

<p><b>TRIBUTACIÓN</b></p>	<p><b>SUPUESTO GENERAL DE PROCEDIMIENTO INSPECTOR, DE RECAUDACIÓN Y DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. LEYES 230/1963 Y 58/2003</b></p>	<p><b>Núm. 33/2004</b></p>
---------------------------	---	--------------------------------



**JOSÉ M.<sup>a</sup> DÍEZ-OCHOA Y AZAGRA**

*Inspector de Hacienda del Estado*

**Extracto:**

**V**ISIÓN global de un supuesto en el que se analizan las diferentes implicaciones de los procedimientos de inspección, recaudación y de infracciones y sanciones. Señalar que con independencia de que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron y concluyeron antes de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), la solución del mismo se ha efectuado teniendo en cuenta ambas normativas, a los efectos de analizar las diferencias entre ambas.

## ***ENUNCIADO***

Con fecha 30 de marzo de 2004, don Astalavista se presenta en su despacho profesional y le expone la siguiente situación tributaria. Vd., habida cuenta de su merecida fama como profesional y excelente persona, que le hace comprender las tribulaciones del ser humano, accede a escucharle e informarle respecto de la forma de proceder ante el garabato tributario siguiente:

Don Astalavista es administrador único de la entidad «ELUDE Y VERAS, S.A.» que fue citada por la Inspección de los Tributos con fecha 20 de febrero de 2003 al objeto de comprobar la situación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades (años 1998 y 1999) y por el IVA de los años 1998 a 2001 (las cuatro declaraciones trimestrales).

En relación al **Impuesto sobre Sociedades**, la entidad presentó las correspondientes declaraciones-liquidaciones con fecha **25 de julio de 1999, 25 de julio de 2000**, reconociendo en los respectivos años las siguientes cantidades:

- 1998: 3.000.000 de ptas. (18.030,36 €)
- 1999: 4.000.000 de ptas. (24.040,48 €)

Con fecha **3 de marzo de 2003**, la entidad presentó dos declaraciones-liquidaciones complementarias por el **Impuesto sobre Sociedades**, de los años **1998 y 1999** reconociendo una deuda de **24.040,48 €** (4.000.000 de ptas.) y **18.030,36 €** (3.000.000 de ptas.) respectivamente, pero sin efectuar el ingreso correspondiente, solicitando aplazamiento hasta el 3 de marzo de 2004, aplazamiento que fue concedido. En el modelo de declaración-liquidación complementaria ADVIRTÍÓ que estaba siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación, a los efectos oportunos.

El pago de dicha deuda se efectuó el **15 de marzo de 2004**.

Con fecha **25 de marzo de 2004** recibió Providencia de Apremio exigiendo el importe de la deuda aplazada, más los intereses de demora del período ejecutivo más el correspondiente recargo de apremio (20%).

Por otro lado, las actas del **Impuesto sobre Sociedades** de los años **1998 y 1999 se firmaron en disconformidad con fecha 8 de enero de 2004**, formulándose las correspondientes alegaciones con **fecha 15 de enero de 2004**. Los acuerdos de liquidación, de **fecha 15 de marzo de 2004**, se notificaron con **fecha 20 de marzo de 2004**.

El contenido de las actas es el siguiente:

#### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1998.

Año: 1998	Declaración-Liquidación	Regularización en ptas.	Regularización en €
Cuota íntegra .....	11.000.000	13.000.000	78.131,57 €
Deducciones .....	2.000.000	1.000.000	6.010,12 €
Cuota líquida .....	9.000.000	12.000.000	72.121,45 €
Retenciones .....	2.000.000	2.000.000	12.020,24 €
Resultado .....	7.000.000	10.000.000	60.101,21 €
Ingresado en autoliquidación .....	7.000.000	7.000.000	42.070,85 €
Cuota a ingresar por acta .....		3.000.000	18.030,36 €
Recargo de extemporaneidad .....		Calcular	Calcular
Intereses de demora .....		Calcular	Calcular
Total deuda .....		Calcular	Calcular

La diferencia de cuotas se debe a ciertos ingresos NO declarados cuyo ingreso se efectuó en la cuenta corriente de la Srta. «Graciasportodo». Solicitada aclaración de tan curioso proceder empresarial, su honorable visitante le da una explicación que a Vd. no le parece lo suficientemente convincente, a los efectos de efectuar una cerrada defensa de sus intereses, habida cuenta del cariz que, evidentemente, el tema presenta ante la posible connotación infractora. No obstante, ante el azoramiento de su cliente y de su entrecortada respiración, prefiere no seguir indagando si bien es claro que la intención de sus preguntas presentan un marcado tinte profesional (el desfibrilador que para estos casos lo adquirió Vd. para su despacho, lo tiene estropeado).

Respecto de las **deducciones** simplemente que se han superado los límites legales.

#### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1999.

Año: 1999	Declaración-Liquidación	Regularización en ptas.	Regularización en €
Cuota íntegra .....	10.000.000	13.000.000	78.131,57 €
Deducciones .....	2.000.000	1.000.000	6.010,12 €
Cuota líquida .....	8.000.000	12.000.000	72.121,45 €
Retenciones .....	1.000.000	1.000.000	6.010,12 €
Resultado .....	7.000.000	11.000.000	66.111,33 €
Ingresado en autoliquidación .....	7.000.000	7.000.000	42.070,85 €
Cuota a ingresar por acta .....		4.000.000	24.040,48 €
Recargo de extemporaneidad .....		Calcular	Calcular
Intereses de demora .....		Calcular	Calcular
Total deuda .....		Calcular	Calcular

La diferencia de cuota íntegra se debe a ciertos ingresos no contabilizados (aumento de cuota: 2.000.000 de ptas.), (más de lo mismo, pero ya no pregunta) y a gastos no deducibles por ausencia de justificación documental (aumento de cuota: 1.000.000 de ptas.) y respecto de las deducciones simplemente que se han superado los límites legales.

#### IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, las actas se firmaron en **Conformidad** con fecha 8 de enero de 2004, si bien, existen tan sólo las siguientes contingencias fiscales:

**4.º Trimestre de 2000** (período de declaración del 1 al 30 de enero de 2001) presentó la siguiente declaración:

	Declaración-Liquidación	Ajuste	Regularización en ptas.	Regularización en €
IVA Repercutido ...	1.450.000	+ 160.000	1.610.000	9.676,29 €
IVA Soportado .....	1.600.000	- 200.000	1.400.000	8.414,17 €
Resultado .....	150.000		210.000	1.262,12 €
	(* a compensar)		(a ingresar)	
Cuota a ingresar por acta .....			210.000	1.262,12 €
			(a ingresar)	
Intereses de demora .			Calcular	Calcular
Total deuda .....			Calcular	Calcular

(\*) La compensación se efectuó íntegramente en el 1.º Trimestre de 2001.

Sin embargo de las cantidades que se dedujo como IVA soportado hay que deducir 200.000 ptas. que no son deducibles.

Asimismo realizó una operación por la que facturó 1.000.000 más su correspondiente IVA (16%) que no declaró ni ingresó.

**1.º Trimestre de 2001** (período de declaración del 1 al 20 de abril de 2001) presentó la siguiente declaración:

	Declaración-Liquidación	Ajuste	Regularización en ptas.	Regularización en €
IVA Repercutido ...	1.800.000	+ 160.000	2.040.000	12.260,65 €
		+ 80.000		
IVA Soportado .....	1.650.000	- 300.000	1.350.000	8.113,66 €

	<b>Declaración-Liquidación</b>	<b>Ajuste</b>	<b>Regularización en ptas.</b>	<b>Regularización en €</b>
Resultado .....	+ 150.000		690.000 (a ingresar)	4.146,99 €
IVA a compensar 4.º trimestre 2000 ..	- 150.000		0	
Ingresado en auto-liquidación .....	0		0	0 €
Cuota a ingresar por acta .....			690.000 (a ingresar)	4.146,99 €
Intereses de demora			Calcular	Calcular
Total deuda .....			Calcular	Calcular

Sin embargo de las cantidades que se dedujo como IVA soportado hay que deducir 300.000 ptas. que no son deducibles por no tener la consideración de ser fiscalmente deducibles. Asimismo realizó una operación por la que facturó 1.000.000 de ptas. más su correspondiente IVA (16%) que no declaró ni ingresó y otra operación por 500.000 ptas. respecto de la que no repercutió el IVA correspondiente.

En ningún caso ha habido suspensión de la actuación inspectora por período superior a 6 meses ni dilaciones imputables al contribuyente.

**Con fecha 23 de marzo de 2004 se le notificaron al sujeto pasivo la iniciación de los correspondientes expedientes sancionadores.**

SE PIDE:

Analizar las cuestiones que plantea el enunciado, teniendo en cuenta la Ley 230/1963 y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en los siguientes procedimientos:

**1.º Procedimiento de Recaudación.**

**2.º Procedimiento Inspector.**

- a) Interrupción de la Prescripción del derecho de la Administración para comprobar la situación tributaria del obligado tributario y de la acción administrativa para sancionar las infracciones tributaras que se hubieran podido cometer.
- b) Inicio de las actuaciones inspectoras.
- c) Efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

- d) Regularización que deriva de las actas de disconformidad incoadas por el Impuesto sobre Sociedades.
- e) Regularización que deriva de las actas de disconformidad incoadas por el Impuesto sobre Sociedades.
- f) Períodos de ingreso de las deudas que derivan de las actas incoadas.

**3.º Infracciones y sanciones tributarias. Procedimiento sancionador**, teniendo en cuenta que existen los siguientes antecedentes: **Reincidencia**:

Impuesto sobre Sociedades: 4 sanciones impuestas por el Impuesto sobre Sociedades, derivadas de unas actas de inspección incoadas como consecuencia de la misma actuación inspectora: **Fecha de imposición: 20 de abril de 1996. Fecha adquisición de firmeza: 15 de marzo de 1998. (Véase art. 17 del RD 1930/1998)**

## SOLUCIÓN

### **Consideración previa:**

Con independencia de que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron y concluyeron antes de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) la solución del mismo se efectuará teniendo en cuenta ambas normativas, a los efectos de analizar las diferencias entre ambas.

Con todo, para los procedimientos tributarios que, habiéndose iniciado antes de la entrada en vigor de la **Ley 58/2003 (1 de julio de 2004)** y que a dicha fecha, no hubieran concluido, conviene tener en cuenta lo dispuesto en la **Disposición Transitoria Tercera** de la citada Ley 58/2003, a tenor de la cual:

*«1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.*

*2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:*

*a) ...»*

**1.º Procedimiento de Recaudación.**

En relación a las deudas que derivan de las declaraciones-liquidaciones extemporáneas presentadas por el obligado tributario el 3 de marzo de 2003 por importe de 24.040,48 € (4.000.000 de ptas.) respecto del Impuesto sobre Sociedades, año **1998** y 18.030,36 € (3.000.000 de ptas.) respecto del Impuesto sobre Sociedades, año **1999** hay que tener en cuenta que en la misma fecha de la presentación de las mismas se presentó la solicitud de aplazamiento de las deudas hasta el 3 de marzo de 2004, siendo concedido el mismo.

En consecuencia, dichas deudas conllevarán el abono de Intereses de demora por el período de aplazamiento (**03-03-2003 a 03-03-2004**), de acuerdo con lo establecido en el artículo 61.2 de la LGT (Ley 230/1963) y artículos 48 a 58 del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR).

*Cálculo de los intereses de demora por el aplazamiento (art. 56 del RGR):*

- Impuesto sobre Sociedades, año **1998 (24.040,48 €)**:

del 03-03-2003 al 31-12-2003: 304 días al 5,5% .....	1.101,25 €
del 01-01-2004 al 03-03-2004: 61 días al 4,75% .....	190,84 €
<b>Total: 365 días .....</b>	<b>1.292,09 €</b>

- Impuesto sobre Sociedades, año **1999**:

del 03-03-2003 al 31-12-2003: 304 días al 5,5% .....	825,94 €
del 01-01-2004 al 03-03-2004: 61 días al 4,75% .....	143,13 €
<b>Total: 365 días .....</b>	<b>969,07 €</b>

**Total deuda aplazada:**

Impuesto sobre Sociedades, año **1998**: 24.040,48 € + 1.292,09 € = 25.332,57 €

Impuesto sobre Sociedades, año **1999**: 18.030,36 € + 969,07 € = 18.999,43 €

**Garantías a aportar en el aplazamiento concedido (art. 56 del RGR):**

Las garantías que se han de aportar han de cubrir el importe del principal, más los intereses de demora más un 25% de ambas cantidades, es decir:

Impuesto sobre Sociedades, año 1998: 25.332,57 € × 125% = 31.665,71 €

Impuesto sobre Sociedades, año 1999: 18.999,43 € × 125% = 23.749,29 €

Por otro lado, dispone el artículo 52.6 del RGR que:

*«6. La garantía constituida mediante aval deberá ser por término que exceda al menos en seis meses al vencimiento del plazo o plazos garantizados.»*

Por lo que se refiere a la solución que el supuesto tendría bajo la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003) hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 65 de la misma, que regula el *Aplazamiento y fraccionamiento del pago* y dispone que:

*«1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.»*

Por tanto en este aspecto no existe cambio alguno respecto de la normativa actual. No obstante, respecto del cálculo de los intereses de demora, **sí se produce una modificación** importante por cuanto el artículo 65.4 de la Ley 58/2003 dispone que:

*«4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el **interés legal** que corresponda hasta la fecha de su ingreso.»*

En el mismo sentido, el artículo 26 de la citada Ley dispone que:

*«6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.*

*No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.»*

No obstante, hay que tener en cuenta la **Disposición Transitoria Primera** de la Ley 58/2003 que regula el régimen transitorio de los *Recargos del período ejecutivo, interés de demora e interés legal y responsabilidad en contratas y subcontratas* y dispone que:

*«1. ...*



*2. Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley.»*

En consecuencia, los aplazamientos que **se soliciten a partir del 1 de julio de 2004**, si son garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés aplicable será el interés legal fijado para 2004 que es el **3,75%**, en lugar del interés de demora que está fijado en el **4,75%**.

**Por lo que se refiere al inicio del período ejecutivo de las deudas autoliquidadas**, conviene tener en cuenta que al haberse presentado las declaraciones-liquidaciones simultáneamente con la solicitud de aplazamiento, el período ejecutivo no se inicia en el momento de la presentación de las citadas declaraciones-liquidaciones, sino en el momento de conclusión del aplazamiento concedido si no se pagase la deuda. Dicho principio no se encuentra recogido de forma expresa en la actual LGT (Ley 230/1963) pero sí se recoge en la nueva LGT (Ley 58/2003) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 161.2, que dispone:

*« 1. El período ejecutivo se inicia:*

- a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.*
- b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.*

*2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.»*

No obstante dicho principio se aplica igualmente con la Ley 230/1963.

Por tanto, el período ejecutivo se iniciará el **4 de marzo de 2004** ya que el día 3 de marzo (último día del período de aplazamiento) no se ingresó la deuda.

Los efectos que derivan de la iniciación del Período Ejecutivo son (arts. 127 de la Ley 230/1963 y 98 del RGR):

- El devengo del Recargo de Apremio.
- El devengo, en su caso, de los Intereses de demora en período ejecutivo.

Los mismos efectos se producen con la Ley 58/2003, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 161.4 de la misma, que dispone:

*«4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.»*

No obstante hay que tener en cuenta que la deuda se satisfizo el 15 de marzo de 2004, esto es, antes de la notificación de la Providencia de Apremio.

En consecuencia, el recargo devengado en período ejecutivo será:

- Ley 230/1963 (art. 127.1):

Impuesto sobre Sociedades, año **1998**: 10% s/ 25.332,57 € = 2.533,26 €

Impuesto sobre Sociedades, año **1999**: 10% s/ 18.999,43 € = 1.899,94 €

- Ley 58/2003 (art. 28.2):

Impuesto sobre Sociedades, año **1998**: 5% s/ 25.332,57 € = 1.266,63 €

Impuesto sobre Sociedades, año **1999**: 5% s/ 18.999,43 € = 949,97 €

Cuando se devenga el recargo de apremio (4 de marzo de 2004) todavía no está en vigor la Ley 58/2003, por lo que no puede aplicarse de oficio el recargo contemplado en el artículo 28.2 de la Ley 58/2003.

No obstante hay que tener en cuenta lo dispuesto en la **Disposición Transitoria Primera** de la Ley 58/2003, que regula el régimen transitorio de los «*Recargos del período ejecutivo, interés de demora e interés legal y responsabilidad en contratas y subcontratas*» y dispone que:

*«1. Lo dispuesto en el artículo 28 de esta ley se aplicará a las deudas tributarias cuyo período ejecutivo se inicie a partir de la entrada en vigor de la misma.»*

Ahora bien, tanto el artículo 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes como en el artículo 10.2 de la Ley 58/2003 regulan la aplicación retroactiva del régimen de recargos y de las sanciones tributarias en el caso de que sean más favorables. Disponen dichos artículos que:

*Artículo 4.3 de la Ley 1/1998:*

*«3. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado.»*

*Artículo 10.2 de la Ley 58/2003:*

*«2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*

*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.»*

**En consecuencia, el obligado tributario debería proceder a recurrir la liquidación del Recargo de Apremio contenido en el artículo 127 de la Ley 230/1963 para que, cuando resuelva el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo (que lógicamente será una vez que hubiera entrado en vigor la Ley 58/2003) ordene aplicar retroactivamente el recargo ejecutivo contemplado en el artículo 28 de la Ley 58/2003 por ser más favorable.**

Por lo que se refiere a la **Providencia de Apremio, notificada el 20 de marzo de 2004**, incluyendo el importe de las deudas aplazadas, el Recargo de Apremio del 20% más los Intereses de demora en período ejecutivo, procede la interposición del Recurso pertinente (Recurso de Reposición o Reclamación Económico-Administrativa). En este sentido, conviene tener en cuenta que tanto en la Ley 230/1963 como en la nueva Ley 58/2003, los motivos de reclamación contra las Providencias de Apremio están tasados.

Dispone el artículo 138 de la Ley 230/1963 que:

*«1. Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:*

*a) Pago o extinción de la deuda.*

*b) ...»*

En el mismo sentido, se expresa el artículo 99 del RGR.

Por su parte, el artículo 167.3 de la Ley 58/2003 dispone que:

*«3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:*

*a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*

*b) ...»*

En consecuencia, es claro que a la fecha de la notificación de la Providencia de apremio (20 de marzo de 2004) la deuda tributaria está ingresada (15 de marzo de 2004), por lo que la misma es recurrible por tal motivo y por tanto el Recargo de Apremio que procede es del 10% sin intereses de demora en período ejecutivo, en lugar del 20% más los intereses de demora en período ejecutivo.

Además, al recurrirse la Providencia de Apremio, el órgano competente para resolver la reclamación, de hacerlo después del 1 de julio de 2004, deberá aplicar los recargos ejecutivos establecidos en el artículo 28 de la Ley 58/2003 (por aplicación retroactiva de los mismos), en los términos ya vistos, esto es, el recargo del 5% en lugar del 10%.

Por lo que se refiere a la *Suspensión del procedimiento de apremio y la aportación de garantías*, tanto el artículo 135.2 de la Ley 230/1963 como el artículo 165.2 de la Ley 58/2003. Establecen el principio de **suspensión automática del procedimiento de apremio sin aportación de garantías**.

Así:

Artículo 135.2 de la Ley 230/1963:

*«2. Se suspenderá inmediatamente el procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida.»*

En el mismo sentido, se expresa el artículo 101 del RGR.

Artículo 165.2 de la Ley 58/2003:

*«2. El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.»*

**En otro orden de ideas, las cuestiones relativas a la recaudación de las deudas que derivan de las actas de inspección se analizarán posteriormente.**

## **2.º Procedimiento Inspector.**

*a) Interrupción de la Prescripción del derecho de la Administración para comprobar la situación tributaria del obligado tributario y de la acción administrativa para sancionar las infracciones tributarias que se hubieran podido cometer.*

La notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras produce la interrupción tanto del derecho para comprobar como de la acción para sancionar las infracciones tributarias de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 66 de la Ley General Tributaria actual (Ley 230/1963) como en los artículos 68.1 a) y 189.3 a) de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

En el mismo sentido se expresa el artículo 30 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, a tenor del cual:

*«3. La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección que ésta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos:*

*a) La interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras.»*

En este sentido la Ley 58/2003 no supone modificación sustancial respecto de la normativa actual, si bien como consecuencia de la exclusión de las sanciones tributarias del concepto de deuda tributaria la regulación de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo y de la acción administrativa para sancionar las infracciones tributarias que se hubieran podido cometer, se hace de forma separada.

Por otro lado el plazo de prescripción queda fijado tanto en la Ley 230/1963 como en la Ley 58/2003 en **4 años**.

En consecuencia, hay que determinar si a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras (**22-02-2003**) los tributos y períodos objeto de comprobación pueden comprobarse.

Con relación a la prescripción de los diferentes períodos hay que tener en cuenta que ésta se produce, a salvo de posibles actos interruptivos de la misma, respecto de los que el enunciado no da datos, en las siguientes fechas:

- **Impuesto sobre Sociedades:**

1998: Inicio 26-07-1999. Prescripción: 26-07-2003. No prescrito a la fecha de inicio.

1999: Inicio 26-07-2000. Prescripción: 26-07-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

- **Impuesto sobre el Valor Añadido:**

**Año 1998:**

1.º Trimestre: 21-04-1998: Prescripción: 21-04-2002. Prescrito a la fecha de inicio.

2.º Trimestre: 21-07-1998: Prescripción: 21-07-2002. Prescrito a la fecha de inicio.

3.º Trimestre: 21-10-1998: Prescripción: 21-10-2002. Prescrito a la fecha de inicio.

4.º Trimestre: 31-01-1999: Prescripción: 31-01-2003. Prescrito a la fecha de inicio.

**Año 1999:**

1.º Trimestre: 21-04-1999: Prescripción: 21-04-2003. No prescrito a la fecha de inicio.

2.º Trimestre: 21-07-1999: Prescripción: 21-07-2003. No prescrito a la fecha de inicio.

3.º Trimestre: 21-10-1999: Prescripción: 21-10-2003. No prescrito a la fecha de inicio.

4.º Trimestre: 31-01-2000: Prescripción: 31-01-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

**Año 2000:**

1.º Trimestre: 21-04-2000: Prescripción: 21-04-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

2.º Trimestre: 21-07-2000: Prescripción: 21-07-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

3.º Trimestre: 21-10-2000: Prescripción: 21-10-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

4.º Trimestre: 31-01-2001: Prescripción: 31-01-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

**Año 2001:**

1.º Trimestre: 21-04-2001: Prescripción: 21-04-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

2.º Trimestre: 21-07-2001: Prescripción: 21-07-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

3.º Trimestre: 21-10-2001: Prescripción: 21-10-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

4.º Trimestre: 31-01-2002: Prescripción: 31-01-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

Por tanto, los períodos correspondientes al año 1998 han prescrito a la fecha de inicio de actuaciones inspectoras (20-02-2003) por lo que no podrán ser objeto ni de comprobación ni se podrán sancionar las infracciones tributarias que se hubieran podido cometer.

*b) Inicio de las actuaciones inspectoras.*

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 20 de febrero de 2003, por lo que las mismas deberán concluir en el plazo de 12 meses a contar desde la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, esto es, el 20 de febrero de 2004 y ello de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, a tenor del cual:

*«1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

*...»*

En el mismo sentido se expresa el artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Por otro lado y por lo que se refiere a **la conclusión de las actuaciones**, hay que tener en cuenta que se ha producido una modificación importante con la nueva Ley General Tributaria respecto de la normativa actualmente en vigor. Así:

**• Ley 230/1963 y Ley 1/1998, el artículo 29.4 de esta última dispone que:**

*«4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones.»*

En consecuencia:

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:**

**1998:** Acta de Disconformidad de fecha 8 de enero de 2004. Acto de liquidación: 15 de marzo de 2004.

**1999:** Acta de Disconformidad de fecha 8 de enero de 2004. Acto de liquidación: 15 de marzo de 2004.

Por tanto, de los datos del enunciado se desprende que se ha incumplido el plazo de 12 meses.

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (AÑOS 1999 A 2001):**

Acta de Conformidad de fecha 8 de enero de 2004. Acto de liquidación: 8 de febrero de 2004.

Por tanto, de los datos del enunciado se desprende que en relación al IVA no se ha incumplido el plazo de 12 meses.

- *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el artículo 150.1 dispone que:*

*«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.»*

En consecuencia:

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:**

**1998:** Acta de Disconformidad de fecha 8 de enero de 2004. Notificación del acto de liquidación: 20 de marzo de 2004.

**1999:** Acta de Disconformidad de fecha 8 de enero de 2004. Notificación del acto de liquidación: 20 de marzo de 2004.

Por tanto, de los datos del enunciado se desprende que se ha incumplido igualmente el plazo de 12 meses.

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (AÑOS 1999 A 2001):**

Acta de Conformidad de fecha 8 de enero de 2004. Notificación del acto de liquidación: 8 de febrero de 2004.

Por tanto, de los datos del enunciado se desprende que en relación al IVA no se ha incumplido el plazo de 12 meses.

- c) Efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.*

Como se ha dicho, se ha incumplido el plazo de duración de las actuaciones exclusivamente respecto del Impuesto sobre Sociedades, años 1998 y 1999, tanto con la normativa actualmente en vigor como con la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003).



Los efectos de dicho incumplimiento vamos a analizarlos tanto con la Ley 230/1963 y Ley 1/1998 como con la Ley 58/2003. Así:

- **Ley 230/1963 y Ley 1/1998, el artículo 29.3 de esta última dispone que:**

*«3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.»*

Por su parte, el Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, regula en su artículo 31 quarter, los *Efectos del incumplimiento de los plazos* y dispone que:

*«Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.*

*No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, **producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.***

*Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono de los correspondientes recargos o intereses de demora, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la Ley General Tributaria, sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan.»*

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el artículo 150.2 y 3 dispone que:**

*«2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apar-*

*tado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

*En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.*

- b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.***

*Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.*

- 3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.»***

Tanto en la normativa actual como en la normativa aprobada por la Ley 58/2003 los efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones son básicamente los mismos, es decir, **«que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas»**, ahora bien, caben dos posibles interpretaciones en relación al término **«actuaciones realizadas»**, ya que puede considerarse dentro de las mismas:

- a) Únicamente las actuaciones realizadas por la Administración tributaria, con lo que mantendrían plena validez interruptiva de la prescripción las actuaciones realizadas por el sujeto pasivo (por ejemplo mediante la presentación de declaraciones-liquidaciones extemporáneas).*
- b) Que se integran dentro del mismo tanto las actuaciones realizadas por la Administración tributaria como las realizadas por los obligados tributarios.*

Dependiendo de la opción que se tome, la solución es diferente. Así:

**Opción a):** La comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación así como las restantes actuaciones administrativas realizadas desde el 20 de febrero de 2003 al 20 de febrero de 2004 no tienen virtualidad interruptiva pero **sí la tendría** la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias efectuadas con fecha 3 de marzo de 2003.

En este caso, hay que analizar dos aspectos:

- La prescripción de los dos años:

En relación al Impuesto sobre Sociedades, año **1998**, la prescripción sería:

Fecha de inicio: 26-07-1999.

Acto interruptivo: 03-03-2003.

Prescripción: **03-03-2007**.

En relación al Impuesto sobre Sociedades, año **1999**, la prescripción sería:

Fecha de inicio: 26-07-2000.

Acto interruptivo: 03-03-2003.

Prescripción: **03-03-2007**.

En consecuencia, los actos administrativos que deriven de las actas incoadas, notificados el 20 de marzo de 2004 se habrían producido dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar **ambos años** así como para sancionar las infracciones que se hubieran podido cometer y ello aun cuando se hubiera incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones.

- Calificación de los ingresos que derivan de ambas declaraciones-liquidaciones extemporáneas (24.040,48 € por el año 1998 y 18.030,36 € por el año 1999).

Al haberse incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones, dichas declaraciones-liquidaciones se calificarán de extemporáneas y voluntarias, por lo que no se apreciará la comisión de infracciones tributarias por las deudas que deriven de ambas declaraciones-liquidaciones, siendo de aplicación los recargos contemplados en el artículo 61.3 de la actual Ley General Tributaria (Ley 230/1963) y en el artículo 27 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003).

**Opción b):** En este caso, ninguna de las actuaciones de la Administración tributaria y las del propio obligado tributario (incluida la presentación de la declaraciones-liquidaciones extemporáneas efectuada con fecha 3 de marzo de 2003) realizadas desde el 20 de febrero de 2003 al 20 de febrero de 2004 interrumpirían la prescripción.

En este caso, hay que analizar dos aspectos:

- La prescripción de los dos años:

En relación al Impuesto sobre Sociedades, año **1998**, la prescripción sería:

Fecha de inicio: 26-07-1999.

Prescripción: **26-07-2003**.

En relación al Impuesto sobre Sociedades, año **1999**, la prescripción sería:

Fecha de inicio: 26-07-2000.

Prescripción: **26-07-2004**.

En consecuencia, los actos administrativos que deriven de las actas incoadas, notificados el 20 de marzo de 2004 se habrían producido en relación al Impuesto sobre **Sociedades, año 1998**, fuera del plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar dicho año, por lo que no se tendría que declarar de oficio la prescripción de dicho período (evidentemente no se podría apreciar la comisión de infracción tributaria alguna).

En relación al Impuesto sobre **Sociedades, año 1999**, el acto de liquidación se habría producido dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar dicho período, pudiéndose sancionar la infracción que se hubieran podido cometer y ello aun cuando se hubiera incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones.

- Calificación de los ingresos que derivan de ambas declaraciones-liquidaciones extemporáneas (24.040,48 € por el año 1998 y 18.030,36 € por el año 1999).

Al haberse incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones, dichas declaraciones-liquidaciones se calificarán de extemporáneas y voluntarias, por lo que no se apreciará la comisión de infracciones tributarias por las deudas que deriven de ambas declaraciones-liquidaciones, siendo de aplicación los recargos contemplados en el artículo 61.3 de la actual Ley General Tributaria (Ley 230/1963) y en el artículo 27 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003).

La cuestión queda simplemente planteada, si bien, en opinión del autor, la solución más adecuada al tenor literal de la norma es la expresada como **opción a)**, ya que el artículo 150.2 a) de la Ley 58/2003 dispone textualmente: «a) *No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*»

**A los efectos de la solución del supuesto, seguiremos la opción a) mencionada.**

*d) Regularización que deriva de las actas de disconformidad incoadas por el Impuesto sobre Sociedades.*

#### **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1998.**

La cuota regularizada por la Inspección asciende a 60.101,21 €, de los que 42.070,85 €, fueron autoliquidados (18.030,36 € en la declaración-liquidación inicial y 24.040,48 € declarados después de efectuar el requerimiento administrativo) y otros 18.030,36 € descubiertos por la Inspección.

Como se ha dicho en el apartado anterior, los ingresos efectuados después del requerimiento administrativo que, en principio tenían la consideración de simple ingreso a cuenta, siendo en consecuencia sancionables, como consecuencia del incumplimiento del plazo de 12 meses de duración de las actuaciones, pasan a tener la consideración de ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones extemporáneas y voluntarias, por lo que les es de aplicación el recargo establecido en el artículo 61.3 de la Ley 230/1963.

#### **Liquidación Recargo de extemporaneidad artículo 61.3 de la Ley 230/1963**

##### **Impuesto sobre Sociedades, año 1998:**

24.040,48 € x 20% = 4.808,10 €

Interés de Demora: Magnitud: 24.040,48 €

26-07-1999 a 31-12-2000: 525 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 03-03-2003: 427 días al 5,5%

Total Intereses de demora: 5.011,29 €

**Total recargo 61.3: 9.819,39 €.**

**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1999.**

La cuota regularizada por la Inspección asciende a 66.111,33 €, de los que 42.070,85 €, fueron autoliquidados (24.040,48 € en la declaración-liquidación inicial y 18.030,36 € declarados después de efectuar el requerimiento administrativo) y otros 24.040,48 € descubiertos por la Inspección.

Al igual que en el Impuesto sobre Sociedades, año 1998, sobre el importe de la deuda correspondiente a la declaración-liquidación presentada el 3 de marzo de 2003, procede aplicar el Recargo del artículo 61.3 de la Ley 230/1963.

**Liquidación Recargo de extemporaneidad artículo 61.3 de la Ley 230/1963****Impuesto sobre Sociedades, año 1999:**

$$18.030,36 \text{ €} \times 20\% = 3.606,07 \text{ €}$$

Interés de Demora: Magnitud: 18.030,36 €

26-07-2000 a 31-12-2000: 159 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 03-03-2003: 427 días al 5,5%

Total Intereses de demora: 2.764,08 €

**Total recargo 61.3: 6.370,15 €.**

Ahora bien, nuevamente hay que tener en cuenta la Ley 58/2003 en cuanto a la regulación de los recargos de extemporaneidad para determinar si los mismos son más favorables al obligado tributario, por cuanto de ser así, procedería la aplicación retroactiva de los mismos, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 10.2 de la Ley 58/2003.

Cuando se devenga el recargo de apremio (3 de marzo de 2003) todavía no está en vigor la Ley 58/2003, por lo que no puede aplicarse de oficio el recargo contemplado en el artículo 28.2 de la Ley 58/2003.

Dispone el artículo 27.2 párrafo segundo de la Ley 58/2003 que:

*«Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día*

*siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.»*

**Por tanto, vamos a calcular los recargos de extemporaneidad regulados en el artículo 27 de la Ley 58/2003.**

*Liquidación Recargo de extemporaneidad Impuesto sobre Sociedades, año 1998:*

$$24.040,48 \text{ €} \times 20\% = 4.808,10 \text{ €}$$

Interés de Demora: Magnitud: 24.040,48 €

26-07-2000 a 31-12-2000: 159 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 03-03-2003: 427 días al 5,5%

Total Intereses de demora: 3.685,44 €

**Total recargo 27.2: 8.493,54 €.**

*Liquidación Recargo de extemporaneidad Impuesto sobre Sociedades, año 1999:*

$$18.030,36 \text{ €} \times 20\% = 3.606,07 \text{ €}$$

Interés de Demora: Magnitud: 18.030,36 €

26-07-2001 a 31-12-2001: 159 días al 6,5%

01-01-2002 al 03-03-2003: 427 días al 5,5%

Total Intereses de demora: 1.670,65 €

**Total recargo 61.3: 5.276,72 €.**

**Por tanto los nuevos recargos regulados en el artículo 27 de la Ley 58/2003 son más favorables que los regulados en el artículo 61.3 de la Ley 230/1963, por lo que el obligado tributario debería proceder a recurrir la liquidación de los Recargos de extemporaneidad girados de acuerdo con lo establecido en el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 para que, cuando resuelva el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo (que lógicamente será una vez que hubiera entrado en vigor la Ley 58/2003) ordene aplicar retroactivamente el recargo por extemporaneidad contemplado en el artículo 27 de la Ley 58/2003 por ser más favorable.**

En otro orden de ideas procedería calcular los Intereses de demora devengados como consecuencia de las cuotas descubiertas por la Inspección de los Tributos. Así:

#### **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1998.**

La cuota regularizada por la Inspección asciende a 60.101,21 €, de los que 42.070,85 €, fueron autoliquidados (18.030,36 € en la declaración-liquidación inicial y 24.040,48 € declarados después de efectuar el requerimiento administrativo) y otros 18.030,36 € descubiertos por la Inspección.

*Cálculo del Interés de Demora: Magnitud: 18.030,36 €*

Día Inicial: 26-07-1999

Día Final: 26-02-2004 (1 mes y 15 días a contar desde la fecha del acta, arts. 69 y 60 del RD 939/1986)

Tipos:

26-07-1999 a 31-12-2000: 525 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 26-02-2004: 57 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 4.715,43 €

#### **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1999.**

La cuota regularizada por la Inspección asciende a 66.111,33 €, de los que 42.070,85 €, fueron autoliquidados (24.040,48 € en la declaración-liquidación inicial y 18.030,36 € declarados después de efectuar el requerimiento administrativo) y otros 24.040,48 € descubiertos por la Inspección.

*Cálculo del Interés de Demora: Magnitud: 24.040,48 €*

Día Inicial: 26-07-2000

Día Final: 26-02-2004 (1 mes y 15 días a contar desde la fecha del acta, arts. 69 y 60 del RD 939/1986)

Tipos:

26-07-2000 a 31-12-2000: 159 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 26-02-2004: 57 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 4.961,40 €



Por otro lado y al igual que en los apartados anteriores, hay que hacer referencia a la regulación contenida en la **Ley 58/2003, en relación a la liquidación de los intereses de demora.**

En este sentido, el artículo 26.4 de dicha Ley dispone que:

*«4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.*

*Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.»*

En consecuencia, teniendo en cuenta que, como se ha expuesto anteriormente la actuación inspectora ha incumplido el plazo de 12 meses de duración máxima, es por lo que han de calcularse los intereses de demora hasta el plazo máximo al que se podía extender la actuación de comprobación e investigación, esto es, hasta el 20 de febrero de 2004 (en lugar de hasta el 26 de febrero de 2004, como establece la actual Ley 230/1963). Así:

#### **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1998:**

*Cálculo del Interés de Demora: Magnitud: 18.030,36 €*

Día Inicial: 26-07-1999

Día Final: 20-02-2004 (art. 26.4 de la Ley 58/2003)

Tipos:

26-07-1999 a 31-12-2000: 525 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 20-02-2004: 51 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 4.701,36 €

#### **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1999:**

*Cálculo del Interés de Demora: Magnitud: 24.040,48 €*

Día Inicial: 26-07-2000

Día Final: 20-02-2004 (art. 26.4 de la Ley 58/2003)

Tipos:

26-07-2000 a 31-12-2000: 159 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 20-02-2004: 51 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 4.942,63 €

En resumen, de los datos anteriormente expuestos, se deduce que el contenido de las actas de inspección es:

<b>Año: 1998</b>	<b>Contenido Acta A02. Según Ley 230/1963</b>	<b>Contenido Acta A02. Según Ley 58/2003</b>
Cuota íntegra .....	78.131,57 €	78.131,57 €
Deducciones .....	6.010,12 €	6.010,12 €
Cuota líquida .....	72.121,45 €	72.121,45 €
Retenciones .....	12.020,24 €	12.020,24 €
Resultado .....	60.101,21 €	60.101,21 €
Ingresado en autoliquidación .....	42.070,85 €	42.070,85 €
	(18.030,36 €+24.040,48 €)	(18.030,36 €+24.040,48 €)
Cuota a ingresar por acta .....	18.030,36 €	18.030,36 €
Recargo de extemporaneidad .....	9.819,39 €	8.493,54 €
	(4.808,10 €+ 5.011,29 €)	(4.808,10 €+ 3.685,44 €)
Intereses de demora .....	4.815,43 €	4.701,36 €
Total deuda .....	32.665,18 €	31.225,26 €

<b>Año: 1999</b>	<b>Contenido Acta A02. Según Ley 230/1963</b>	<b>Contenido Acta A02. Según Ley 58/2003</b>
Cuota íntegra .....	78.131,57 €	78.131,57 €
Deducciones .....	6.010,12 €	6.010,12 €
Cuota líquida .....	72.121,45 €	72.121,45 €
Retenciones .....	6.010,12 €	6.010,12 €
Resultado .....	66.111,33 €	66.111,33 €
Ingresado en autoliquidación .....	42.070,85 €	42.070,85 €
	(24.040,48 € + 18.030,36 €)	(24.040,48 € + 18.030,36 €)
Cuota a ingresar por acta .....	24.040,48 €	24.040,48 €
Recargo de extemporaneidad .....	6.370,15	5.276,72 €
	(3.606,07 € + 2.764,08 €)	(3.606,07 € + 1.670,65 €)
Intereses de demora .....	4.961,40 €	4.942,63 €
Total deuda .....	35.372,03 €	34.259,83 €

Por tanto, sería conveniente recurrir la liquidación que derivase de las actas de disconformidad, con independencia de la existencia de cualquier otro motivo al objeto de que por aplicación del artículo 10.2 de la Ley 58/2003, se aplicase retroactivamente la nueva normativa que regula la aplicación de los recargos de extemporaneidad (art. 27 de la Ley 58/2003).

*e) Regularización que deriva de las actas de disconformidad incoadas por el Impuesto sobre Sociedades.*

Como se ha dicho anteriormente, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al haberse firmado las actas en Conformidad, el 8 de enero de 2004, la liquidación se entiende practicada, con carácter general y mediante acto administrativo tácito, al mes de la fecha del acta, salvo que el inspector-Jefe rectifique la propuesta de liquidación contenida en el acta, rectifique los errores aritméticos, materiales o de hecho contenidos en la misma u ordene completar las actuaciones por un plazo no superior a tres meses, todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 60.2 del RD 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

La Ley 58/2003 regula las liquidaciones que derivan de las actas de conformidad en el artículo 156.3 de la misma, en iguales términos.

En consecuencia, procede calcular los intereses de demora que se incorporan al acta.

Así:

**a) 4.º Trimestre de 2000** (período de declaración del 1 al 30 de enero de 2001).

Magnitud: 1.262,12 €.

Día Inicial: 31-01-2001

Día Final: 08-02-2004.

Tipos

31-01-2001 a 31-12-2001: 335 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 08-02-2004: 39 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 220,54 €

**b) 1.º Trimestre de 2001** (período de declaración del 1 al 20 de abril de 2001)

Magnitud: 4.146,99 €.

Día Inicial: 21-04-2001

Día Final: 08-02-2004.

## Tipos

21-04-2001 a 31-12-2001: 255 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 08-02-2004: 39 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 665,54 €

En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido no es necesario calcular los intereses de demora según lo dispuesto en la Ley 58/2003 por cuanto no se ha incumplido el plazo de duración de las actuaciones.

En resumen, las liquidaciones que derivan de las actas de conformidad incoadas para regularizar el Impuesto sobre el Valor Añadido serán:

Contenido Acta A01. Según Ley 230/1963	4.º trimestre de 2000	1.º trimestre de 2001
IVA Repercutido .....	9.676,29 €	12.260,65 €
IVA Soportado .....	8.414,17 €	8.113,66 €
Resultado .....	1.262,12 €	4.146,99 €
IVA a compensar 4.º Trimestre 2000 .....	0 €	0 €
Ingresado en autoliquidación .....	0 €	0 €
Cuota a ingresar por acta .....	1.262,12 €	4.146,99 €
Intereses de demora .....	220,54 €	665,54 €
Total deuda .....	1.482,66 €	4.812,53 €

*f) Períodos de ingreso de las deudas que derivan de las actas incoadas.*

Las liquidaciones que derivan de las actas incoadas tanto por el Impuesto sobre Sociedades como por el Impuesto sobre el Valor Añadido son:

- Impuesto sobre Sociedades:
  - Período 1998: Fecha de la liquidación: 15-03-2004. Notificación: 20-03-2004.
  - Período 1999: Fecha de la liquidación: 15-03-2004. Notificación: 20-03-2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido:
  - 4.º Trimestre de 2000: Fecha de la liquidación y Notificación: 08-02-2004.
  - 1.º Trimestre de 2001: Fecha de la liquidación y Notificación: 08-02-2004.

Por lo que se refiere al período voluntario de pago, dispone el artículo 20 del Real Decreto 1684/1990, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que:

*«2. Las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración deberán pagarse:*

- a) Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.*
- b) Las notificadas entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.»*

En consecuencia, el período voluntario de pago de las deudas correspondientes al Impuesto sobre Sociedades será desde el 20 de marzo de 2004 hasta el 20 de abril de 2004.

Por el contrario, el período voluntario de pago de la deuda correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido será desde el 8 de febrero de 2004 hasta el 5 de marzo de 2004.

La Ley 58/2003 regula en su artículo 62 los plazos para el pago de las deudas tributarias y dispone:

*«2. En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.»*

Por tanto, la nueva Ley recoge una ampliación del período voluntario de pago de las deudas tributarias respecto de la normativa actual, no obstante, hay que tener en cuenta lo establecido en la Disposición Transitoria Tercera de dicha Ley que dispone:

*«2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:*

- a) El apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, relativo a los plazos de pago en período voluntario, cuando la liquidación administrativa se notifique a partir de la **entrada en vigor de esta ley**.» (1 de julio de 2004).*

### 3.º Infracciones y sanciones tributarias. Procedimiento sancionador.

Al igual que en los apartados anteriores, vamos a analizar las infracciones y sanciones tributarias tanto bajo la Ley 230/1963, vigente en el momento en el que se cometen las infracciones como bajo la Ley 58/2003 por cuanto, de acuerdo con la Disposición Transitoria Cuarta de dicha ley, procede su aplicación retroactiva en tanto que sea más favorable.

En este sentido, la mencionada disposición transitoria establece que:

*«Infracciones y sanciones tributarias.*

*1. Esta ley será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.*

*La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.*

*2. Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.»*

En el mismo sentido se expresa el artículo 10.2 de la Ley 58/2003 anteriormente transcrito.

Por tanto, veamos las sanciones a imponer con cada una de las normativas.

*1.º Impuesto sobre Sociedades, año 1998.*

- **Normativa vigente (Ley 230/1963 y RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento Sancionador en materia tributaria).**

Cuota reconocida después del inicio de las actuaciones inspectoras: 42.070,85 € (7.000.000 de ptas.), de los que 24.040,48 € se reconocieron en la declaración-liquidación complementaria presentada el 3 de marzo de 2003 y a los que se les aplicó el recargo de extemporaneidad por cuanto que la duración de las actuaciones inspectoras superaron el plazo de 12 meses y 18.030,36 € corresponden a ingresos no declarados y a excesos de deducciones.

Por tanto, la infracción tributaria cometida está tipificada en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, que dispone:

«Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

- a) *Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.»*

**Magnitud sancionable: 18.030,36 €**

**Sanción:** Artículo 87.1 de la Ley 230/1963:

«**I.** *Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente y sin perjuicio de la reducción fijada en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.»*

#### **Criterios de Graduación:**

- *Reincidencia: (arts. 82.1 a) de la Ley 230/1963 y 17 del RD 1930/1998)*

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 25-07-1999. Plazo de 5 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 25-07-1994.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 5 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción. No obstante, aun cuando son 4 las sanciones impuestas, al derivar todas ellas de una misma actuación inspectora, se consideran un único antecedente.

Incremento: 10 puntos porcentuales.

- *Medios Fraudulentos: (Utilización de persona interpuesta, arts. 82.1 c) de la Ley 230/1963 y 19.4 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos obtenidos y camuflados en una cuenta bancaria cuyo titular no es la propia empresa asciende a 12.020,24€ (2.000.000 de ptas.).

Incremento: entre 35 y 50 puntos porcentuales.

- *Ocultación: (arts. 82.1 d) de la Ley 230/1963 y 20 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos en los que se aprecia la ocultación asciende a 12.020,24 € (2.000.000 de ptas.). La falta de ingreso que deriva de las deducciones (exceso de límites) por importe de 6.010,12 € (1.000.000 de ptas.) no se aprecia la existencia de ocultación por tratarse de una incorrecta aplicación de normas jurídicas.

Porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos respecto de la cuota líquida regularizada:

$$12.020,24 \text{ €} / 72.121,45 \text{ €} = 16,66\%$$

Incremento: 10 puntos porcentuales.

<b>Total sanción:</b>	Mínimo:	50 puntos.
	Reincidencia:	+ 10 puntos.
	Persona interpuesta:	+ 35 puntos.
	Ocultación:	+ 10 puntos.

**Total sanción: 105% s/ 18.030,36 € = 18.931,88 €.**

No procede la aplicación de la **reducción por conformidad** por cuanto el acta se firmó en Disconformidad.

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre.**

**Tipificación de la infracción: Artículo 191:**

*«1. Constituye infracción tributaria 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 con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.»*

**Calificación de la Infracción: Muy Grave: Artículos 191.4** *«La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos»*) y **184.3 c)** *«3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:*

- 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 consecuencia, la sanción a imponer será del **100 al 150%**.

#### **Criterios de Graduación:**

– *Reincidencia: (art. 187.1 a) de la Ley 58/2003)*

*«I. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:*

*a) Comisión repetida de infracciones tributarias.*

*Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los **cuatro años anteriores** a la comisión de la infracción.*

*A estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título. No obstante, las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley se considerarán todas ellas de la misma naturaleza.*

*Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes, salvo que se establezca expresamente otra cosa:*

*Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de cinco puntos porcentuales.*

*Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15 puntos porcentuales.*

*Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25 puntos porcentuales.»*

En consecuencia:

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 25-07-1999. Plazo de **4** años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 25-07-1995.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los **4** años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción.

Por aplicación del principio de aplicación de la normativa sancionadora más favorable, las sanciones por las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a la Ley 58/2003, que se tipificaban como infracciones simples y graves, en lugar de Leves, Graves y Muy Graves, como hace la nueva Ley, el incremento habrá de hacerse considerando las infracciones anteriores a la Ley 58/2003 como si fueran Leves, esto es, con el incremento menor de los recogidos en el artículo 187.1 a) de la Ley 58/2003.

Incremento: 5 puntos porcentuales.

– *Perjuicio Económico: (art. 187.1 a) de la Ley 58/2003)*

«b) *Perjuicio económico para la Hacienda Pública.*

*El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:*

*1.º La base de la sanción; y*

*2.º 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.*

*Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:*

*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.*

*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.*

*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.*

*Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.»*

En consecuencia, el perjuicio se calculará:  $18.030,36 \text{ €} / 60.101,21 \text{ €} = 30\%$

Incremento: 15 puntos porcentuales.

**Total sanción:** Mínimo: 100 puntos.  
Reincidencia: + 5 puntos.  
Perjuicio económico: + 15 puntos.

**Total sanción: 120% s/ 18.030,36 € = 21.636, 43 € .**

No procede la aplicación de la **reducción por conformidad** por cuanto el acta se firmó en Disconformidad.

Por tanto, no resulta la aplicación retroactiva de la normativa sancionadora contenida en la Ley 58/2003 por no ser más favorable que la contenida en la Ley 230/1963.

2.º Impuesto sobre Sociedades, año 1999.

- **Normativa vigente (Ley 230/1963 y RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento Sancionador en materia tributaria).**

Cuota reconocida después del inicio de las actuaciones inspectoras: 42.070,85 € (7.000.000 ptas.), de los que 18.030,36 € se reconocieron en la declaración-liquidación complementaria presentada el 3 de marzo de 2003 y a los que se les aplicó el recargo de extemporaneidad por cuanto que la duración de las actuaciones inspectoras superaron el plazo de 12 meses y 24.040,48 € corresponden a ingresos no declarados, gastos no justificados documentalmente y a excesos de deducciones.

Por tanto, la infracción tributaria cometida está tipificada en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, anteriormente transcrito.

**Magnitud sancionable: 24.040,48 €**

**Sanción:** Artículo 87.1 de la Ley 230/1963. Entre el 50 y el 150%.

**Criterios de Graduación:**

- *Reincidencia: (arts. 82.1 a) de la Ley 230/1963 y 17 del RD 1930/1998)*

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 25-07-2000. Plazo de 5 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 25-07-1995.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 5 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción. No obstante, aun cuando son 4 las sanciones impuestas, al derivar todas ellas de una misma actuación inspectora, se consideran un único antecedente.

Incremento: 10 puntos porcentuales.

- *Medios Fraudulentos: (Utilización de persona interpuesta, arts. 82.1 c) de la Ley 230/1963 y 19.4 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos obtenidos y camuflados en una cuenta bancaria cuyo titular no es la propia empresa asciende a 12.020,24 € (2.000.000 de ptas.).

Incremento: entre 35 y 50 puntos porcentuales.

- *Ocultación: (arts. 82.1 d) de la Ley 230/1963 y 20 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos en los que se aprecia la ocultación asciende a 18.030,36 € (3.000.000 de ptas.). La falta de ingreso que deriva de las deducciones (exceso de límites) por importe de 6.010,12 € (1.000.000 de ptas.) no se aprecia la existencia de ocultación por tratarse de una incorrecta aplicación de normas jurídicas.

Porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos respecto de la cuota líquida regularizada:

$$18.030,36 \text{ €} / 72.121,45 \text{ €} = 25\%$$

Incremento: 10 puntos porcentuales.

<b>Total sanción:</b>	Mínimo:	50 puntos.
	Reincidencia:	+ 10 puntos.
	Persona interpuesta:	+ 35 puntos.
	Ocultación:	+ 10 puntos.

**Total sanción: 105% s/ 24.040,48 € = 25.242,50 €.**

No procede la aplicación de la **reducción por conformidad** por cuanto el acta se firmó en Disconformidad.

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre.**

**Tipificación de la infracción: Artículo 191**, anteriormente transcrito.

**Calificación de la Infracción: Muy Grave: Artículos 191.4 y 184.3 c)**, anteriormente transcritos

En consecuencia, la sanción a imponer será del **100 al 150%**.

**Criterios de Graduación:**

- *Reincidencia: (art. 187.1 a) de la Ley 58/2003)*, anteriormente transcrito.

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 25-07-2000. Plazo de 4 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 25-07-1996.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto fuera del plazo de los 4 años (aun cuando hayan adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 4 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando), **NO** se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción.

Incremento: 0 puntos porcentuales.

- *Perjuicio Económico: (art. 187.1 a) de la Ley 58/2003*, anteriormente transcrito.

En consecuencia, el perjuicio se calculará: 24.040,48 € / 66.111,33 € = 36%

Incremento: 15 puntos porcentuales.

**Total sanción:** Mínimo: 100 puntos.

Reincidencia: 0 puntos.

Perjuicio económico: + 15 puntos.

**Total sanción: 115% s/ 24.040,48 € = 27.646,53 € .**

No procede la aplicación de la **reducción por conformidad** por cuanto el acta se firmó en Disconformidad.

En consecuencia, no procede la aplicación retroactiva de la normativa sancionadora contenida en la Ley 58/2003 por no ser más favorable que la contenida en la Ley 230/1963.

*3.º Impuesto sobre el Valor Añadido, 4.º Trimestre de 2000.*

- **Normativa vigente (Ley 230/1963 y RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento Sancionador en materia tributaria).**

Se han cometido dos infracciones graves diferentes:

- Infracción tipificada en el artículo 79 d) de la Ley 230/1963:

*«Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:*

*d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.»*

Sanción proporcional NO graduable: Artículo 88.1.

*«1. Cuando las infracciones consistan en la determinación de cantidades, gastos o partidas negativas a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, propias o de terceros, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de la cuantía de los referidos conceptos, sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.*

*Cuando las infracciones consistan en la indebida acreditación de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 de las cantidades indebidamente acreditadas, sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.*

*Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este apartado serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente mediante la compensación o deducción de los conceptos aludidos, o por la obtención de devoluciones derivadas de los mismos.»*

En consecuencia:

- Magnitud sancionable: 901,52 € (150.000 ptas.).
  - Sanción: 15% s/ 901,52 € = 135,23 €
  - Reducción por Conformidad: 30% s/ 135,23 € = 40,57 €
  - Sanción reducida: 94,66 €.
- Infracción tipificada en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, anteriormente transcrito.
- Magnitud sancionable: 1.262,12 € (210.000 ptas.).
  - Mínimo: Artículos 87.1 y 88.3 de la Ley 230/1963.

Dispone el artículo 88.3 de la Ley 230/1963 que:

*«3. Las infracciones graves consistentes en la falta de ingreso de tributos repercutidos, de ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional en cuantía del 75 al 150 por 100, sin perjuicio de la reducción recogida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.»*

Por tanto, hay que determinar a qué parte de la magnitud sancionable se le aplica el mínimo del 75% y a qué parte se le aplica el mínimo general del 50%.

Así: Cuotas regularizadas: 360.000 ptas. (160.000 + 200.000)  
Cuota dejada de ingresar: 210.000 ptas.

Parte de la cuota dejada de ingresar que se corresponde al IVA efectivamente repercutido y no ingresado:

$$210.000 / 360.000 = 58,33\%$$

$$58,33\% \text{ s/ } 160.000 \text{ ptas.} = 93.328 \text{ ptas. (560,91 €)}$$

Por tanto: Magnitud sancionable al mínimo general (50%): 701,21 €

Magnitud sancionable al mínimo general (75%): 560,91 €

**Criterios de Graduación:**

- *Reincidencia: (arts. 82.1 a) de la Ley 230/1963 y artículo 17 del RD 1930/1998).*

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 30-01-2001. Plazo de 5 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 30-01-1996.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 5 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción. No obstante, aun cuando son 4 las sanciones impuestas, al derivar todas ellas de una misma actuación inspectora, se consideran un único antecedente.

Incremento: 5 puntos porcentuales, pero por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.3, no opera como criterio de graduación.

- *Ocultación: (arts. 82.1 d) de la Ley 230/1963 y 20 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos en los que se aprecia la ocultación asciende a 1.262,12 € (210.000 ptas.).

Porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos respecto de la cuota líquida regularizada:

$$1.262,12 \text{ €} / 1.262,12 \text{ €} = 100\%$$

Incremento: 25 puntos porcentuales.

En consecuencia:

Sanción .....	General	Incrementado
Magnitud .....	701,21 €	560,91 €
Mínimo .....	50 puntos	75 puntos
Reincidencia .....	0	0
Ocultación .....	+ 25 puntos	+ 25 puntos
Total sanción .....	75 puntos	100 puntos
Reducción Conformidad .....	(22,5 puntos)	(30 puntos)
Sanción reducida .....	52,5%	70%

Total sanción:

52,5% s/ 701,21 € =	368,14 €
70% s/ 560,91 € =	392,64 €
<b>Total .....</b>	<b>760,78 €</b>

En resumen las sanciones a imponer por el 4.º trimestre de 2000 son:

<i>Infracción artículo 79 d)</i> .....	94,66 €
<i>Infracción artículo 79 a)</i> .....	760,78 €
<i>Total</i> .....	<u>855,44 €</u>

• **Ley 58/2003, de 17 de diciembre.**

Al igual que en el caso de la Ley 230/1963, con la nueva Ley General Tributaria se han cometido igualmente dos infracciones:

**Artículo 195.** *Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.*

«**1.** Constituye infracción tributaria 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.

...

*La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.*

*La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. (...)*

**2.** *La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.*

**3.** *Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.»*

En consecuencia:

- Magnitud sancionable: 901,52 € (150.000 ptas.).
- Sanción: 50% s/ 901,52 € = 450,76 €
- Reducción por Conformidad [art. 188.1 b)]: 30% s/ 450,76 = 135,23 €
- Sanción reducida: 315,53 €.
- Infracción tipificada en el **artículo 191**, anteriormente transcrito.



**Calificación de la Infracción:** Al apreciarse la existencia de Ocultación (art. 184.2) pero ser el importe de la magnitud sancionable inferior a 3.000 €, la infracción se califica LEVE. Artículo 191.1 y 2 (sin perjuicio de la existencia de alguno de los criterios enumerados en el punto 3 del art. 191 respecto de los que el enunciado no da datos).

En consecuencia, la sanción a imponer será del **50%, no siendo graduable.**

**Por tanto, la sanción a imponer sería:**

Magnitud sancionable .....	1.262,12 €
Sanción (50%) .....	631,06 €
Reducción por conformidad (30%) .....	189,32 €)
<b>Sanción reducida .....</b>	<b>441,74 €</b>

En resumen las sanciones a imponer por el 4.º trimestre de 2000 son:

<i>Infracción artículo 195 .....</i>	<i>315,53 €</i>
<i>Infracción artículo 191.2) .....</i>	<i>441,74 €</i>
<i>Total .....</i>	<i>757,27€</i>

**Por tanto, procederá la aplicación retroactiva de la Ley 58/2003 para sancionar la conducta consistente en dejar de ingresar 1.262,12 € (art. 191.2 de la Ley 58/2003), pero no respecto de la infracción consistente en la acreditación de cantidades a deducir en cuota (art. 195 de la Ley 58/2003).**

*4.º Impuesto sobre el Valor Añadido, 1.º Trimestre de 2001.*

- **Normativa vigente (Ley 230/1963 y RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento Sancionador en materia tributaria).**

Se ha cometido la Infracción tipificada en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, anteriormente transcrito.

- Magnitud sancionable: 4.416,99 € (690.000 ptas.).
- Mínimo: Artículos 87.1 y 88.3 de la Ley 230/1963.

Por tanto y al igual que en el caso anterior (4.º Trimestre de 2000) hay que determinar a qué parte de la magnitud sancionable se le aplica el mínimo del 75% y a qué parte se le aplica el mínimo general del 50%.

Así:

Cuotas regularizadas: 540.000 ptas. (690.000 – 150.000)

Cuota dejada de ingresar por operaciones del 1.º Trimestre de 2001: 540.000 ptas.

Cuota dejada de ingresar por operaciones del 4.º Trimestre de 2000: 150.000 ptas.

El detalle de la cuota dejada de ingresar que se corresponde con operaciones regularizadas en el 1.º Trimestre de 2001 y de las que traen causa del 4.º Trimestre es:

- Cuota repercutida y no ingresada: 160.000 ptas. (961,62 €)
- Cuota No repercutida y no ingresada: 80.000 ptas. (480,81 €)
- Cuotas soportadas no deducibles: 300.000 ptas. (1.803,04 €)
- IVA a compensar 4.º Trimestre 2000: 150.000 ptas. (901,52 €)

Por tanto:

- Magnitud sancionable al mínimo general (50%): 530.000 ptas. (3.185,36 €) es decir: (480,81 € + 1.803,04 € + 901,52 €)
- Magnitud sancionable al mínimo general (75%): 160.000 ptas. (961,62 €)

#### **Criterios de Graduación:**

- *Reincidencia: (arts. 82.1 a) de la Ley 230/1963 y 17 del RD 1930/1998)*

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 20-04-2001. Plazo de 5 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 20-04-1995.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 5 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción. No obstante, aun cuando son 4 las sanciones impuestas, al derivar todas ellas de una misma actuación inspectora, se consideran un único antecedente.

Incremento: 5 puntos porcentuales, pero por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.3, no opera como criterio de graduación.

– *Ocultación: [arts. 82.1 d) de la Ley 230/1963 y 20 del RD 1930/1998].*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos en los que se aprecia la ocultación asciende a 4.146,99 € (690.000 ptas.).

Porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos respecto de la cuota líquida regularizada:

$$4.146,99 \text{ €} / 4.146,99 \text{ €} = 100\%$$

Incremento: 25 puntos porcentuales.

En consecuencia:

Sanción .....	General	Incrementado
Magnitud .....	3.185,36 €	961,62 €
Mínimo .....	50 puntos	75 puntos
Reincidencia .....	0	0
Ocultación .....	+ 25 puntos	+ 25 puntos
Total sanción .....	75 puntos	100 puntos
Reducción Conformidad .....	(22,5 puntos)	(30 puntos)
Sanción reducida .....	52,5%	70%

Total sanción:

$$52,5\% \text{ s/ } 3.185,36 \text{ €} = 1.672,31 \text{ €}$$

$$70\% \text{ s/ } 961,62 \text{ €} = 673,13 \text{ €}$$

<b>Total .....</b>	<b>2.345,44 €</b>
--------------------	-------------------

**A deducir:** sanción artículo 79 d) 4.º Trimestre de 2000: **94,66 €**

**Total sanción 1.º Trimestre de 2001: 2.250,78 € .**

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre.**

Se ha cometido la Infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, anteriormente transcrito.

En consecuencia:

– Magnitud sancionable: 4.146,99 € (690.000 ptas.).

**Calificación de la infracción:** Al apreciarse la existencia de Ocultación (art. 184.2) y ser el importe de la magnitud sancionable superior a 3.000 €, la infracción se califica GRAVE. Artículo 191.3.

En consecuencia, la sanción a imponer será del **50% al 100%**.

**Criterios de Graduación:**

- *Reincidencia:* [art. 187.1 a) de la Ley 58/2003], anteriormente transcrito

En consecuencia:

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 20-04-2001. Plazo de 4 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 20-04-1997.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto fuera del plazo de los 4 años (aun cuando hayan adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 4 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando), NO se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción.

Incremento: 0 puntos porcentuales.

- *Perjuicio Económico:* [art. 187.1 a) de la Ley 58/2003], anteriormente transcrito.

En consecuencia, el perjuicio se calculará:  $4.146,99 \text{ €} / 4.146,99 \text{ €} = 100\%$

Incremento: 25 puntos porcentuales.

<b>Total sanción:</b>	Mínimo:	50 puntos
	Reincidencia:	0 puntos
	Perjuicio económico:	+ 25 puntos
	Total:	75 puntos

Reducción por conformidad (30%): (22,5 puntos)

**Sanción reducida: 52,5%**

**Importe de la sanción: 52,5% s/ 4.146,99 € = 2.177,17 €**

**A deducir:** sanción artículo 79 d) 4.º Trimestre de 2000: **94,66 €**

**Total sanción 1.º Trimestre de 2001: 2.082,51 €.**

**Por tanto, procederá la aplicación retroactiva de la Ley 58/2003 para sancionar la conducta consistente en dejar de ingresar 4.146,99 € (art. 191.3 de la Ley 58/2003).**

**En otro orden de ideas, conviene tener en cuenta que el artículo 188.3 de la Ley 58/2003 ha incorporado una reducción de las sanciones impuestas que está condicionada al pago de la sanción y de la liquidación en su caso así como a la no presentación de recursos o reclamaciones contra una y otra.**

Es una reducción por tanto que se concede por el «pronto pago» de la sanción y de la liquidación, pero que **no es propiamente** un criterio de graduación (por lo que no debe tenerse en cuenta a la hora de determinar la aplicación de la norma retroactiva sancionador más favorable).

Dispone dicho artículo:

*«3. 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, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:*

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.*
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.*

*El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.*

*La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.»*

Dicha reducción se aplica sobre cualquier sanción pecuniaria impuesta, incluso respecto de las que estuvieran recurridas con anterioridad al 1 de julio de 2004 y pendientes de resolución a dicha fecha.

Establece la Disposición Transitoria Tercera. 2 de la Ley 58/2003 que:

*«2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:*

- c) El apartado 3 del artículo 188 de esta ley, relativo a la reducción del 25 por ciento de la sanción, cuando el ingreso se realice a partir de la entrada en vigor de esta ley.*

*También se aplicará la reducción del 25 por ciento prevista en el apartado 3 del artículo 188 de esta ley cuando a partir de la entrada en vigor de esta ley se efectúe el ingreso de las sanciones recurridas con anterioridad y se desista, antes del 31 de diciembre de 2004, del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción.»*

5.º Procedimiento sancionador:

Dispone el artículo 81.6 de la Ley 230/1963 que:

«Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación.»

Los actos de liquidación que derivan de las actas fueron dictados en las siguientes fechas:

- Impuesto sobre Sociedades:
  - Período 1998: Fecha de la liquidación: 15-03-2004. Notificación: 20-03-2004.
  - Período 1999: Fecha de la liquidación: 15-03-2004. Notificación: 20-03-2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido:
  - 4.º Trimestre de 2000: Fecha de la liquidación y Notificación: 08-02-2004.
  - 1.º Trimestre de 2001: Fecha de la liquidación y Notificación: 08-02-2004.

Por tanto, el plazo de tres meses para iniciar los expedientes sancionadores concluiría:

- Impuesto sobre Sociedades:
  - Período 1998: Fecha límite de iniciación: 20-06-2004.
  - Período 1999: Fecha límite de iniciación: 20-06-2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido:
  - 4.º Trimestre de 2000: Fecha límite de iniciación: 08-05-2004.
  - 1.º Trimestre de 2001: Fecha límite de iniciación: 08-05-2004.

En consecuencia, al haberse iniciado el **23 de marzo de 2004**, se da cumplimiento a lo establecido en el citado precepto.

Por su parte, la Ley 58/2003 dispone en su artículo 209.2 que:

«2. 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 **no podrán iniciarse** respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento **una vez transcurrido el plazo de tres meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.»

Por lo que se refiere al **plazo para la conclusión** del expediente sancionador hay que tener en cuenta que el artículo 34 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, estableció un plazo de 6 meses a contar desde la iniciación del mismo para dictar y notificar el acto administrativo de imposición de la sanción. Dispone dicho artículo que:

«3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.»

En el mismo sentido se expresa el artículo 36 del RD 1930/1998, a tenor del cual:

*«1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador. Dicho plazo se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refiere el artículo 5.º de este Real Decreto. Transcurrido dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción.»*

Ahora bien, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 el 1 de julio de 2004 y en aplicación del principio de retroactividad de la normativa sancionadora más favorable, es por lo que la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 58/2003 dispone que:

*«2. Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir **antes del 31 de diciembre de 2004**, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.»*

El fundamento de dicha disposición responde a razones de eficacia por cuanto hasta el 1 de julio de 2004 no se puede aplicar la normativa sancionadora contenida en la Ley 58/2003 por no estar en vigor, por lo que, de mantenerse el plazo de 6 meses, la Administración tributaria sólo podría aplicar la normativa contenida en la Ley 230/1963, con lo que el sujeto infractor recurriría (al margen de otros posibles motivos) las sanciones con la única finalidad de que se le aplicase la nueva normativa, por si fuese más favorable, con lo que por un lado se colapsarían innecesariamente los órganos económico-administrativos.

En desarrollo de dicha Disposición, se ha aprobado la Instrucción **9/2003, de 18 de diciembre**, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se fijan los criterios a seguir por sus órganos con competencia sancionadora en relación con el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta de la nueva Ley General Tributaria, a tenor de la cual:

*«Primera. Tramitación de expedientes sancionadores a partir de 1 de enero de 2004.*

*1. Desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2004 los órganos con competencia en materia sancionadora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no dictarán actos de imposición de sanciones en los procedimientos sancionadores en materia tributaria, debiendo poner en conocimiento del obligado tributario esta circunstancia.*

*2. Los procedimientos sancionadores que deriven de actuaciones de comprobación a investigación deberán iniciarse en el plazo de tres meses a que se refiere el artículo 81.6 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.*

*3. La tramitación de los procedimientos sancionadores se producirá de acuerdo con lo establecido en los artículos 29 a 34 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, y en el artículo 63 bis del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.*

*4. A partir de 1 de julio de 2004 se reanudará la tramitación de los procedimientos sancionadores tributarios a que se refiere la presente instrucción. La propuesta de imposición de la sanción, que habrá de formularse en todo caso, recogerá la aplicación de la norma sancionadora más favorable.»*

En consecuencia, el plazo de los tres meses para iniciar el expediente sancionador sigue vigente pero no el plazo de los seis meses para su conclusión, por lo que los actos de imposición de las sanciones correspondientes tanto al Impuesto sobre Sociedades, años 1998 y 1999, y del Impuesto sobre el Valor Añadido, 4.º Trimestre de 2000 y 1.º Trimestre de 2001, podrán dictarse como máximo hasta el 31 de diciembre de 2004.

Por último, hay que tener en cuenta una **importante novedad en materia de liquidación de intereses de demora cuando se recurren las sanciones impuestas**. En efecto, a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, en el caso de recursos contra sanciones tributarias que sean desestimados en vía administrativa, el importe de la sanción confirmada por los órganos económico-administrativos no devengan intereses de demora desde la fecha de imposición de la sanción hasta que adquiere firmeza en vía administrativa. Dispone el artículo 212.3 de dicha Ley que:

*«3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:*

- a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa (criterio recogido en el art. 81.3 de la Ley 230/1963).*
- b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.»*

Además hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera, a tenor de la cual:

*«2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:*

- d) El apartado 3 del artículo 212 de esta ley, relativo a los efectos de la interposición de recursos o reclamaciones contra sanciones».*