

Las sanciones tributarias en territorio común y en los territorios forales vascos en el marco de las últimas reformas

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

OGASUN ETA HERRI
ADMINISTRAIZIO SAILA

DEPARTAMENTO DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Eusko Jaurlaritzaren Argitalpen Zerbitzu Nagusia

Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco

Vitoria-Gasteiz, 2006

Las **sanciones** tributarias en territorio común y en los territorios forales vascos en el marco de las últimas reformas. – 1ª ed. –
Vitoria-Gasteiz : Eusko Jaurlaritzaren Argitalpen Zerbitzu Nagusia = Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco, 2006
p. ; cm. – (Documentos de economía ; 18)
ISBN 84-457-2430-4
I. Sanciones tributarias. I. Euskadi. Hacienda y Administración Pública. II. Serie.
343.273

Edición: 1.ª mayo 2006

Tirada: ejemplares

© Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco
Departamento de Hacienda y Administración Pública

Internet www.euskadi.net

Edita: Eusko Jaurlaritzaren Argitalpen Zerbitzu Nagusia
Servicio Central de Publicaciones del Gobierno Vasco
Donostia-San Sebastián, 1 - 01010 Vitoria-Gasteiz (Álava)

Fotocomposición: Ipar, S. Coop.
Zurbaran, 2-4 - 48007 Bilbao

Impresión:

ISBN: 84-457-2430-4

D.L. BI -

Índice

I.	Introducción	11
II.	Cuantificación de las sanciones tributarias	15
	II.1. Calificación de las infracciones tributarias	17
	II.2. Criterios de graduación	19
	II.3. Reducción de las sanciones tributarias en los Territorios Históricos	24
III.	Clases de sanciones tributarias	27
	III.1. Sanciones no pecuniarias por infracciones tributarias	29
	III.2. Sanciones pecuniarias por infracciones tributarias	31
	III.2.1. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación	31
	III.2.2. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones	41
	III.2.3. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones	44
	III.2.4. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información	45
	III.2.5. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal	47
	III.2.6. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales	48
	III.2.7. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes	50
	III.2.8. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas	52
	III.2.9. Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas	54

III.2.10. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales	56
III.2.11. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación	59
III.2.12. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del número de Identificación Fiscal o de otros números o códigos	61
III.2.13. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria	62
III.2.14. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta	67
III.2.15. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.	70
III.2.16. Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta o por incumplir otras obligaciones establecidas en la normativa reguladora de cada tributo.	72
III.2.17. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto, en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática.	73
IV. Conclusiones	75
V. Bibliografía	79



Índice de cuadros por apartados

III.1.	Sanciones no pecuniarias por infracciones tributarias	
	Cuadro n.º 1. Sanciones no pecuniarias en territorio común y territorio foral.	30
III.2.1.	Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación	
	Cuadro n.º 2. Caso 1 Base de la sanción = 3.000 euros. Sin ocultación de datos ni utilización de medios fraudulentos.	33
	Cuadro n.º 3. Sanciones posibles en el caso 1.	34
	Cuadro n.º 4. Caso 2. Base de la sanción = 3.000 euros. Con ocultación de datos, pero sin utilización de medios fraudulentos.	35
	Cuadro n.º 5. Sanciones posibles en el caso 2.	36
	Cuadro n.º 6. Demostración del error de salto en el supuesto de comisión de una infracción con ocultación de datos	36
	Cuadro n.º 7. Caso 3. Base de la sanción = 3.000 euros. Con ocultación de datos y utilización de medios fraudulentos	37
	Cuadro n.º 8. Sanciones posibles en el caso 3.	38
	Cuadro n.º 9. Caso 4. Base de la sanción = 3.000 euros. Sin ocultación de datos ni utilización de medios fraudulentos.	38
	Cuadro n.º 10. Sanciones posibles en el caso 4.	39
	Cuadro n.º 11. Caso 5. Base de la sanción = 3.000 euros. Con ocultación de datos y utilización de medios fraudulentos	40
	Cuadro n.º 12. Sanciones posibles en el caso 5.	40
III.2.2.	Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones	
	Cuadro n.º 13. Caso práctico. Base de la sanción = 10.000 euros. Sin ocultación de datos ni utilización de medios fraudulentos.	43

III.2.4.	Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información	
	Cuadro n.º 14. Régimen sancionador	46
III.2.5.	Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal	
	Cuadro n.º 15. Régimen sancionador	48
III.2.6.	Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales	
	Cuadro n.º 16. Caso práctico	49
III.2.7.	Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes	
	Cuadro n.º 17. Régimen sancionador	51
	Cuadro n.º 18. Sanciones tributarias en el caso 1	51
	Cuadro n.º 19. Sanciones tributarias en el caso 2	52
III.2.8.	Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas	
	Cuadro n.º 20. Régimen sancionador	53
	Cuadro n.º 21. Caso práctico	54
III.2.9.	Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas	
	Cuadro n.º 22. Régimen sancionador	55
	Cuadro n.º 23. Caso práctico	56
III.2.10.	Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales	
	Cuadro n.º 24. Caso práctico	58
III.2.11.	Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación	
	Cuadro n.º 25. Régimen sancionador del caso práctico	61
	Cuadro n.º 26. Sanciones del caso práctico	61
III.2.12.	Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal o de otros números o códigos	
	Cuadro n.º 27. Caso práctico	62

III.2.13.	Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria	
	Cuadro n.º 28. Régimen general sancionador	64
	Cuadro n.º 29. Caso práctico.	64
	Cuadro n.º 30. Régimen sancionador en el supuesto de desatención de requerimientos en el plazo concedido	64
	Cuadro n.º 31. Régimen sancionador en el supuesto de actividades económicas realizadas por personas físicas o entidades.	65
	Cuadro n.º 32. Caso práctico.	66
	Cuadro n.º 33. Régimen sancionador en el supuesto de desatención en el plazo concedido a requerimientos relativos a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general	66
	Cuadro n.º 34. Régimen sancionador en el supuesto de quebrantamiento de medidas cautelares	67
	Cuadro n.º 35. Régimen sancionador en el supuesto de incumplimiento o cumplimiento inexacto de diligencias de embargo	67
III.2.14.	Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta	
	Cuadro n.º 36. Régimen sancionador	68
	Cuadro n.º 37. Sanciones tributarias en el caso 1	69
	Cuadro n.º 38. Sanciones tributarias en el caso 2	69
III.2.15.	Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta	
	Cuadro n.º 39. Sanciones tributarias en el caso 1	71
	Cuadro n.º 40. Sanciones tributarias en el caso 2	71
III.2.16.	Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta ó por incumplir otras obligaciones establecidas en la normativa reguladora de cada tributo	
	Cuadro n.º 41. Régimen sancionador	73
III.2.17.	Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto, en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática	
	Cuadro n.º 42. Régimen sancionador	74



Introducción

El objetivo del presente trabajo es analizar las sanciones tributarias a las que tendría que hacer frente un obligado tributario en función de que cometiese una infracción de carácter fiscal en territorio común¹ o en uno de los territorios forales de la Comunidad Autónoma de Euskadi. Se trata pues de comparar la estructura sancionadora y su incidencia económica sobre el infractor en los distintos ámbitos de soberanía fiscal dentro del territorio estatal, sin entrar en disquisiciones jurídico-tributarias. Esta comparación además, se enmarca en un nuevo marco tributario tras el reciente proceso reformador del principal pilar regulador del derecho tributario y por ende, también del procedimiento sancionador tributario, como es la Ley General Tributaria (LGT) en territorio común y la Norma Foral General Tributaria (NFGT) en territorio foral vasco.

A nivel estatal, la reciente reforma de la Ley General Tributaria, con la aprobación de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, y su desarrollo reglamentario, a través del Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre, ha transformado la regulación de la potestad sancionadora de la Administración tributaria. Tal y como más adelante se explica, las infracciones se tipifican ahora de manera individualizada, definiéndose la conducta activa u omisiva en que consista cada infracción.

Los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma de Euskadi, por su parte, y al hilo de esta reforma, elaboraron sus propios proyectos de nuevas normas forales generales tributarias de acuerdo con las limitaciones establecidas en el Concierto Económico², proyectos que finalmente se convirtieron en norma foral a finales de febrero en el caso de Álava (Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava) y en el mes de marzo en Bizkaia (Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Terri-

¹ Siempre que nos refiramos a territorio común o estatal aludiremos a aquellos territorios sujetos a la aplicación de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). No es el caso de la Comunidad Foral de Navarra, que a los efectos de este estudio no tiene la consideración de territorio común en cuanto que le es de aplicación la Ley Foral General Tributaria (Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria), de acuerdo a lo establecido en el Convenio Económico (Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra).

² La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, establece en su artículo 3.a) que la normativa tributaria foral deberá adecuarse a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, dejando a salvo las particularidades propias recogidas en el mismo Concierto.

torio Histórico de Bizkaia) y Gipuzkoa (Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa), habiendo tenido lugar su entrada en vigor el 1 de julio de 2005. El posterior desarrollo reglamentario, sin embargo, sólo ha visto la luz por el momento en territorio vizcaíno, aunque en el resto de territorios su aprobación es inminente. En todo caso y para obtener un análisis homogéneo en todos los territorios históricos, obviaremos la incidencia del reglamento vizcaíno³.

El hecho de que todo este proceso reformador sea todavía muy reciente, hace que algunos de los análisis que se exponen puedan ser objeto de diferentes interpretaciones en la medida que no existe en la actualidad doctrina, jurisprudencia o práctica administrativa o uso cotidiano de las normas asentada.

Respecto a la estructura del trabajo, podemos distinguir tres partes. En la primera parte, es objeto de estudio el funcionamiento del proceso sancionador en los diferentes territorios. En territorio común, por ejemplo, la calificación de la infracción tributaria constituye un elemento central a la hora de determinar la cuantía de la sanción, ya que el hecho de que la infracción quede catalogada como leve, grave o muy grave tendrá una incidencia directa en la sanción aplicable y en los criterios de graduación correspondientes. Los territorios forales vascos, sin embargo, obviarán la calificación en la configuración de las sanciones.

En la segunda parte, se analizan las distintas infracciones recogidas en la normativa, especificando las sanciones que les corresponden y mostrando ejemplos o casos de cuales son las multas en los diferentes territorios teniendo en cuenta los criterios de graduación y reducción aplicables.

Finalmente, en la tercera parte, se extraen las conclusiones acerca de las similitudes y diferencias existentes entre los modelos sancionadores de los diferentes territorios.

³ Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Vizcaya. (BOB 124-30/6)



Cuantificación de las sanciones tributarias

II.1. Calificación de las infracciones tributarias

Las infracciones tributarias se calificarán, en territorio común, como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso por la ley. Esta es una de las novedades introducidas por la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en el sistema fiscal estatal, novedad que por otra parte, no se ha trasladado al sistema tributario vasco, en virtud de que las normas aprobadas no recogen tal eventualidad.

La clasificación tripartita de infracciones en leves, graves y muy graves es consecuencia de seguir el esquema vigente en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, lo que supone superar la distinción clásica entre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija.

En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad en que incurra la conducta del presunto infractor; de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación de datos, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos.

A estos efectos, el mismo artículo 184, establece lo que se entenderá por ocultación de datos y por uso de medios fraudulentos. Respecto al primer concepto, dispone que para que se produzca dicha circunstancia, será necesario que concurran los siguientes requisitos:

1. Que no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato.
2. Que las anteriores acciones u omisiones incidan en la determinación de la deuda tributaria.
3. Que dicha incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

Por otro lado, serán medios fraudulentos:

- a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

- 1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
 - 2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
 - 3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.
- b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.
 - c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

En ausencia de ambas circunstancias (ocultación de datos y utilización de medios fraudulentos), la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia ley le otorgue esa calificación.

Por su parte, las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece, en algunos casos, su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar:

Además, la Ley aclara que cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria bien como leve, como grave o muy grave. Además, el artículo 9.1 del Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre, añade que cuando concurren más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará solamente en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta.

Por último, señalar que la normativa foral no contempla la figura de la calificación de la infracción a la hora de sancionar las infracciones tributarias en los territorios forales.

II.2. Criterios de graduación

Para cuantificar las sanciones tributarias pecuniarias en territorio común hay que tener en cuenta los criterios de graduación que la Ley General Tributaria recoge en el artículo 187. Este artículo establece que las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente según los criterios tasados en la propia Ley y en la medida en que tales criterios sean aplicables.

Los criterios de graduación en territorio estatal son:

- a) La comisión repetida de infracciones tributarias.
- b) El perjuicio económico para la Hacienda Pública.
- c) El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.
- d) El acuerdo o conformidad del interesado.

a) La comisión repetida de infracciones tributarias

Concurrirá esta circunstancia cuando el infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza (leve, grave o muy grave), en virtud de resolución firme administrativa, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

Serán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo. Se establece una excepción a esta regla, ya que se consideran de la misma naturaleza:

- a) La infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191).
- b) La infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 192).
- c) La infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (artículo 193).

Cuando se produzca la reincidencia en la comisión de la infracción de acuerdo a lo establecido en los párrafos anteriores, la sanción mínima recogida en la regulación de cada infracción se incrementará porcentualmente en función de la calificación de la infracción, salvo que expresamente en la regulación de la infracción se prevea otro incremento. Esta última circunstancia se producirá en los siguientes casos:

1. Incumplimiento del deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta (artículo 204).
2. Determinados casos de presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información (artículo 199).

Con carácter general, sin tener en cuenta las dos salvedades anteriores, cuando la infracción cometida fuese leve, la sanción mínima debería incrementarse en cinco puntos porcentuales. En el caso de infracción grave, el aumento sería de quince puntos porcentuales. Finalmente, si la infracción fuese muy grave el incremento alcanzaría los veinticinco puntos

porcentuales. Estos porcentajes, no obstante, sólo serán de aplicación a las infracciones de los artículos 191, 192 y 193.

Para los dos casos excepcionales de los artículos 199 y 204, el porcentaje de incremento será del cien por ciento.

b) El perjuicio económico para la Hacienda Pública

El artículo 187 b) de la Ley General Tributaria establece que el perjuicio económico se determina por el porcentaje resultante entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida. Por tanto, parece que sólo habrá perjuicio y podrá aplicarse este criterio cuando la infracción cometida sea una de las siguientes:

- a) Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191).
- b) Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 192).
- c) Obtener indebidamente devoluciones (artículo 193).

La graduación de la sanción mínima en función del perjuicio económico será la siguiente:

- a) Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.
- b) Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- c) Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.
- d) Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

c) El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación

Se entenderá producida esta circunstancia, según el artículo 187 c) de la Ley General Tributaria, cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación, o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

Añade la ley que, en el ámbito de los impuestos especiales, se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación.



El porcentaje de incremento correspondiente a este criterio, será el establecido para la infracción recogida en el artículo 201.5 por incumplir obligaciones de facturación o documentación, es decir; del ciento por ciento.

d) El acuerdo o conformidad del interesado

El último de los criterios recogidos por la Ley General Tributaria, en su artículo 187, es el de acuerdo o conformidad del interesado. Para aplicar este criterio lo primero que procede es definir que se entiende por acuerdo o conformidad. Ello requiere distinguir entre los ámbitos de actuación de la Administración tributaria en su relación con el obligado tributario. Por un lado, cuando se trate de un procedimiento de gestión (verificación de datos o comprobación limitada), la conformidad del interesado está ligada a que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativo. En el otro ámbito de actuación, el procedimiento de inspección, la aplicabilidad de este criterio queda a expensas de que el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

Este criterio tiene un carácter reductor de la sanción a diferencia de los anteriores. La cuantía de las reducciones que puede aplicar el infractor viene recogidas en el artículo 188 de la Ley y dependerán del tipo de infracción cometida. Así, cuando se trate de alguna de las sanciones impuestas por las infracciones establecidas en los artículos 191 a 197, las reducciones serán las siguientes, en función del tipo de acuerdo o conformidad:

- a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo.
El artículo 155 de la Ley General Tributaria contempla que las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación. El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesario autorización del órgano competente para liquidar y la constitución de un depósito, un aval o un seguro de caución. Además, la liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa⁴.
- b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad. La interposición de recurso o reclamación contra la regularización provoca la exigencia por parte de la Administración tributaria de la reducción practicada.

Por otra parte, cuando las sanciones se refieran a las infracciones reguladas en los artículos 198 a 206, resultará aplicable una reducción del 25 por ciento siempre que no se interponga recurso o reclamación administrativa contra la liquidación o sanción y además, se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago. Añade la Ley que esta reducción es compatible con la reducción b) anterior; prevista para infracciones del artículo 191 a 197, en los supuestos de conformidad, no así para el caso a) de actas con acuerdo.

⁴ La impugnación de sanciones derivada de actas con acuerdo en vía contencioso-administrativa supone la devolución de la reducción.

Una cuestión que se plantea y a mi modo de ver, no deja clara la Ley es cómo se aplica la concurrencia de reducciones en el caso b) anterior. Por ejemplo, supongamos una sanción de 1.000 euros por incumplir obligaciones contables (artículo 200), en el que el infractor muestra conformidad y además no interpone recurso y paga en período voluntario, sin pedir aplazamiento o fraccionamiento. Podríamos pensar que el porcentaje reductor sería, por un lado, el 30 por ciento del «*supuesto de conformidad*» más el 25 por ciento por «*pago voluntario sin recurso*», es decir, un porcentaje total acumulado del 55 por ciento. La sanción, por tanto, quedaría en 450 euros. Sin embargo, otra interpretación legítima sería considerar que los porcentajes no son acumulativos. Entonces aplicaríamos, por un lado, en primer lugar la reducción del 30 por ciento al importe de la sanción de 1.000 euros, para posteriormente al resultado anterior aplicarle la del 25 por ciento, de tal manera que la multa final tras las reducciones sería de 525 euros y el tipo medio reductor sería del 47,5 por ciento.

En el resto del estudio, en cualquier caso, nos decantaremos por la formulación de la aplicación sucesiva de porcentajes (reducción media del 47,5%), cuando se produzca la concurrencia de reducciones, por ser la que parece ajustarse mejor a la literalidad de la Ley⁵.

En el territorio foral, los criterios de graduación son, en general, diferentes a los establecidos en territorio común. Esto se debe a que la configuración del proceso sancionador es distinta en un ámbito y otro. Así, mientras que en territorio común, como ya hemos visto, la ocultación de datos y el uso de medios fraudulentos son circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, en territorio foral estos factores son criterios de graduación. Por otra parte, tampoco la regulación de los criterios es mimética en todos los territorios forales aunque las diferencias son mínimas. A este respecto podemos establecer dos modelos de regulación, por un lado, el correspondiente al Territorio Histórico de Álava y al de Gipuzkoa, ambos idénticos, y por otro, el del Territorio Histórico de Bizkaia. Veamos la normativa de los primeros.

Los criterios de graduación en el territorio guipuzcoano y el alavés serán:

- a) La comisión repetida de infracciones tributarias.
- b) La ocultación de datos.
- c) La utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta.
- d) La especial colaboración del interesado durante las actuaciones inspectoras.

a) La comisión repetida de infracciones tributarias

El concepto por el cual se incurre en esta circunstancia es el mismo que el del territorio común, es decir, haber sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, según resolución firme administrativa, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. El resto de particularidades, como la definición de la «*misma naturaleza*» y otras, no se diferencian de las del territorio común.

⁵ «El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo (30%), se reducirá en el 25 por ciento....» (Ley General Tributaria artículo 188.3)

Los incrementos de graduación serán distintos a los del territorio común y, no dependerán de la calificación de la infracción como en el caso anterior. En estos territorios, la sanción mínima aumentará entre un 10 por ciento y un 30 por ciento. La determinación del porcentaje exacto corresponderá al desarrollo reglamentario, a diferencia del caso estatal en el que la misma Ley General Tributaria establece los porcentajes concretos. Otra diferencia respecto a este último es que cuando la multa sea no proporcional, el incremento pasará a ser entre un 100 y un 300 por ciento en los términos que se determine reglamentariamente. Esta distinción no se produce en el territorio común.

b) La ocultación de datos

Se entiende por ocultación de datos la misma definición utilizada en el territorio común para la calificación de la infracción.

Cuando se produzca este supuesto, la sanción mínima se incrementará entre 15 y 50 puntos porcentuales, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) La utilización de medios fraudulentos

Se entiende por uso de medios fraudulentos el mismo concepto utilizado para la calificación de la infracción en territorio común, con la única particularidad, que los territorios forales se remiten al desarrollo reglamentario para la determinación de lo que significan las anomalías sustanciales en la contabilidad.

El empleo de estos medios provoca un incremento de la sanción mínima de entre 25 y 100 puntos porcentuales, en los términos reglamentarios correspondientes.

d) La especial colaboración del interesado durante las actuaciones inspectoras

Esta colaboración con los actuarios-inspectores debe plasmarse en la aportación de datos de difícil obtención que comporten un incremento de la deuda tributaria. Este criterio tendrá un carácter reductor del porcentaje de la sanción que corresponda aplicar a la cuantía incrementada por la colaboración, es decir, únicamente se reducirá el porcentaje de la multa sobre la cantidad «descubierta por el infractor». La disminución oscilará entre 10 y 30 puntos porcentuales.

Los criterios anteriores serán aplicables simultáneamente. Sin embargo, la normativa contempla expresamente que la graduación no podrá implicar sanciones por encima o por debajo de los límites establecidos en la regulación de las sanciones correspondientes a cada infracción.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, los criterios de graduación vienen establecidos en el artículo 191 y son los siguientes:

- a) La comisión repetida de infracciones tributarias.
- b) La ocultación de datos.
- c) La utilización de medios fraudulentos o persona interpuesta.

a) La comisión repetida de infracciones tributarias

La regulación es igual a la del resto de los territorios históricos.

b) La ocultación de datos

Respecto a la definición de lo que se entiende por ocultación de datos, existe un matiz diferenciador respecto a los otros territorios históricos. Así, en Bizkaia, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria. Sin embargo y a diferencia de los otros territorios, se omite el requisito necesario de que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción deba ser superior al 10 por ciento⁶.

Por lo demás, los porcentajes de incrementos cuando concurra esta circunstancia no difieren respecto a los del resto de territorios forales.

c) La utilización de medios fraudulentos

Resulta de aplicación lo dispuesto en los otros Territorios Históricos.

Finalmente añadir que los criterios de graduación anteriores serán también aplicables simultáneamente, aunque bajo la cláusula expresa de que esto no podrá originar una sanción superior a los límites establecidos en las sanciones impuestas por la comisión de cada infracción.

II.3. Reducción de las sanciones tributarias en los territorios históricos

En los territorios forales, las reducciones posteriores al establecimiento de la sanción, relacionadas con la conformidad o pago no vienen recogidas como criterio de graduación específico en la normativa foral.

⁶ El artículo 7 del DF 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Vizcaya no establece ningún porcentaje mínimo de incidencia sobre la base de la sanción o cantidad dejada de ingresar o cantidad devuelta indebidamente, por lo que cualquier infracción en la que concurran los requisitos anteriores será objeto de graduación.

El Territorio Histórico de Bizkaia es el territorio que dispone, en general, de las reducciones más generosas. Esta generosidad, en todo caso, estará en función del tipo de infracción cometida por el obligado tributario. Así, la normativa vizcaína diferencia dos bloques de infracciones diferentes con posibilidades de reducción distintas. Por un lado, tendremos que las sanciones impuestas en base a las infracciones de los artículos 196 a 202 podrán reducirse en los siguientes porcentajes:

- a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas de conformidad y en el resto de supuestos de conformidad y pago de la deuda tributaria y de la sanción en período voluntario sin interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.
- b) Un 70 por ciento en los supuestos de actas de conformidad con compromiso de pago previstas en el artículo 151 de la norma vizcaína. En este caso, el obligado tributario además de mostrar conformidad, deberá formalizar un compromiso de pago del acta cumpliendo las siguientes condiciones:
 - 1) Depositar o garantizar con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, o mediante seguro de caución, la propuesta de liquidación y la propuesta de sanción sin aplazamiento o fraccionamiento.
 - 2) El depósito o garantía debe formalizarse antes de la firma del acta.

Como se puede comprobar, las reducciones son de una cuantía importante tratando de incentivar al obligado tributario al pago de la sanción, y de la liquidación si procede, en plazo voluntario sin que se produzca una judicialización del proceso sancionador.

La Norma Foral General Tributaria vizcaína también contempla una reducción para el grupo de sanciones impuestas, de acuerdo a las infracciones comprendidas entre el artículo 203 y 213. Estas infracciones son básicamente de carácter formal. La reducción, según el artículo 193, será del 30 por ciento si el infractor ingresa el total de la sanción y la deuda tributaria en período voluntario y sin pedir aplazamiento o fraccionamiento en el pago.

En el Territorio Histórico de Álava, las sanciones pecuniarias impuestas por la comisión de cualquier infracción, podrán ser objeto de reducción en un 40 por ciento, siempre que el obligado tributario muestre conformidad tanto con la regularización como con la sanción, es decir, el infractor no puede interponer recurso o reclamación si quiere beneficiarse de la reducción. La norma de este territorio, no obstante, no menciona nada acerca de la necesidad del pago en periodo voluntario de la sanción, para ser acreedor del derecho a la reducción.

En el Territorio Histórico de Gipuzkoa, las reducciones aplicables son mucho más restringidas. Así, podrá acogerse a la reducción del 40 por ciento, cuando exista conformidad tanto a la regularización como a la sanción, únicamente los obligados tributarios que hayan cometido alguna de las infracciones establecidas en los artículos 195 a 201. Igualmente, la norma de este territorio no regula nada sobre la necesidad de pago en periodo voluntario de la sanción, para beneficiarse del derecho a la reducción.



Clases de sanciones tributarias

La regulación establecida en la normativa común y foral en relación a las clases de sanciones tributarias es idéntica, incluso su redacción.

«Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.»
(Artículo 185.1 de la Ley General Tributaria y artículo 189.1 de las Normas Forales Generales Tributarias de los territorios históricos)

Parece claro que el núcleo central del ejercicio de la potestad sancionadora por parte de las Administraciones tributarias recae sobre las sanciones pecuniarias, ya que las no monetarias tienen un carácter accesorio. Por lo tanto, las sanciones pecuniarias serán aplicables ante cualquier infracción, mientras que el carácter complementario de las no pecuniarias, sólo se autorizan (ni siquiera se imponen), cuando se produzcan unas circunstancias específicas que veremos en el siguiente apartado.

III.1. Sanciones no pecuniarias por infracciones tributarias

La regulación de estas sanciones es totalmente análoga en todos los territorios, salvo en una cuestión que mencionaremos a continuación.

Como podemos ver en el cuadro siguiente, los casos y sus sanciones correspondientes son prácticamente iguales en ambos ámbitos tributarios, excepto por un matiz en el Caso B, en el cual, para que sean de aplicación las sanciones correspondientes, debe concurrir una infracción que tenga la calificación de muy grave en territorio común. La condición de muy grave está, por otro lado, íntimamente ligada al empleo de medios fraudulentos. En territorio foral, en cambio, la exigencia es mucho menor, ya que basta con que se produzca la ocultación de datos para que cumpliendo el resto de requisitos, el infractor deba afrontar las sanciones más duras del Caso B.

Por lo demás, la regulación es idéntica en todos los territorios. Así, cuando las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vul-

neración de los deberes de colaboración y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos, además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse como sanción accesoria la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses. La suspensión será por un plazo de doce meses si existiese reincidencia en la conducta del infractor:

Cuadro n.º I

Sanciones no pecuniarias en territorio común y territorio foral

CASOS		SANCIONES NO PECUNIARIAS
TERRITORIO COMÚN	TERRITORIOS FORALES	
<p>Caso A. Cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Multa pecuniaria de 30.000 € o superior. 2. Calificación de la infracción como grave o muy grave. 3. Reincidencia en la comisión de la infracción. 	<p>Caso A. Cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Multa pecuniaria de 30.000 € o superior. 2. Ocultación de datos o uso de medios fraudulentos. 3. Reincidencia en la comisión de la infracción. 	<ol style="list-style-type: none"> a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de uno a dos años.* b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de uno a dos años.*
<p>Caso B. Cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Multa pecuniaria de 60.000 € o superior. 2. Calificación de la infracción como muy grave. 3. Reincidencia en la comisión de la infracción 	<p>Caso B. Cuando concurren las siguientes circunstancias:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Multa pecuniaria de 60.000 € o superior. 2. Ocultación de datos o uso de medios fraudulentos. 3. Reincidencia en la comisión de la infracción 	<ol style="list-style-type: none"> a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente. b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.

* En territorio común, la Ley General Tributaria establece que la sanción tendrá una duración de 1 año cuando la infracción tenga el carácter de grave y de 2 años cuando lo tenga de muy grave. En territorio foral, la determinación del plazo queda a expensas de lo que dispongan los desarrollos reglamentarios. El Reglamento sancionador del Territorio Histórico de Bizkaia (DF 100/2005, de 21 de junio) establece en su artículo 21 un criterio muy similar; de tal manera que para que el plazo sea de 1 año debe haber ocultación de datos y para que sea de 2 años es imprescindible la utilización de medios fraudulentos.

III.2. Sanciones pecuniarias por infracciones tributarias

III.2.1. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 191.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 195.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 196.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 195.

Naturaleza de la infracción

Se comete la infracción tributaria por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice sin que exista requerimiento previo por parte de la Administración tributaria correspondiente.

También constituirá infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en régimen de atribución de rentas (herencias yacentes, comunidades de bienes y otras entidades que careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición).

Base de la sanción

Tanto en territorio común como en territorio foral, la base de la sanción sobre la que se aplicará la multa pecuniaria proporcional será la misma, es decir, la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

Sanciones aplicables

La sanción por esta infracción, en territorio común, dependerá de la calificación de la misma. Así, tendrá la calificación de leve, en general, cuando la base de la sanción sea inferior o igual a tres mil euros o sea superior a dicha cifra, pero sin que exista ocultación de datos, ni utilización de medios fraudulentos. Bajo estas circunstancias, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cincuenta por ciento. Nada se dice sobre la graduación aplicable en este supuesto de infracción leve, a diferencia de cuando la infracción tiene la calificación de grave o muy grave, en cuyos casos el artículo 191 de la Ley General Tributaria que regula esta infracción sí que establece expresamente los incrementos por graduación sobre el porcentaje mínimo de sanción. Entiendo, en todo caso, que en este supuesto de infracción leve procederá la graduación, incrementando el porcenta-

je previsto del cincuenta por ciento, conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los aumentos previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta Ley, en la medida en que este artículo dispone que las sanciones tributarias se graduarán conforme a dichos criterios siempre que estos sean aplicables y parece que nada impide que en el presente caso estos sean aplicables⁷.

La calificación de grave corresponderá, en general, cuando la base de la sanción sea superior a tres mil euros y exista ocultación de datos. La sanción consistirá, en este caso, en una multa pecuniaria proporcional que variará del cincuenta al cien por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones y perjuicio económico a la Hacienda Pública. Por lo tanto, se parte de la multa mínima del cincuenta por ciento y se va incrementando, según los criterios de graduación, hasta el máximo de la multa que es del cien por ciento.

Finalmente, la calificación de muy grave sólo será posible cuando se haga uso de medios fraudulentos o bien, se dejen de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta que representen un porcentaje superior al cincuenta por ciento de la base de la sanción. Para esta situación, la Ley General Tributaria prevé una multa pecuniaria que oscilará entre un mínimo del cien por ciento hasta un máximo del ciento cincuenta por ciento cuando concorra la graduación por reincidencia en la comisión de la infracción y además, el perjuicio económico para la Hacienda Pública sea superior al setenta y cinco por ciento.

Existen, no obstante, casos especiales en los que la calificación de la infracción será independiente de la cuantía de la base de la sanción o de que se produzca la circunstancia de la ocultación de datos. Estos casos especiales son los siguientes:

- 1) Dejar de ingresar pagos a cuenta. Siempre que dichos pagos no ingresados representen un porcentaje del cincuenta por ciento o inferior de la base sancionable, la infracción tendrá la consideración de grave.
- 2) Utilizar facturas, justificantes o documentos falsos o falseados. La infracción tendrá la calificación de grave.
- 3) Cuando la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al diez por ciento e inferior al cincuenta por ciento de la base de la sanción, la infracción será grave.

En último lugar, se regula específicamente el supuesto en que concurren simultáneamente, por un lado, la infracción que estamos analizando y por otro, la de la obtención indebida de devoluciones (artículo 193). En esta ocasión, se entenderá que la cuantía no ingresada es la suma del importe de la devolución indebida más la deuda tributaria de la correcta autoliquidación. Añade la Ley General Tributaria que la única infracción sancionable, en este caso, será la de dejar de ingresar la deuda tributaria de la autoliquidación. No obstante, dada la gravedad del caso, la ley establece que se producirá un perjuicio económico del cien por ciento para la Hacienda Pública, lo cual implica un incremento de veinticinco puntos porcentuales sobre el porcentaje de sanción mínima.

A diferencia de territorio común, en los territorios forales, la regulación de las sanciones es mucho más sencilla. Así, la sanción por la comisión de esta infracción, en territorio vizcaíno, consistirá en multa pecuniaria proporcional del cincuenta al doscientos por ciento (límite míni-

⁷ Evidentemente resulta discutible, pero la lógica interna del texto legal permite esta interpretación.

mo y máximo de la multa). A su vez, en territorio alavés y guipuzcoano, la multa proporcional podrá ser desde el cincuenta al ciento cincuenta por ciento de la base de la sanción. Los porcentajes de sanción aplicables serán los mínimos, si no existiesen elementos agravantes de la sanción como la reincidencia, el ocultamiento de datos o el uso de medios fraudulentos. En el caso de Álava y Gipuzkoa, la aplicación del atenuante por colaboración con la inspección, nunca podrá originar un porcentaje inferior al mínimo de la sanción establecido.

No obstante, cuando la infracción se produzca por haber dejado de ingresar pagos a cuenta, la sanción oscilará entre el setenta y cinco por ciento y el ciento cincuenta por ciento de la base de la sanción en territorio alavés y guipuzcoano y entre el setenta y cinco y el doscientos por ciento en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Todos los territorios históricos recogen los criterios contenidos en la ley estatal para el caso, en que concurren la infracción por obtención indebida de devoluciones y la de dejar de ingresar una deuda tributaria de una autoliquidación, salvo lógicamente en lo que se refiere a la graduación por perjuicio económico.

Pasaremos a realizar un estudio práctico de lo que supone para el contribuyente, el cometer la infracción de dejar de ingresar la deuda tributaria de una autoliquidación en uno u otro territorio. Para ello plantearemos una serie de supuestos significativos en la estructura sancionadora de los territorios.

Caso I: Un sujeto pasivo de un tributo comete una infracción del ordenamiento normativo que le permite ingresar una deuda tributaria menor que la derivada de la correcta autoliquidación del tributo. La cantidad no ingresada por la comisión de la infracción es de tres mil euros, es decir, la base de la sanción (BS) será tres mil euros. En dicha conducta, no se ha producido ocultación de datos ni se han utilizado medios fraudulentos. Supondremos adicionalmente que no existe especial colaboración del infractor con la Inspección para el descubrimiento de operaciones o hechos que pudieran ocasionar un incremento de la deuda tributaria.

Cuadro n.º 2

Caso I Base de la sanción = 3.000 euros.
Sin ocultación de datos ni utilización de medios fraudulentos

Territorio	Sanción	Criterios de graduación		Sanción acumulada sin reducciones**	Reducciones aplicables
		Comisión repetida de infracciones	Perjuicio económico para la HP*		
Territorio común	50%	5%	10%-25%	50%-80%	47,5% ó 50%
Territorio Histórico de Álava (THA)	50%	10%-30%	---	50%-80%	40%
Territorio Histórico de Bizkaia (THB)	50%	10%-30%	---	50%-80%	50% ó 70%
Territorio Histórico de Gipuzkoa (THG)	50%	10%-30%	---	50%-80%	40%

* El criterio de perjuicio económico para la Hacienda Pública sólo existe en territorio común.

** Se trata de porcentajes máximos (peor de los casos para el infractor) y mínimos (mejor de los casos) de multa por la comisión de la infracción.

Tanto en territorio común como en territorio foral, las sanciones de este supuesto, antes de la aplicación de reducción alguna, se situarán entre un mínimo de 1.500 euros (50% de la base de la sanción) y un máximo de 2.400 euros (80% de la base de la sanción).

En territorio común, la cantidad máxima se alcanzaría si concurriese la circunstancia de que el infractor hubiese sido sancionado bien: por obtener indebidamente devoluciones, por dejar de ingresar una autoliquidación o por no presentar de forma completa y correcta una declaración dentro de los cuatro años anteriores, y además de esto, el perjuicio económico para la Hacienda Pública fuese superior al setenta y cinco por ciento.

En los Territorios Históricos, la sanción máxima correspondería cuando se produjese el criterio de graduación de la comisión repetida de la infracción en su grado máximo (30%), en función de los baremos que estipulen los desarrollos reglamentarios de las presentes Normas Forales Generales Tributarias (NFGT).

Cuadro n.º 3

Sanciones posibles en el caso I

Territorio	Sanción antes de las reducciones		Sanción tras las reducciones	
	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima
Territorio Común	1.500 €	2.400 €	787,5 € ó 750 €	1.200 € ó 1.260 €
THA	1.500 €	2.400 €	900 €	1.440 €
THB	1.500 €	2.400 €	750 € ó 450 €	1.200 € ó 720 €
THG	1.500 €	2.400 €	900 €	1.440 €

No obstante, la teórica igualdad en la imposición de sanciones se quiebra al comprobar las posibilidades de reducción de las sanciones por parte del infractor en cada territorio. Así, la adopción de reducciones favorecerá en mayor medida a los contribuyentes de Vizcaya y de la Administración Central del Estado, que en el peor de los casos, podrán aprovecharse de una reducción superior al 40 por ciento, frente a los contribuyentes de los otros dos territorios forales cuya reducción será únicamente del 40 por ciento.

Caso 2: Un sujeto pasivo de un tributo comete una infracción del ordenamiento normativo que le permite ingresar una deuda tributaria menor que la derivada de la correcta autoliquidación del tributo. La cantidad no ingresada por la comisión de la infracción es de tres mil euros, es decir, la base de la sanción será tres mil euros. En dicha conducta, se ha producido ocultación de datos y no se han utilizado medios fraudulentos. Suponemos además, que la totalidad de la deuda tributaria no declarada se descubre en las actuaciones inspectoras gracias a la especial colaboración del infractor.

Cuadro n.º 4

Caso 2. Base de la sanción = 3.000 euros.
Con ocultación de datos, pero sin utilización de medios fraudulentos

Territorio	Sanción	Criterios de graduación				Sanción acum. sin reducc. ****	Reducc. aplicables
		Comisión repetida de infracciones	Perjuicio económico para la HP*	Colaboración con la Inspección **	Ocultación de datos***		
Territorio común	50%	5%	10%-25%	—	—	50%-80%	47,5% ó 50%
THA	50%	10%-30%	—	10%-30%	15%-50%	50%-120%	40%
THB	50%	10%-30%	—	—	15%-50%	65%-130%	50% ó 70%
THG	50%	10%-30%	—	10%-30%	15%-50%	50% - 120%	40%

* Sólo en el territorio en que esté vigente la Ley General Tributaria.

** Sólo es de aplicación en el Territorio Histórico de Álava (THA) y en el Territorio Histórico de Guipúzcoa (THG) y tiene un carácter reductor de la sanción.

*** Sólo es criterio de graduación en los territorios forales. En territorio común, se emplea para calificar la infracción.

**** Se trata de porcentajes máximos (peor de los casos para el infractor) y mínimos (mejor de los casos) de multa por la comisión de la infracción.

En el presente caso, pese a concurrir la condición de ocultación de datos, el cuadro de sanciones para el territorio estatal no se altera debido a que la calificación de la infracción sigue siendo leve, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 184 de la Ley General Tributaria. Para que la infracción fuese grave, además de la ocultación de datos, la base de la sanción debería ser superior a tres mil euros. Sin embargo, podemos comprobar que en el País Vasco la situación es diferente. Por un lado, en el Territorio Histórico de Bizkaia, la concurrencia de la ocultación de datos significa que la sanción mínima se situará en el sesenta y cinco por ciento de la base de la sanción, porcentaje que se corresponde con la suma de la sanción mínima estipulada en el artículo 198 de la norma vizcaína y la graduación mínima del quince por ciento fijada para la ocultación de datos. Este resultado no se producirá en los otros Territorios Históricos, en los cuales opera el criterio de colaboración con la inspección, que al ser aplicable simultáneamente junto con el resto de criterios de graduación, permite compensar el incremento del quince por ciento de la ocultación de datos, de tal manera, que el porcentaje de sanción mínima seguirá siendo del cincuenta por ciento.

Por lo que se refiere al límite máximo de la sanción, en los territorios de Álava y Guipúzcoa, será del 120 por ciento de la base de la sanción⁸, es decir, de 3.600 euros frente a los 3.900 de Vizcaya o los 2.400 de territorio común.

Si tenemos en cuenta las reducciones, las sanciones máximas de territorio común quedarían en 1.200 euros, en caso de acta con acuerdo o 1.260 euros, en caso de conformidad (pago en periodo voluntario sin interposición de recurso o reclamación). Mientras que en el

⁸ Porcentaje que se corresponde con la sanción mínima establecida por la Normativa, más la graduación máxima por ocultación de datos, más la graduación máxima por reincidencia si ésta se produjese y menos la graduación mínima por colaboración del infractor.

Territorio Histórico de Bizkaia, la sanciones más elevadas serían de 1.950 euros en el peor de los casos para el infractor (conformidad y pago sin recurso) o de 1.170 euros, en el mejor (actas de conformidad con compromiso de pago). Esta última cifra se acercaría bastante a las cifras estatales. En el resto de territorios históricos, la sanción más elevada, tras la reducción por conformidad (es decir, el infractor no interpondrá recurso o reclamación), se situaría en los 2.160 euros, una carga que representa casi el doble, en alguno de los casos, respecto a las de territorio común.

Cuadro n.º 5

Sanciones posibles en el caso 2

Territorio	Sanción antes de las reducciones		Sanción tras las reducciones	
	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima
Territorio común	1.500 €	2.400 €	787,5 € ó 750 €	1.200 € ó 1.260 €
THA	1.500 €	3.600 €	900 €	2.160 €
THB	1.950 €	3.900 €	975 € ó 585 €	1.950 € ó 1.170 €
THG	1.500 €	3.600 €	900 €	2.160 €

Finalmente, mencionar que la Ley General Tributaria puede generar errores de salto al calificar la infracción según la cuantía de la base de la sanción. Esto, sin embargo, no ocurre en los territorios forales en los cuales, la determinación de la sanción es independiente de la cuantía de la base de la sanción. Veamos un ejemplo de la distorsión que origina el sistema tributario en el territorio común.

Cuadro n.º 6

Demostración del error de salto en el supuesto de comisión de una infracción con ocultación de datos⁹

	TERRITORIO COMÚN		TERRITORIO FORAL	
	BS = 3001 € (infracción grave)	BS = 3000 € (infracción leve)	BS = 3001 €	BS = 3000 €
Sin comisión repetida de infracciones	Sanc. mín.= 1.500,5 € Sanc. max. = 2.250,7 €	Sanción mín. = 1.500 € Sanción máx. = 2.250 €	Sanc. mín. = 1.500,5 € (a) Sanc. mín. = 1.950,6 € (b) Sanc. máx. = 3.001 €	Sanc. mín.= 1.500 € (a) Sanc. mín. = 1.950 € (b) Sanc. máx.= 3.000 €
Con comisión repetida de infracciones	Sanc. mín. = 1.950,6 € Sanc. max. = 2.700,9 €	Sanción mín. = 1.650 € Sanción máx. = 2.400 €	Sanc. mín. = 1.500,5 € (a) Sanc. mín. = 2.250,75 € (b) Sanc. máx. = 3.901,3 €	Sanc. mín.= 1.500 € (a) Sanc. mín. = 2.250 € (b) Sanc. máx. = 3.900 €

(a) En el THA y en el THG.

(b) En el THB.

⁹ No existe utilización de medios fraudulentos ni especial colaboración con la inspección en el descubrimiento de deuda tributaria.

Como podemos comprobar, cuando concurre la comisión repetida de infracciones, una elevación de 1 euro en la base de la sanción provoca en territorio común un aumento en la sanción de más de 300 euros. Esto se debe a que la infracción pasa a ser grave, al cumplirse las dos condiciones necesarias para esta calificación (base de la sanción superior a tres mil euros y ocultación de datos). Mientras que en territorio foral, el incremento es proporcional a la multa pecuniaria correspondiente.

Caso 3: Un sujeto pasivo de un tributo comete la infracción de dejar de ingresar, dentro del plazo establecido, parte de su deuda tributaria. La cantidad no ingresada, por la comisión de la infracción es de tres mil euros, es decir, la base de la sanción será tres mil euros. En dicha conducta ha existido ocultación de datos y utilización de medios fraudulentos. Supondremos además, que la totalidad de la deuda tributaria no declarada se descubre en las actuaciones inspectoras gracias a la especial colaboración del infractor.

En este caso, la sanción en territorio común oscilará entre el cien por ciento y el ciento cincuenta por ciento de la base de la sanción. Según la Ley General Tributaria, el hecho de que concurren la ocultación de datos y la utilización de medios fraudulentos resulta irrelevante por cuanto la calificación de la infracción es unitaria y por tanto, el empleo de medios fraudulentos es suficiente para que la infracción sea calificada como muy grave impidiendo cualquier otra calificación. En territorio foral, sin embargo, tanto la ocultación como la utilización de medios fraudulentos se configuran como criterios de graduación aplicables simultáneamente y por tanto, su concurrencia constituye un agravamiento de la sanción, si bien esta afirmación queda en todo caso limitada por los valores máximos fijados en la regulación de la sanción por la infracción.

Cuadro n.º 7

Caso 3. Base de la sanción = 3.000 euros.
Con ocultación de datos y utilización de medios fraudulentos

Territorio	Sanción	Criterios de graduación					Sanción acum. sin reducc. ****	Reduc. aplicables
		Comisión repetida de infracciones	Perjuicio económico para la HP*	Colaboración con la Inspección **	Ocultación de datos***	Medios Fraud.****		
Ter. común	100%	25%	10%-25%	—	—	—	100%-150%	47,5% ó 50%
THA	50%	10%-30%	—	10%-30%	15%-50%	25%-100%	60%-140%	40%
THB	50%	10%-30%	—	—	15%-50%	25%-100%	90%-200%	50% ó 70%
THG	50%	10%-30%	—	10%-30%	15%-50%	25%-100%	60%-140%	40%

* Sólo en el territorio en que sea de aplicación la Ley General Tributaria (Territorio común).

** Sólo es de aplicación en el Territorio Histórico de Álava (THA) y en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (THG) y tiene un carácter reductor de la sanción.

*** Sólo es criterio de graduación en los territorios forales. En territorio común, se emplea para verificar la infracción.

**** Sólo es criterio de graduación en los territorios forales. En territorio común, se emplea para verificar la infracción.

***** Se trata de porcentajes máximos (peor de los casos para el infractor) y mínimos (mejor de los casos) de multa por la comisión de la infracción.

De esta manera los límites máximos de la sanción se situarán en el 140 por ciento en Gipuzkoa y Álava (reducción mínima del 10% por colaboración) y en el 200 por ciento para

Bizkaia, si bien esta última ha establecido un régimen de reducciones más generoso que compensa esta circunstancia.

Respecto a las sanciones mínimas, en el territorio vizcaíno, la sanción menor será del 90 por ciento de la base de la sanción frente al 60 por ciento correspondiente a alaveses y guipuzcoanos que se benefician de la reducción por colaboración con la inspección (reducción máxima del 30%).

En la tabla adjunta se puede comprobar que tras las reducciones, el Territorio Histórico de Bizkaia registra la sanción posible más elevada (3.000 €) y la más reducida (810 €).

Cuadro n.º 8

Sanciones posibles en el caso 3

Territorio	Sanción antes de las reducciones		Sanción tras las reducciones	
	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima
Territorio común	3.000 €	4.500 €	1.575 € ó 1.500 €	2.362,5 € ó 2.250 €
THA	1.800 €	4.200 €	1.080 €	2.520 €
THB	2.700 €	6.000 €	1.350 € ó 810 €	3.000 € ó 1.800 €
THG	1.800 €	4.200 €	1.080 €	2.520 €

Caso 4: Un sujeto pasivo de un tributo deja de ingresar retenciones efectivamente practicadas por importe de tres mil euros, es decir, la base de la sanción será tres mil euros. En dicha conducta no ha existido ocultación de datos y tampoco ha utilizado medios fraudulentos. Supondremos adicionalmente que no existe especial colaboración del infractor con la Inspección para el descubrimiento de operaciones o hechos que pudieran ocasionar un incremento de la deuda tributaria.

Cuadro n.º 9

Caso 4. Base de la sanción = 3.000 euros.
Sin ocultación de datos ni utilización de medios fraudulentos

Territorio	Sanción	Criterios de graduación		Sanción acum. sin reducc. **	Reducc. aplicables
		Comisión repetida de infracciones	Perjuicio económico para la HP*		
Territorio común	50 ó 100%	15% ó 25%	10%-25%	50%-150%	47,5% ó 50%
THA	75%	10%-30%	—	75%-105%	40%
THB	75%	10%-30%	—	75%-105%	50% ó 70%
THG	75%	10%-30%	—	75%-105%	40%

* Sólo en el territorio en que sea de aplicación la Ley General Tributaria.

** Se trata de porcentajes máximos (peor de los casos para el infractor) y mínimos (mejor de los casos) de multa por la comisión de la infracción.

Dejar de ingresar retenciones efectivamente practicadas constituye un caso especial dentro de la infracción general de no ingresar la deuda tributaria. Su especialidad viene determinada por lo perjudicial que resulta para la Hacienda Pública no recibir periódicamente estos ingresos a cuenta para hacer frente a los pagos continuos de la Administración. La realización de esta infracción, que podría provocar riesgos de liquidez en la Administración, resulta más penalizada en todos los territorios que el caso general. En el territorio común, esta acción tendrá la calificación de grave o muy grave (nunca leve) en función del porcentaje que represente la retención practicada y no ingresada respecto al importe de la base de la sanción. La multa pecuniaria proporcional aplicable dependerá por tanto de la calificación de la infracción (50 por ciento, si es grave o 150 por ciento, si es muy grave). En el territorio foral, al no existir el sistema calificador, la sanción mínima partirá desde el setenta y cinco por ciento (frente al cincuenta por ciento del caso general), sin que intervenga ningún otro criterio.

En este supuesto, por tanto, la sanción mínima será mayor en los territorios históricos que en territorio común. La multa menos gravosa ascenderá en territorio foral a 2.250 euros mientras que en territorio común será de 1.500 euros. Sin embargo, la reducción del 70 por ciento en territorio vizcaíno anula esta diferencia, de tal manera, que la sanción puede ser incluso inferior.

Cuadro n.º 10

Sanciones posibles en el caso 4

Territorio	Sanción antes de las reducciones		Sanción tras las reducciones	
	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima
Territorio común	1.500 €	4.500 €	787,5 € ó 750 €	2.362,5 € ó 2.250 €
THA	2.250 €	3.150 €	1.350 €	1.890 €
THB	2.250 €	3.150 €	1.125 € ó 675 €	1.575 € ó 945 €
THG	2.250 €	3.150 €	1.350 €	1.890 €

Las sanciones máximas, por su parte, serían de 4.500 euros, que tras la reducción más generosa, quedaría en 2.250 euros para el infractor estatal, mientras que en territorio foral la sanción más elevada sería de 3.150 euros, que tras la aplicación de las reducciones quedaría en 1.890 euros para Álava y Gipuzkoa y podría reducirse hasta un valor de 945 euros, en el caso de Bizkaia.

Caso 5: Un sujeto pasivo de un tributo deja de ingresar retenciones efectivamente practicadas por importe de 3.000 euros, es decir, la base de la sanción será 3.000 euros. Las retenciones practicadas y no ingresadas, representan un porcentaje superior al 50% del importe de la base de la sanción. En dicha conducta ha existido ocultación de datos y ha utilizado medios fraudulentos para su realización. Supondremos además, que la totalidad de la deuda tributaria no declarada se descubre en las actuaciones inspectoras gracias a la especial colaboración del infractor.

Cuadro n.º 11

Caso 5. Base de la sanción = 3.000 euros.
Con ocultación de datos y utilización de medios fraudulentos

Territorio	Sanción	Criterios de graduación					Sanción acum. sin reducc. ****	Reducc. aplicables
		Comisión repetida de infracciones	Perjuicio económico para la HP*	Colaboración con la Inspección **	Ocultación de datos***	Medios Fraud.****		
T. común	100%	25%	10%-25%	—	—	—	100%-150%	47,5% ó 50%
THA	75%	10%-30%	—	10%-30%	15%-50%	25%-100%	85%-150%	40%
THB	75%	10%-30%	—	—	15%-50%	25%-100%	115%-200%	50% ó 70%
THG	75%	10%-30%	—	10%-30%	15%-50%	25%-100%	85%-150%	40%

- * Sólo en el territorio en que sea de aplicación la Ley General Tributaria (Territorio común).
- ** Sólo es de aplicación en el Territorio Histórico de Álava (THA) y en el Territorio Histórico de Gipuzkoa (THG) y tiene un carácter reductor de la sanción.
- *** Sólo es criterio de graduación en los territorios forales. En territorio común, se emplea para calificar la infracción.
- **** Sólo es criterio de graduación en los territorios forales. En territorio común, se emplea para calificar la infracción.
- ***** Se trata de porcentajes máximos (peor de los casos para el infractor) y mínimos (mejor de los casos) de multa por la comisión de la infracción.

El porcentaje de retenciones practicadas y no ingresadas provoca en territorio común automáticamente la calificación de la infracción como muy grave, lo cual conlleva de inmediato una sanción mínima del 100 por ciento, de tal manera, que la sanción mínima será de 3.000 euros (1.500 euros tras la reducción del cincuenta por ciento). En territorio alavés y guipuzcoano, la multa mínima será de 2.550 euros, quedando la carga tributaria en 1.530 euros, si el infractor cumple con los requisitos para obtener la reducción. Finalmente, la sanción mínima en Bizkaia se sitúa en 3.450 euros pero si aplicamos la reducción del 50 por ciento la cantidad queda reducida a 1.725 euros. Aún mayor podría ser la reducción, en este caso, si resultase de aplicación la reducción del 70 por ciento, ya que la carga tributaria disminuiría hasta los 1.035 euros.

Cuadro n.º 12

Sanciones posibles en el caso 5

Territorio	Sanción antes de las reducciones		Sanción tras las reducciones	
	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima
Territorio común	3.000 €	4.500 €	1.575 € ó 1.500 €	2.362,5 € ó 2.250 €
THA	2.550 €	4.500 €	1.530 €	2.700 €
THB	3.450 €	6.000 €	1.725 € ó 1.035 €	3.000 € ó 1.800 €
THG	2.550 €	4.500 €	1.530 €	2.700 €

Respecto a los límites máximos, la sanción podría alcanzar los 4.500 euros en todos los territorios salvo en Bizkaia, donde la sanción más elevada sería de 6.000 euros. Estos resultados se verían alterados si el infractor optase por las diferentes reducciones más favorables. Así, el infractor estatal haría frente a una multa de 2.250 euros. En Álava y Gipuzkoa, por su parte, la sanción se situaría en 2.700 euros. Por último, en el territorio foral de Bizkaia, la sanción podría quedar en 1.800 euros.

III.2.2. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 192.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 196.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 197.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 196.

Naturaleza de la infracción

La infracción tributaria consistirá en incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice sin requerimiento previo de la Administración.

Base de la sanción

Tanto en el territorio común como en el foral, la base de la sanción sobre la que se aplicará la multa pecuniaria proporcional será la misma, es decir, la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

Sanciones aplicables

La regulación de las sanciones para esta infracción es prácticamente coincidente con la del apartado anterior ya que el concepto infractor es el mismo, lo único que cambia es el pro-

cedimiento de pago a Hacienda. Lógicamente determinados casos recogidos en la exposición anterior no son aplicables, como la especialidad referente a la falta de ingreso de retenciones efectivamente practicadas. En cualquier caso, a modo de recordatorio, reproduciré algunas de las reglas anteriores:

«La sanción por esta infracción, en territorio común, dependerá de la calificación de la misma. Así, tendrá la calificación de leve, en general, cuando la base de la sanción sea inferior o igual a tres mil euros o sea superior a dicha cifra, pero sin que exista ocultación de datos, ni utilización de medios fraudulentos. Bajo estas circunstancias, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cincuenta por ciento.

Nada se dice sobre la graduación aplicable en este supuesto de infracción leve, a diferencia de cuando la infracción tiene la calificación de grave o muy grave, en cuyos casos el artículo 192 de la Ley General Tributaria que regula esta infracción sí que establece expresamente los incrementos de graduación sobre el porcentaje mínimo de sanción.

Entiendo, en todo caso, que en este supuesto procedería la graduación, incrementando el porcentaje previsto del cincuenta por ciento conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los aumentos previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado I del artículo 187 de esta Ley.

Ello es así en la medida en que este artículo dispone que las sanciones tributarias se graduarán conforme a dichos criterios siempre que estos sean aplicables y parece que nada impide que en el presente caso estos sean aplicables.

La calificación de grave corresponderá, en general cuando la base de la sanción sea superior a tres mil euros y exista ocultación de datos. La sanción consistirá en este caso en multa pecuniaria proporcional del cincuenta al ciento por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones y perjuicio económico a la Hacienda Pública. Por lo tanto, se parte de la multa mínima del cincuenta por ciento y se va incrementando según los criterios de graduación hasta el máximo de la multa que es del ciento por ciento.

Finalmente la calificación de muy grave sólo será posible cuando se haga uso de medios fraudulentos. Para esta situación, la Ley General Tributaria prevé una multa pecuniaria que oscilará entre un mínimo del 100 por ciento hasta un máximo del 150 por ciento cuando se produzcan las circunstancias agravantes de la comisión repetida de infracciones y perjuicio para la Hacienda Pública.

Existen, no obstante, casos especiales en los que la calificación de la infracción será independiente de la cuantía de la base de la sanción o de que se produzca la circunstancia de la ocultación de datos. Estos casos especiales son los siguientes:

- 1) Utilizar facturas, justificantes o documentos falsos o falseados. La infracción tendrá la calificación de grave.
- 2) Cuando la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior al 50 por ciento de la base de la sanción. La infracción será grave.

A diferencia de territorio común, en los territorios forales, la regulación de las sanciones es mucho más sencilla. Así, la sanción por la comisión de esta infracción, en territorio vizcaíno, consistirá en multa pecuniaria proporcional del cincuenta al doscientos por ciento (límite mínimo y máximo de la multa). Mientras, en territorio alavés y guipuzcoano, la multa proporcional podrá ser desde el cincuenta al ciento cincuenta por ciento de la base de la sanción. Los porcentajes de sanción aplicables serán los mínimos, si no existiesen elementos agravantes de la sanción como la reincidencia, el ocultamiento de datos o el uso de medios fraudulentos. En el caso de Álava y Gipuzkoa, la aplicación del atenuante por colaboración con la inspección, nunca podría originar un porcentaje inferior al mínimo de la sanción establecido.»

A continuación realizaremos un supuesto práctico que muestre las diferencias impositivas entre los distintos territorios. Dado que la regulación es coincidente con la de la infracción del apartado anterior proponemos un supuesto nuevo, a fin de no ser repetitivos en nuestro análisis.

Caso práctico: Supongamos que durante unas actuaciones inspectoras se descubre que el sujeto pasivo no ha presentado una liquidación de forma correcta. En su conducta no ha existido ocultación de datos ni ha utilizado medios fraudulentos. El infractor, sin embargo, es reincidente y con el fin de reducir la sanción que podría imponérsele, decide aportar datos de difícil obtención que implicarían un incremento de la deuda tributaria. Supongamos que la diferencia entre la cuantía que resultaría de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados es de 10.000 euros. Además, sabemos que de esa cantidad parte corresponde a la cuantía incrementada por la colaboración con la inspección, concretamente 4.000 euros.

Cuadro n.º 13

Caso práctico. Base de la sanción = 10.000 euros.
Sin ocultación de datos ni utilización de medios fraudulentos

Territorio	Porcentajes de la sanción*	Sanciones		Total sanciones	Reducciones aplicables
		BS sin colaboración = 6.000 euros	BS con colaboración** = 4.000 euros		
Ter. común	55%-80%	55%-80%	55%-80%	5.500-8.000 €	47,5% ó 50%
THA	60%-80%	60%-80%	50%-70%	5.600-7.600 €	40%
THB	60%-80%	60%-80%	60%-80%	6.000-8.000 €	50% ó 70%
THG	60%-80%	60%-80%	50%-70%	5.600-7.600 €	40%

* Se trata de porcentajes máximos (peor de los casos para el infractor) y mínimos (mejor de los casos) de multa por la comisión de la infracción teniendo en cuenta la reincidencia por parte del infractor.

** En el THA y en el THG se tendrá en cuenta el criterio reductor de la sanción en la parte de deuda tributaria descubierta a través de la colaboración especial con la Inspección. Se trata de porcentajes máximos (peor de los casos para el infractor) y mínimos (mejor de los casos).

En territorio común, la sanción a aplicar será el porcentaje mínimo establecido para la infracción (50%) más la graduación por la reincidencia (5%) y más el posible perjuicio a la Hacienda Pública (10%-25%). En definitiva, la sanción fluctuará en una horquilla de entre el 55 por ciento y el 80 por ciento. Estos porcentajes se aplicarán a toda la base de la sanción, ya que, la colaboración del infractor en las actuaciones inspectoras no produce ningún efecto sobre los porcentajes a aplicar. De igual manera, en el Territorio Histórico de Bizkaia, las sanciones se situarán entre el mínimo del 60 por ciento (el mínimo de la infracción del 50 por ciento más el mínimo de la reincidencia que es del 10 por ciento) y el máximo del 80 por ciento (50 por ciento más el máximo de la reincidencia del 30 por ciento). En dicho territorio tampoco existe el beneficio de la colaboración por lo que los porcentajes se aplicarán también sobre el total de la base de la sanción.

Finalmente, en los territorios forales de Gipuzkoa y Álava, se aplicarán porcentajes diferentes en función de que la base de la sanción se haya obtenido o no mediante la colaboración especial del interesado. Así, cuando exista colaboración, las reducciones sobre los porcentajes de sanción pueden ser desde un 10 por ciento a un 30 por ciento, sin que en ningún caso, la sanción sea menor a la mínima establecida. Por tanto, la sanción oscilará entre el 50 por ciento y el 70 por ciento. En cualquier caso, la reducción que supone este criterio de colaboración rebaja tan sólo la sanción máxima en 400 euros. Una cantidad que no consigue compensar las ventajas de que gozan Bizkaia y el territorio común en cuanto a reducciones.

III.2.3. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 193.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 197.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 198.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 197.

Naturaleza de la infracción

Constituye esta infracción obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

Base de la sanción

Tanto en territorio común como en territorio foral, la base de la sanción sobre la que se aplicará la multa pecuniaria proporcional será la misma, es decir, la cantidad devuelta indebidamente por la comisión de la infracción.

Sanciones aplicables

La regulación de las sanciones para esta infracción es idéntica a la de las dos infracciones anteriores, por lo que no se considera oportuno repetir toda la sistemática de exposición y análisis de casos prácticos y remitiéndonos a ellos en este caso.

III.2.4. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 199.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 203.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 204.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 203.

Perjuicio económico para la Hacienda Pública

El perjuicio económico aparece recogido como criterio de graduación de las sanciones tributarias en la Ley General Tributaria y su magnitud se determina por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación (bien por la adecuada declaración del tributo o bien por el importe de la devolución inicialmente obtenida e incluso, aunque no lo dice, por la procedente retención e ingreso a cuenta). Por tanto, para que no exista perjuicio económico, la base de la sanción tiene que ser cero, es decir, el obligado tributario habrá ingresado a Hacienda o habrá recibido la devolución de Hacienda de la cuantía legal procedente en el plazo legal correspondiente. En consecuencia, la presente infracción sólo puede consistir esencialmente en incumplimientos de deberes u obligaciones de índole formal que no tienen trascendencia recaudatoria ni inciden en la determinación de la deuda tributaria.

En lo que respecta a los territorios forales aunque el perjuicio económico no aparezca definido en ningún artículo, la interpretación resulta equivalente.

Acciones infractoras

1. Presentación de autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos.
2. Presentaciones de declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos.

3. Requerimientos individuales o declaraciones generales que hayan sido contestadas o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.

Las acciones infractoras anteriores se repiten en la normativa foral y estatal. En esta última normativa se recoge una acción infractora más en el ámbito de las declaraciones y documentos relacionados con formalidades aduaneras, sobre las cuales los territorios forales no tienen competencia.

Por lo demás, en territorio común, la infracción tendrá la consideración de grave.

Sanciones aplicables

Las sanciones para cada acción infractora no difieren de unos territorios a otros. Las cuantías de dichas sanciones se pueden ver en el siguiente cuadro:

Cuadro n.º 14
Régimen sancionador

Territorio	Sanción*	Graduación	Reducción
		Comisión repetida ¹⁰	aplicable
Territorio común	a) MPF = 150 € (por autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos)	Casos c) y d) 100%	25%
Territorio Histórico de Álava	b) MPF = 250 € (por declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos)		
Territorio Histórico de Bizkaia	c) MPF = 200 € / dato (por requerimientos individualizados o declaraciones de carácter general incompletas, inexactas o con datos falsos, tratándose de datos no expresados en magnitudes monetarias)	100%-300%	40%
Territorio Histórico de Gipuzkoa	d) MPP = Hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mín. de 500 € (por requerimientos individualizados o declaraciones de carácter general incompletas, inexactas o con datos falsos, tratándose de datos expresados en magnitudes monetarias)	100%-300%	30%
		100%-300%	0%

* MPF = Multa pecuniaria fija.
MPP = Multa pecuniaria proporcional.

¹⁰ En territorio común, parece que únicamente se graduará la reincidencia en los casos c y d. En territorio foral, la aplicación de los porcentajes de graduación por comisión repetida de infracciones en los casos de sanción proporcional (10 al 30%) parece que sólo serían de aplicación a las infracciones comentadas en los apartados III.2.2, III.2.2 y III.2.3. Por tanto al resto de casos habría que aplicar la graduación del 100 al 300%. No obstante, la sanción no podría rebasar el máximo estipulado para el caso d. A este respecto, el Reglamento Sancionador del THB (DF 100/2005 de 21 de junio) establece en su artículo 6.3, que para las sanciones consistentes en MPP del artículo 204 de la NFGT (caso d), el porcentaje de la sanción consistente en multa pecuniaria proporcional se incrementará en un 100 por 100 por cada sanción impuesta con anterioridad, sin que el porcentaje de sanción a aplicar pueda superar el máximo establecido en los mencionados preceptos.

El artículo 199.6 de la Ley General Tributaria establece expresamente que determinadas acciones infractoras (c y d) se graduarán con un incremento de la cuantía resultante en un 100 por ciento, cuando se produzca la reincidencia en la comisión de la infracción.

Vamos a realizar un análisis práctico de las diferentes conductas infractoras tipificadas en este apartado.

Caso práctico: Sea un sujeto pasivo que presenta una declaración general referida a sus obligaciones de suministrar información a Hacienda en la que aparecen cinco datos no monetarios inexactos. Además se trata de una infracción que ya había cometido tres años antes.

La sanción inicial será de 1.000 euros en todos los territorios (200 euros por 5). Los incrementos por la graduación elevarán la multa hasta los 2.000 euros en el territorio común. En el resto de territorios, la sanción mínima será de 2.000 euros, pudiéndose alcanzar en un caso extremo la cantidad de 4.000 euros. La aplicación de reducciones no mitigaría las diferencias entre el territorio vasco y el común en los casos de mayor graduación por reincidencia.

III.2.5. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 198.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 202.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 203.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 202.

Perjuicio económico para la Hacienda Pública

Al igual que la infracción analizada inmediatamente anterior, la presente infracción sólo puede consistir esencialmente en incumplimientos de deberes u obligaciones de índole formal que no tienen trascendencia recaudatoria, ni inciden en la determinación de la deuda tributaria.

Sanciones aplicables

El régimen de sanciones aplicable será igual en todos los territorios. Sus cuantías serán las reflejadas en el siguiente cuadro:

Cuadro n.º 15

Régimen sancionador

Territorio	Sanción*	Reducción aplicable
Territorio común	a) MPF = 200 € (con carácter general)	25%
Territorio Histórico de Álava	b) MPF = 400 € (por declaraciones censales o comunicación de la designación del representante)	40%
Territorio Histórico de Bizkaia	c) MPF = 20 € / dato (por declaraciones de carácter general en las obligaciones de suministrar información) con un mínimo de 300 € y un máximo de 20.000 €.	30%
Territorio Histórico de Gipuzkoa	d) MPF = 100 € (no comunicar el domicilio fiscal o cambio del mismo)	0%

* MPF = Multa pecuniaria fija.

Caso práctico: Sea un contribuyente que no presenta en plazo una autoliquidación. Este incumplimiento no genera ningún perjuicio económico a Hacienda.

La sanción a esta infracción, al tratarse de una infracción de carácter general (apartado a), sería de multa pecuniaria fija de 200 euros en todo el territorio nacional.

Si el infractor se acogiese a alguna de las reducciones establecidas en las normas tributarias, los más favorecidos serían los alaveses.

III.2.6. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 194.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 198.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 199.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 198.

Naturaleza de la infracción

Este apartado incluye en realidad dos tipos de infracciones, objeto de sanciones diferentes en cada caso. Así, por un lado, se penalizará la solicitud indebida de devoluciones por omisión de datos relevantes o inclusión de datos falsos. De igual manera, por otro lado, constituirá infracción tributaria solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales por omisión de datos relevantes o inclusión de datos falsos. En cualquier caso, en ambos supuestos, la infracción tendrá la calificación de grave en territorio común.

Se excluirá de sancionar esta infracción cuando concurren otras infracciones tipificadas en la normativa que, en general, revestirán una mayor gravedad.

En los territorios forales, la naturaleza de la infracción es la misma.

Base de la sanción

Caso de devoluciones

Tanto en territorio común como en territorio foral, la base de la sanción sobre la que se aplicará la multa pecuniaria proporcional será la misma, es decir, la cantidad indebidamente solicitada.

Caso de beneficios e incentivos

No existe base al sancionarse la infracción con una multa pecuniaria fija.

Sanciones aplicables

En territorio común

Ambos tipos de infracción tendrán la calificación de grave, pero mientras que en el caso de devoluciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento, cuando se trate de beneficios o incentivos fiscales, se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

En los territorios forales:

Las multas pecuniarias son las mismas para cada caso.

Caso práctico: Un sujeto pasivo de un tributo comete una infracción del ordenamiento normativo que le permite solicitar unas devoluciones fiscales que no le corresponden según dicho ordenamiento. La cantidad solicitada indebidamente es de tres mil euros, es decir, la base de la sanción será de tres mil euros.

Cuadro n.º 16

Caso práctico

Territorio	Sanción	Reducciones aplicables	Sanciones tras las reducciones
Territorio común	15%	47,5% ó 50%	236,25 € ó 225 €
Territorio Histórico de Álava	15%	40%	270 €
Territorio Histórico de Bizkaia	15%	50% ó 70%	225 € ó 135 €
Territorio Histórico de Gipuzkoa	15%	40%	270 €

Tanto en territorio común como en territorio foral, las sanciones, antes de la aplicación de reducción alguna, se situarán en 450 euros (15 por ciento de la base de la sanción). Este equilibrio queda roto ante las diferentes opciones de reducción de la sanción que ofrecen las normativas. Las menores «rebajas» las ofrecen los territorios forales de Álava y de Gipuzkoa que dejarían las sanciones en 270 euros. En el territorio común, la multa disminuiría en la mitad aproximadamente, mientras que en Bizkaia, la reducción podría ser igual que en territorio común o muy superior si procediese el porcentaje del 70 por ciento, de tal manera que la sanción se situaría en 135 euros.

III.2.7. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 195.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 199.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 200.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 199.

Naturaleza de la infracción

Se incurrirá en esta infracción tanto en territorio común como en territorio foral cuando se produzca cualquiera de las siguientes conductas:

- a) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.
- b) Declarar incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo, sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones.

En territorio estatal esta infracción tiene la calificación de grave.

Base de la sanción

Tanto en territorio común como en territorio foral, la base de la sanción sobre la que se aplicará la multa pecuniaria proporcional será la misma, es decir, para el caso a) anterior; *el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas*, mientras que para el caso b); *el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo*.

Sanciones aplicables

El régimen sancionador para esta infracción será el establecido en el siguiente cuadro:

Cuadro n.º 17

Régimen sancionador

Territorio	Sanción*	Reducciones aplicables
Territorio común	MPP = 15% (partidas a compensar o a deducir en la base imponible) MPP = 50% (partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes)	47,5% ó 50%
Territorio Histórico de Álava	MPP = 10% (partidas a compensar o a deducir en la base imponible) MPP = 30% (partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes)	40%
Territorio Histórico de Bizkaia	MPP = 15% (partidas a compensar o a deducir en la base imponible) MPP = 50% (partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes)	50% ó 70%
Territorio Histórico de Gipuzkoa	MPP = 10% (partidas a compensar o a deducir en la base imponible) MPP = 30% (partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes)	40%

* MPP = Multa pecuniaria proporcional.

Es evidente que las sanciones a priori, antes de aplicar las reducciones correspondientes, son más elevadas en territorio estatal y vizcaíno (15%-50%) en comparación con la regulación alavesa y guipuzcoana (10%-30%). Veamos, no obstante, con algunos ejemplos numéricos como varía la situación en caso de concurrir las reducciones.

Caso I: Partida a compensar en la base imponible con una base de la sanción de 3.000 euros.

Cuadro n.º 18

Sanciones tributarias en el caso I

	TERRITORIO COMÚN	THA	THB	THG
No se acoge a la reducción	Sanción = 450 €	Sanción = 300 €	Sanción = 450 €	Sanción = 300 €
Se acoge a la reducción	Sanción = 225 ó 236,25 €	Sanción = 180 €	Sanción = 225 ó 135 €	Sanción = 180 €

Las menores multas de los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa no impiden que de nuevo en Bizkaia el infractor pueda pagar menos si se acoge a la reducción del 70% (sustituido de actas de conformidad con compromiso de pago).

Caso 2: Partida a deducir en la cuota con una base de la sanción de 3.000 euros.

Cuadro n.º 19

Sanciones tributarias en el caso 2

	TERRITORIO COMÚN	THA	THB	THG
No se acoge a la reducción	Sanción = 1.500 €	Sanción = 900 €	Sanción = 1.500 €	Sanción = 900 €
Se acoge a la reducción	Sanción = 750 ó 787,5 €	Sanción = 540 €	Sanción = 750 € ó 450 €	Sanción = 540 €

Las reducciones más generosas del territorio común respecto al Territorio Histórico de Álava y al Territorio Histórico de Gipuzkoa no consiguen compensar los porcentajes sancionadores más altos del mismo frente a los anteriores territorios. En territorio vizcaíno, la sanción se situará por encima o por debajo de las de Álava y Gipuzkoa en función de la reducción a la que opte el infractor:

III.2.8. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 196.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 200.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 201.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 200.

La imputación incorrecta o no imputación de bases imponibles, rentas o resultados

En la comisión de esta infracción puede coincidir con otras: dejar de ingresar autoliquidaciones, presentar incorrectamente o no presentar declaraciones u obtener devoluciones indebidas. Esto ocurrirá cuando la entidad no determine correctamente su base imponible, renta o resultado y en consecuencia, tampoco su deuda tributaria, incurriendo en infracciones como las antes mencionadas. Esto a su vez provocará la imputación incorrecta de bases, rentas o resultados a los socios, en cuanto que la base global será errónea y por tanto, se producirá la infracción que estamos analizando. En general, las distintas infracciones son compatibles según lo establecido en la normativa tributaria: *«la realización de varias acciones u omisiones*

constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas». Sin embargo, en la propia regulación de esta infracción expresamente se niega esta posibilidad para el caso anterior: «Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 195, 196 ó 197 de esta Norma Foral» (THG y THA)¹¹. Esta incompatibilidad, por tanto, se resuelve con la imposición de sanción a la infracción más grave, quedando la otra, es decir, la imputación incorrecta de bases, resultados o rentas a los socios, no sancionada.

La acción u omisión que resulta sancionable de acuerdo a los parámetros que posteriormente analizaremos en este apartado, es aquella en la que, tras determinarse por la entidad en régimen de imputación de rentas la base imponible global correcta, el posterior reparto de dicha base entre los socios no es el correcto según la normativa correspondiente.

Por lo demás, añadir que en territorio común esta infracción tiene la consideración de grave.

Base de la sanción

Tanto en territorio común como en territorio foral, la base de la sanción sobre la que se aplicará la multa pecuniaria proporcional será la misma, es decir, el importe de las cantidades no imputadas. En el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente, la base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

Sanciones aplicables

En todos los territorios, la sanción por esta infracción será de multa proporcional del 40 por ciento sobre la base de la sanción.

Cuadro n.º 20

Régimen sancionador

Territorio	Sanción*	Reducciones aplicables
Territorio común	MPP = 40%	47,5% ó 50%
Territorio Histórico de Álava	MPP = 40%	40%
Territorio Histórico de Bizkaia	MPP = 40%	50% ó 70%
Territorio Histórico Gipuzkoa	MPP = 40%	40%

* MPP = Multa pecuniaria proporcional.

¹¹ En la NFGT del THB: artículos 196, 197 ó 198. En la Ley General Tributaria: artículos 191, 192 ó 193.

Caso práctico: Una entidad sometida a un régimen de imputación de rentas no imputa a uno de sus socios tres mil euros.

Cuadro n.º 21

Caso práctico

BS = 3.000 €	Territorio común	Territorio Histórico de Álava	Territorio Histórico de Bizkaia	Territorio Histórico de Gipuzkoa
No se acoge a la reducción	Sanción = 1.200 €	Sanción = 1.200 €	Sanción = 1.200 €	Sanción = 1.200 €
Se acoge a la reducción	Sanción = 600 € o Sanción = 630 €	Sanción = 720 €	Sanción = 600 € o Sanción = 360 €	Sanción = 720 €

La menor sanción ante una infracción de este tipo, con una base de sanción de 3.000 euros, correspondería al territorio vizcaíno suponiendo que el infractor mostrase conformidad con compromiso de pago según el artículo 151 de su Norma Foral. Su importe sería de 360 euros, muy inferior al resto de sanciones mínimas que se situarían entre los 600 euros de territorio común y los 720 euros de Álava y de Guipúzcoa.

III.2.9. Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 197.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 201.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 202.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 201.

La imputación incorrecta de deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta

La imputación incorrecta de deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros de entidades en régimen de imputación de rentas puede tener dos orígenes. Por un lado, puede que la entidad haya determinado unas deducciones o bonificaciones o pagos a

cuenta incorrectos que provoquen un menor ingreso a Hacienda o una devolución indebida de Hacienda. En este caso, consecuentemente, también se producirá por derivación una imputación incorrecta a los socios o miembros de la entidad. Ante la concurrencia de estos dos tipos de infracciones, las normativas de todos los territorios eximen de sanción la infracción menos grave, es decir, la imputación incorrecta a los socios, a fin de gravar la infracción más perjudicial para la Hacienda Pública. El otro caso de infracción, en el que la entidad determina correctamente los totales correspondientes a la entidad en cuanto a deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta pero posteriormente realiza una imputación incorrecta de los mismos a sus socios o miembros, es el que resulta sancionado de acuerdo con los criterios que vamos a analizar en este apartado.

Por lo demás añadir que en territorio común esta infracción tiene la consideración de grave.

Base de la sanción

Tanto en territorio común como en territorio foral, la base de la sanción sobre la que se aplicará la multa pecuniaria proporcional será la misma, es decir, el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

Sanciones aplicables

En todos los territorios la sanción por esta infracción será de multa proporcional del 75 por ciento sobre la base de la sanción.

Cuadro n.º 22

Régimen sancionador

Territorio	Sanción*	Reducciones aplicables
Territorio común	MPP = 75%	47,5% ó 50%
Territorio Histórico de Álava	MPP = 75%	40%
Territorio Histórico de Bizkaia	MPP = 75%	50% ó 70%
Territorio Histórico Gipuzkoa	MPP = 75%	40%

* MPP = Multa pecuniaria proporcional.

Caso práctico: Una entidad sometida a un régimen de imputación de rentas imputa incorrectamente deducciones a sus socios, con una base de la sanción de tres mil euros.

Cuadro n.º 23

Caso práctico

BS = 3.000 €	Territorio común	Territorio Histórico de Álava	Territorio Histórico de Bizkaia	Territorio Histórico de Gipuzkoa
No se acoge a la reducción	Sanción = 2.250 €	Sanción = 2.250 €	Sanción = 2.250 €	Sanción = 2.250 €
Se acoge a la reducción	Sanción = 1.125€ o Sanción = 1.575€	Sanción = 1.350 €	Sanción = 1.125 € o Sanción = 675 €	Sanción = 1.350 €

La menor sanción ante una infracción de este tipo, correspondería al territorio vizcaíno suponiendo que el infractor mostrase conformidad con compromiso de pago según el artículo 151 de su Norma Foral. Su importe sería de 675 euros, muy inferior al resto de sanciones mínimas que se situarían entre los 1.125 euros del territorio común y los 1.350 euros de Álava y de Gipuzkoa.

III.2.10. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales**Normativa**

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 200.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 205.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 206.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 205.

Supuestos de infracción

Tanto la Ley General Tributaria como las normas forales de los territorios históricos regulan diferentes supuestos de infracción en este apartado que darán lugar a diferentes sanciones. Así, constituyen infracción:

- El incumplimiento de cualquier obligación contable y registral, con carácter general.
- La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda que *dificulten* la comprobación de la situación tributaria del obligado.
- La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.
- La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que *dificulten* el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.

- e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias y la utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija.

Además, el artículo 16.3 del RD 2063/2004, de 15 de octubre por el que se desarrolla la Ley General Tributaria señala que cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral, la infracción por incumplir obligaciones contables y registrales no será objeto de sanción y se imputará la sanción por las infracciones anteriores.

Las infracciones mencionadas tendrán la calificación de grave en territorio estatal.

Sanciones aplicables

Las sanciones correspondientes a cada una de las infracciones anteriores son iguales en todos los territorios.

Así, con carácter general, salvo que corresponda lo dispuesto en algún apartado específico de los anteriores, la sanción será de multa pecuniaria fija de 150 euros. En el caso b), la sanción será de multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos, con un mínimo de 150 euros y un máximo de 6.000 euros. Cuando se sancione la no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos (caso c), la multa será de naturaleza pecuniaria con aplicación de un porcentaje del 1 por ciento sobre la cifra de negocios del ejercicio, con un mínimo de 600 euros. Para el caso d), la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 600 euros por cada ejercicio económico con doble contabilidad. Finalmente, los casos recogidos en el punto e) serán objeto de sanción imponiéndoles multa pecuniaria fija de 300 euros.

Una vez más, dado que las sanciones para esta infracción son iguales en todos los territorios, las diferencias en la incidencia económica sobre el contribuyente en los distintos territorios, sólo podrán provenir de la graduación en la sanción y en las reducciones aplicables a la misma. La cuestión que surge entonces es saber que criterios son aplicables en la graduación de la sanción. En territorio común, no parece aplicable ningún criterio de graduación.

En los territorios históricos, por su parte, los criterios de graduación tampoco parece que sean factibles. La ocultación de datos será aplicable en este caso, en la medida en que no tiene porque existir en esta infracción ausencia de presentación de declaraciones o incorrección en las mismas y de existir estaríamos ante otro tipo de infracción. En cuanto a la utilización de medios fraudulentos, la normativa foral establece:

«Se consideran medios fraudulentos: Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.»

No obstante, no define lo que se entiende por anomalía sustancial y por ello se remite al posterior desarrollo reglamentario. La que si define lo que se entiende por anomalía sustancial es la Ley General Tributaria que dice:

«Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.»

Todos los casos recogidos en el párrafo anterior como anomalías sustanciales en la contabilidad y en libros o registros son de una gran contundencia, es decir, regulan situaciones extremas como el incumplimiento absoluto de llevanza de la contabilidad, llevanzas de la contabilidad distintas que impiden conocer la verdadera situación de la empresa, etc. Sin embargo, los supuestos de infracción recogidos y sancionados de acuerdo a lo dispuesto en este apartado son mucho menos extremos, ya que tratan sobre acciones que dificultan la comprobación o el conocimiento de la verdadera situación de la empresa. Por tanto, en mi opinión, no parece que el criterio de graduación por uso de medios fraudulentos sea aplicable en este tipo de infracción. La utilización de medios fraudulentos nos llevaría además posiblemente a otro tipo de infracción.

En el proceso de análisis práctico contemplaremos un caso de omisiones de operaciones en la llevanza de la contabilidad.

Caso práctico: Un sujeto pasivo de un tributo ha omitido en su contabilidad operaciones por valor de 6.000 euros.

Cuadro n.º 24

Caso práctico

Territorio	Sanción*	Reducciones aplicables	Sanciones tras la reducción
Territorio común	MPP = 1% anotaciones omitidas	25%	112,5 €
Territorio Histórico de Álava	MPP = 1% anotaciones omitidas	40%	90 €
Territorio Histórico de Bizkaia	MPP = 1% anotaciones omitidas	30%	105 €
Territorio Histórico de Gipuzkoa	MPP = 1% anotaciones omitidas	0%	150 €

* MPP = Multa pecuniaria proporcional.

La multa proporcional para el supuesto concreto sería del 1% de 6.000 euros que equivaldría a 60 euros, pero dado que la sanción mínima a imponer es de 150 euros, se tomaría esta última. A partir de ella, se realizarían las reducciones.

III.2.1.1. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación

Normativa

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 201.
- Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 206.
- Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 207.
- Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 206.

Supuestos de infracción

Tanto la Ley General Tributaria como las normas forales regulan diferentes supuestos de infracción en este apartado que darán lugar a diferentes sanciones. Así, constituyen infracción los siguientes casos:

- a) Falta de expedición o falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.
- b) Expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.
- c) Incorrecta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los Impuestos Especiales.
- d) Incumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación (los relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos entre otros), salvo lo dispuesto en las letras anteriores de este apartado.

Sanciones aplicables

Las sanciones correspondientes a cada una de las infracciones anteriores son iguales en todos los territorios.

Así, para el caso recogido en el epígrafe a), la sanción será de multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del importe de las operaciones que han originado la infracción. (Cuando no se pueda conocer el importe de las operaciones, la sanción será de 300 euros por cada operación omitida). Además, en territorio común, esta infracción recibe la calificación de grave. En el caso b), la sanción será de multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. En territorio común, la infracción será muy grave. En el ámbito de los impuestos especiales, caso c), la multa será de natura-

leza pecuniaria por un importe fijo de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido. En este caso la infracción es leve. Finalmente en el caso d), la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento del importe conjunto de operaciones que hayan originado la infracción. La calificación será de grave en territorio estatal.

Respecto a los criterios de graduación, en territorio común el único aplicable será el del incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. La definición de lo que se entiende por incumplimiento sustancial se encuentra recogido en el artículo 187 c) de la Ley General Tributaria como criterio de graduación y su contenido es el siguiente:

«Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por ciento del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.»

En el ámbito de los impuestos especiales, «se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación.»

En los territorios forales pese a que el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación no está especificado como criterio de graduación, el incremento del 100 por ciento anterior, está igualmente recogido, y bajo las mismas condiciones que en territorio común, en el artículo regulador de la infracción.

En último lugar señalar las dudas que plantea la posible aplicación del criterio de uso de medios fraudulentos. Dicen las normas forales que se considera medio fraudulento, entre otros, el siguiente:

«El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción» (Territorio Histórico de Álava y Territorio Histórico de Gipuzkoa) ó «al menos el porcentaje que reglamentariamente se establezca» (Territorio Histórico de Bizkaia).

Esta circunstancia bien podría concurrir con el caso b) de la presente infracción. Sin embargo ¿puede considerarse una misma acción como factor de graduación y como infracción? No parece que esto sea posible considerando que la normativa establece que una misma acción que deba apreciarse como criterio de graduación de una infracción no puede ser sancionada como infracción independiente.

Realizaremos ahora un análisis práctico de lo que supone la comisión de las diferentes infracciones en los diferentes territorios con soberanía fiscal.

Caso práctico Supongamos que un sujeto pasivo no expide facturas por un importe de operaciones de tres mil euros (caso a).



Cuadro n.º 25

Régimen sancionador del caso práctico

Territorio	Sanción correspondiente al caso a)	Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación	Reducciones aplicables
Territorio común	2%	100%	25%
Territorio Histórico de Álava (THA)	2%	100%	40%
Territorio Histórico de Bizkaia (THB)	2%	100%	30%
Territorio Histórico de Gipuzkoa (THG)	2%	100%	0%

En principio la sanción en todos los territorios será de 60 euros. Cuando a la infracción se sume el hecho agravante del incumplimiento sustancial de la obligación de facturación ésta se elevará hasta 120 euros. Una vez más lo que provocará las diferencias interterritoriales serán las posibilidades de reducción.

Cuadro n.º 26

Sanciones del caso práctico

Territorio	Sanción	Sanciones tras reducciones
Territorio común	Sanción mínima = 2% × 3.000 € = 60 € Sanción con el incremento de la graduación (100%) = 120 €	Sanción mínima = 45 € y sanción incrementada = 90 €
Territorio Histórico de Álava		Sanción mínima = 36 € y sanción incrementada = 72 €
Territorio Histórico de Bizkaia		Sanción mínima = 42 € y sanción incrementada = 84 €
Territorio Histórico de Gipuzkoa		Sanción mínima = 60 € y sanción incrementada = 120 €

III.2.12 Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal o de otros números o códigos**Normativa**

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 202.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 207.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 208.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 207.

Sanciones aplicables

La sanción por esta infracción consistirá con carácter general en multa pecuniaria fija de 150 euros, tanto en territorio común como en territorio foral. En territorio común, la calificación de la infracción será de leve.

Todos los territorios regulan, no obstante, un supuesto específico dentro de esta infracción. Se trata del incumplimiento de los deberes que específicamente correspondan a las entidades de crédito por la utilización del número de identificación fiscal en cuentas u operaciones. Para este caso, la multa será del 5 por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas o bien del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros. Si el incumplimiento se refiere al libramiento o abono de los cheques al portador, la sanción será del 5 por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros. En estos casos, la infracción será grave en territorio común.

Caso práctico: Una entidad de crédito abona sin seguir los procedimientos legales un cheque al portador por valor facial de 6.000 euros.

Cuadro n.º 27

Caso práctico

Territorio	Sanción*	Reducciones aplicables	Sanciones tras la reducción
Territorio común	MPP = 5% del valor facial	25%	750 €
Territorio Histórico de Álava	MPP = 5% del valor facial	40%	600 €
Territorio Histórico de Bizkaia	MPP = 5% del valor facial	30%	700 €
Territorio Histórico Gipuzkoa	MPP = 5% del valor facial	0%	1.000 €

* MPP = Multa pecuniaria proporcional.

En principio, la multa sería igual en todo el territorio nacional, es decir, el 5 por ciento de 6.000 euros cuyo resultado será 300 euros. Sin embargo, la sanción será de 1.000 euros porque ésta es la cantidad mínima que impone la normativa de los diferentes territorios. A esta cantidad habría que aplicarle las reducciones, en su caso.

III.2.13. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 203.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 208.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 209.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 208.

La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria

La Ley General Tributaria recoge en su artículo 203.1 lo que se entiende por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria:

«Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.»

La normativa foral ha optado por una definición idéntica pero incorporando una conducta más como constitutiva de esta infracción cual es el «incumplimiento o cumplimiento inexacto de las diligencias de embargo expedidas por los órganos de recaudación».

Por lo demás, añadir que en territorio común esta conducta estará calificada como grave, lo cual tendrá repercusiones a la hora de la graduación de la sanción si ésta procediese.

Sanciones aplicables

a) Régimen general: Respecto a las sanciones, el legislativo español ha establecido como regla general la imposición de una multa pecuniaria fija de 150 euros, salvo que nos encontremos en determinados casos que más tarde analizaremos. La normativa foral establece también una multa de 150 euros, aunque como en otras ocasiones, las reducciones aplicables determinan cargas tributarias diferentes en unos territorios y otros.

Cuadro n.º 28

Régimen general sancionador

Territorio	Sanción*	Reducción aplicable
Territorio común	MPF = 150 €	25%
Territorio Histórico de Álava	MPF = 150 €	40%
Territorio Histórico de Bizkaia	MPF = 150 €	30%
Territorio Histórico Gipuzkoa	MPF = 150 €	0%

* MPF = Multa pecuniaria fija.

Caso práctico: Un obligado tributario, no facilita el examen de un registro por primera vez.

Cuadro n.º 29

Caso práctico

	Territorio común	Territorio Histórico Álava	Territorio Histórico Bizkaia	Territorio Histórico de Gipuzkoa
No se acoge a la reducción	Sanción = 150 €	Sanción = 150 €	Sanción = 150 €	Sanción = 150 €
Se acoge a la reducción	Sanción = 112,5 €	Sanción = 90 €	Sanción = 105 €	Sanción = 150 €

b) Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender requerimientos en el plazo concedido, el régimen sancionador será el siguiente:

Cuadro n.º 30

Régimen sancionador en el supuesto de desatención de requerimientos en el plazo concedido

Territorio	Sanción*	Reducción aplicable
Territorio común	MPF = 150 € (por el requerimiento desatendido por primera vez) MPF = 300 € (por el requerimiento desatendido por segunda vez) MPF = 600 € (por el requerimiento desatendido por tercera vez)	25%
Territorio Histórico de Álava		40%
Territorio Histórico de Bizkaia		30%
Territorio Histórico de Gipuzkoa		0%

* MPF = Multa pecuniaria fija.

La única referencia reglamentaria que tenemos es la del artículo 18 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre que completa a la Ley General Tributaria de territorio común y que establece que las multas pecuniarias fijas anteriores no pueden ser objeto de acumulación, por lo que debe imponerse una única sanción que se determinará en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento. No es previsible en todo caso que el desarrollo reglamentario foral vaya en otra dirección en cuanto que la regulación general de esta infracción es muy semejante.¹²

Por lo demás, el análisis de las sanciones en valores absolutos es similar al del anterior caso ya que se trata en ambos casos de multas pecuniarias fijas.

c) Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se produzca en relación con el ejercicio de actividades económicas realizadas por personas físicas o entidades, el régimen sancionador será el siguiente:

Cuadro n.º 31

Régimen sancionador en el supuesto de actividades económicas realizadas por personas físicas o entidades

Territorio	Sanción*	Reducción aplicable
Territorio común	MPF = 300 € (por el requerimiento desatendido por primera vez)	25%
Territorio Histórico de Álava	MPF = 1.500 € (por el requerimiento desatendido por segunda vez)	40%
Territorio Histórico de Bizkaia	MPP = Hasta 2% de la CNANA con un mín. de 10.000 € y un máx. de 400.000 € (por requerimiento desatendido por tercera vez)	30%
Territorio Histórico de Gipuzkoa		0%

* MPF = Multa pecuniaria fija.
MPP = Multa pecuniaria proporcional.
CNANA = Cifra de negocios del año natural anterior.

Caso práctico: Desatención por tercera vez de un requerimiento relacionado con una actividad económica del sujeto pasivo. Cifra de negocios del año natural anterior = 300.000 euros.

La sanción máxima que correspondería sería del 2 por ciento sobre 300.000 euros, sin embargo como el resultado es menor a 10.000 euros, será este último valor el que se establezca como sanción, previo a las reducciones.

¹² De hecho, el Reglamento sancionador del THB (DF 100/2005 de 21 de junio), recoge también en su artículo 14.5 el principio de no acumulación.

Cuadro n.º 32

Caso práctico

	Territorio común	Territorio Histórico de Álava	Territorio Histórico de Bizkaia	Territorio Histórico de Gipuzkoa
No se acoge a la reducción	Sanción = 10.000 €	Sanción = 10.000 €	Sanción = 10.000 €	Sanción = 10.000 €
Se acoge a la reducción	Sanción = 7.500 €	Sanción = 6.000 €	Sanción = 7.000 €	Sanción = 10.000 €

d) Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender en el plazo concedido requerimientos relativos a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general, en cumplimiento de la obligación de suministro de información, el régimen sancionador será el siguiente:

Cuadro n.º 33

Régimen sancionador en el supuesto de desatención en el plazo concedido a requerimientos relativos a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general

Territorio	Sanción*	Reducción aplicable
Territorio común	MPP = Hasta 3% de la CNANA con un mín. de 15.000 € y un máx. de 600.000 € (por requerimiento desatendido por tercera vez)	25%
Territorio Histórico de Álava		40%
Territorio Histórico de Bizkaia		30%
Territorio Histórico de Gipuzkoa		0%

* MPP = Multa pecuniaria proporcional.
CNANA = Cifra de negocios del año natural anterior.

La multa pecuniaria proporcional del 3 por ciento de la cifra de negocios del año natural anterior es el límite máximo de sanción aplicable. La Ley General Tributaria establece una graduación (1%, 1,5%, 2% y 3%) en función del porcentaje que represente el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido, sobre el importe de las operaciones que debieron declararse. La presente normativa foral se limita a señalar que «reglamentariamente se determinará, dentro de los límites señalados, la sanción aplicable en cada caso en función del porcentaje que las operaciones no declaradas representen sobre el total que debieron declararse». Aunque esta redacción es más escueta, se puede entender que las operaciones no declaradas son aquellas operaciones a las que se refiere el requerimiento no atendido.¹³

e) Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera al quebrantamiento de medidas cautelares, el régimen sancionador será el siguiente:

¹³ El Reglamento sancionador del THB (DF 100/2006 de 21 de junio) así lo entiende en su artículo 14.3. Por lo demás la graduación en función del porcentaje mencionado es igual en territorio común y en territorio vizcaíno.

Cuadro n.º 34

Régimen sancionador en el supuesto de quebrantamiento de medidas cautelares

Territorio	Sanción*	Reducción aplicable
Territorio común	MPP = 2% de la CNANA con un mín. de 3.000 €	25%
Territorio Histórico de Álava		40%
Territorio Histórico de Bizkaia		30%
Territorio Histórico de Gipuzkoa		0%

* MPP = Multa pecuniaria proporcional.
CNANA = Cifra de negocios del año natural anterior.

f) Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera al incumplimiento o cumplimiento inexacto de las diligencias de embargo efectuadas por los órganos de recaudación por parte de las personas o entidades depositarias de fondos, valores u otros bienes de deudores a la Administración.

Cuadro n.º 35

Régimen sancionador en el supuesto de incumplimiento o cumplimiento inexacto de diligencias de embargo

Territorio	Sanción*	Reducción aplicable
Territorio Histórico de Álava	MPP = 25% del importe de los fondos, valores o bienes que debieron ser efectivamente embargados, con un mín. de 1.000 euros	40%
Territorio Histórico de Bizkaia		30%
Territorio Histórico de Gipuzkoa		0%

* MPP = Multa pecuniaria proporcional.

Esta infracción y su correspondiente sanción sólo están recogidas en las normas forales, representando pues una innovación respecto a la Ley General Tributaria de territorio común.

III.2.14. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 204.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 209.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 210.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 209.

Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria

Tanto la Ley General Tributaria como las normas forales generales de los territorios vascos regulan en diferentes artículos el deber de sigilo que deben guardar los retenedores u obligados a ingresar a cuenta:

«Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo.

Salvo lo dispuesto en el párrafo anterior, los referidos datos, informes o antecedentes tienen carácter reservado. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de ellos.» (Ley General Tributaria artículo 95.4)¹⁴.

Sanciones aplicables

La Administración tributaria del territorio común regula la sanción a aplicar en el caso de esta infracción en el artículo 204 de la Ley General Tributaria. Le impone, además, la calificación de grave y estipula una multa pecuniaria fija para ella de 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente, cuantía que como sabemos podrá verse incrementada por los criterios de graduación establecidos en la Ley. En este caso sólo parece aplicable el de la comisión repetida de infracciones. Estos incrementos aparecen recogidos con carácter general en el artículo 187 salvo que, como se menciona en el citado artículo, se establezca expresamente otra cosa en el artículo regulador de la infracción. Y efectivamente el incumplimiento del deber de sigilo del artículo 204, ya recoge que la comisión repetida de la infracción llevará aparejado un aumento de la sanción del 100 por ciento.

Cuadro n.º 36

Régimen sancionador

Territorio	Sanción*	Graduación	Reducción aplicable
		Comisión repetida	
Territorio común	MPF = 300 €	100%	25%
Territorio Histórico de Álava	MPF = 300 €	100%-300%	40%
Territorio Histórico de Bizkaia	MPF = 300 €	100%-300%	30%
Territorio Histórico de Gipuzkoa	MPF = 300 €	100%-300%	0%

* MPF = Multa pecuniaria fija.

¹⁴ En el THG y THA, el artículo 92.4 y en el THB, el artículo 94.4.

En lo que respecta a los territorios históricos, todos ellos han previsto una multa pecuniaria de igual cuantía que la de territorio común, es decir, 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente. Respecto a la graduación de la sanción nos encontramos que la comisión repetida puede suponer un incremento del 100% al 300%, a la espera de mayor precisión en el desarrollo reglamentario foral.

Las mayores diferencias se van a producir, como en otros casos, en las posibilidades de reducción de la sanción que contemplan las diferentes normativas de los distintos territorios. Así, mientras en territorio alavés esta reducción podrá alcanzar el 40 por ciento, en territorio guipuzcoano no existirá posibilidad alguna de reducción de acuerdo al artículo 192. En este último territorio, por tanto, la sanción no permitirá ningún margen de maniobra al infractor para reducir su cuantía como ocurre en el resto de territorios. En los territorios de Álava y Bizkaia la aplicación de la reducción, a falta de saber el impacto del desarrollo reglamentario en la determinación de la graduación por la comisión repetida, siempre implicará unas sanciones menores que en territorio común.

Caso 1: Un retenedor comunica indebidamente un dato por primera vez.

Cuadro n.º 37

Sanciones tributarias en el caso 1

	Territorio común	Territorio Histórico de Álava	Territorio Histórico de Bizkaia	Territorio Histórico de Gipuzkoa
No se acoge a la reducción	Sanción = 300 €	Sanción = 300 €	Sanción = 300 €	Sanción = 300 €
Se acoge a la reducción	Sanción = 225 €	Sanción = 180 €	Sanción = 210 €	Sanción = 300 €

Caso 2: Un retenedor comunica indebidamente un dato por segunda vez en menos de 4 años.

Cuadro n.º 38

Sanciones tributarias en el caso 2

	Territorio común	Territorio Histórico de Álava	Territorio Histórico de Bizkaia	Territorio Histórico de Gipuzkoa
No se acoge a la reducción	Sanción = 600 €	Sanción = 600-900 €	Sanción = 600-900 €	Sanción = 600-900 €
Se acoge a la reducción	Sanción = 450 €	Sanción = 360-540€	Sanción = 420-630 €	Sanción = 600-900 €

III.2.15. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 205.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 210.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 211.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 210.

Naturaleza de la infracción

La infracción se produce cuando el obligado tributario no comunica datos o comunica datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello pagos a cuenta inferiores a los procedentes. Esta infracción contempla dos casos de diferente gravedad:

- a) Cuando el contribuyente deba presentar autoliquidación que incluya rentas sujetas a pagos a cuenta. En dicho caso, la infracción tendrá la calificación de leve en territorio común y su penalización, tanto en territorio común como en territorio foral, será menor que en el siguiente caso, ya que al fin y al cabo lo máximo que podrá conseguir el contribuyente será el diferimiento en el pago del tributo.
- b) Cuando el contribuyente no deba presentar autoliquidación que incluya rentas sujetas a pagos a cuenta. En este caso, la infracción tendrá la calificación de muy grave en territorio común y su penalización tanto en territorio común como en territorio foral será elevada. El fundamento para este mayor gravamen sancionador se justifica porque, en este caso, la liquidación del tributo está menos controlada por la Administración tributaria al no ser obligatoria la autoliquidación y existe mayor riesgo de que el sujeto pasivo evite el pago del impuesto.

Base de la sanción

Tanto en territorio común como en territorio foral, la base de la sanción sobre la que se aplicará la multa pecuniaria proporcional será la misma, es decir, la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el periodo de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.

Sanciones aplicables

En territorio estatal, la sanción será de multa pecuniaria proporcional del 35% para el caso a) anterior y del 150% para el caso b). En territorio foral, el caso b) está menos penalizado que en territorio común, siendo la multa proporcional del 70%.

Caso 1: Un obligado tributario no comunica correctamente datos a un pagador de rentas. La base de la sanción será de 3.000 euros. (Existe obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta).

Cuadro n.º 39

Sanciones tributarias en el caso 1

Territorio	Sanción	Reducciones aplicables	Sanciones tras la aplicación de la reducciones
Territorio común	35%	25%	787,5 €
Territorio Histórico de Álava	35%	40%	630 €
Territorio Histórico de Bizkaia	35%	30%	735 €
Territorio Histórico de Gipuzkoa	35%	0%	1.050 €

En todos los territorios, la sanción inicial será de 1.050 euros. Tras las reducciones aplicables en cada territorio, la mínima multa corresponderá al Territorio Histórico de Álava (630 euros) y la máxima al de Gipuzkoa (1.050 euros).

Caso 2: Un obligado tributario no comunica correctamente datos a un pagador de rentas. La base de la sanción será de 3.000 euros. (No existe obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta).

Cuadro n.º 40

Sanciones tributarias en el caso 2

Territorio	Sanción	Reducciones aplicables	Sanciones tras la aplicación de la reducciones
Territorio común	150%	25%	3.375 €
Territorio Histórico de Álava	70%	40%	1.260 €
Territorio Histórico de Bizkaia	70%	30%	1.470 €
Territorio Histórico de Gipuzkoa	70%	0%	2.100 €

En el presente supuesto, las diferencias en la imposición de sanciones en territorio estatal respecto al territorio foral son muy acusadas. Así, la multa en territorio común será de

4.500 euros, que tras la reducción quedaría en 3.375 euros. En territorio foral, sin mediar las reducciones, las sanciones se sitúan en 2.100 euros. Las reducciones benefician una vez más a vizcaínos y alaveses, especialmente a estos últimos.

III.2.16. Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta ó por incumplir otras obligaciones establecidas en la normativa reguladora de cada tributo

Normativa

—Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: Artículo 206.

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 211.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 212 y 213.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 211.

Naturaleza de la infracción

En territorio común, sólo constituye infracción el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. El otro supuesto general de incumplimiento de obligaciones establecidas en la normativa reguladora de cada tributo no queda recogido por la actual Ley General Tributaria. En la antigua Ley General Tributaria sí que estaba tipificada dicha infracción. Esta eliminación ha suscitado cierta discusión acerca de su idoneidad.

A diferencia de territorio común, las instituciones forales sí que han incorporado ambas infracciones en su normativa tributaria. Así, las Juntas Generales de Bizkaia le han dedicado un artículo específico al incumplimiento de obligaciones de la normativa de cada tributo, mientras que las otras instituciones forales han refundido en un único artículo ambas infracciones.

Respecto a la infracción por incumplir otras obligaciones establecidas en la normativa reguladora de cada tributo, el conjunto de las normas forales generales tributarias han precisado que no existirá tal infracción cuando concurren otras infracciones de las tipificadas en la norma y que hemos analizado en apartados anteriores y tampoco cuando opere como criterio de graduación de la sanción a imponer por la comisión de otra infracción tributaria.

Por lo demás, en territorio común, la infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de pagos a cuenta tendrá carácter de leve.

Sanciones aplicables

El régimen sancionador, en los diferentes territorios, para estas infracciones será el establecido en el siguiente cuadro:

Cuadro n.º 41

Régimen sancionador

Territorio	Sanción*	Reducciones aplicables	Sanciones tras la reducción
Territorio común	MPF = 150 €	25%	112,5 €
Territorio Histórico de Álava	MPF = 150 €	40%	90 €
Territorio Histórico de Bizkaia	MPF = 150 €	30%	105 €
Territorio Histórico de Gipuzkoa	MPF = 150 €	0%	150 €

* MPF = Multa pecuniaria fija.

III.2.17. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto, en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática

Normativa

—Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava: Artículo 204.

—Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia: Artículo 205.

—Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa: Artículo 204.

Naturaleza de la infracción

Esta acción sólo constituirá infracción en los territorios forales ya que la Ley General Tributaria no contempla este supuesto. Se incurrirá en esta infracción cuando el contribuyente:

- Presente autoliquidaciones o declaraciones en un modelo distinto del que apruebe y publique para cada caso la Administración tributaria.
- Incumpla la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática para aquellas personas físicas o entidades que estén obligadas a dichas formas de presentación.

Sanciones aplicables

El régimen sancionador para esta infracción será el establecido en el siguiente cuadro:

Cuadro n.º 42
Régimen sancionador

Territorio	Sanción*	Graduación**	Reducción aplicable
Territorio Histórico de Álava	Para el caso a) MPF = 100 euros. Para el caso b) MPF = 300 euros.	100%	40%
Territorio Histórico de Bizkaia	Para el caso a) MPF = 100 euros. Para el caso b) MPF = 300 euros.	100%	30%
Territorio Histórico de Gipuzkoa	Para el caso a) MPF = 100 euros. Para el caso b) MPF = 300 euros.	100%	0%

* MPF = Multa pecuniaria fija.

** Tratándose de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, las sanciones anteriores se incrementarán en un 100 por ciento.

Como puede comprobarse, las cuantías de las sanciones son iguales en todos los territorios históricos y dado que las graduaciones son coincidentes, las diferencias radicarán en las posibilidades de reducción de las sanciones que contemple la normativa foral de cada territorio.

Así, el caso en el que el contribuyente presentase una autoliquidación en un modelo distinto al oficial de la Administración tributaria correspondiente, se enfrentaría a una multa pecuniaria fija de 100 euros en cualquiera de los territorios. No obstante, si el infractor fuere vizcaíno, podría reducir dicha carga en el 30 por ciento, es decir, en 30 euros, cuando realizase el ingreso total del importe de la sanción en periodo voluntario y sin aplazamiento o fraccionamiento de pago. En territorio alavés, la reducción sería de 40 euros cuando existiese conformidad por parte del infractor. Finalmente, el contribuyente del Territorio Histórico de Gipuzkoa tendría que hacer frente a la sanción al completo sin posibilidad de beneficiarse de reducción alguna.

Por lo demás, cualquier otro supuesto que planteásemos no tendría mayor dificultad, ya que las regulaciones de las sanciones son idénticas y lo único que altera las penalizaciones son las opciones de reducción de la sanción.

IV

Conclusiones

Tras el análisis pormenorizado de las sanciones para cada conducta infractora, es el momento de extraer algunas conclusiones generales acerca de las diferencias y similitudes existentes entre los diferentes territorios vascos y el territorio común, sin perjuicio de las que a lo largo del estudio ya se han apuntado.

Así, en una comparación global entre la sistemática sancionadora en el ámbito vasco y en el ámbito común encontramos los siguientes aspectos semejantes.

En ambos territorios se utilizan conceptos y terminología análogos, lo cual no es extraño en la medida en que así lo impone el Concierto Económico en su artículo tres. Así, la Ley General Tributaria se refiere a conceptos como la ocultación de datos, el uso de medios fraudulentos, etc. que también aparecen en las normas forales de los Territorios Históricos e incluso la definición de ellos es en la mayoría de los casos idéntica.

Observamos igualmente que cada infracción está tipificada individualmente describiendo las acciones u omisiones infractoras en cada caso. El tipo y número de infracciones es prácticamente el mismo, salvo por dos infracciones diferentes que incorporan los territorios históricos, que son por otro lado, de escasa importancia: la infracción tributaria por incumplir otras obligaciones establecidas en la normativa reguladora de cada tributo y la infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto, en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática.

La coincidencia también alcanza a la definición de los importes que constituyen la base sancionadora sobre la que se aplicarán los tipos porcentuales en los casos de multas pecuniarias proporcionales. Finalmente, las sanciones correspondientes a cada infracción, antes de aplicar algún criterio de graduación o de reducción, son iguales en la mayoría de los casos (diez frente a cinco).

En lo que respecta a las cuestiones que diferencian ambos sistemas, podemos decir que la regulación sancionadora foral es más sencilla y más inteligible que la del territorio común, en la que el procedimiento de calificación de la infracción y la utilización, en algunos casos, de la base sancionadora como delimitadora de la calificación, suponen un enmarañamiento en la determinación de la sanción, además de contribuir a una extensión de la casuística

sancionadora¹⁵. A esto, además, se añade que la regulación sancionadora de la Ley General Tributaria es excesivamente reglamentista pretendiendo acotar y precisar en exceso detalles accesorios para la determinación de la cuantía de la sanción. Esto produce una regulación muy densa y posiblemente sujeta a constantes modificaciones que la harán inestable en el tiempo. En el caso foral, esto no ocurre ya que se utiliza, cuando la ocasión lo requiere, la remisión al reglamento.

Otro aspecto en el que no coinciden ambos sistemas tributarios es el de los incrementos sobre la sanción cuando concurre el criterio de graduación por comisión repetida de infracciones. En territorio común, los aumentos en la sanción serán de entre un cinco y un veinticinco por ciento, salvo contadas excepciones. En los territorios forales, sin embargo, se distinguen los incrementos a aplicar en función de que la multa sea proporcional o fija. Cuando sea proporcional, los aumentos estarán en un intervalo entre el diez y el treinta por ciento, es decir, un cinco por ciento por encima de los de territorio común.

Sin embargo, las diferencias no sólo se circunscriben a la dicotomía territorio común frente a País Vasco sino que dentro de éste también existen divergencias.

Por ejemplo, los Territorios Históricos de Gipuzkoa y de Álava han establecido un criterio de graduación reductor de la sanción que no se contempla en el resto de territorios. Este criterio es el de la especial colaboración del interesado durante las actuaciones inspectoras. No obstante, su efecto se ve restringido en gran medida por la misma normativa, la cual impide que la cuantía de la sanción quede por debajo de los mínimos delimitados en la regulación de las infracciones.

En determinadas infracciones que generan perjuicio económico para la Hacienda Pública, el Territorio Histórico de Bizkaia, contiene máximos sancionadores por encima de los establecidos en el resto de territorios (doscientos por ciento por dejar de ingresar cantidades en el Territorio Histórico de Bizkaia frente al ciento cincuenta por ciento en el resto de territorios). Esta mayor penalización para los infractores vizcaínos tiene, por otro lado, su contrapartida positiva en un sistema de reducciones cuantitativamente bastante más generoso que el del resto de ámbitos tributarios.

Al hilo de lo anterior, tenemos que añadir que Bizkaia es el territorio que más y mejores opciones de reducción ofrece a los infractores tributarios, excepto en el grupo de las infracciones de carácter formal en el que se ve superado por el Territorio Histórico de Álava. De esta manera se puede decir que la fórmula adoptada por Bizkaia, trata sobretodo, de incentivar el pago voluntario de las sanciones por parte de los contribuyentes y evitar la confrontación judicial cuya duración y costes siempre resulta más tediosa e impredecible. En el extremo opuesto nos encontramos al territorio de Gipuzkoa, el cual tiene el sistema más restringido de reducciones, si bien cuenta con el criterio de especial colaboración con la inspección.

En todo caso cada territorio decide afrontar el comportamiento infractor en su territorio de acuerdo a los parámetros que mejor se ajustan al tipo de infracción y a los mecanismos disponibles para hacer frente al problema en dicho territorio.

¹⁵ Por otra parte, también hemos visto que la utilización de la base sancionadora para delimitar la calificación puede originar los llamados errores de salto.



Bibliografía

- ARANZADI EDITORIAL, Memento Práctico Francis Lefebvre. Procedimientos tributarios 2005-2006.
- DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA, Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava (BOTHA n.º 30 11-3-05).
- DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB n.º 49 11-3-05).
- DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB n.º 124 30-6-05).
- DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG n.º 52 17-3-05).
- JEFATURA DEL ESTADO, Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE n.º 285 27-11-92).
- JEFATURA DEL ESTADO, Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico (BOE n.º 124 24-5-02).
- JEFATURA DEL ESTADO, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE n.º 302 18-12-03).
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario (BOE n.º 260 28-10-04).
- RUIZ GONZÁLEZ, R.J. (2006), Forum Fiscal de Gipuzkoa, de febrero de 2006: Diferencias entre la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y la nueva Ley General Tributaria.

