

# ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS EXISTENTES ENTRE LOS REGÍMENES SANCIONADORES TRIBUTARIOS VIGENTES EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DE GIPUZKOA, ÁLAVA Y BIZKAIA Y EL APLICABLE EN TERRITORIO COMÚN

IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA (\*)

En los últimos años han sido objeto de aprobación, tanto en el ámbito estatal como en el correspondiente a los Territorios Históricos del País Vasco, sendas disposiciones normativas reguladoras del régimen sancionador tributario, dictadas en desarrollo de las normas o leyes generales tributarias vigentes en cada uno de dichos territorios.

El presente estudio pretende analizar dichas disposiciones normativas con el objeto de poner de relieve las principales diferencias existentes entre ellas y, por ende, entre los regímenes sancionadores tributarios aplicables en la actualidad en los territorios vascos y en territorio común.

Con la referida finalidad van a ser objeto de examen, en concreto, los siguientes textos normativos:

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen sancionador tributario.

- Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Decreto Foral 42/2006, de 26 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del régimen de infracciones y sanciones tributarias del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia
- Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, por el que se aprueba el Reglamento Sancionador Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia
- Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava.

Como base comparativa en la realización de dicho análisis se va a tomar siempre de texto de partida el vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, refiriendo al mismo las diferencias existentes en las normas vigentes en otros territorios.

(\*) Técnico del Dpto para la Fiscalidad y las Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

## I. PRINCIPALES DIFERENCIAS EN LA DEFINICIÓN DE LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Con arreglo a lo previsto en el artículo 183 de la NFGT de Gipuzkoa:

*“ La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa, con las especialidades establecidas en esta Norma Foral y en las reguladoras de cada tributo.*

*En particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 del Artículo 9 de esta Norma Foral.”*

Dichos principios “sancionadores” se repiten en las NFGT de Bizkaia y Álava así como en la Ley estatal, existiendo, sin embargo, diversas diferencias en dichas normativas en la definición o conceptualización de algunos de los mismos.

Así:

### I.1. PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD

#### a) Presunción de buena fe

Con arreglo a lo previsto en el artículo 183 de la NFGT de Gipuzkoa la potestad sancionadora se ejercerá con arreglo, entre otros principios, al principio de responsabilidad, presumiéndose según dispone su artículo 184, la actuación de los obligados tributarios realizada siempre de buena fe.

Dicha presunción de buena fe en la actuación de los obligados tributarios también está presente

en la NFGT de Bizkaia pero, sin embargo, no se recoge ni en la normativa estatal ni en la vigente en el Territorio Histórico de Álava.

Ello no obstante, puede considerarse que dicha diferencia es más formalista que de contenido. En efecto, según anteriormente se ha señalado, en todas las disposiciones normativas referidas se establece que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa. Pues bien, uno de los principios sancionadores recogidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, es el de presunción de inocencia, equivalente al de buena fe en el ámbito tributario. Dispone así el artículo 137.1 de dicha Ley que: “Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario.”

#### b) Exención de responsabilidad

La NFGT de Gipuzkoa prevé una serie de supuestos determinantes de la exoneración de la responsabilidad tributaria necesaria para que el sujeto que comete una determinada infracción pueda ser sancionado por ello.

Entre dichos supuestos se encuentra el relativo a que el obligado tributario haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Pues bien, únicamente la NFGT de Bizkaia, en su artículo 184.2.d). requiere para poder apreciar la existencia de dicha diligencia que el sujeto infractor haya presentado una declaración veraz y completa, practicando, en su caso, la correspondiente autoliquidación o declaración.

Por lo demás, tanto la NFGT de Gipuzkoa como

las de Álava y Bizkaia efectúan una enumeración exhaustiva de supuestos en los que cabe apreciar que el obligado tributario ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma y, en consecuencia, con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las normas tributarias.

Dispone al respecto la NFGT de Gipuzkoa que:

*“Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. En particular, se considerará que la actuación realizada se fundamenta en una interpretación razonable de la norma cuando el contribuyente haya actuado de conformidad con:*

*a) Las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral, o de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, o con la doctrina emanada de las sentencias del Tribunal Constitucional y con las del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en autos y sentencias, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales.*

*b) Los criterios manifestados por la Administración tributaria en:*

- Instrucciones contenidas en los modelos y manuales de divulgación para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones;*
- en las divulgaciones y comunicaciones a las que se refiere el Artículo 81 de esta Norma Foral;*
- o en las contestaciones a consultas tributa-*

*rias escritas a que se refiere el Artículo 83 de esta Norma Foral, formuladas por otros obligados tributarios, respecto de supuestos en los que los hechos y las circunstancias sean sustancialmente iguales, siempre que dichos criterios no hayan sido modificados.”*

La LGT es, sin embargo, mucho más parca en la regulación de esta materia no llegando a concretar cuando se considera existente una “interpretación razonable de la norma”.

Establece la Ley 58/2003 en su artículo 179.2.d) que :

*“Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.”*

### c) Regularización voluntaria

Señala la NFGT de Gipuzkoa en su artículo 184.3 que:

*“Los obligados tributarios que voluntariamente re-*

*gularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta, sin requerimiento previo de la Administración tributaria, no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.”*

El concepto de requerimiento administrativo previo al que se alude en dicho precepto, determinante de la imposibilidad de apreciación de la existencia de una regularización voluntaria del obligado tributario, se recoge de forma más amplia en la normativa vigente en Bizkaia que en la aplicable en otros Territorios Históricos.

Así, con arreglo a lo previsto en el artículo 2 del Decreto Foral 42/2006, de Gipuzkoa, se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de cualquier procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.

Frente a ello el Decreto Foral 100/2005, de Bizkaia, remite a estos efectos a lo previsto en el artículo 184.4 de la NFGT, conforme al cual se considerará requerimiento previo cualquier actuación administrativa conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

## I.2. PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA. COMPATIBILIDAD EN CASO DE COMISIÓN DE VARIAS INFRACCIONES

Tanto la normativa estatal como la vigente en los Territorios Históricos, dentro de la regulación del principio de no concurrencia, prevén la posibilidad

de aplicación de diversas sanciones en caso de comisión de infracciones diferenciadas.

Dispone así el artículo 185.3 de la NFGT de Gipuzkoa que: *“La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas”.*

Partiendo de ello, únicamente la Ley 58/2003, General Tributaria, recoge, a título ejemplificativo, determinados supuestos de compatibilidad. Señala el artículo 180.3 de la LGT que: *“Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley. Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley”.*

La ausencia de mención de dichos supuestos en las normativas vigentes en los Territorios Históricos no parece, sin embargo, que quepa interpretarla en el sentido de no compatibilidad. Antes al contrario habría que considerar, en principio, siempre aplicable la regla de compatibilidad salvo que expresamente la normativa reguladora establezca algún supuesto de incompatibilidad como el que, por ejemplo, se contiene en el artículo 20.2 del Decreto Foral 42/2006, en cuya virtud: *“No se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 206 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 195 a 201 en rela-*

ción con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento”.

## II. DIFERENCIAS EN LA CLASIFICACIÓN-CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

### II.1. CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Es en este ámbito donde se recoge la que podríamos considerar como principal diferencia existente entre los regímenes sancionadores tributarios estatal y vigente en los tres Territorios Históricos.

En la LGT de 1963 (desde la reforma operada en la misma por la Ley 10/1985, de 26 de abril) existían infracciones simples y graves, en función de la existencia de un perjuicio económico, real o potencial para la Hacienda Pública o, simplemente, de la falta de cumplimiento de algún tipo de obligación formal o no pecuniaria por parte del obligado tributario.

La Ley 58/2003, General Tributaria, modifica dicha clasificación de infracciones tributarias, adoptando la vigente en el régimen sancionador administrativo común, previsto en la Ley 30/1992, diferenciando entre infracciones leves, graves y muy graves. La calificación de una infracción como leve, grave o muy grave va a depender, fundamentalmente, de la conducta del sujeto infractor, si bien se toman también en consideración, al efecto, otros elementos como la base de la sanción, determinante de un mayor o menor perjuicio económico para la Hacienda Pública. Así, una misma infracción como, por ejemplo, la de dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, la LGT en su artículo 196 la califica como leve, grave o muy grave en función de cual sea la base de la sanción aplicable y de

la existencia o no de ocultación o de medios fraudulentos.

Frente a ello, en la normativa de los Territorios Históricos, al igual que en la LGT, ha desaparecido la anterior clasificación existente en la normativa hoy derogada que diferenciaba entre infracciones tributarias simples y graves, pero dicha clasificación no se ha sustituido por la vigente en territorio estatal diferenciadora entre infracciones leves, graves y muy graves, según los criterios antes indicados.

En efecto, la NFGT de Gipuzkoa, en sus artículos 195 a 211, (así como los equivalentes en los otros dos Territorios Históricos) efectúa una tipificación de las diversas infracciones que pueden cometerse por los obligados tributarios, sin efectuar ninguna calificación de las mismas como leve, grave o muy grave, considerando los elementos de ocultación o de utilización de medios fraudulentos que la LGT tiene en cuenta a efectos de dicha calificación como criterios de graduación de la sanción aplicable.

### II.2. CALIFICACIÓN UNITARIA DE LA INFRACCIÓN

Dispone el artículo 3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, que:

*“Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en este capítulo y conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción, salvo en el supuesto previsto en el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en tal caso, la infracción será siempre leve, cualesquiera que sean las*

*circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor.”*

En consecuencia, con arreglo a lo previsto en dicho Real Decreto, si un obligado tributario comete la infracción prevista, por ejemplo, en el artículo 191 de la LGT, dejando de ingresar en las arcas públicas una deuda tributaria de 10.000 euros, existiendo ocultación en relación únicamente con un 50% de dicha deuda, la infracción cometida se va a considerar grave en su totalidad y no sólo en aquella parte afectada por dicha circunstancia.

No se recoge, sin embargo, dicho criterio de calificación unitaria en la normativa tributaria vigente en los Territorios Históricos, de suerte que, cada criterio de graduación de la sanción aplicable únicamente se va a tener en cuenta en relación con aquella parte de infracción en la que pueda apreciarse su existencia.

Dispone al respecto el artículo 7.1 del Decreto Foral 42/2006, de Gipuzkoa que: “La aplicación de los criterios de graduación previstos en el artículo 191 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, se realizará sobre la parte de la cuota tributaria o, en su caso, de la parte de la multa a que se refiere el artículo 189.2 de la citada Norma Foral, en que cada uno de ellos incida.”

### III. DIFERENCIAS EN LAS SANCIONES APLICABLES

#### III.1. SANCIONES PECUNIARIAS

##### a) Clases de sanciones

Como principales diferencias en la determinación de las sanciones aplicables a cada una de las

infracciones tipificadas en cada uno de los textos normativos objeto de análisis, cabe resaltar las siguientes:

- Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 195 NFGT de Gipuzkoa), por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 196 NFGT de Gipuzkoa) o por obtener indebidamente devoluciones:

Gipuzkoa, Álava y Estado: multa pecuniaria proporcional del 50 al 150% de la cuantía no ingresada o devuelta indebidamente.

Bizkaia: multa pecuniaria proporcional del 50 al 200% de la cuantía no ingresada o devuelta indebidamente.

- Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículo 199 NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa y Álava: multa pecuniaria proporcional del 10% de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas si se trata de partidas a compensar o a deducir en la base imponible o del 30% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

Bizkaia y Estado: multa pecuniaria proporcional del 15% de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas si se trata de partidas a compensar o a deducir en la base imponible o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

- Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico – Declaraciones informativas (artículo 202.1.c) NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa, Álava y Estado: multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

Bizkaia: multa pecuniaria fija de 150 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad, con un mínimo de 400 euros y un máximo de 20.000 euros.

- 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 (artículo 204.1 NFGT de Gipuzkoa)

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: multa pecuniaria fija de 100 euros.

Estado: no se tipifica específicamente esta infracción tributaria.

- Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en soporte directamente legible por ordenador o de forma telemática (artículo 204.2 NFGT de Gipuzkoa)

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: multa pecuniaria fija de 300 euros.

Estado: no se tipifica específicamente esta infracción tributaria.

- Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (artículo 208 de la NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: cuando 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: multa pecuniaria proporcional del 25% del importe de los fondos, valores o bienes que debieron de ser embargados con un mínimo de 1.000 euros.

Estado: no se tipifica específicamente esta infracción tributaria.

- Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta (artículo 210 NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: multa pecuniaria proporcional del 35% - 70% de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada (según que el obligado tributario tenga o no obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta) con un incremento del 10% en caso de que se hayan proporcionado por el sujeto pasivo datos falsos.

Estado: multa pecuniaria proporcional del 35% - 150% de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada (según que el obligado tributario tenga o no obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta).

- Infracción tributaria por incumplir otras obligaciones establecidas en la normativa reguladora de cada tributo (artículo 211.2 NFGT de Gipuzkoa):

Gipuzkoa, Álava y Bizkaia: multa pecuniaria fija de 150 euros.

Estado: no se tipifica específicamente esta infracción tributaria.

#### b) Criterios de graduación aplicables

Son también diversas las diferencias existentes entre los textos normativos vigentes en cada territorio a la hora de regular los criterios de graduación aplicables, en su caso, a las sanciones previstas en relación a las infracciones tributarias cometidas.

Así, de forma esquemática, podrían resaltarse las siguientes diferencias:

	Gipuzkoa	Álava	Bizkaia	Estado
Comisión repetida	Δ 10%-30%	Δ 10%-30%	Δ 10%-30%	Δ 5%-25%
Ocultación de datos	Δ 15%-50% <sup>(1)</sup>	Δ 15%-50% <sup>(1)</sup>	Δ 15%-50%	Criterio de calificación <sup>(1)</sup>
Medios fraudulentos o persona interpuesta	Δ 25%-100 <sup>(2)</sup>	Δ 25%-100 <sup>(2)</sup>	Δ 25%-100 <sup>(2)</sup>	Criterio de calificación. <sup>(2)</sup>
Especial colaboración	∇ 10% -30%	∇ 10% -30%		
Perjuicio económico				>10% Δ 10%-25%
Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o de documentación.				Incidencia >20% importe total.
Acuerdo o conformidad del interesado.				Actas con acuerdo / de conformidad

<sup>1)</sup> Si la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción es superior al 10%.

<sup>2)</sup> Con arreglo a la normativa vigente en Gipuzkoa, en Álava y en el Estado, en caso de utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, su incidencia debe ser superior al 10% de la base de la sanción para poder aplicar este criterio de graduación de la sanción o de calificación de la infracción, en su caso. Dicho porcentaje se eleva al 15% en la normativa de Bizkaia.

Por su parte, la aplicación como criterio de graduación o de calificación del correspondiente a la llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros requiere:

- Con arreglo a la normativa vigente en Gipuzkoa, que la cuantía, en más o en menos, de los ingresos, gastos, activos o pasivos omitidos, inexactos o registrados en cuentas con significado distinto del que les corresponda, debe representar al menos el 15 por 100 del total respectivo de ingresos o gastos contabilizados o registrados en el periodo impositivo o, en su caso, el 5 por 100 del total del activo o pasivo que figure en el balance final del ejercicio en el que se cometa la infracción.
- Con arreglo a la normativa de Bizkaia, la apreciación de esta circunstancia requiere que que la cuantía, en más o en menos, de los cargos o abonos omitidos, inexactos o registrados en cuentas con significado distinto del que les corresponda, debe representar al menos el 15 por 100 del total de cargos o abonos efectuados en el período impositivo.
- Con arreglo a la normativa estatal, que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50% del importe de la base de la sanción.

---

#### Comisión repetida:

La LGT prevé un menor incremento de la sanción aplicable que la contemplada en la normativa de los Territorios Históricos.

#### Ocultación de datos:

En la normativa vigente en los Territorios Históricos es un criterio de graduación de la sanción aplicable. Sin embargo, en la normativa estatal es una circunstancia determinante de la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave.

En Gipuzkoa y en Álava el incremento de la sanción va a depender de la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción, procediendo, únicamente, cuando dicha incidencia sea superior al 10%.

Frente a ello, en Bizkaia el incremento se determinará en función de la disminución de la deuda tributaria que se derive de los datos ocultados, no estableciéndose al respecto un mínimo de disminución.

Apuntar que las normativas forales, a diferencia de la Ley 58/2003, entienden existente la ocultación de datos aún en el supuesto de que los datos omitidos pudieran ser conocidos por la Administración tributaria por declaraciones del propio sujeto infractor. Establece así el DF 2/2006, de Gipuzkoa que:

*“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, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación, en relación con la base de la sanción, sea superior al 10 por 100.*

*No obsta a lo anterior el que los datos omitidos figuren o no contabilizados o incluidos en los libros o registros, ni que la Administración tributaria pudiera conocer dichos datos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquél al que se refiere la sanción.*

#### **Utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta:**

Al igual que la ocultación de datos, en la normativa vigente en los Territorios Históricos es un criterio de graduación de la sanción aplicable mientras que en la normativa estatal es una circunstancia determinante de la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave.

#### **Especial colaboración del interesado durante las actuaciones inspectoras mediante la aportación espontánea de datos de difícil obtención para la Administración Tributaria que comporten un incremento de la deuda tributaria:**

Únicamente se configura como criterio de graduación de la sanción en Gipuzkoa y en Álava.

#### **Perjuicio económico para la Hacienda Pública**

La Ley 58/2003 acoge este criterio de graduación que, sin embargo, no se contempla en las nor-

mativas forales, aplicable únicamente cuando el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse o el importe de la devolución inicialmente obtenida sea superior al 10%.

#### **Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación**

Igualmente, la aplicación de este criterio de graduación únicamente se prevé en la Ley 58/2003 cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación o cuando la Administración no pueda llegar a conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

#### **Acuerdo o conformidad del interesado**

A diferencia de la Ley 58/2003, las normativas forales no configuran el acuerdo o conformidad del interesado como un criterio de graduación de la sanción, sin perjuicio de aplicar la correspondiente reducción si la misma tiene lugar, en los términos que más adelante se analizan.

#### **c) Reducción de las sanciones**

En el siguiente cuadro pueden apreciarse las principales diferencias existentes entre las diversas normativas objeto de análisis en lo que afecta a las diferentes reducciones que cabrá aplicar en su caso al importe de las sanciones tributarias inicialmente impuestas por la Administración, reducciones que pueden encuadrarse en dos grandes grupos: por conformidad del interesado y por pronto pago.

Así:

Gipuzkoa	40%: por conformidad. – Conformidad con la propuesta de regularización (inspección: acta de conformidad) y sanción.		Infracciones con perjuicio eco: arts. 195-201 NFGT
	– En los procedimientos de gestión tributaria: posibilidad de efectuar alegaciones.		Cualquier infracción
Álava	Infracciones con perjuicio eco: arts. 196-202NFGT		Infracciones sin perjuicio eco: arts. 203-213NFGT
	70%: por conformidad con compromiso de pago – Actas de conformidad con compromiso de pago.	50%: por conformidad – Actas de conformidad. – Conformidad con regularización y sanción y pago en p. voluntario de deuda y sanción.	30%: por pago en voluntaria – Sanciones arts. 203-213. – Ingreso sanción y deuda en p. voluntario.
Bizkaia	Infracciones con perjuicio eco: arts.191-187LGT		Cualquier infracción
	50%: – Acta con acuerdo.	30%: – Conformidad con la regularización: acta de conformidad o conformidad antes de la liquidación.	25%: – Ingreso sanción en periodo voluntario. – No recurso o reclamación ni contra la liquidación ni contra la sanción.
Estado			

### III.2.SANCIONES NO PECUNIARIAS

Las diferencias antes analizadas en relación con la calificación de las infracciones tributarias transciende en los diferentes textos normativos al ámbito de las sanciones no pecuniarias aplicables.

Así:

- Con arreglo a lo previsto en el artículo 190 de la NFGT de Gipuzkoa (y los correspondientes de Bizkaia y Álava) podrán imponerse, con carácter accesorio, sanciones no pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias cuando la multa pecuniaria impuesta sea de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado como criterio de graduación de la sanción el de comisión re-

petida además del de ocultación de datos o utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta.

- Frente a ello, según se prevé en la LGT, la imposición de sanciones no pecuniarias requiere la calificación de una infracción como grave o muy grave y la utilización como criterio de graduación del de comisión repetida.

### III.3.EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

#### a) Prescripción:

- La Norma Foral 2/2005, de Gipuzkoa, en

su artículo 193.3.b) (y en los mismos términos los correspondientes artículos de la normativa de Bizkaia y de Álava) prevén como causa de interrupción del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias el hecho de plantearse un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico, causa de interrupción que, sin embargo, no se establece en la Ley 58/2003.

- La Norma Foral 2/2005, de Gipuzkoa, igualmente en su artículo 193.3.b) establece que: “No se considerará interrumpido el plazo de prescripción en los supuestos en que la interrupción se hubiera producido por la presentación de recursos o reclamaciones de cualquier clase, cuando los citados recursos o reclamaciones presentados por el obligado tributario hubieran sido estimados en su integridad con anulación del acto administrativo frente al que los mismos se hubieran interpuesto.” En los mismos términos se pronuncia la NFGT de Álava en idéntico precepto y la NFGT de Bizkaia en su artículo 194.4.b), aunque con la matización de que dicha anulación debe ser total. Sin embargo la Ley 58/2003 no recoge dicha previsión.

#### b) Caducidad:

Únicamente la NFGT de Bizkaia en su artículo 194.5 establece un plazo de caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias, simultaneable con el de la prescripción.

Señala, en efecto, dicha NFGT en los apartados 5 y 6 de su artículo 194 que:

*“5. El plazo de caducidad del ejercicio de la*

*potestad administrativa para imponer sanciones tributarias será de seis años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.*

*6. El cómputo del plazo de caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias se suspenderá en los siguientes supuestos:*

- a) Por la interposición de una reclamación económico-administrativa o de un recurso contencioso-administrativo.*
- b) Por el planteamiento de un conflicto ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico.*
- c) Por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.”*

## IV. DIFERENCIAS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

### IV.1. CADUCIDAD DE INICIO

Las NFGT vigentes en cada uno de los tres Territorios Históricos establecen la imposibilidad de iniciar el procedimiento sancionador tributario una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Dispone así el artículo 214.2 de la NFGT de Gipuzkoa que: *“2. Los procedimientos sancionado-*

*res que se incoen como consecuencia de un procedimiento de gestión o de inspección, no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.”*

Por su parte, en relación con la imposición de sanciones no pecuniarias, el artículo 6.3 del DF 42/2006, dispone que: “3. El plazo de seis meses a que se refiere el apartado 2 del artículo 214 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa comenzará a computarse, en estos supuestos, a partir de la fecha en que se notifique el acto administrativo de imposición de la sanción pecuniaria que corresponda.”

Apuntar que la Instrucción 12/2005, de 21 de diciembre, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia, por la que se establecen criterios para la tramitación de procedimientos para la imposición de sanciones por parte de los órganos con funciones de inspección tributaria iniciados con posterioridad a la entrada en vigor del a Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, en su apartado primero considera aplicable dicho plazo de caducidad de inicio únicamente en relación con sanciones asociadas a una liquidación.

Dispone así dicha Instrucción que: “Los procedimientos sancionadores que se tramiten por infracciones no asociadas a una liquidación se podrán iniciar en cualquier momento, dentro de los plazos de prescripción y caducidad del ejercicio de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias.”

Dicho plazo de seis meses se reduce, sin embar-

go, a tres meses en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, plazo que, además, se considera aplicable en: “...los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección...”

Por lo demás, el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, regula en su artículo 31 las especialidades aplicables en la tramitación de procedimientos sancionadores para la imposición de sanciones no pecuniarias, sin establecer, a diferencia de lo previsto en las normativas forales, ninguna regla especial de cómputo del plazo de tres meses de caducidad en estos supuestos.

## IV.2.PROCEDIMIENTO SANCIONADOR SEPARADO

Tanto las NFGT de Gipuzkoa, Álava y Bizkaia como la Ley 58/2003 establecen que, con carácter general, el procedimiento sancionador en materia tributaria se aplicará de forma separada al de aplicación de los tributos.

Divergen, sin embargo, dichos textos normativos a la hora de establecer una serie de excepciones a dicha tramitación separada.

Así:

- Las NFGT de Gipuzkoa y Álava establecen la posibilidad de que las cuestiones relativas a las infracciones tributarias se analicen en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos en los supuestos de actas de conformidad y en aquellos casos en los que el obligado tributario renuncie expresamente a la tramitación separada.

- La NFGT de Bizkaia, así como el Decreto Foral 100/2005, que la desarrolla, disponen que no se tramitará el procedimiento sancionador de forma separada en los supuestos de actas de conformidad con compromiso de pago, pudiendo, igualmente, llevarse a cabo una tramitación simultánea del procedimiento sancionador y del de aplicación de los tributos de que se trate cuando el obligado tributario no muestre su oposición expresa.

Por último, la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone la tramitación conjunta de ambos procedimientos, sancionador y de aplicación de los tributos, en los supuestos de actas con acuerdo y de renuncia expresa del obligado tributario. Señalar que, además, el Real Decreto 2063/2004, en sus artículos 26 a 28, regula dicha tramitación conjunta abordando cuestiones tales como el plazo en el que debe efectuarse la renuncia del obligado tributario, las reglas de tramitación y resolución aplicables, etc.

Sin embargo, dicha regulación no se contiene en la normativa foral reguladora de los regímenes sancionadores tributarios.

Dispone así el artículo 29 del Decreto Foral 42/2006 que: "...el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos se regirá según las normas que al respecto se establezcan en el Reglamento de gestión tributaria o en el de inspección, según se traten de actuaciones

*dentro de los procedimientos de gestión o de inspección tributaria, respectivamente".*

## V. RECURSOS CONTRA SANCIONES

La Norma Foral 2/2005, General Tributaria, de Gipuzkoa, en la letra c) de su artículo 218.2, establece que una de las consecuencias asociadas a la interposición en tiempo y forma de un recurso o de una reclamación económico-administrativa contra una sanción es la pérdida de la reducción por conformidad del obligado tributario, conforme se prevé en su artículo 192. En los mismos términos se pronuncian las NFGT de Bizkaia y de Álava.

Frente a ello, la Ley 58/2003, General Tributaria, en su artículo 212.2 prevé, con carácter general, y salvo en el supuesto de actas con acuerdo, la posibilidad de recurrir la sanción impuesta sin perder la reducción por conformidad siempre que no se impugne la regularización efectuada.

Dispone dicho precepto que:

*"Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 188 de esta ley siempre que no se impugne la regularización.*

*Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada."*