
ESTUDIOS

LAS INFRACCIONES SIMPLES EN EL PROYECTO DE LEY DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Isaac MERINO JARA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

I. Introducción

Recientemente el gobierno ha remitido al congreso de los Diputados un Proyecto de Ley por el que se modifican algunos preceptos de la Ley General Tributaria. La nueva regulación afecta a varias materias: infracciones y sanciones, inspección y recaudación. Lo procedente hubiera sido, desde nuestro punto de vista, que se hubiera elaborado una nueva Ley General Tributaria, en lugar de reformar nuevamente la vigente, que data del año 1963. Es evidente que ésta ya no se adapta a los modos de gestión actuales. La propia Administración es consciente de ello pues ha elaborado algún Anteproyecto de Ley para proceder a su sustitución y ha mantenido bastantes reuniones con expertos, dada la complejidad técnica de la tarea, para abordar el tema. Una y otra vez se ha venido anunciando como inminente la aprobación de dicho texto normativo, y una y otra vez las expectativas se han visto defraudadas. En su lugar, lo que ha acabado apareciendo es un proyecto de Ley, en el que se echa de menos una nítida apuesta por incorporar a nuestro ordenamiento tributario un catálogo preciso de derechos del contribuyente, en contrapartida con la abrumadora lista de obligaciones que sobre él recaen. Hace algunos años la Administración tributaria publicó dos folletos titulados «derechos y obligaciones del contribuyente ante la inspección fiscal» y «derechos y obligaciones del ciudadano ante la Administración tributaria». Iniciativas de este carácter son elogiadas, pero claramente insuficientes. No es ésta la opinión de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, pues sostiene que «el problema no procede tanto de la cortedad del respaldo jurídico, como de un insuficiente ejercicio de los derechos que respaldan al contribuyente, fundamentalmente por falta de información respecto a estas materias». Pese a ello, el debate parlamentario sobre «el estatuto del contribuyente», muy probablemente, va a reproducirse con motivo de la discusión en las Cortes Generales de este Proyecto de Ley de reforma parcial de la Ley General Tributaria.

Pues bien, en las páginas que siguen sólo pretendemos ofrecer nuestro punto de vista sobre una materia muy concreta, las infracciones simples, ocasión habrá de estudiar en el futuro otros temas.

ESTUDIOS

II. El proyectado artículo 78 de la L.G.T. y los principios de legalidad y de tipicidad

El artículo 78.1 de la Ley General Tributaria establece que constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves. Por tanto, las infracciones simples tienen un carácter residual. Ello, sin embargo, no debe interpretarse «en el sentido de que si la infracción no es grave, ha de ser necesariamente simple», como bien advierte la SAN de 8 de marzo de 1994, «porque tal conclusión se opone a la exigencia del requisito de la culpabilidad». La propia Exposición de Motivos del Proyecto de Ley que nos ocupa incide sobre este aspecto cuando advierte que en la reforma se lleva a cabo «una más adecuada tipificación de las infracciones tributarias, simples y graves, poniendo el acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que determina la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida».

La colaboración de las normas reglamentarias para definir las infracciones y sanciones constituye, qué duda cabe, un tema muy atractivo. El Tribunal Constitucional (SS 2 y 42/1987, de 14 de enero y de 7 de abril, respectivamente) ha precisado que el alcance de la reserva legal consagrada en el artículo 25 de la Constitución «no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones de distribución de potestades, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias».

En materia de infracciones y sanciones administrativas la reserva de ley es relativa, puesto que el artículo 25.1 CE no excluye la colaboración reglamentaria (SSTC 83/1984, de 23 de julio, 42/1987, de abril y 3/1988, de 21 de enero). Ese precepto «no impide que la norma legal que define los tipos de ilícito se sirva para ello de conceptos abiertos o incluso de remisiones a otras normas de rango inferior» (SSTC 18/1981, de 18 de mayo, 62/1982, de 20 de octubre, 2/1983 de 24 de enero y 50/1983, de 13 de junio). Ahora bien, lo que sí prohíbe es una remisión al Reglamento que «haga posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley (SSTC 83/1983, de 24 de junio, 3/1988, de 21 de enero y 225/1993, de 8 de julio). «En modo alguno puede la ley habilitar o remitir al reglamento para la configuración *ex novo* de obligaciones o prohibiciones cuya contravención dé origen a una infracción sancionable», dice la STC 341/1993, de 18 de noviembre. La remisión reglamentaria en ningún caso tiene que implicar una deslegalización de la materia. «Es contraria a la Constitución no sólo la regulación reglamentaria de infracciones y sanciones carente de toda base legal, sino también, en el ámbito de las relaciones de sujeción general, la simple habilitación a la Administración, por norma de rango legal vacía de todo contenido material propio, para la tipificación de los ilícitos administrativos y las correspondientes consecuencias sancionadoras» (STC 42/1987, de 7 de abril). la remisión al Reglamento para la «definición de nuevas infracciones o la introducción de unas sanciones carece de virtualidad y eficacia», ya que «la Constitución obliga al legislador a regular por sí mismo los tipos de infracción administrativa y las sanciones que le sean de aplicación, sin que sea posible que, a partir de la Constitución, se puedan tipificar nuevas infracciones, ni introducir nuevas sanciones o alterar el cuadro de las existentes por una norma reglamentaria cuyo contenido no esté suficientemente predeterminado o delimitado por otra con

rango de Ley» (SSTC 305/1993, de 25 de octubre y 6 y 45/1994, de 17 de enero y de 15 de febrero, respectivamente).

No parece estar muy de acuerdo con esto lo dispuesto en el artículo 78.2 de la Ley General Tributaria, y no tanto porque se remita al Reglamento para definir las infracciones simples, sino porque lo hace de una manera incondicionada.

En efecto, cabe recordar que dicho artículo dispone que «dentro de los límites establecidos por la Ley las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos». Y resulta que la remisión al Reglamento sólo es respetuosa con el principio de legalidad consagrado en el artículo 25.1 de la Constitución si «quedan 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» (STC 3/1988, de 21 de enero). No parece ser ese el caso de lo dispuesto en el artículo 78.2, insistimos.

Esta no es la única tacha de constitucionalidad imputable a la vigente redacción del artículo 78 de la Ley General Tributaria, aún más discutible es que éste sea suficientemente respetuoso con el principio de tipicidad.

Si bien es cierto que, tal como reconoce la STC 305/1993, de 25 de octubre, que el principio de reserva material de Ley no impide la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, no lo es menos, como ponen de relieve las SSTC 69/1989, de 20 de abril, 219/1989, de 21 de diciembre y 116/1993, de 29 de marzo «que para que sea aceptable, a la luz del artículo 25 de la Constitución, esa utilización en la Ley sancionadora, será necesario que la concreción del citado concepto sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada».

Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que una de las garantías previstas en el derecho subjetivo enunciado en el artículo 25.1 de la Constitución –predicable, también del ordenamiento sancionador administrativo– es «la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes mediante preceptos jurídicos que permitan predecir, con suficiente grado de certeza, las conductas que constituyen una infracción y las penas o sanciones aplicables» (SS 77/1983, de 3 de octubre, 42/1987, de 7 de abril, 3/1988, de 21 de enero, 101/1988, de 8 de junio, 29/1989, de 6 de febrero y 69/1989, de 20 de abril, 219/1989, de 21 de diciembre y 116/1993, de 29 de marzo).

«El cumplimiento del mandato del artículo 25 de la Constitución exige una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica, lo que impide considerar comprendidos dentro del citado precepto constitucional los tipos formulados en forma tan abierta que su aplicación o inaplicación dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria, en el sentido estricto de la palabra, de los jueces y tribunales» (STC 105/1988, de 8 de enero). Ello no obstante, las exigencias derivadas del principio de tipicidad «no suponen que sólo resulte constitucionalmente admisible la redacción descriptiva y acabada en la Ley penal de los supuestos de hecho penalmente ilícitos» (SSTC 127/1990, de 5 de julio, 118/1992, de 16 de septiembre y 111/1993, de

ESTUDIOS

25 de marzo). No encontramos inconveniente alguno para extender esta doctrina al ámbito de los ilícitos administrativos, pues la dificultad que entraña la tipificación del ilícito tributario en ningún caso justifica un alejamiento excesivo de la manera de entenderlo en materia penal, a lo sumo, podrían llegar a admitirse pequeñas matizaciones. No es lícito tipificar «nuevas infracciones ni introducir nuevas sanciones o alterar el cuadro de las existentes por una norma reglamentaria cuyo contenido no esté suficientemente determinado o delimitado por otra norma de rango legal», en cambio, sí lo es la tipificación llevada a cabo por el reglamento, en el supuesto de que este se limite, «sin innovar el sistema de infracciones y sanciones en vigor, a aplicar ese sistema preestablecido al objeto particularizado de su propia regulación material» (STC 42/1987, de 7 de abril).

Sin embargo, la redacción actual del artículo 78 es motivo de controversia, que se centra, no tanto en la posibilidad de que los Reglamentos puedan especificar supuestos de infracciones simples, sino más bien en la carencia, al menos en la Ley General Tributaria, de los límites que deben respetar.

Mientras el Proyecto hacía referencia a los límites establecidos «por esta ley», la redacción final del precepto sustituyó esta expresión, de forma que tales límites son, actualmente, los establecidos «por la ley», lo cual induce a pensar que esa ley será otra distinta de la Ley General Tributaria, normalmente, la ley propia de cada tributo. Esta, de acuerdo con la naturaleza y las características de la gestión de cada uno de ellos, precisará los límites dentro de los cuales reglamentariamente podrán especificarse supuestos de infracciones simples¹.

La conclusión no puede ser más desalentadora, puesto que el artículo 78.2 carece de utilidad alguna, y sin embargo, es fuente de problemas, y en sí mismo parece contrario al principio de tipicidad². La STSJ de Aragón del 15 de mayo de 1993 merece ser glosada aquí, ya que ante la falta de tipificación expresa en el IVA de la conducta consistente en no presentar las declaraciones trimestrales del IVA, asegura no compartir la argumentación del actor «en el sentido de que conforme al tenor literal del apartado 2, del artículo 78 LGT, sea precisa una tipificación expresa y pormenorizada, en la reglamentación de cada tributo, de las infracciones simples derivadas del incumplimiento de los deberes formales, ya que la existencia de la infracción deriva de la aplicación del apartado 1 de dicho artículo». La RTEAC de 1 de diciembre de 1993, relativa a los Impuestos Especiales, también debe ser citada habida cuenta que considera que una determinada conducta constituye infracción simple, en concreto, la no llevanza de libro auxiliar de melazas en las fábricas de alcohol, toda vez que cuenta que la misma encuentra amparo, entre otros, en el artículo 78.2 de la LGT.

La STC 76/1990, de 26 de abril, no llegó a pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 78 de la Ley General Tributaria, por lo que faltaba oír la última palabra sobre las cues-

¹ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 274; y también G. CASADO OLLER / R. FLACON Y TELLA / C. LOZANO SERRANO / E. SIMON ACOSTA, Cuestiones tributarias prácticas, 2.ª ed., la Ley, 1990, pág. 545.

² Vide en el mismo sentido, entre otros, J. J. FERREIRO LAPATZA, Curso de Derecho Financiero Español, 16.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 454-455; J. MARTIN QUERALT / C. LOZANO SERRANO, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, pág. 431; J. J. ZORNOZA PEREZ, El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador), Civitas, Madrid, 1992, pág. 88-89.

tiones abordadas, cosa que ya difícilmente se producirá. No obstante, la luz que proyectan otras Sentencias del Alto Tribunal resulta extremadamente reveladora. Así, extrapolando los argumentos utilizados por la STC 341/1993, de 18 de noviembre, puede sostenerse que tratándose de normas residuales y de remisión, la delimitación precisa corresponderá a las reglas remitidas, en nuestro caso, las configuradoras de las obligaciones y deberes tributarios, cuyo incumplimiento motivará la imposición de una sanción. Las reglas remitidas deberán atenerse a las exigencias de seguridad y certeza, pero en todo caso, la eventual infracción del «derecho a la tipicidad del ilícito administrativo» STC 182/1990, de 15 de noviembre, será imputable a la norma remitida, y no a aquella en la que la remisión se contiene. Mucho nos tememos que de aplicarse esta doctrina de la STC 341/1993, de 18 de diciembre, sería dudoso que, en su caso, se declarase la inconstitucionalidad del artículo 78.1 de la LGT.

La nueva redacción que se propone para el artículo 78 parece que solventa satisfactoriamente los reproches de constitucionalidad. Así, el concepto de infracción simple se completa con la inclusión en el nuevo artículo 78.1 de la LGT de una lista abierta, de supuestos constitutivos de infracciones simples, lo cual supone, qué duda cabe, una mejora con respecto a la situación actual; además, el nuevo artículo 78.2 dispone que «las Leyes de cada tributo podrán tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos que, en su caso, podrán ser especificadas, dentro de los límites establecidos por la ley, por las normas reglamentarias de los tributos», y por último, se añade un nuevo número, el 3, donde se establece que «los Reglamentos de desarrollo de esta ley podrán especificar, dentro de los límites comprendidos en la misma, las infracciones y sanciones correspondientes al incumplimiento de los deberes de índole general antes mencionados».

Por consiguiente, la situación ha variado sensiblemente, por varios motivos: uno, se incluye una lista abierta de supuestos de infracciones; dos, se define bastante bien bajo qué condiciones se admite la colaboración reglamentaria de cara a la definición de los incumplimientos y de sus consecuencias.

III. Los supuestos de infracciones simples mencionados en el Proyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria

Como ya hemos dicho, en el proyectado artículo 78.1 de la LGT se incluye una lista, abierta, de supuestos de infracciones simples, lista que se amplía acudiendo, al igual que ocurre ahora el artículo 83 (dedicado a los sancionados) pues en él se especifican algunos supuestos más de infracciones simples. La R.TEAC de 19 de julio de 1990 manifiesta, en relación con el término «incumplimiento» contenido en el artículo 78 de la vigente Ley general Tributaria, que debe extenderse no sólo a una simple conducta pasiva del obligado tributario, es decir, a meras omisiones, sino también «a cumplimientos incorrectos o inexactitudes, pues se podría dar lugar a auténticas elusiones de la ley al presentar a las Administraciones declaraciones o liquidaciones totalmente alejadas de la realidad que, si se entendiese restrictivamente el término «incumplimiento» está perfectamente acomodada a la Ley General Tributaria, puesto que el artículo 83 de la misma, al señalar las sanciones que corresponden a las infracciones simples, en cuatro casos diferentes, extiende la consideración de infracción simple a

ESTUDIOS

conductas distintas del mero incumplimiento, como sucede en el segundo párrafo del apartado I, que sanciona «el incumplimiento», o el «cumplimiento incorrecto»; también, el epígrafe a) del apartado 3 señala que será sancionable la infracción de «inexactitud»; el epígrafe c) considera sancionable la «transcripción incorrecta»; y el apartado 5 señala la sanción correspondiente a la «inexactitud u omisión».

Pocas novedades son las que se producen, no obstante, nos parece oportuno proceder a su examen somero.

a) La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas.

La generalización de las declaraciones-liquidaciones motivó que la reforma parcial de la Ley General Tributaria llevada a cabo en 1985, prácticamente, olvidara las declaraciones tributarias. Este supuesto corrige esa situación, desde el punto de vista infractor, volviendo la vista atrás. Nos parece que, tal como está redactado el precepto, la referencia debe entenderse hecha no a las declaraciones tributarias en sentido estricto, esto es, a las mencionadas en el artículo 102 de la LGT, sino a otros supuestos de declaraciones –las exigidas en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 de la LGT– mediante las cuales se ponen en conocimiento de la Administración diversos datos³. Problemático ha resultado el supuesto de la falta de presentación de las declaraciones tributarias, en sentido estricto, dado que ante la laguna de la reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril (Cfr. Memoria del Proyecto de Ley de Reforma parcial de la Ley General Tributaria) cabían tres soluciones: una, considerarla infracción simple, otra, entender que nos hallábamos ante una conducta atípica y una tercera, calificarla como infracción grave. Esta última es la que el TS ha acabado patrocinando (S. de 8 de octubre de 1994). Para el futuro la solución se resuelve de modo expreso, es infracción simple, según lo dispuesto en el artículo 78.1.a) «la falta de declaraciones presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas», en cambio constituye infracción grave, a tenor de lo dispuesto en el artículo 79 b) de la LGT., «no presentar, presentar fuera plazo o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación», así, vgr. la falta de presentación de la declaración prevista en el artículo 91.2 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

b) El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes, o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley.

Los sujetos infractores en este caso, únicamente, pueden ser terceros ajenos a la relación tributaria. La relevancia alcanzada por los deberes de información justifica sobradamente su mención expresa. Naturalmente este supuesto, como tantos otros, está formulado en términos tan genéricos que deberá ser especificado siguiendo las pautas marcadas en los números 2 y 3 del nuevo artículo 78, pues de lo contrario, se infringiría el principio de tipicidad.

³ L. SANCHEZ SERRAO, La declaración tributaria, I.E.F., Madrid, 1977, pág. 413 y ss., y también F. PEREZ ROYO, Infracciones y sanciones tributarias, I.E.f., Madrid, 1972.

- c) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable registral y censal.

Además de llamar la atención sobre el hecho de que se mencione expresamente como infracción el incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal, debe advertirse que, al igual que en la hipótesis anterior, nos hallamos ante una infracción definida en términos absolutamente amplios, bajo este rótulo caben muchos supuestos, de manera que es necesario que se especifique un poco más la materia. Eso es lo que hace el nuevo artículo 83.3 pues menciona alguno de los supuestos que caben dentro de esa rúbrica tan amplia, en concreto los siguientes:

— La inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal.

Este supuesto se refiere, tanto a los deberes contables propiamente dichos como a los deberes registrales, y, en consecuencia, esta infracción puede ser cometida tanto por empresarios como por profesionales y artistas. Este supuesto hay que ponerlo en relación con el artículo 286 del RIS, cuyo contenido es muy amplio, «pues de una omisión a una inexactitud media una gran diferencia, de la misma manera que una alteración es un concepto poco definidor; todo dependerá, a la hora de calificar las consecuencias que, en orden a la determinación del resultado, la acción haya supuesto»⁴. No será de extrañar que, a veces, estos incumplimientos no lleven aparejado la correspondiente sanción por infracción simple, en la medida en que constituyan conductas preparatorias de una infracción grave, en cuyo caso, al producirse un concurso entre ambas infracciones, será de aplicación el principio de consunción, de suerte que la sanción por infracción simple quedará subsumida en la correspondiente a la infracción grave. Habida cuenta que este supuesto para nada es novedoso, bueno será recordar en este sentido que la R.TEAC de 23 de enero de 1991 señala que la infracción consistente en la omisión en contabilidad de parte de las operaciones realizadas por la Sociedad con trascendencia para la determinación de la base imponible, debe considerarse grave a tenor de lo establecido en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria. Ello es así, porque «atendiendo a los principios inspiradores del Derecho Penal, debe entenderse que no procede la sanción independiente de una infracción simple cuando la misma constituye un hecho copenado con una infracción grave; es decir, cuando el tipo de la infracción grave absorbe la omisión formal o al sancionarse la infracción grave se ha contemplado específicamente como agravante la totalidad de la conducta constitutiva de la infracción simple»⁵.

— la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria.

Este supuesto, que tiene ahora idéntica redacción, implica, ni más ni menos, que aunque se utilicen cuentas con significado distinto del que por su naturaleza les corresponde, si no dificultan la actividad comprobadora de la Administración tributaria la conducta, no está dentro del ámbito aplicativo de este supuesto. No está nada claro cuándo esa dificultad se produce y cuándo no, de suerte que será a la vista del supuesto concreto, con ayuda de los criterios

⁴ J. BUIREU GUARRO, Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades, Pirámide, Madrid, 1990, pág. 473-474.

⁵ «Infracciones y sanciones (Tres informes administrativos)», Impuestos, T.I., 1988, pág. 211.

ESTUDIOS

contables generalmente admitidos, cuando podrá determinarse si resulta dificultoso, o no, para la Administración comprobar la situación tributaria. entonces y sólo entonces será posible saber si la conducta del sujeto constituye el denominado por la doctrina fraude intra tabulas⁶, caracterizado por referirse «más que a los datos u operaciones contenidos en la contabilidad, a su forma de presentación»⁷.

— la transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios.

Este supuesto se refiere a las discordancias meramente formales existentes entre los datos contenidos en los libros y registros contables y la transcripción que de los mismos se hace en las declaraciones que deben presentarse en relación con cada tributo. No estamos propiamente ante una infracción de los deberes registrales y contables, sino más bien ante discrepancias entre los datos contables y los reflejados en la declaración⁸. En este caso el legislador ha tipificado como infracción el incumplimiento de una regla sobre teneduría de libros, concretamente la contenida en el artículo 283. g) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a cuyo tenor «los datos contables consignados en las declaraciones deberán concordar exactamente con los obtenidos de los registros y soportes contables». La redacción del precepto permite sostener que el supuesto no se circunscribe a la transcripción incorrecta de los datos contenidos en los libros contables, se extiende también a los registros fiscales.

— el incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por disposiciones fiscales.

A diferencia de otros supuestos, ya analizados, que constituyen incumplimientos parciales del deber de llevanza de la contabilidad o registros, en este caso la infracción está constituida por su total inobservancia⁹.

— el retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales. La redacción de este supuesto, que no es nuevo, ha sido mejorada. De manera que queda claro que se sanciona no sólo el retraso en la llevanza de la contabilidad sino también el de los registros establecidos en disposiciones (tanto legales como reglamentarias). Los sujetos infractores pueden serlo no sólo los empresarios individuales o sociales, sino también los profesionales o artistas, pues si bien a estos últimos no se les imponen deberes contables propiamente dichos sí se les exige el cumplimiento de deberes registrales.

— la llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa. La única novedad en la redacción de este supuesto, con respecto a la actualmente vigente es que al término «ejercicio» se le añade el vocablo «económico», si bien todos habían entendido que eso era así ya en la legislación actualmente vigente.

⁶ A. GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre la Renta, V, Edersa, Madrid, 1973, pág. 384-385.

⁷ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit., pág. 349.

⁸ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 349.

⁹ Vide F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 350.

Sería posible entender que el término «contabilidad» es utilizado por el legislador, en este supuesto, en su acepción amplia, esto es, comprensiva tanto de la contabilidad instrumentada en los libros establecidos en las normas mercantiles como de los libros y registros exigidos por normas tributarias. Asimismo, podría sostenerse que el término «empresas» alude a toda unidad económica de producción de bienes y servicios, en cuyo caso también se considerarían empresariales las actividades llevadas a cabo por profesionales y artísticas. Sin embargo, nada más alejado de la realidad; teniendo en cuenta la materia que nos ocupa, no cabe otra solución que continuar realizando una interpretación estricta de ambos términos y en consecuencia sostener que el tipo quedará reducido a la llevanza de libros contables propiamente dichos, «quedando fuera los registros de carácter exclusivamente fiscal que deben llevar los profesionales y artistas no sujetos al régimen de contabilidad mercantil»¹⁰. Este supuesto es el fraude extratabulas, vulgarmente denominado doble contabilidad, que «casi nunca se realiza llevando dos contabilidades completas, una verdadera y otra falseada sino esta última, más las anotaciones ocultas, es decir no contabilizadas», y consiste «en no contabilizar alguna operación, contabilizarla por valor inferior o en contabilizar operaciones inexistentes o por valor superior»¹¹, presumiéndose a efectos fiscales que existe doble contabilidad cuando se exhibe a terceros una contabilidad diferente a la que se da a conocer a la Hacienda Pública¹².

Por consiguiente, es necesario que concurren dos requisitos para que exista infracción por llevanza de doble contabilidad: uno, que ambas se refieran a la misma actividad y ejercicio económico, y otro, que no permitan conocer la verdadera situación (fiscal)¹³ de la empresa. En este sentido, hay que diferenciar entre «el supuesto de contabilidades diversas en cuanto a los datos u operaciones reflejadas en cada una de ellas, de aquel otro en el que las contabilidades reflejan las mismas operaciones, sólo que contabilizadas conforme a diversos criterios»¹⁴ pues este segundo supuesto sí permite conocer la verdadera situación tributaria de la empresa, mientras que el primero no, «de forma que sólo existirá infracción si se realiza la primera conducta descrita, que además no parece concebible en base a una actitud meramente negligente»¹⁵.

— La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición. Lógicamente, «el deber de llevanza de la contabilidad entraña el de su exhibición a la Administración, a efectos de comprobar o investigar la situación tributaria de la empresa o sujeto pasivo de los cuales pueda obtenerse información deducida de sus relaciones con el titular de la contabilidad examinada»¹⁶. La falta de aportación o negativa de exhibición no se

¹⁰ Tesis sostenida por F. PEREZ ROYO. Los delitos y las infracciones..., ob. cit., pág. 215, a propósito del comentario al artículo 350 bis, b) del C.P., en el mismo sentido G. DE LA PEÑA VELASCO, «Notas acerca de los delitos contemplados en el artículo 350 bis del Código Penal», C.R.E.D.F., núm. 49, 1986», pág. 33.

¹¹ A. GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre la Renta..., ob. cit., pág. 385.

¹² En este sentido F. PEREZ ROYO. Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 216.

¹³ Que no la verdadera situación patrimonial, vide G. DE LA PEÑA VELASCO, «Notas acerca de los delitos...», ob. cit. pág. 33.

¹⁴ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit., pág. 217.

¹⁵ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit., pág. 351.

¹⁶ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 351-352.

ESTUDIOS

refiere sólo a los propios documentos contables, sino también a los justificantes o comprobantes de los asientos anotados. Además, la infracción comprende «no sólo la resistencia a un concreto requerimiento por parte de la Inspección, sino también el incumplimiento del deber de aportación de datos contables establecidos genérica e indeterminadamente en un precepto legal»¹⁷. La redacción del precepto permite sostener que cualquier desobediencia a los requerimientos administrativos será considerada como infracción simple, afortunadamente los tribunales matizan esta posibilidad. No es ésa, sin embargo, la principal crítica que cabe hacer al mismo. Mayor calado tiene otra, al igual que la anterior realizada por FERREIRO LAPATZA, cual es que en última instancia, desconoce el derecho reconocido en la Constitución (artículo 24.2) a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables¹⁸. La STC 76/1990, de 26 de abril, sin embargo, no comparte este criterio. Lo cierto es que este medio de comprobación, una vez en poder de la Administración puede constituirse en un medio de prueba, del cual servirse en los correspondientes procedimientos jurisdiccionales que eventualmente emprenda.

d) El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.

El artículo 12 del RD 2402/1985, de 18 de diciembre, el que dispon que el incumplimiento de los deberes tributarios exigidos en virtud del mismo constituye infracción tributaria simple, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 de la Ley General Tributaria. La tipificación en última instancia, dada la vaguedad del precepto, se llevó a cabo por los números 3 y 4 del apartado II de la Circular 1/1986, de la Secretaría General de Hacienda, de 29 de abril. Con ese escaso amparo, para nosotros lo dispuesto en el artículo 12 del RD. 2402/1985 es contrario al principio de legalidad y al principio de tipicidad consagrados en el artículo 25 de la Constitución, por consiguiente, los incumplimientos de los deberes de facturación no llevaban aparejada la imposición de ninguna sanción, puesto que su comisión no era constitutivo de infracción¹⁹. No lo entendió así la R.TEAC de 7 de noviembre de 1990 que, pese a referirse a la derogada regulación del IVA, sigue conservando interés pues en esta materia no se han producido apenas cambios, de ahí que nos hagamos eco del siguiente párrafo: «teniendo en cuenta que en la diligencia de 29 de agosto de 1986 se recogen como hechos admitidos por la recurrente los siguientes: 1.º) En 202 facturas emitidas a personas físicas no se ha consignado la letra de control que contempla el número de identificación fiscal; 2.º) en 414 operaciones de exportación, el documento que se dice ser factura está emitido al precio de costo de las mercancías; con posterioridad, al conocerse el precio de venta, se consigna el precio

¹⁷ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 353.

¹⁸ J. J. FERREIRO LAPATZA, Curso de Derecho Financiero..., ob. cit. pág. 456. Este criterio es considerado excesivamente garantista por F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 352-353.

¹⁹ La Administración no lo entendió de ese modo, a saber, la Consulta informativa de 22 de junio de 1987 señala: «la determinación del número de infracciones del deber de emitir y entregar factura o documentos sustitutivos debe efectuarse por los medios de prueba admisibles en derecho. En defecto de otros medios de prueba podrá procederse a un muestreo de la actividad realizada por el sujeto pasivo durante un período de tiempo posterior representativo, para determinar el número de facturas que ha debido emitir en dicho período, e inducir las que debieran haberse emitido en el período de tiempo objeto de comprobación, utilizando las reglas de la lógica». Por todo comentario, sólo diremos que difícilmente caso de ponerse en práctica esa medida pasaría el tamiz de los tribunales.

definitivo en la copia del documento que inicialmente se remitió como factura; 3.º) no se lleva el Registro Especial de Recargos de Compensación a la Agricultura que prescribe el artículo 117.5 del Reglamento del Impuesto, resulta que el recurrente incurrió en diversas infracciones simples sancionables en la forma y cuantía establecida en los artículos 83 de la Ley General Tributaria y 198 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido». El artículo 112 de la Ley 33/1987, 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 pretendió subsanar esa circunstancia pues definió como infracción simple, de manera indirecta ciertamente, el incumplimiento o el cumplimiento incorrecto de los deberes de expedir y entregar factura. Y decimos que pretendió, porque la Ley de Presupuestos no parecía el instrumento idóneo para cumplir esa misión²⁰. La doctrina del Tribunal Constitucional, en resumidas cuentas es la siguiente: «el contenido mínimo, necesario e indisponible de las leyes de presupuestos, es el explícitamente proclamado en el [...] artículo 134.2 C.E., es decir: la previsión anual de la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y la consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Por su parte, el contenido eventual resulta limitado estrictamente, [...] a aquellas materias o cuestiones que «guardan directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gasto de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustenten» [...], excluyendo en todo caso las «normas típicas de derecho codificado», por la inseguridad jurídica que implica su modificación a través de esta vía» (SSTC 76/1992, de 14 de mayo y 195/1994, de 28 de junio).

La reforma pretende obviar ambas críticas, por un lado, aunque no cambia el rango, pues sigue siendo en una ley donde se menciona los incumplimientos relativos a los deberes de facturación, esa definición se contiene en una Ley que no es la de Presupuestos, y por otro define, si bien genéricamente la infracción, en un precepto legal, quedando para el reglamento la labor de especificar las concretas infracciones que pueden reconducirse a esa mención genérica, labor que se ve respaldada por el número 5 del nuevo artículo 83 concreta un poco más pues habla de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de los deberes de expedir y entregar factura y, en su caso, de consignar la repercusión de cuotas tributarias²¹.

e) El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal.

El artículo 62 de la Ley 4/1992, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, introdujo un nuevo número en el artículo 83 de la Ley General Tributaria, mediante el

²⁰ Vide R. FALCON Y TELLA. «Derecho Tributario. Parte General», Anuario de tributación 1987, Madrid, 1988, pág. 84.

²¹ En el artículo 19 de la nueva Ley de Impuestos Especiales (Ley 38/1992, de 28 de diciembre) ya no aparece la infracción por incumplimiento del derecho-deber de repercutir prevista en el artículo 10 de la anterior Ley reguladora de dichos Impuestos, con lo cual se obvian los problemas que anteriormente existían, Vide J. J. ESCOBAR LASALA, «Las infracciones tributarias y sus sanciones en el ámbito de los Impuestos Especiales», Impuestos, núm. 17. 1989, pág. 42; S. SARTORIO ALBALAT, La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 387 y Consulta informativa de 12 de julio de 1989. Ahora dicho incumplimiento deberá sancionarse con arreglo al artículo 88.1 de la LGT, criterio que también sostiene L. M. ALONSO GONZALEZ, «Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales», C.R.E.D.F., núm. 77, 1993, pág. 33-34. Asimismo en la nueva Ley del IVA ya no aparece un precepto similar al 76.2.3.º de la Ley 30/1985. Esta simplificación nos prece positiva.

ESTUDIOS

cual se tipifica una nueva infracción simple que se cometerá cuando en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria no se utilice o no se facilite el Número de Identificación Fiscal en la forma prevista reglamentariamente.

La tipificación expresa de esta conducta vendría, en cierto modo, a dar la razón a quienes piensan que no está nada claro que existiendo el deber de utilizar o facilitar el Número de Identificación Fiscal, esta infracción se debía considerar incluida en el artículo 78.1 de la Ley General Tributaria. No se hizo así, en su lugar se prefirió una tipificación expresa, probablemente, porque el legislador tampoco estaba seguro de que amparándose en el artículo 78.1 de la Ley General Tributaria se respetaban los principios de legalidad y tipicidad.

f) La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación.

La tipificación de este supuesto es excesivamente abierta, lo cual es de lamentar²². La utilización de conceptos tan indeterminados como resistencia, excusa y negativa, no es, desde luego, un acierto del legislador, pues si bien, el empleo de los mismos no está reñido con el principio de tipicidad, tal como ha manifestado el TC –entre otras, SS/1982, de 15 de octubre y 50/1983, de 14 de junio, y jurisprudencialmente se han ido concretando los términos antedichos²³, no estaría de más que se precisará normativamente un poco más.

²² Vide J. J. FERREIRO LAPATZA. Curso de Derecho Financiero..., ob. cit., pág. 456.

²³ Vde, entre otras, SSTSJ de Cataluña de 12 de mayo de 1992, (G. F., núm. 102, pág. 108) 7 de febrero de 1994 (J.T., T.I., 1994, pág. 244).