45.

⁷ En el artículo 30,3 de dicha ley, como observó PEREZ ROYO (op. cit. pág. 209), el deber contable aparecía no de forma autónoma sino ligado al de la declaración.

poner que "los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen".

Es posible que, al igual que sucedió en la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 1995⁸, sea en el futuro Reglamento en donde se especifiquen de manera detallada los deberes contables y registrales de los sujetos pasivos, pero observese en cualquier caso que, siguiendo los antecedentes de la ley 61/1978, tampoco en nueva ley se hace mención alguna al establecimiento, vía reglamentaria, de prestaciones registrales.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el art. 101,2 de la ley 18/1991, de 6 de junio⁹, establece el deber de los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales en régimen de estimación directa de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio y el número 3 del referido precepto remite al Reglamento en cuanto a los libros o registros a llevar y a lo que determine el Ministerio de Economía y Hacienda respecto a la forma de llevanza en relación a los sujetos pasivos en general del Impuesto¹⁰. Previsión que, en cuanto a los libros y registros, desarrolla el art. 67 del Reglamento exclusivamente respecto de los sujetos que realicen actividades empresariales o profesionales, tanto en estimación directa como en las dos modalidades de la estimación objetiva.

Ha de reseñarse en relación con los registros que el citado precepto reglamentario establece un deber de diligenciado¹¹ respecto del cual la Orden de 4 de mayo de 1993 da la opción al sujeto obligado de transformarlo en un deber de comunicación de determinados datos sobre los mismos¹².

En el Impuesto sobre el Valor Añadido el art. 164,4º de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, implanta "con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente", el deber de los sujetos pasivos de "llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables". Los libros-registros a llevar y la forma de cumplimentar los mismos son regulados en los artículos 62 a 70 del Reglamento, aprobado por R. Dto. 1624/1992, de 29 de diciembre. En el Impuesto General Indirecto Canario, la regulación de los deberes registrales tiene lugar de forma semejante a la del I.V.A., como puede observarse examinando los arts. 59,1,d) y 60 de la ley 20/1991 y los arts. 28,1,d) y 30 a 37 del Reglamento de Gestión¹³.

⁸ El artículo 281 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1631/1982, establecía los registros obligatorios.

⁹ Cfr. los interesantes comentarios a este artículo de SANCHEZ SERRANO, L., en la obra colectiva "Comentarios a la ley del I.R.P.F..." anteriormente citada.

¹⁰ Sorprende la amplitud que emplea el texto de este número del art. 101 de la ley al no limitar los deberes registrales a los sujetos pasivos que realicen actividades empresariales o profesionales, posibilitando por tanto su aplicación a los perceptores de cualquier componente de renta.

¹¹ Sin contar para ello con cobertura legal, como ha destacado SANCHEZ SERRANO, (op. últimamente citada, pág. 663). En efecto, la ley sólo remite al reglamento y a lo que disponga el Ministerio de Economía y Hacienda en cuanto al deber de llevanza, no autorizando sin embargo el establecimiento de un nuevo deber, el de diligenciado.

¹² Número 11, 1) y 3) de la citada Orden Ministerial.

¹³ Un estudio detallado de los deberes registrales en el I.G.I.C. puede confrontarse en CLAVIJO HERNANDEZ, F. "Impuesto General ..." cit., pág. XIV-45 y sigs.

ESTUDIOS

De la regulación de los deberes contables y registrales de los diferentes tributos se desprende la existencia de dos deberes contables de carácter general, el de llevanza y su complementario, el de conservación y asimismo la existencia de deberes específicos en determinados tributos, como el de diligenciado de los registros previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A nuestro juicio, pocas dudas pueden haber acerca de que los deberes contables y registrales que hemos dejado señalados constituyen una actividad o prestación personal¹⁴ que los sujetos afectados deben prestar al ente público a favor del cual se establecen y ello tiene unas consecuencias destacadas desde el punto de vista del principio de legalidad recogido en el artículo 31,3 de la Constitución. Al disponer que "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley", nuestro texto fundamental configura, como ha destacado SANCHEZ SERRANO, un tratamiento equivalente del principio de legalidad para el "establecimiento" de cualesquiera prestaciones "de carácter público" tanto "personales" como "patrimoniales"¹⁵. Es un extendido error, ha escrito el expresado autor, el "considerar que las exigencias del principio de reserva de ley y, en general, del principio de legalidad, serían de escasa relevancia en el ámbito de los llamados deberes tributarios formales"¹⁶. En esta misma dirección se ha señalado que el principio de reserva de ley, "si bien puede tener su concreción a través de la potestad reglamentaria no se satisface con la mera habilitación legal para la imposición de este tipo de deberes"¹⁷.

Partiendo de este planteamiento que no parece difícil de admitir¹⁸, la cuestión se centra en si la normativa española que regula los deberes contables y registrales se ajusta a esas exigencias mínimas del principio de reserva de ley que se deriva del artículo 31,3 de la Constitución, es decir, que la ley contemple al menos los aspectos o elementos esenciales de la prestación personal contable y registral tales como los sujetos obligados, el objeto de la misma, etc. De un examen, aún somero como el que hemos realizado previamente, de esa regulación parece desprenderse una doble conclusión. De un lado, que las prestaciones contables no parecen plantear problema alguno en este sentido dado que en la actualidad tanto

¹⁴ Con independencia de que al no ser "personalísima" quepa su realización a través de tercera persona. Sobre la distinción entre prestaciones personales y personalísimas o infungibles vease en la doctrina civilista, entre otros, DIEZ-PICAZO: "Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial", VI, Ed. Tecnos, 2ª ed., Madrid, 1986, págs. 452 y sigs. En relación con los deberes tributarios cfr. HERNANDEZ GONZALEZ, F., "Una contribución..." cit., págs. 12 y 13.

¹⁵ En "Comentarios..." ult. cit., pág. 615. "No se advierte razón alguna —escribe SANCHEZ SERRANO— en virtud de la cual las exigencias de tal principio, incluso en cuanto a su aspecto o manifestación de reserva de ley, hayan de ser distintas con respecto al establecimiento o exigencia, bien de una prestación patrimonial —el pago del tributo—, o bien de una prestación personal —una declaración tributaria, una autoliquidación o cualquier otra prestación de esta naturaleza—".

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ LOPEZ MARTINEZ, op. cit., pág. 216.

¹⁸ La doctrina, en general, entiende que el contenido esencial del deber tributario deber ser fijado en la ley. Así, FERREIRO, en "Curso de Derecho Financiero español", Marcial Pons, 1995, 17 edición, pág. 60, escribe: "La ley debe determinar en cada caso, como ya sabemos, los elementos esenciales del tributo y de las prestaciones personales que le acompañan". La cuestión, como decimos en el texto, se desplaza entonces a confirmar si, efectivamente, la ley tributaria contempla el contenido esencial de los deberes contables y registrales.

la norma tributaria como la mercantil, a la que aquella se remite de forma expresa, tienen carácter de ley formal¹⁹. Así, el Código de Comercio en su título III se ocupa "De la contabilidad de los empresarios", regulando con toda clase de detalle tanto los aspectos formales como sustanciales de los distintos deberes contables: el de llevanza, el de conservación, y el de legalización de libros. Sin embargo, no sucede lo mismo con las prestaciones registrales tributarias. La mera habilitación reglamentaria que se contiene de forma expresa en algunos, no en todos²⁰, de los tributos mencionados y respecto de algunos de los deberes registrales, no de todos²¹, no puede entenderse respetuosa con aquellas exigencias derivadas del principio de reserva de ley ya mencionados²².

Ello como resulta evidente tiene una destacada importancia en relación con el objeto de nuestro trabajo ya que afecta no sólo a la validez de la propia exigibilidad de los deberes registrales tributarios sino también a los presupuestos en que descasan las normas que regulan la represión o castigo de su incumplimiento, aspecto este al que nos referimos seguidamente en dos de sus principios más relevantes.

II.— Los deberes contables y registrales y el respeto de los principios de legalidad sancionadora y de tipicidad en la represión de su incumplimiento

Los estudios doctrinales sobre las infracciones tributarias han distinguido, siguiendo las aportaciones penalistas, el principio de legalidad y el de tipicidad. Mientras este último hace referencia a que el comportamiento infractor, así como la sanción prevista para el mismo, debe aparecer descrito con suficiente precisión en una norma, el primero comporta la exigencia de que el precepto que establece el tipo de infracción y la sanción prevista para el mismo debe ser una norma con rango formal de ley²³.

Ambos principios, estrechamente unidos, aparecen reflejados en el art. 25,1 de la Constitución, por más que con referencia al principio de legalidad, la ambigua expresión "legislación

¹⁹ Sin embargo, en la normativa del I.R.P.F. en vigor hasta el 31/12/91, la remisión al Código de Comercio se efectuaba por una Resolución de la Dirección General de Tributos. Véase el contenido de la nota 22.

²⁰ En el Impuesto sobre Sociedades no existe autorización previa de la ley para el establecimiento por el reglamento de prestaciones registrales.

²¹ Recuérdese que el deber de diligenciado de los registros en el I.R.P.F. no cuenta con habilitación de la ley (SANCHEZ SERRANO, op. cit. pág. 663).

²² Realmente el Derecho tributario español tiene ya una tradición inveterada de falta de adecuación al principio de legalidad en el establecimiento y regulación de los deberes contables y registrales. Recuérdese la problemática suscitada bajo la regulación anterior del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde la determinación de los deberes contables y registrales se hallaba contenida en una simple Resolución del Centro Directivo de la gestión de los tributos que, como dijo la Audiencia Provincial de Madrid en S. 27/3/89, f. j. 5º ni siquiera se encontraría "entre aquellas que constituyen fuente del derecho tributario". Cfr. entre otros, el comentario a dicha sentencia de FALCON Y TELLA, en CREDF, nº 63, págs. 448 y 449. En una posición favorable al esquema normativo seguido por el legislador tributario español, en el establecimiento de deberes contables y registrales, con la excepción del I.R.P.F., se sitúa PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones...", cit., p. 210 y ss. Véase nota 44.

²³ PEREZ ROYO, "Derecho Financiero y Tributario. Parte general", Civitas, 1995, 5ª edición, págs. 289 y 290.

ESTUDIOS

vigente" haya dado origen a debates sobre el alcance y contenido de los límites a la potestad sancionadora de la Administración, debates que no han impedido la decidida afirmación de la vigencia de la reserva de ley con base en una interpretación conjunta del artículo 25,1 con los artículos 9,3, 53,1 y 103 de la C.E.²⁴.

Si indagamos en el ordenamiento jurídico tributario normas que desde el punto de vista de estos dos principios se relacionen con la represión del incumplimiento de los deberes de colaboración en la gestión tributaria y más concretamente con los deberes contables y registrales, podemos encontrarnos con tres normas o más exactamente con con dos normas y un grupo de ellas: la Ley General Tributaria (L.G.T.), la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común (L.R.J.A.P.P.A.C.) y las leyes propias de aquellos tributos que tienen establecidos deberes de tal naturaleza (I.S., I.R.P.F., I.V.A., I.G.I.C.). Vamos a ir examinando como se reflejan en los preceptos de estas normas los referidos principios de legalidad sancionadora y de tipicidad.

En cuanto al primero podemos encontrar evidencias del mismo al menos en los artículos 77, 1 y 2, 78, 2 y 3 de la L.G.T. y en el artículo 129 de la L.R.J.A.P.P.A.C.

En el artículo 77 de la L.G.T., mientras que el apartado 1, al ofrecer un concepto de infracciones tributarias, nos especifica la clase de normas en que aquellas han de ser tipificadas y sancionados –las leyes–, el apartado 2 introduce, a través de la ley 25/1995, una referencia a las fuentes reguladoras de las infracciones y sanciones tributarias –la Ley General Tributaria y las restantes normas tributarias–, remisión esta que ha sido calificada como "formula de estilo" por la doctrina, que rechaza generalmente cualquier intento de introducir especialidades significativas del régimen sancionador tributario respecto de otros regímenes sancionadores administrativos²⁵.

En este sentido, PEREZ ROYO²⁶ ha defendido el que la exclusión de la materia tributaria del ámbito de aplicación de la Ley 30/1992 se restringe únicamente a los aspectos procedimentales, pero no alcanza a los aspectos sustantivos, postulando en consecuencia la plena y directa aplicación a dicha materia de los principios contenidos en el Capítulo I del título X de la Ley 30/1992 que, por otra parte, vienen a ser simple reflejo de principios ya recogidos en la C.E.²⁷.

En el artículo 78 de la L.G.T., el apartado 2, al referirse a la posible tipificación de supuestos de infracciones simples en las leyes de cada tributo, ha significado una mejora sobre la anterior redacción del precepto, resaltando el principio de legalidad²⁸. Sin embargo, es la

²⁴ ZORNOZA PEREZ, "El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)", Civitas, 1992, pág. 72. En la pág. 74, el citado autor ofrece una plausible interpretación del empleo por el constituyente de los términos "legislación vigente".

²⁵ PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES, "La Reforma de la Ley General Tributaria", McGrax-Hill, 1995, págs. 51 y 52, CASANA MERINO, F. "La configuración del ilícito tributario", en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma", I.E.F., 1991, volumen II, pág. 1093.

²⁶ "Derecho Financiero y...", cit., págs. 288 y 289.

²⁷ Ello no obsta, señala PEREZ ROYO, a que cuando existan normas sustantivas en la L.G.T. las mismas prevalezcan, en razón de su especialidad, sobre los criterios generales contenidos en la Ley 30/1992.

habilitación contenida en el apartado 2 "in fine" a las normas reglamentarias de los tributos y en el apartado 3 a los reglamentos de desarrollo de la L.G.T., a fin de especificar, dentro de los límites de la Ley, las infracciones y sanciones simples, la que plantea mayores dudas desde el punto de vista del respeto al principio de legalidad sancionadora²⁹.

En este sentido ha de resaltarse que la Sentencia del T.C. 3/1988, de 21 de enero, ha señalado que la remisión reglamentaria será respetuosa con el principio de legalidad siempre que "queden suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica (de tal manera que sólo sean infracciones las acciones y omisiones subsumibles en la norma con rango de Ley) y la naturaleza y límites de las sanciones a imponer". Pronunciamiento del T.C. que parece haber inspirado al legislador³⁰, cuando, en el artículo 129,3 de la Ley 30/1992, al regular la habilitación reglamentaria para introducir especificaciones o graduaciones a las infracciones o sanciones establecidas legalmente, ha incluido las frases "sin constituir nuevas infracciones o sanciones" y que "contribuyan a la más correcta identificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones correspondientes", frases que son muy significativas de los límites y de los fines que pretende en la Ley 30/1992 la habilitación reglamentaria.

Al margen de la aplicación directa de dicha ley al campo tributario, como a mi juicio, fundadamente, postula PEREZ ROYO³¹, es de lamentar que el legislador de la Ley 25/1995, no haya seguido más de cerca la pulcritud en el respeto del principio constitucional de legalidad sancionadora empleado por el de la Ley 30/1992³², circunstancia esta en la que quizás pueda verse un pequeño reflejo de ese fenómeno denunciado por algunos autores de la singularidad de lo tributario en el ordenamiento jurídico español³³.

²⁸ PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES, op. cit., pág. 61. No obstante hay que destacar que la doctrina ya había entendido que la expresión "por la Ley" en vez de "por esta Ley" que figuraba en el proyecto de reforma de la L.G.T. de 1985, posibilitaba que las leyes de los distintos tributos precisasen los contornos de las infracciones simples. Cfr. PEREZ ROYO "Los delitos y las infracciones..." cit. pág. 274, ZORNOZA PEREZ "El sistema de infracciones..." cit., págs. 84 y 85.

²⁹ Véanse las dudas planteadas a este respecto en el trámite parlamentario en PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES, op. cit., pág. 62.

³⁰ GARCIA MANZANO, P. "De la potestad sancionadora" en "Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)", Carperi, 1993, pág. 370.

³¹ "Derecho Financiero y..." cit., pág. 288 y 289.

³² Para BAENA AGUILAR, A. en la obra colectiva "Código de delitos e infracciones en materia financiera y tributaria" (MARTINEZ LAGO, M.A., APARICIO PEREZ, J., BAENA AGUILAR, A. y GARCIA DE LA MORA, L.) La Ley, 1993, p. 423, sin embargo se daba coincidencia entre el art. 78,2 de la L.G.T. en la redacción de la Ley 10/1985 y el 129,3 de la L.R.J.A.P.P.A.C.

³³ SANCHEZ SERRANO, "Los españoles ¿súbditos fiscales?", "Impuestos" I/1992, pág. 236 y ss. Recientemente, ALVAREZ-CIENFUEGO SUAREZ en "La confidencialidad de los datos tributarios y el derecho de acceso de los contribuyentes", Actualidad Jurídica Aranzadi, año V, nº 226, pág. 3, ha puesto de relieve como el artículo 21,2 de la Ley Orgánica 5/1992, "cuando establece excepciones a los derechos de acceso y rectificación, otorga un trato de excesivo favor a los ficheros de la Hacienda Pública, incluso por encima de las previsiones que se refieren a los ficheros policiales, en los que las excepciones están mucho más precisadas y definidas". También en lo que se refiere a la captura y posterior informatización de datos personales de naturaleza tributaria, la Administración goza de unos privilegios

ESTUDIOS

En cuanto al principio de tipicidad en relación con la represión del incumplimiento de los deberes contables y registrales, ya la doctrina, con ocasión de la reforma introducida por la Ley 10/1985 había señalado, con carácter general respecto de las infracciones simples, la falta de respeto del principio de tipicidad³⁴. En la ley 25/1995 se observa el intento de superar esas deficiencias a través de la mención, en el apartado 1 del artículo 78, de unos supuestos de conductas constitutivas de infracciones de tal naturaleza, entre las que se encuentran "el incumplimiento de las obligaciones³⁵ de índole contable, registral y censal". Sin embargo, la nueva redacción del artículo 78,1 de la L.G.T. no parece haber superado los defectos de tipicidad señalados por la doctrina. En primer lugar, porque las infracciones tributarias simples siguen siendo un tipo abierto caracterizado como toda infracción tributaria que no sea grave y siempre que esa conducta no opere como elemento de graduación de las sanciones³⁶. En este sentido cabe resaltar que las conductas tipificadas como infracciones simples lo son a título meramente enunciativo³⁷. En segundo término, porque la definición de la conducta tipificada es en sí misma abierta o excesivamente genérica ("incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral..."), lo que ha motivado, en algún caso con cierta similitud, su rechazo por el Tribunal Constitucional³⁸.

La verdadera tipificación de las infracciones tributarias en materia de deberes contables y registrales se sigue conteniendo tras la reforma de 1995, como ya señalara la doctrina³⁹, en el artículo 83,3 de la L.G.T. con ocasión de regular las sanciones de las infracciones denomina-

en la Ley 5/92 que, a juicio de dicho autor, "superan incluso las lógicas restricciones de otros ficheros, como son los policiales, en los que la seguridad pública o la represión de las infracciones penales pueden justificar una mayor restricción de los derechos de los ciudadanos".

³⁴ CLAVIJO HERNANDEZ, F. "El Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal", Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, p.p. 9-10. PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones..." cit. p. 344.

³⁵ CLAVIJO HERNANDEZ, F. "El Proyecto de Ley..." cit. pág. 44, ya puso de relieve en su día como el empleo de la palabra "obligación" era incorrecta y debería de ser sustituida por la de "deber". Más recientemente y en relación con el I.R.P.F., SANCHEZ SERRANO, L., "Comentarios a la ley del I.R.P.F. ..." cit., p. 662, ha formulado similar observación. Sin embargo, el legislador tributario ha permanecido insensible a esta mejora conceptual propuesta por la doctrina.

³⁶ PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES, op. cit., p. 60.

³⁷ PEREZ ROYO, F., afirma que la nueva redacción del art. 78, "aparenta corregir este defecto, añadiendo a la anterior definición una enumeración de conductas que, "en particular" tienen la consideración de infracciones simples" ("Derecho Financiero...", cit., p. 301). En el mismo sentido, FERREIRO, "Curso de Derecho Financiero..." cit., pág. 458.

³⁸ En efecto, en su sentencia de 15 de noviembre de 1990, el T.C. se ha mostrado contrario, bien que en el campo sancionatorio en relaciones de sujeción especial (faltas de índole disciplinario), a la utilización de cláusulas como la de "incumplimiento de los deberes y obligaciones del funcionario" (tipificada como falta grave por el Reglamento Disciplinario de 16 de agosto de 1969). En este campo, no obstante, el T.C. ha entendido que el alcance de la reserva de ley pierde parte de su fundamentación material al ser la potestad sancionadora del Estado no expresión del "ius puniendi" genérico del Estado, sino manifestación de la capacidad propia de autoordenación correspondiente (SSTC de 20 de abril y de 21 de diciembre de 1989).

³⁹ PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones..." cit., p. RUFIAN LIZANA, M.D. "La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la L.G.T.", CREDF, nº 58, 1988, p. 240 y ZORNOZA PEREZ, J.J. "El sistema de infracciones..." cit., p. 179, BAENA AGUILAR, A. "Código de delitos e infracciones..." cit., págs. 423 y 424.

das "cualificadas"⁴⁰. En este aspecto se mantiene, con algunas modificaciones⁴¹, la estructura de las conductas antijurídicas diseñada por la Ley 10/1985.

Es de resaltar que siendo esa la verdadera tipificación de las infracciones tributarias de índole contable y registral y no la clausula abierta del art. 78, 1, c), sólo la realización de alguna de esas específicas conductas podrá constituir infracción, o lo que es lo mismo, el incumplimiento de los deberes contables y registrales que no encaje en alguna de las conductas descritas en el art. 83,3 de la L.G.T. no revestirá naturaleza de infracción. Al carácter absoluto de esta afirmación contribuye además la circunstancia de que en las leyes de los diferentes tributos que tienen establecidos deberes de tal naturaleza (I.R.P.F., I.S., I.V.A., I.G.I.C.) no figuren tipificados supuestos de infracciones simples en esta materia, posibilidad prevista en el 78,2 de la L.G.T.

III.— La conexión entre los principios de legalidad tributaria y sancionadora

Hasta ahora nos hemos referido por separado a los principios de legalidad tributaria y sancionadora. Quizás ha llegado el momento de ponerlos en relación⁴² y ello suele ocurrir en los trabajos doctrinales más frecuentemente desde la óptica del estudio de las normas sancionadoras que del de las normas que establecen los deberes de colaboración⁴³.

En los referidos trabajos podríamos distinguir al menos tres posiciones diferentes. De un lado, la representada por aquellos autores⁴⁴ para los cuales el papel preponderante que el reglamento tiene a la hora de establecer los deberes de colaboración en la gestión tributaria, les lleva a defender la extensión de ese protagonismo al campo de la represión de su incumplimiento. Sería absurdo, en su opinión, no adoptar el mismo esquema en el terreno del establecimiento de los deberes que en el castigo de los ilícitos con aquellos relacionados.

⁴⁰ PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones...", cit.p. 347.

⁴¹ Quizás una de las modificaciones más importantes introducida por la ley 25/1995 sea la experimentada por la conducta consistente en el retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad que ahora afecta también a "los registros establecidos por disposiciones fiscales". Asimismo la sanción de esta conducta se integra con la del resto de las infracciones de deberes contables y registrales de manera que su límite mínimo y máximo se eleva de 10.000 a 25.000 Ptas. y de 200.000 a 1.000.000 de ptas. En relación con la regulación anterior cfr., entre otros, MERINO JARA, J. "Infracciones simples (art. 78)", en "Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma" pp. 1141 y ss.

⁴² FERREIRO "Curso de Derecho Financiero...", cit., p. 52, escribe que "el principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbdito o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad; la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad tributaria)". En puridad, deberíamos hablar de un principio, el de legalidad, que se manifiesta respecto de diversas materias.

⁴³ Con todo, SANCHEZ SERRANO, L. "Comentarios a la ley del I.R.P.F...." cit., págs. 662 y 663, al estudiar la configuración de los deberes contables y registrales en la nueva ley del I.R.P.F., ha señalado su trascendencia desde la perspectiva de la represión de su incumplimiento tanto en la vía tributaria como en la penal.

⁴⁴ FERNANDEZ CUEVAS, A., en AA.VV. "Comentarios de las Leyes Tributarias y Financieras, T. II-A. Modificación parcial de la Ley General Tributaria, Ed. de Derecho Financiero, 1985, p. 106; en el mismo sentido DELGADO PACHECO, A. "Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria", "Gaceta Fiscal", núm. 25, 1985, p. 109.

ESTUDIOS

La segunda posición se configura por aquellos autores que defendiendo con vigor el principio de legalidad penal o sancionadora en la represión del ilícito en materia de deberes tributarios, no se muestran escrupulosos al interpretar el principio de legalidad respecto de la implantación de los referidos deberes, bien porque consideran que la remisión al reglamento que efectúa la ley de cada tributo es correcta, en general⁴⁵, bien porque excluyen toda consideración directa a tal principio al rechazar la primera de las posturas citadas⁴⁶.

Finalmente podemos distinguir otros autores para los cuales la represión de los ilícitos citados lleva consigo la adecuada observancia del principio de legalidad tributaria en el establecimiento y configuración de los deberes de colaboración, de manera que la citada represión sólo puede ser constitucional si se cumplen dos premisas: primero que las obligaciones y deberes exigidos por la gestión de los tributos esten amparados por una ley formal, y segundo, que la infracción también esté descrita en una ley de este tipo⁴⁷.

De lo expuesto hasta el momento puede colegirse sin dificultad que el autor de estas líneas se inclina decididamente por la tercera de las posturas apuntadas. En mi opinión, la represión de los ilícitos contables y registrales y, en general de los deberes de colaboración en la gestión tributaria, pasa necesariamente por el cumplimiento escrupuloso de ambas manifestaciones del principio de legalidad, lo que implica de manera concreta la presencia en la ley formal, tanto de los elementos esenciales del deber de colaboración tributaria como de la conducta antijurídica que tipifica la infracción, sin que sea admisible, en ninguno de los dos aspectos, la mera remisión al reglamento. En este sentido, nuestro derecho positivo no presenta en ambas facetas, como hemos intentado poner de relieve, un panorama muy satisfactorio.

⁴⁵ PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones...", cit., p.

⁴⁶ ZORNOZA PEREZ, J.J. "El sistema de infracciones..." cit. p.

⁴⁷ RUFIAN LIZANA, M.D. "La constitucionalidad de la regulación...", cit., p. 241. En el mismo sentido, FERREIRO, "Curso de Derecho Financiero..." cit., págs. 457 y 458. CLAVIJO HERNANDEZ, F. "El Proyecto de ley..." cit., p. 10 parece también participar de este criterio cuando al proponer un modelo de definición normativa de infracción simple hace referencia a los deberes de colaboración "establecidos en las leyes de cada tributo".