

SUPUESTO GENERAL SOBRE PROCEDIMIENTOS DE INSPECCIÓN Y SANCIONADOR. INCIDENCIA DE LA LEY 34/2015

José M.^a Díez-Ochoa y Azagra

*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF.-*

EXTRACTO

A continuación se reproduce un caso práctico en el que se analizan las diferentes implicaciones de los procedimientos de gestión y recaudación, con el objetivo de ofrecer al lector un análisis y comentario sobre las cuestiones novedosas y relevantes. A la hora de solucionar el supuesto el autor ha tenido en cuenta tanto la normativa derogada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la Ley General Tributaria, con fecha 12 de octubre de 2015, como la vigente a partir de dicho momento, a los efectos de apreciar los cambios realizados y de determinar la normativa aplicable.

Palabras clave: procedimiento de inspección, procedimiento sancionador, caso práctico, Ley General Tributaria y Ley 34/2015.

ENUNCIADO

La Inspección de los tributos notificó el día **20 de septiembre de 2015** a la entidad NIUNDURO, SA el inicio de actuaciones inspectoras, de alcance general, para verificar su situación tributaria de los **ejercicios 2012 y 2013** por el impuesto sobre **sociedades**.

Posteriormente con fecha **30 de marzo de 2016** se notificó a la entidad la modificación de la extensión de las actuaciones, incluyendo el impuesto sobre el valor añadido (**IVA**), **periodos incluidos en los años 2012 y 2013**.

A lo largo del procedimiento inspector el representante legal de la entidad se retrasó en la aportación de la documentación que se le requería por un total de 55 días. Asimismo no compareció en la fecha fijada en una de las diligencias, teniendo que reiterarse por tres veces la comparecencia del mismo. Con la tercera reiteración, finalmente compareció, justificando su incomparecencia en el hecho de que había estado de viaje, por motivos profesionales. Entre la fecha de la primera comparecencia incumplida y la fecha de la comparecencia final transcurrieron 35 días.

Los resultados obtenidos tras las actuaciones de comprobación e investigación se reflejaron en las correspondientes actas, **TODAS ELLAS** de fecha **10 de octubre de 2016**, y son:

A) Impuesto sobre sociedades 2012

El sujeto pasivo presentó el **25 de julio de 2013** la autoliquidación del impuesto con solicitud de devolución de la normativa del tributo por importe de 6.000 euros. El sujeto pasivo declaró una base imponible negativa por importe de 160.000 euros, así como unos créditos de impuesto por importe de **5.000 euros** del año 2012, y unas retenciones y pagos fraccionados por importe de **6.000 euros**.

La cantidad solicitada a devolver se encuentra pendiente de devolución a la fecha de dictarse el acto de liquidación que deriva del acta.

Asimismo incorporó en la autoliquidación de **2012** información sobre las bases imponibles negativas correspondientes a periodos anteriores con el siguiente detalle:

Impuesto sobre sociedades	Bases imponibles negativas
Periodo 2010	80.000
Periodo 2011	70.000

Del resultado de las actuaciones inspectoras se desprende que los datos declarados se modifican en los siguientes ajustes:

Concepto	Importe del ajuste en base imponible de 2012
Gastos no justificados documentalmente	+35.000
Excesos de amortización por aplicación de coeficientes superiores a los legalmente establecidos	+20.000
Ingresos efectuados en cuentas corrientes que no están contabilizados ni declarados en el impuesto sobre sociedades	+40.000
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran NO SANCIONABLES	+25.000
Total ajustes en base imponible	+120.000

En relación con la regularización de las **deducciones de la cuota del ejercicio 2012 se consideran correctas, motivo por el cual no se efectúa ajuste alguno.**

Por lo que se refiere a la comprobación de las **bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores** se comprueba que la correspondiente al año **2010** es **INEXISTENTE** por cuanto se incluyeron entre los gastos excesos de amortización y multas por importe de 90.000 euros. La del año **2011** se considera correcta.

Detalle de las magnitudes declaradas en ejercicios comprobadas:

Impuesto sobre sociedades	Autoliquidación	Ajustes procedimiento inspector	Base imponible comprobada
Base imponible negativa 2010	(80.000)	+90.000	+10.000
Base imponible negativa 2011	(70.000)	0	(70.000)

Los resultados de la comparación de los datos que proceden de la liquidación que deriva del acta con los datos declarados por la entidad son:

Impuesto sobre sociedades 2012	Autoliquidación (25-07-2013)	Ajustes procedimiento inspector	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible negativa 2012	(160.000)	+120.000	(40.000)
Cuota íntegra (30 %)	0		0
			.../...

Impuesto sobre sociedades 2012	Autoliquidación (25-07-2013)	Ajustes procedimiento inspector	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...			
Deducciones de cuota	0		0
Cuota líquida	0		0
Retenciones y pagos fraccionados	6.000		6.000
Total cuota a devolver			6.000
Solicitud de devolución	6.000		
Cuota a devolver			6.000
Intereses de demora			680,47
(25-01-2014 a 11-08-2016)			
Total a devolver			6.680,47
Base imponible negativa 2010	(80.000)	+90.000	0
Base imponible negativa 2011	(70.000)	0	(70.000)
Créditos de impuesto de 2012 para ejer- cicios futuros	5.000	0	5.000

El acta se firmó en DISCONFORMIDAD el **10 de octubre de 2016**, dictándose el acto de liquidación el **8 de noviembre de 2016**, notificado el 22 del mismo mes.

B) Impuesto sobre sociedades 2013

El sujeto pasivo presentó el 25 de julio de 2014 la autoliquidación del impuesto declarando una base imponible positiva por importe de 150.000 euros, aplicando la base imponible negativa del año 2010 (80.000 €), la del año 2011 (70.000 €). En la autoliquidación se solicitó una cuota a devolver por importe de 13.000 euros, devolución que a la fecha de dictarse el acuerdo de liquidación está pendiente de hacerse efectiva.

El obligado tributario declaró unas deducciones de créditos de impuesto (deducciones en la cuota) a deducir en ejercicios futuros, por importe de 7.000 euros.

Como consecuencia de la actuación inspectora desarrollada se efectuaron los siguientes ajustes:

Concepto	Importe del ajuste en base imponible de 2013
Minoración de la BIN, año 2010 aplicada en la autoliquidación de 2013	80.000
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000
Ingresos no declarados en 2013	60.000
Gastos justificados mediante facturas falsas en 2013	15.000
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran no sancionables en 2013	20.000
Total ajustes en base imponible	240.000 (total aumento)
Minoración en la BIN, año 2012 aplicada pendiente de aplicación en la autoliquidación de 2013 (parte correctamente declarada)	-40.000
Aumento neto en la base imponible de 2013	+200.000

Las deducciones de la cuota declaradas en el año **2013 no se consideran correctas** en su totalidad, estimándose **sancionables** 4.000 euros de los 7.000 euros declarados.

No obstante en la liquidación que deriva del año **2013** la entidad solicitó que se le aplicara por la Inspección en la liquidación que se practique tanto la base imponible negativa del año **2012** pendiente de compensación como los créditos de impuesto pendientes de deducir procedentes del año **2012** y que fueron considerados correctos por la Inspección, solicitud que fue atendida por la Inspección de los tributos.

Los resultados de la comparación de los datos que derivan de la liquidación que procede del acta con los datos declarados por la entidad, son:

Impuesto sobre sociedades 2013	Autoliquidación (25-07-2014)	Ajustes	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible previa 2013	150.000	+160.000	310.000
Base imponible negativa año 2010	(80.000)	+80.000	0
Base imponible negativa año 2011	(70.000)	0	-70.000
			.../...

Impuesto sobre sociedades 2013	Autoliquidación (25-07-2014)	Ajustes	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...			
Base imponible 2013	0	+240.000	240.000
Resto base imponible negativa año 2012 ..		-40.000	-40.000
Base imponible año 2013	0	+200.000	200.000
Cuota íntegra (30 %)	0		60.000
Deducciones de cuota 2012			-5.000
Cuota líquida	0		55.000
Retenciones y pagos fraccionados	13.000		13.000
Solicitud de devolución (pendiente de devolución)	13.000		
Cuota a ingresar			42.000
Restitución devolución efectuada			0
Cuota a ingresar por acta			42.000
Intereses de demora			4.104,98
(25-07-2014 a 08-11-2016)			
Total deuda			46.104,98
Otras magnitudes sin incidencia en la liquidación			
Base imponible negativa año 2010	0		
Base imponible negativa año 2011	0		
Base imponible negativa año 2012	160.000	40.000 aplicados en 2013 por la Inspección	0
Créditos de impuestos a compensar año 2012	5.000	Aplicados en 2013 por la Inspección	0
Créditos de impuestos a compensar año 2013	7.000	-7.000	0

El acta se firmó en DISCONFORMIDAD el **10 de octubre de 2016**, dictándose el acto de liquidación el **8 de noviembre de 2016**, notificado el 22 del mismo mes.

C) IVA

Las únicas contingencias observadas se refieren a la autoliquidación correspondiente al **4.º trimestre de 2012** y **1.º trimestre de 2013** en las que se efectuaron los siguientes ajustes:

4.º Trimestre de 2012 (fin del periodo voluntario de declaración: 30-01-2013)

4.º trimestre de 2012	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	55.000	+15.000	70.000
IVA soportado	60.000	-20.000	40.000
Resultado del periodo	-5.000	+35.000	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores	10.000		(10.000)
Cuota a ingresar			20.000
Intereses de demora			3.441,04
(30-01-2013 a 10-11-2016)			
Total deuda			23.441,04
IVA a compensar en periodos posteriores	15.000 (10.000 + 5.000)	-10.000 (aplicado en liquidación)	0

La totalidad de los ajustes en IVA **devengado** se consideran sancionables al tratarse de ventas no declaradas y no contabilizadas, y respecto del IVA **soportado** no deducible se refiere a que no ha quedado probada la afectación a la actividad desarrollada si bien se aportaron los justificantes de las operaciones, pero no se llegó al convencimiento de que se tratara de bienes y servicios afectos, por lo que **se consideran sancionables**.

No obstante en la liquidación que deriva del **4.º trimestre de 2012** la entidad solicitó la aplicación del saldo de las cantidades a compensar de periodos anteriores por importe de 10.000 euros, se aplicará a la minoración de la cuota que resulta a ingresar, solicitud que fue atendida por la Inspección de los tributos.

1.ª trimestre de 2013 (fin del periodo voluntario de declaración: 20-04-2013)

1.ª trimestre de 2013	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	40.000	+10.000	50.000
IVA soportado	25.000	-5.000	20.000
Resultado del periodo	15.000	+15.000	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores (4.º trimestre 2012: 5.000. Anteriores: 10.000)	15.000	-15.000	0
Cuota a ingresar	0	30.000	30.000
Intereses de demora (20-04-2013 a 10-11-2016)			4.832,79
Total deuda			34.832,79
IVA a compensar en periodos posteriores	0		0

(Téngase en cuenta que la entidad solicitó la aplicación del saldo de las cantidades a compensar de periodos anteriores por importe de 10.000 €, se aplicará a la minoración de la cuota que resulta a ingresar del 4.º trimestre de 2012).

La totalidad de los ajustes en IVA **devengado** se consideran sancionables al tratarse de ventas no declaradas y no contabilizadas. Respecto del IVA soportado no deducible **se consideran NO sancionables**.

El acta por IVA se firmó en **conformidad** con fecha **10 de octubre de 2016**.

Por otro lado, se observa en la comprobación que se ha incorporado en la autoliquidación del 1.ª trimestre de 2013 y dentro del IVA devengado una operación que no está sujeta a IVA, estando sujeta al impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Con fecha 23 de agosto de 2016 por la Inspección de los tributos se procedió a comunicar a la comunidad autónoma dicha circunstancia a los efectos de iniciar, en su caso, el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos respecto del citado tributo.

Otros datos a tener en cuenta:

El historial fiscal de la entidad presenta las siguientes vicisitudes: El sujeto pasivo había sido sancionado anteriormente por las varias **infracciones**, según el siguiente detalle:

- **Impuesto sobre sociedades (ejercicio 2007): Acta de definitiva de disconformidad.** Fecha de firma: **10 de octubre de 2013**. Infracción 191 de la Ley 58/2003. Calificación: Grave.
- **Retenciones (4.º trimestre de 2007):** Sanción por una infracción grave que deriva de una liquidación definitiva practicada por la Dependencia de Inspección, fecha de **firma** en vía administrativa el **10 de octubre de 2013**. Infracción 191 de la Ley General Tributaria (LGT). Calificación: Muy grave.

Al margen de lo anteriormente expuesto, la entidad presentó con fecha 20 de octubre de 2016 una autoliquidación complementaria del impuesto sobre sociedades, ejercicio **2014**, con el siguiente detalle:

Impuesto sobre sociedades 2014	Autoliquidación originaria	Autoliquidación complementaria
Base imponible previa 2014	120.000	120.000
Base imponible negativa año 2012	(120.000)	0
Resto base imponible negativa año 2014	0	120.000
Cuota íntegra (30 %)	0	36.000
Deducciones de cuota 2014	0	0
Cuota líquida	0	36.000
Retenciones y pagos fraccionados	15.000	15.000
Solicitud de devolución (devolución 10-09-2015)	15.000	
Cuota a ingresar		21.000
Restitución de devolución		15.000
Cuota a ingresar		36.000

Se pide:

1. Analizar todas las cuestiones referidas al procedimiento inspector, de acuerdo con los datos del enunciado.
2. Analizar la prescripción del derecho a comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo y de la acción para sancionar.

3. Tipificación y calificación de las infracciones tributarias cometidas. Determinación de las magnitudes sancionables y cuantificación de las sanciones.
4. Analizar las consecuencias que derivan de la autoliquidación complementaria del año 2014.

SOLUCIÓN

1. ANALIZAR TODAS LAS CUESTIONES REFERIDAS AL PROCEDIMIENTO INSPECTOR, DE ACUERDO CON LOS DATOS DEL ENUNCIADO

Plazo de duración del procedimiento inspector

Mediante Ley 34/2015, de 21 de septiembre, con entrada en vigor el 12 de octubre de 2015, se ha introducido una importante modificación, entre otras cuestiones, en la relativa a la duración del procedimiento inspector, si bien dicha modificación será de aplicación a los procedimientos inspectores que se inicien a partir del 12 de octubre de 2015, como es el caso del enunciado.

En efecto, la nueva regulación del plazo del procedimiento inspector ha quedado así:

Plazo general	Plazo especial
18 meses	27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación: <ul style="list-style-type: none"> • Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas. • Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como se recordará, en la redacción vigente hasta el 11 de octubre de 2015, el plazo de duración del procedimiento inspector era de 12 meses, el cual podía ser ampliado por otros 12 meses cuando concurrieran ciertas circunstancias (cuando revistieran una especial complejidad, en los términos que reglamentariamente se detallaran o cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice), ampliación que debería ser acordada de forma expresa por el inspector-jefe, atendiendo a las circunstancias.

No obstante, hay que tener en cuenta que dichos plazos (de 12 meses, ampliable por otros 12 meses) resultan de aplicación a los siguientes procedimientos:

- Procedimientos que habiéndose iniciado antes del 12 de octubre de 2015, a dicha fecha, no hubieran concluido.
- Procedimientos que hubieran concluido antes del 12 de octubre de 2012 y que, como consecuencia de la resolución de reclamaciones o sentencias, hubiera que retrotraerse las actuaciones inspectoras.
- Procedimientos que hubieran quedado suspendidos antes del 12 de octubre de 2012 como consecuencia de la remisión al Ministerio Fiscal, por apreciarse indicios de delito fiscal y con posterioridad a dicha fecha, se hubiera dictado sentencia sobreseyendo la causa penal y ordenando la continuación del procedimiento en vía administrativa.

En el caso del enunciado, al haberse iniciado el procedimiento inspector antes del 12 de octubre de 2015, resulta de aplicación la normativa anterior y ello aun cuando la finalización del mismo se produzca con posterioridad a dicha fecha.

En consecuencia, habiéndose iniciado el procedimiento inspector el **20 de septiembre de 2015**, deberá dictarse y notificarse el acuerdo resolutorio por el que finaliza el mismo como máximo el **19 de septiembre de 2016**.

Ahora bien, a dicho plazo habrá de adicionarse los periodos de dilaciones producidas a lo largo del procedimiento inspector por causa no imputable a la Administración y los periodos de interrupciones justificadas que se hubieran producido.

Retraso en la aportación de documentación e incomparecencia reiterada

Por lo que se refiere al retraso en la aportación de la documentación por el representante del obligado tributario y la incomparecencia reiterada, hay que tener en cuenta que dichas conductas se consideran como dilaciones por causa no imputable a la Administración, y como tal, conlleva que dichos periodos se adicionen al plazo máximo de resolución del procedimiento.

En este sentido, el artículo 104 de la LGT regula los «Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa», y a estos efectos, dispone que:

«2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tribu-

taria y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

Por su parte, el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007 contiene el desarrollo reglamentario de las «Dilaciones por causa no imputable a la Administración» y dispone que:

«A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) [...]»

En consecuencia, el plazo de duración del procedimiento, de acuerdo con los datos del enunciado, habría de ampliarse en 55 días más otros 35 días por incomparecencia. Total: 90 días. No obstante, si dichos periodos de dilación se simultanearan en el tiempo, evidentemente se netearían, esto es, se excluirían del cómputo los días que fueran coincidentes en el mismo periodo.

Dando por buenas las dilaciones por un periodo total de 90 días, el plazo del procedimiento inspector finalizaría el **18 de diciembre de 2016** (19 de septiembre de 2016 más 90 días).

De los datos del enunciado se desprende que no se ha sobrepasado dicho plazo toda vez que las liquidaciones que derivan de las actas firmadas en disconformidad con relación al impuesto sobre sociedades, años 2012 y 2013, se notificaron con fecha **22 de noviembre de 2016**, mientras que los acuerdos de liquidación que derivan del acta incoada por el IVA, firmadas en conformidad, se entienden dictados y notificados el **10 de noviembre de 2016**, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 157 de la LGT y 188 del Real Decreto 1065/2007, para las actas dictadas en disconformidad y artículos 156 de la LGT y 187 del Real Decreto 1065/2007, para las actas dictadas en conformidad.

Por otro lado, el procedimiento inspector finaliza no con la firma del acta ni con el acuerdo de liquidación sino con la notificación de la liquidación que deriva del acta. En este sentido, el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, en la redacción vigente hasta el 12 de octubre de 2015, disponía 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».

Por su parte, el artículo 104 de la citada ley dispone que:

«2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución».

Incidencia de la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015

Con la reforma de la LGT llevada a cabo mediante Ley 34/2015, y con efectos para los **procedimientos inspectores** que se inicien a partir de su entrada en vigor (12 de octubre de 2015), se han introducido importantes novedades, entre otras y por lo que a la resolución del supuesto se refiere:

- Ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector (18 meses o 27 meses).
- Supresión de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración (desarrollados en el art. 104 del RD 1065/2007).
- Supresión de los periodos de interrupción justificada (desarrollados en el art. 104 del RD 1065/2007).
- Eliminación del plazo de seis meses de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras.

La finalidad de la reforma operada por la Ley 34/2015 en los términos expuestos respecto del procedimiento inspector responde a la idea de evitar precisamente alguno de los motivos que más conflictividad habían producido con relación a la viabilidad de las actuaciones inspectoras, es decir, la apreciación por los tribunales de las causas determinantes de la ampliación del plazo de 12 a 24 meses, la apreciación de si las circunstancias determinantes de las dilaciones o de los periodos de interrupción justificada eran o no confirmadas posteriormente por los órganos revisores.

No obstante, hay que tener en cuenta que, si bien se ha ampliado el plazo de duración del procedimiento inspector, la concurrencia de las circunstancias que se consideraban dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración o los periodos de interrupción justificada del procedimiento pasan a considerarse como causas de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector o causas de extensión del cómputo del plazo de dicho procedimiento.

En este sentido, el artículo 150.3 a 5 de la Ley 58/2003 dispone que:

«3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta ley.

b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) El planteamiento por la Administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las comunidades autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.

d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de esta ley.

f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

[...]

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se

produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de seis meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias».

De la comparación de ambas normativas, se extraen las siguientes diferencias:

Artículo 150 LGT	Redacción vigente hasta el 12 de octubre de 2015	Redacción dada por la Ley 34/2015
Ambito de aplicación	Procedimientos iniciados antes del 12 de octubre de 2015	Procedimientos iniciados a partir del 12 de octubre 2015
Plazo general	12 meses	18 meses
Plazo especial	24 meses (previa ampliación motivada)	27 meses
Dilaciones	Sí. Artículos 104.2 LGT y 104 RD 1065/2007	No
Interrupciones justificadas	Sí. Artículos 104.2 LGT y 103 RD 1065/2007	No
Interrupción injustificada por más de seis meses	Sí. Artículo 150.2 LGT	No
Suspensión cómputo plazo	No	Sí. Artículo 150.3 LGT
Extensión del plazo por solicitud del obligado tributario de inactividad de la Inspección	No	Sí. Artículo 150.4 LGT
Extensión del plazo por conducta del obligado tributario		Sí. Artículo 150.5 LGT
Efectos del incumplimiento	Artículo 150.2 y 150.3 LGT	Artículo 150.6 LGT
Ejecución de resoluciones y sentencias ...	Artículo 150.5 LGT	Artículo 150.7 LGT

Por tanto, y aun cuando no hay una identidad total entre la regulación de dichas circunstancias, hay que concluir que alguna de las circunstancias que con la normativa anterior se consideraban bien interrupciones justificadas o bien dilaciones por causa no imputable a la Administración se

han incluido como circunstancias que permiten bien la suspensión del procedimiento bien como causas de extensión del plazo del mismo.

En este sentido y sin ánimo de exhaustividad, puede hacerse el siguiente análisis comparativo de ambas normativas:

Suspensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3 LGT)	Periodos de interrupción justificada (art. 104 RD 1065/2007)
Sin incidencia.	a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses
Sin incidencia.	b) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de 12 meses. Este plazo de interrupción es independiente del regulado en el párrafo a) anterior.
a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta ley. (remisión al Ministerio Fiscal sin practicarse la liquidación de la cuota vinculada al delito denunciado)	c) Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento.
.../...	

Suspensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3 LGT)	Periodos de interrupción justificada (art. 104 RD 1065/2007)
.../...	
d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.	d) Cuando se solicite a la Comisión consultiva el informe preceptivo a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este reglamento hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.
b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.	e) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.	f) Cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa. No obstante, cuando sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las comunidades autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de	g) Cuando se plantee el conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, .../...

Suspensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3 LGT)	Periodos de interrupción justificada (art. 104 RD 1065/2007)
<p>.../...</p> <p>diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.</p>	<p>por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.</p>
	<p>Dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 103 RD 1065/2007)</p>
<p>e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de esta ley.</p>	<p>e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.</p>
<p>Suspensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.4 LGT)</p>	<p>Dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 103 RD 1065/2007)</p>
<p>4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.</p>	<p>c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.</p>
<p>Extensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.5 LGT)</p>	<p>Dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 103 RD 1065/2007)</p>
<p>5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que</p>	<p>a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento</p> <p>.../...</p>

Extensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.5 LGT)	Dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 103 RD 1065/2007)
<p>.../...</p> <p>no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio.</p> <p>No obstante, la extensión será de seis meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.</p> <p>Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.</p>	<p>miento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.</p> <p>b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.</p> <p>f) La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.</p>

En consecuencia, **de haberse iniciado el procedimiento inspector después del 12 de octubre de 2015**, esto es, estando ya en vigor la reforma efectuada por la Ley 34/2015, y por lo que se refiere **al retraso en la aportación de la documentación** que se le había requerido, podría apreciarse como una causa que determine la extensión del plazo del procedimiento inspector si concurriesen las siguientes circunstancias:

- Que se hubiera aportado tras haberse efectuado el tercer requerimiento.
- Que la aportación se hubiera producido una vez transcurridos al menos nueve meses desde el inicio del mismo.
- La extensión del procedimiento será por un periodo de tres meses. No obstante, entendemos que si el retraso en la aportación es inferior, como en el caso del enunciado (55 días), la extensión no debería ser por un periodo superior al que dura el retraso en la aportación.

Por lo que se refiere a la falta de comparecencia del obligado tributario hay que tener en cuenta que, de los datos del enunciado no parece desprenderse que se hubieran llevado a cabo mediante solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.4 de la LGT. En consecuencia, el procedimiento inspector no debe suspenderse, pudiendo la Inspección seguir actuando.

Con la redacción vigente hasta el 12 de octubre de 2015 dicha circunstancia sería considerada como una dilación por causa no imputable a la Administración (art. 103 a) del RD 1065/2007). Con la normativa actualmente en vigor, no tendrá ya dicha consideración.

Ahora bien, la conducta del obligado tributario (incomparecencia injustificada) puede ser constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley 58/2003, que tipifica la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Conviene recordar que el artículo 90.5 del Real Decreto 1065/2007 regula el «Lugar y horario de las actuaciones de aplicación de los tributos» y en su apartado 5 dispone que:

«5. Cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, podrá solicitar un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado plazo de tres días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

En tales casos, se señalará nueva fecha para la comparecencia».

En otro orden de ideas, si bien el procedimiento inspector se inició el **20 de septiembre de 2015** con relación al impuesto sobre sociedades, años 2012 y 2013, con fecha **30 de marzo de 2016** se amplió la extensión de las actuaciones al IVA, 2012 y 2013.

Pues bien, la modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras se regula en el artículo **178 del Real Decreto 1065/2007** («Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección»), en cuyo apartado 5 se dice:

«5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial».

La competencia para modificar el alcance o la extensión de las actuaciones no es el inspector actuario sino el inspector-jefe, como órgano liquidador.

No obstante, lo que hay que tener en cuenta es que el procedimiento es único y que se inició con fecha 20 de septiembre de 2015, por lo que deberá finalizar en todo caso en el plazo de 12 meses más los 90 días de dilaciones, según lo ya expuesto, esto es, deberá finalizar antes del **18 de diciembre de 2016**.

De los datos del enunciado se desprende que el procedimiento finalizó con fecha 22 de noviembre de 2016 para las actuaciones relativas al impuesto sobre sociedades y el 10 de noviembre para las actuaciones relativas al IVA

Liquidaciones que derivan de las actas incoadas

Comprobación de magnitudes procedentes de ejercicios prescritos

En la autoliquidación del ejercicio **2012** el obligado tributario declaró que tenía pendientes de compensación las bases imponibles negativas generadas en los años 2010 y 2011 por importe de 80.000 euros y 70.000 euros, respectivamente.

Al igual que en otros aspectos de la Ley 58/2003, dicha cuestión ha generado bastante litigiosidad en las relaciones de la Administración y los ciudadanos, lo que ha producido jurisprudencia no siempre uniforme en sus pronunciamientos.

Al objeto de dar una solución uniforme sobre esta cuestión, se introduce un nuevo artículo (66 bis) que regula el «Derecho a comprobar e investigar» y dispone:

«1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente».

Esto es, se regula:

- La prescripción de los diferentes derechos recogidos en el artículo 66 de la LGT, que podría considerarse como prescripción de derechos de contenido económico y que recordemos son:
 - a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
 - b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
 - c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
 - d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- De forma independiente el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de la LGT, que ha sido objeto de nueva redacción por la Ley 34/2015, con efectos de 12 de octubre de 2015 y resulta de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación (disp. trans. única.2 de la Ley 34/2015).

De la lectura conjunta de los artículos 66, 66 bis y 115 de la LGT, tras la reforma efectuada por la Ley 34/2015, y con efectos a partir del 12 de octubre de 2015, aplicable a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a 12 de octubre de 2015, en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Prescripción de derechos de contenido económico (art. 66 de la LGT): 4 años.
- Prescripción del derecho a comprobar e investigar magnitudes procedentes de ejercicios en los que ya hubiera prescrito el derecho de contenido económico:
 - Regla general: Imprescriptibilidad (art. 115.1 de la LGT).
 - Regla especial: Comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación: 10 años (art. 66 bis.2 de la LGT).

No obstante y como cautela, la LGT establece que dicha imprescriptibilidad o la comprobación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios en los que ya hubiera prescrito

el derecho a comprobar y liquidar (art. 66 a) de la LGT) solo podrá ejercitarse en tanto en cuanto dicha comprobación o investigación respecto de magnitudes procedentes de ejercicios ya prescritos resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito, esto es, respecto de los derechos a los que hemos definido como de contenido económico.

Pues bien, en el caso del enunciado, se está comprobando el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 que a la fecha de inicio del procedimiento inspector no ha prescrito el derecho a liquidar (artículo 66 a) de la LGT), por lo que podrán comprobarse igualmente las magnitudes procedentes generadas en los años 2010 y 2011, al no haber transcurrido 10 años desde que se declararon (25 de julio de 2011 y 25 de julio de 2012, respectivamente).

Impuesto sobre sociedades 2012

Del enunciado se desprende que el acta se firmó en DISCONFORMIDAD el **10 de octubre de 2016**, dictándose el acto de liquidación el **8 de noviembre de 2016**, notificado el 22 del mismo mes, y que la devolución inicialmente solicitada está pendiente de hacerse efectiva.

El detalle de la liquidación será:

Impuesto sobre sociedades 2012	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible negativa 2012	(40.000)
Cuota íntegra (30 %)	0
Deducciones de cuota	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos fraccionados	6.000
Total cuota a devolver	6.000
Solicitud de devolución	
Cuota a devolver	6.000
Intereses de demora (25-01-2014 a 11-08-2016)	680,47
Total a devolver	6.680,47

El cálculo de los intereses de demora respecto de la cantidad solicitada con fecha 25 de julio de 2013 abarcará desde el 25 de enero de 2014 (a partir de los seis meses siguientes al fin del plazo

voluntario de declaración, de acuerdo con lo establecido en el art. 31 de la LGT) hasta la fecha en la que se practica la liquidación reconociendo el derecho a la devolución (8 de noviembre de 2016), descontando los periodos de dilaciones imputables al obligado tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 125 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«4. Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos».**

En consecuencia, la fecha final de cálculo de intereses sería el **11 de agosto de 2016**, es decir, el 8 de noviembre de 2016 menos 90 días de dilaciones, con el siguiente detalle:

Periodo	Días	Tipo
25-01-2014 a 31-12-2014	341 días	5 %
01-01-2015 a 31-12-2015	335 días	4,375 %
01-01-2016 a 11-08-2016	224 días	3,75 %

Impuesto sobre sociedades 2013

Impuesto sobre sociedades 2013	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible previa 2013	310.000
Base imponible negativa año 2010	-0
Base imponible negativa año 2011	-70.000
Base imponible año 2013	240.000
Base imponible negativa año 2012	-40.000
Cuota íntegra (30 %)	60.000
	.../...

Impuesto sobre sociedades 2013	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...	
Deducciones de cuota 2012	-5.000
Cuota líquida	55.000
Retenciones y pagos fraccionados	13.000
Cuota a ingresar	42.000
Restitución devolución efectuada	0
Cuota a ingresar por acta	42.000
Intereses de demora (25-07-2014 a 08-11-2016)	4.104,98
Total deuda	46.104,98

El cálculo de los intereses de demora respecto de la cantidad dejada de ingresar abarcará desde el 25 de julio de 2014 hasta la fecha en la que se practica la liquidación (8 de noviembre de 2016).

En consecuencia, la fecha final de cálculo de intereses sería el **8 de noviembre de 2016**, con el siguiente detalle:

Periodo	Días	Tipo
25-07-2014 a 31-12-2014	160 días	5 %
01-01-2015 a 31-12-2015	335 días	4,375 %
01-01-2016 a 08-11-2016	313 días	3,75 %

IVA 4.º trimestre de 2012 (fin del periodo voluntario de declaración: 30 de enero de 2013)

4.º trimestre de 2012	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	70.000
IVA soportado	40.000
	.../...

4.º trimestre de 2012	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
.../...	
Resultado del periodo	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores	(10.000)
Cuota a ingresar	20.000
Intereses de demora (30-01-2013 a 10-11-2016)	3.441,04
Total deuda	23.441,04
IVA a compensar en periodos posteriores	0

El cálculo de los intereses de demora respecto de la cantidad dejada de ingresar abarcará desde el 30 de enero de 2013 hasta la fecha en la que se practica la liquidación (10 de noviembre de 2016).

En consecuencia, la fecha final de cálculo de intereses sería el **10 de noviembre de 2016**, con el siguiente detalle:

Periodo	Días	Tipo
30-01-2013 a 31-12-2013	336 días	5 %
01-01-2014 a 31-12-2014	365 días	5 %
01-01-2015 a 31-12-2015	335 días	4,375 %
01-01-2016 a 10-11-2016	315 días	3,75 %

IVA 1.º trimestre de 2013 (fin del periodo voluntario de declaración: 20 de abril de 2013)

1.º trimestre de 2013	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado (21 %)	40.000	+10.000	50.000
IVA soportado	25.000	-5.000	20.000
Resultado del periodo	15.000	+15.000	30.000
			.../...

1.º trimestre de 2013	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
.../...			
IVA a compensar de periodos anteriores (4.º trimestre 2012: 5.000. Anteriores: 10.000)	15.000	-15.000	0
Cuota a ingresar	0	30.000	30.000
Intereses de demora (20-04-2013 a 10-11-2016)			4.832,79
Total deuda			34.832,79
IVA a compensar en periodos posteriores	0		0

El cálculo de los intereses de demora respecto de la cantidad dejada de ingresar abarcará desde el 30 de enero de 2013 hasta la fecha en la que se practica la liquidación (10 de noviembre de 2016).

En consecuencia, la fecha final de cálculo de intereses sería el **10 de noviembre de 2016**, con el siguiente detalle:

Periodo	Días	Tipo
20-04-2013 a 31-12-2013	256 días	5 %
01-01-2014 a 31-12-2014	365 días	5 %
01-01-2015 a 31-12-2015	335 días	4,375 %
01-01-2016 a 10-11-2016	315 días	3,75 %

2. ANALIZAR LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A COMPROBAR LA SITUACIÓN TRIBUTARIA DEL SUJETO PASIVO Y DE LA ACCIÓN PARA SANCIONAR LAS POSIBLES CONDUCTAS INFRACTORAS

Impuesto sobre sociedades e IVA

Del enunciado se desprende que mediante el procedimiento inspector se va a comprobar en un principio el impuesto sobre sociedades de los años 2012 y 2013 y posteriormente se modifica la extensión incluyendo el IVA de 2012 y 2013.

En ausencia de datos, la interrupción de la prescripción se produciría con la comunicación de inicio del procedimiento inspector (**20 de septiembre de 2015**), para el impuesto sobre so-

ciudades, ejercicios 2012 y 2013 y por lo que se refiere al IVA, periodos incluidos en los años 2012 y 2013, la interrupción de la prescripción se produciría en la fecha en la que se notifica la extensión del procedimiento (**30 de marzo de 2016**) por lo que, a dicha fecha, no se encontraría prescrito ningún periodo impositivo.

Como se expuso en el apartado anterior y dando por buenas las dilaciones acaecidas a lo largo del procedimiento, el plazo máximo de duración del procedimiento finalizaría el **19 de diciembre de 2016**, por lo que no se ha incumplido dicho plazo.

Por tanto, a la fecha de comunicación de inicio del procedimiento inspector, la situación sería:

Prescripción del derecho a comprobar y liquidar (arts. 66 y 68 de la LGT)

Tributo/Periodo	Fin plazo declaración	Prescripción	Acto interruptivo	Consecuencia
Impuesto sobre sociedades 2012 ...	25-07-2013	25-07-2017	20-09-2015	No prescrito derecho a liquidar
Impuesto sobre sociedades 2013 ...	25-07-2014	25-07-2018	20-09-2015	No prescrito derecho a liquidar
IVA 1.º trimestre 2012	20-04-2012	20-04-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 2.º trimestre 2012	20-07-2012	20-07-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 3.º trimestre 2012	20-07-2012	20-10-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 4.º trimestre 2012	30-01-2013	30-01-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 1.º trimestre 2013	20-04-2013	20-04-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 2.º trimestre 2013	20-07-2013	20-07-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 3.º trimestre 2013	20-07-2013	20-10-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 4.º trimestre 2013	30-01-2014	30-01-2018	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar

Prescripción del derecho a imponer sanciones (art. 189 de la LGT en relación con el art. 68 de la LGT)

Tributo/Periodo	Fin plazo declaración	Prescripción	Acto interruptivo	Consecuencia
Impuesto sobre sociedades 2012 ..	25-07-2013	25-07-2017	20-09-2015	No prescrito derecho a sancionar
Impuesto sobre sociedades 2013 ..	25-07-2014	25-07-2018	20-09-2015	No prescrito derecho a sancionar
IVA 1.º trimestre 2012	20-04-2012	20-04-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 2.º trimestre 2012	20-07-2012	20-07-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 3.º trimestre 2012	20-07-2012	20-10-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 4.º trimestre 2012	30-01-2013	30-01-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 1.º trimestre 2013	20-04-2013	20-04-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 2.º trimestre 2013	20-07-2013	20-07-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 3.º trimestre 2013	20-07-2013	20-10-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 4.º trimestre 2013	30-01-2014	30-01-2018	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar

Prescripción del derecho a comprobar las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores (bases imponibles negativas años 2010 y 2011 [art. 66 bis de la LGT])

Dicha cuestión fue analizada anteriormente, por lo que, al objeto de evitar reiteraciones, analizamos los datos del enunciado.

La prescripción del derecho a comprobar las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores se produciría:

Tributo/Periodo	Fin plazo declaración	Prescripción art. 66 bis LGT	Acto interruptivo	Consecuencia
Impuesto sobre sociedades 2010	25-07-2011	25-07-2021	20-09-2015	No prescrito derecho a comprobar BIN
Impuesto sobre sociedades 2011	25-07-2012	25-07-2022	20-09-2015	No prescrito derecho a comprobar BIN

Prescripción del derecho a sancionar las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores que se hubieran considerado incorrectas (bases imponibles negativas falsas procedente de años prescritos)

Es claro que la Ley 34/2015 permite la comprobación de la exactitud y realidad de las magnitudes procedentes de ejercicios prescritos, por un periodo de 10 años. La cuestión estriba en determinar si, una vez analizadas dichas magnitudes y comprobadas que son falsas o improcedentes, pueden ser sancionadas dichas conductas y en este sentido conviene tener en cuenta que el artículo 189 de la LGT, que regula la prescripción del derecho a sancionar, no ha sido modificado por la Ley 34/2015.

Dicho artículo dispone que:

«La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse **desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones**».

Por tanto, en estos supuestos hay que distinguir dos situaciones diferentes:

- Que en el ejercicio objeto de comprobación y liquidación no se hubiera aplicado aún la magnitud procedente de un ejercicio prescrito y que como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 66 bis de la LGT se determinara que su importe es falso.

En este caso se habría cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 195.1.1.º de la Ley 58/2003, es decir:

«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».

Pues bien, en este caso, es evidente que la comisión de dicha infracción se habría cometido en el momento en el que se presentó la autoliquidación declarando la magnitud falsa, que en caso del enunciado sería el 25 de julio de 2011 (para la BIN del año 2010) y el 25 de julio de 2012 (para la BIN del año 2011), por lo que a la fecha a la que se inicia el procedimiento inspector (20 de septiembre de 2015) ya habría prescrito el derecho a sancionar la infracción tipificada en el artículo 195.1.1.º de la LGT.

En este caso, la prescripción de los distintos derechos sería:

Tributo/Periodo	Fin plazo declaración	Prescripción art. 66 bis LGT	Prescripción del derecho a sancionar la infracción tipificada en el art. 195.1.1.º LGT	Acto interruptivo	Consecuencia
Impuesto sobre sociedades 2010. Art. 66 bis LGT	25-07-2011	25-07-2021	25-07-2015	20-09-2015	Prescrito derecho a sancionar BIN
Impuesto sobre sociedades 2011. Art. 66 bis LGT	25-07-2012	25-07-2022	25-07-2016	20-09-2015	No prescrito derecho a sancionar BIN

- Que en el ejercicio objeto de comprobación y liquidación se hubiera aplicado la magnitud procedente de un ejercicio prescrito y que como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 66 bis de la LGT se determinara que su importe es falso.

En este caso, al haberse aplicado ya la magnitud falsa procedente de ejercicios anteriores y prescritos, en la regularización que se efectúe, habrá dejado de ingresar la parte de cuota que derive de la compensación de dicha magnitud falsa, es decir, habría cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT («Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación») o la infracción tipificada en el artículo 193 de la LGT («Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones») o, en su caso, la tipificada en el artículo 194 («Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales»).

Conviene tener en cuenta que la infracción tipificada en el artículo 195.1.1.º de la LGT es una infracción de peligro, por ser preparatoria de la que posteriormente se cometería como consecuencia de la aplicación en ejercicios posteriores de las magnitudes falsas declaradas con anterioridad, y por tal razón, se sanciona por el artículo 195.1.1.º y posteriormente, cuando se produzca la falta de ingreso (como consecuencia de la aplicación de la base imponible falsa), se habrá cometido la infracción del artículo 191 de la LGT (o la tipificada en los arts. 193 o 194, ambos de la LGT), y por tal razón, se deducirá de la sanción impuesta por la infracción de los artículos 191, 193 o 194 la sanción impuesta por el artículo 195.1.1.º de la LGT, de acuerdo con lo establecido en el artículo 195.3 de la LGT.

De entenderse así, esto es, que se ha cometido una nueva infracción por dejar de ingresar o por la obtención indebida de devoluciones, se habría cometido una nueva infracción en el año en que se produce el perjuicio económico y ello, al margen de la prescripción del derecho a sancionar una conducta ilícita, desarrollada en ejercicios ya prescritos y respecto de la que ya prescribió el derecho a sancionar la conducta tipificada en el artículo 195 de la LGT, como conducta infractora preparatoria.

Es decir, se estaría rehabilitando la prescripción del derecho a sancionar una conducta ilícita de carácter preparatorio, desarrollada en un ejercicio prescrito, trasladando la culpabilidad al ejercicio en el que se produce el perjuicio para la Hacienda Pública.

La aplicación del principio de reserva de ley que ha de imperar fundamentalmente en el ámbito sancionador habría aconsejado que la Ley 34/2015 hubiera contemplado dicha situación de forma expresa, incluyendo el nuevo artículo 66 bis de la LGT y modificando asimismo los artículos 191, 193 y 194 de la LGT para contemplar de forma clara y expresa dicha situación.

Prescripción del derecho a comprobar la operación sujeta a ITP, declarada erróneamente en el IVA

Del enunciado se desprende que hay una determinada operación, incluida en el 1.º trimestre de IVA de 2013 que debería estar sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD). Se dice igualmente en el enunciado que el **23 de agosto de 2016** por la Inspección de los tributos del Estado se procedió a comunicar a la comunidad autónoma dicha circunstancia a los efectos de iniciar, en su caso, el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos respecto del citado tributo.

Como se recordará, la prescripción del derecho a comprobar el IVA se produjo el 30 de marzo de 2016, con la comunicación de la modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras, toda vez que hasta dicho momento se venían desarrollando con relación al impuesto sobre sociedades.

Determinadas operaciones pueden estar sujetas tanto al IVA como al ITP, y para dichos supuestos, pueden considerarse como «obligaciones tributarias conexas».

Nuevamente la Ley 34/2015 aborda dicha cuestión en el artículo 68.9 de la LGT en los siguientes términos:

«9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto».

Esto es, tratándose de obligaciones conexas, la interrupción del derecho a comprobar un tributo y periodo concreto conlleva la interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y liquidar (y asimismo a obtener el reconocimiento del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos o de la normativa del tributo) de la obligación conexas.

Pues bien, en estos casos, al tratarse de obligaciones conexas, hay que tener en cuenta si la comunicación de inicio del procedimiento inspector respecto del IVA (30 de marzo de 2016) interrumpe o no la prescripción del derecho a comprobar el ITP, como obligación conexas.

De la literalidad de la norma (art. 68.9 de la LGT) parece desprenderse que así es.

No obstante, hay que integrar dicho precepto con otros artículos del ordenamiento jurídico tributario.

Así, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, regula en su artículo 58 el «Alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección tributaria», y a estos efectos dispone que:

«1. Respecto de los impuestos sobre el patrimonio, sobre sucesiones y donaciones, sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, tributos sobre el juego, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos **corresponden a las comunidades autónomas las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las comunidades autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado.

2. Cuando la Inspección de los tributos del Estado o de las comunidades autónomas conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para otras administraciones, lo comunicarán a estas en la forma que reglamentariamente se determine».

En sintonía con lo anterior, el artículo 95 de la LGT regula el «Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria» y dispone que:

«1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomen-

dada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) [...]

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias».

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se encuentra recogido en el artículo 167 del Real Decreto 1065/2007, que regula la «Colaboración de los órganos de inspección con otros órganos y Administraciones», a tenor del cual:

«1. Las actuaciones inspectoras podrán realizarse mediante colaboración entre las distintas Administraciones tributarias, de oficio o a solicitud de la otra Administración.

Cuando los órganos de inspección de una Administración tributaria conozcan hechos o circunstancias con trascendencia tributaria para otras Administraciones tributarias, los pondrán en conocimiento de estas y los acompañarán de los elementos probatorios que procedan.

[...]

2. Los órganos de inspección comunicarán a otros órganos de la misma Administración tributaria cuantos datos conozcan con trascendencia para el adecuado desempeño de las funciones que tengan encomendadas. A estos efectos, tendrán en cuenta sus respectivas competencias funcionales o territoriales».

En consecuencia, la Inspección de los tributos del Estado ha actuado de acuerdo con la citada normativa. Cuestión distinta es si la comunicación de inicio de la comprobación del IVA (30 de marzo de 2016) interrumpe el derecho a comprobar el ITP, como obligación tributaria conexas y cuya competencia inspectora le corresponde a la comunidad autónoma.

Entendemos que no por cuanto el artículo 68 de la LGT al regular los actos interruptivos de la prescripción del derecho a liquidar dispone que:

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario».

Por tanto, estando atribuida de forma exclusiva la competencia inspectora sobre el ITP (entre otros) a los órganos de la comunidad, de entender que las actuaciones inspectoras por el Estado

interrumpen el derecho a comprobar obligaciones tributarias respecto de las que no ostenta facultad alguna en su comprobación, estaríamos dando validez a un acto nulo de pleno derecho de acuerdo con lo establecido en el artículo 217 de la LGT, a tenor del cual:

«1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) [...]

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente **incompetente por razón de la materia** o del territorio».

En consecuencia, estimamos que la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar el ITP devengado como consecuencia de dicha operación deberá hacerse por los órganos de la comunidad autónoma a través de sus propios procedimientos de aplicación de los tributos, sin que hubiera tenido efecto alguno sobre la interrupción de la prescripción del derecho a comprobar el ITP las actuaciones inspectoras desarrolladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con relación al IVA.

3. TIPIFICACIÓN Y CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS COMETIDAS. DETERMINACIÓN DE LAS MAGNITUDES SANCIONABLES Y CUANTIFICACIÓN DE LAS SANCIONES

Impuesto sobre sociedades 2012

De la comparación de las magnitudes declaradas y de los datos resultantes de la liquidación se obtienen los siguientes resultados:

Impuesto sobre sociedades 2012	Autoliquidación (25-07-2013)	Ajustes procedimiento inspector	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible negativa 2012	(160.000)	+120.000	(40.000)
Cuota íntegra (30 %)	0		0
Deducciones de cuota	0		0
Cuota líquida	0		0
			.../...

Impuesto sobre sociedades 2012	Autoliquidación (25-07-2013)	Ajustes procedimiento inspector	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...			
Retenciones y pagos fraccionados	6.000		6.000
Total cuota a devolver			6.000
Solicitud de devolución	6.000		
Cuota a devolver			6.000
Intereses de demora (25-01-2014 a 11-08-2016)			680,47
Total a devolver			6.680,47
Base imponible negativa 2010	(80.000)	+90.000	0
Base imponible negativa 2011	(70.000)	0	(70.000)
Créditos de impuesto de 2012 para ejercicios futuros	5.000	0	5.000

Por otro lado, los motivos de regularización son:

Concepto	Importe del ajuste en base imponible de 2012
Gastos no justificados documentalmente	+35.000
Excesos de amortización por aplicación de coeficientes superiores a los legal- mente establecidos	+20.000
Ingresos efectuados en cuentas corrientes que no están contabilizados ni decla- rados en el impuesto sobre sociedades	+40.000
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran NO SANCIONABLES	+25.000
Total ajustes en base imponible	+120.000

Deducciones de la cuota del ejercicio 2012: Correctas.

Bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores:

- Año 2010: Incorrecta.
- Año 2011: Se considera correcta.

- 1.º Infracción tributaria por acreditar bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos (**año 2010**): Prescrito el derecho a sancionar según lo expuesto en apartados anteriores.
- 2.º Infracción tributaria por acreditar bases imponibles negativas generadas en el **año 2012**:

Base de sanción: $95.000/120.000 = 79,1666\%$.

Base de sanción: $120.000 \times 79,1666\% = 95.000$ euros

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2012
Tipificación	Artículo 195.1.1.º
Calificación	GRAVE
Base de sanción	95.000
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	14.250
Reducción conformidad	0
Sanción reducida	14.250
Posible reducción art. 188.3 LGT	3.562,5
Sanción a ingresar	10.687,5

Dicha sanción será deducible de la que, con posterioridad se cometa por falta de ingreso o por devoluciones excesivas como consecuencia de la deducción de la base imponible negativa incorrecta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 195.3 de la LGT, a tenor del cual:

«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».

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la reducción de la sanción recogida en el artículo 188.1 b) de la LGT (reducción del 30% de la sanción íntegra por conformidad con la propuesta de regularización) es independiente de la contemplada en el artículo 188.3 de la LGT (reducción del 25% de la sanción ya reducida, en su caso) y que está condicionada a:

«a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción».

Criterios de calificación implícitos en la base de sanción:

Aun cuando la calificación de esta infracción es grave, las circunstancias que determinan la calificación de la infracción producirán su efecto en el ejercicio en el que, como consecuencia de la aplicación de la magnitud declarada incorrecta, se produzca el perjuicio económico para la Hacienda pública, cometándose en ese momento la infracción tipificada en el artículo 191 o 193 de la Ley 58/2003, de ahí que haya de calcularse en el ejercicio en el que se comete la infracción del artículo 195.1.1.º de la LGT, aunque de momento resulte indiferente.

	Ocultación (1)	Factura falsa	Anomalía contable (1)	Persona interpuesta	No incidencia
Gastos no justificados documentalmente: 35.000	35.000		35.000		
Excesos de amortización: 20.000					20.000
Ingresos no declarados: 40.000	40.000		40.000		
Total ajustes sancionables: 95.000	75.000	0	75.000		20.000
	75.000/95.000 = 78,94 %		75.000/95.000 = 78,94 %		

(1) El artículo 4 del Real Decreto 2063/2004 regula las «Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción» y dispone que:

«1. Se entenderá que existe **ocultación** de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3 a).3.º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que **existen asientos, registros o importes falsos** cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.

Se entenderá que existe **omisión de operaciones cuando no se contabilicen** o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.

Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que son **facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos** o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción».

Impuesto sobre sociedades 2013

De la comparación de las magnitudes declaradas y de los datos resultantes de la liquidación se obtienen los siguientes resultados:

Impuesto sobre sociedades 2013	Autoliquidación (25-07-2014)	Ajustes	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible previa 2013	150.000	+160.000	310.000
Base imponible negativa año 2010	(80.000)	+80.000	0
Base imponible negativa año 2011	(70.000)	0	-70.000
Base imponible 2013	0	+240.000	240.000
Resto base imponible negativa año 2012		-40.000	-40.000
Base imponible año 2013	0	+200.000	200.000
Cuota íntegra (30 %)	0		60.000
Deducciones de cuota 2012			-5.000
Cuota líquida	0		55.000
Retenciones y pagos fraccionados	13.000		13.000
Solicitud de devolución (pendiente de devolución)	13.000		
Cuota a ingresar			42.000
Restitución devolución efectuada			
Cuota a ingresar por acta			42.000
Intereses de demora (25-07-2014 a 08-11-2016) ...			4.104,98
Total deuda			46.104,98
Otras magnitudes sin incidencia en la liquidación			
Base imponible negativa año 2010	0		
Base imponible negativa año 2011	0		
			.../...

Impuesto sobre sociedades 2013	Autoliquidación (25-07-2014)	Ajustes	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...			
Base imponible negativa año 2012	160.000	Aplicados en 2013 por la Inspección	0
Créditos de impuestos a compensar año 2012	5.000	Aplicados en 2013 por la Inspección	0
Créditos de impuestos a compensar año 2013	7.000	-7.000	0

Por otro lado, los motivos de regularización son:

Concepto	Importe del ajuste en base imponible de 2013
Minoración de la BIN, año 2010 aplicada en la autoliquidación de 2013	80.000
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000
Ingresos no declarados en 2013	60.000
Gastos justificados mediante facturas falsas en 2013	15.000
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran no sancionables en 2013	20.000
Total ajustes en base imponible	240.000 (total aumento)
Minoración en la BIN, año 2012 aplicada pendiente de aplicación en la autoliquidación de 2013 (parte correctamente declarada)	-40.000
Aumento neto en la base imponible de 2013	+200.000

De los datos del enunciado se desprende que se habrían cometido las siguientes infracciones:

- **Artículo 191 LGT. Por la cantidad dejada de ingresar:** Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Importe no ingresado: **42.000 euros.**

- **Artículo 195.1.2.º de la LGT.** Por la aplicación de la BIN del año **2012 (importe correcto)**, neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: **40.000 euros.**
- **Artículo 195.1.2.º de la LGT.** Por la aplicación crédito impuesto del año **2012** neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: **5.000 euros.**
- **Artículo 194 de la LGT.** Por la solicitud indebida de devoluciones de la normativa del tributo: **13.000 euros.**
- **Artículo 195.1.1.º de la LGT.** Por los créditos falsos de 2013: Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Importe sancionable: **4.000 euros.**

Ahora bien, aun cuando dichas cantidades son las que se han aplicado en la regularización, la base de la sanción no tiene por qué coincidir necesariamente con ellas, por cuanto dentro de los ajustes efectuados hay parte que se considera sancionable y otra que se considera no sancionable y la base de la sanción estará constituida con la magnitud regularizada que derive exclusivamente de ajustes sancionables, por lo que deberán hacerse los siguientes cálculos.

Cálculo de las magnitudes sancionables

Para determinar la magnitud sancionable hay que resolver previamente la cuestión relativa a la sancionabilidad de las conductas ilícitas desarrolladas en ejercicios prescritos que producen efectos en ejercicios no prescritos y a la que ya se ha aludido anteriormente.

Ya comentamos que no se podría sancionar por el artículo 195.1.1.º de la LGT la acreditación de la base imponible negativa incorrecta del año 2010.

Sin embargo, en el ejercicio 2013, al haberse aplicado dicha magnitud, produce el perjuicio para la Hacienda Pública en dicho ejercicio.

Dos son las posiciones:

- Que se entienda cometida la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT (o en el art. 193 o, en su caso, 194) en el año en que se produce el perjuicio, independientemente de cuándo se generó la magnitud procedente de ejercicios anteriores.
- Que, al haberse cometido la infracción preparatoria por la acreditación de bases imponibles negativas en ejercicios respecto de los que ha prescrito el derecho a sancionar dicha conducta ilícita, ya no se podrá sancionar cuando produzca el perjuicio económico.

Veamos cómo quedaría la situación con ambas opciones:

• PRIMERA OPCIÓN:

Concepto	Ajuste en base imponible de 2013	Sancionable	No sancionable
Minoración de la BIN, año 2010 aplicada en la autoliquidación de 2013	80.000	80.000	0
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000	25.000	
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000	40.000	
Ingresos no declarados en 2013	60.000	60.000	
Gastos justificados mediante facturas falsas en 2013	15.000	15.000	
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran no sancionables en 2013	20.000		20.000
Total ajustes en base imponible (aumento)	240.000	220.000	20.000
Porcentaje que representa las magnitudes sancionables en base imponible sobre el total de los ajustes en base imponible		$220.000/240.000 = 91,66 \%$	$20.000/240.000 = 8,33 \%$

Según esta primera opción, dicho porcentaje se aplicaría para el cálculo de la base de la sanción de las siguientes infracciones:

Bases de sanción	
191 LGT: 42.000	38.500 (42.000 × 91,66 %)
195.1.2.º: Aplicación BIN 2012: 40.000	36.666,66 (40.000 × 91,66 %)
195.1.2.º: Aplicación crédito impuesto 2012: 5.000	15.277,76 (5.000 × 91,66 % = 4.583,33/30 %)

Criterios de calificación implícitos en la base de la sanción:

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
BIN 2010 (1)	80.000					80.000
						.../...

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
.../...						
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000	25.000		25.000		
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000					40.000
Ingresos no declarados	60.000	60.000		60.000		
Facturas falsas	15.000	15.000	15.000	15.000		
Total	220.000	100.000	15.000	100.000		120.000

- (1) La base imponible negativa de 2010 por importe de 80.000 que se considera sancionable deriva de la inclusión de la contabilización como gasto en 2010 de excesos de amortización y de gastos por multas impuestas a la entidad, por lo que no puede apreciarse ningún criterio de calificación de la infracción cometida.

La ocultación, como criterio de calificación de la infracción se encuentra regulada en el artículo 10 del Real Decreto 2063/2004, que regula el «Cálculo de la incidencia de la ocultación» y dispone:

- «1. La incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2.
2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable en los que se haya apreciado ocultación por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar en los que se haya apreciado ocultación.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar. Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de la ocultación se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. En el supuesto de falta de presentación de la declaración o autoliquidación, se entenderá que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción es del 100 por cien».

Por otro lado, la **anomalía contable**, como criterio de calificación de la infracción, se encuentra regulada en el artículo 11 del Real Decreto 2063/2004, que regula el «Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros» y dispone:

- «1. La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2.
2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

.../...

.../...

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de los libros o registros por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de libros o registros.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar. Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Facturas falsas. Por último, el artículo 12 del Real Decreto 2063/2004 regula el «Cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados» y a estos efectos dispone que:

«1. La incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

En consecuencia, el porcentaje que representa las magnitudes en las que se aprecian criterios de calificación sobre la base de la sanción es:

$$\text{Ocultación: } \frac{100.000 \times 30\%}{220.000 \times 30\%} = \frac{30.000}{66.000} = 45,45\%$$

$$\text{Anomalía contable: } \frac{100.000 \times 30\%}{220.000 \times 30\%} = \frac{30.000}{66.000} = 45,45\%$$

$$\text{Factura falsa: } \frac{15.000 \times 30\%}{220.000 \times 30\%} = \frac{4.500}{66.000} = 6,81\%$$

Incidencia de dichas circunstancias en las infracciones tributarias cometidas:

A) Por la cantidad dejada de ingresar

El artículo 191 de la LGT regula la «Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación» y a los efectos de su calificación dispone que:

«2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la **base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.**

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, **sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.**

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje **superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.**

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción».

Por otro lado, hay que tener en cuenta, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 184.3 b) de la LGT:

«El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción, por lo que, si no supera dicho porcentaje, no constituye medio fraudulento».

Criterio de calificación	Calificación de la infracción
Ocultación (45,45 %)	Grave
Anomalía contable (45,45 %)	Grave
Factura falsa (6,81 %)	Grave

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación	Artículo 191
Base de sanción (42.000 × 91,66 %)	38.500
Calificación	Grave
Mínimo	50 pp
Perjuicio 38.500/42.000 = 91,66 %	+25 pp
Comisión reiterada (1)	+25 pp
% Sanción	100 %
Sanción íntegra	38.500
Reducción conformidad (2)	0
Sanción	38.500
Posible reducción artículo 188.3 LGT (2)	9.625
Sanción a ingresar	28.875

(1) **Comisión reiterada.** Artículo 187 de la Ley 58/2003. *Criterios de graduación de las sanciones tributarias.*

«1. 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.

[...].».

El desarrollo reglamentario se encuentra recogido en el artículo 5 del Real Decreto 2063/2004, que regula la «Comisión repetida de infracciones tributarias» y a estos efectos dispone que:

«1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 187.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, en virtud de resolución que hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave».

Periodo a tener en cuenta: 25 de julio de 2010 a 25 de julio de 2014.

Antecedentes	Fecha firmeza	Tipificación y calificación	Incidencia
Impuesto sobre sociedades 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Grave	Si antecedente
Retenciones 4.º trimestre de 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Muy grave	Si antecedente

(2) **Reducción sanción por conformidad (art. 188.1 a) de la LGT).** «Reducción de las sanciones».

- Reducción por conformidad (art. 188.1 de la LGT).

Aun cuando de los datos del enunciado no procede la aplicación de la reducción de la sanción por conformidad, conviene tener en cuenta que dicha reducción pueden otorgarse bien antes de la incoación del acta como en los casos en los que se hubiera firmado el acta en disconformidad, en el trámite posterior a la incoación del acta se presta la conformidad antes de dictarse el acto de liquidación que deriva del acta. En este sentido el artículo 7.2 del Real Decreto 2063/2004, que regula la «Conformidad del obligado tributario», dispone que:

«2. En los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto.

También se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación».

- Reducción por «pronto pago» (art. 188.3 de la LGT).

Dicha reducción no está condicionada a que la propuesta de liquidación se hubiera firmado en conformidad, siendo por tanto independiente de la reducción del artículo 188.1 b) de la LGT:

«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 el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

.../...

.../...

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.

[...].».

B) Por la aplicación de la base imponible negativa del año 2012, neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: 40.000 euros

Infracción cometida:

Artículo 195.1.º, párrafo 2.º LGT, «Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes»:

«1. [...]»

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

[...] En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del periodo impositivo.

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.

[...]».

Artículo 13 del Real Decreto 2063/2004, «Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes»:

«1. Cuando la infracción a que se refiere el artículo 195.1, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concorra con las infracciones reguladas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley, la base de la sanción se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

2. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la renta neta, la sanción proporcional del 15 por ciento se aplicará sobre la base de sanción calculada de la siguiente forma:

a) Si la aplicación de cantidades pendientes solo se ha llevado a cabo en la base del tributo, la base de la sanción será el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación».

Base de la sanción: 36.666,66 (40.000 × 91,66%)

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación aplicación BIN a minorar incrementos en 2013	Artículo 195.1.2.º
Base de sanción (40.000 × 91,66%)	36.666,66
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	5.500
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT (25 % × 5.500; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	1.375
Sanción a ingresar	4.125

C) Por la aplicación del crédito impuesto del año 2012 neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: 5.000 euros

Artículo 195.1.2.º de la LGT (transcrito).

Artículo 13.2 del Real Decreto 2063/2004, «Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes»:

«2. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la renta neta, la sanción proporcional del 15 por ciento se aplicará sobre la base de sanción calculada de la siguiente forma:

a) Si la aplicación de cantidades pendientes solo se ha llevado a cabo en la base del tributo, la base de la sanción será el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación.

b) Si la aplicación de cantidades pendientes solo se ha llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, la base de la sanción se determinará multiplicando las cantidades que hubiesen sido objeto de compensación o deducción en la cuota o cantidad a ingresar por el resultado, redondeado en dos decimales, de un cociente en el que figuren:

1.º En el numerador, la renta neta sancionable declarada incorrectamente.

2.º En el denominador, la diferencia entre la cuota íntegra regularizada y la declarada inicialmente.

c) [...]».

Debe tenerse en cuenta que, aun cuando se aplican deducciones de cuota, los ajustes efectuados son en la base imponible del año 2013, cuyo efecto en cuota es objeto de neutralización mediante la aplicación de las deducciones de 2012, por lo que se aplicará la sanción del 15% sobre el importe de los aumentos sancionables regularizados.

Cálculos:

$$\text{Base de sanción: } \frac{183.320 (200.000 \times 91,66\%)}{60.000 - 0} = 3,05 ; 5.000 \times 3,055 = 15.276 \text{ euros}$$

(Nota: Otra fórmula de cálculo más simple es determinando el importe de las deducciones de la cuota de 2012 destinados a neutralizar aumentos en la base imponible de 2013: $5.000 \times 91,666666\% = 4.583$).

Una vez que se obtienen las deducciones de la cuota, se divide por el tipo de gravamen y se obtiene el aumento en la base imponible neutralizado con dichos créditos: $4.583/0,3 = 15.276 \text{ €}$).

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación aplicación créditos de 2012 a minorar incrementos en base imponible del año 2013 sancionables	Artículo 195.1.2.º
Base de sanción (Base imponible de 2013 neutralizada con $4.583/0,3 = 15.276$)	15.276
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	2.291,5
Reducción conformidad	0
	.../...

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
.../...	
Posible reducción artículo 188.3 LGT (2.291,5 × 25 %; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	572,87
Sanción a ingresar	1.718,63

- **SEGUNDA OPCIÓN (exclusión del cálculo de la base de la sanción la magnitud que deriva de la base imponible negativa procedente del año 2010 al haberse cometido la infracción preparatoria por la acreditación de bases imponibles negativas en ejercicios respecto de los que ha prescrito el derecho a sancionar dicha conducta ilícita):**

En esta opción, las infracciones tributarias sancionadas serían las mismas que con la opción anterior, difiriendo únicamente en el cálculo de la base de la sanción de las diferentes infracciones y, a su vez, en los criterios de calificación.

Según esta opción, los cálculos serían:

Concepto	Ajuste en base imponible de 2013	Sancionable	No sancionable
Minoración de la BIN, año 2010 aplicada en la autoliquidación de 2013	80.000		80.000
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000	25.000	
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000	40.000	
Ingresos no declarados en 2013	60.000	60.000	
Gastos justificados mediante facturas falsas en 2013	15.000	15.000	
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran no sancionables en 2013	20.000		20.000
Total ajustes en base imponible (aumento)	240.000	140.000	100.000
Porcentaje que representa las magnitudes sancionables en base imponible sobre el total de los ajustes en base imponible		140.000/240.000 = = 58,33 %	100.000/240.000 = = 41,67 %

Según esta segunda opción, dicho porcentaje se aplicaría para el cálculo de la base de la sanción de las siguientes infracciones:

Bases de sanción	
191 LGT: 42.000	24.500 (42.000 × 58,33 %)
195.1.2.º: Aplicación BIN 2011: 40.000	23.332 (40.000 × 58,33 %)
195.1.2.º: Aplicación crédito impuesto 2012: 5.000	9.721,67 (5.000 × 58,33 % = 2.916,5/30 %)

Criterios de calificación implícitos en la base de sanción:

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000	25.000		25.000		
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000					40.000
Ingresos no declarados	60.000	60.000		60.000		
Facturas falsas	15.000	15.000	15.000	15.000		
Total	140.000	100.000	15.000	100.000		120.000

La incidencia de los criterios de calificación a los efectos de calificar la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT se habrá de efectuar sobre la base de la sanción calculada según esta opción.

En consecuencia, el porcentaje que representa las magnitudes en las que se aprecian criterios de calificación sobre la base de la sanción es:

$$\text{Ocultación: } \frac{100.000 \times 30\%}{140.000 \times 30\%} = \frac{30.000}{42.000} = 71,42\%$$

$$\text{Anomalía contable: } \frac{100.000 \times 30\%}{140.000 \times 30\%} = \frac{30.000}{42.000} = 71,42\%$$

$$\text{Factura falsa: } \frac{15.000 \times 30\%}{140.000 \times 30\%} = \frac{4.500}{42.000} = 10,71\%$$

Incidencia de dichas circunstancias en las infracciones tributarias cometidas:

A) Por la cantidad dejada de ingresar (art. 191 de la LGT)

Criterio de calificación	Calificación de la infracción
Ocultación (71,42 %)	Grave
Anomalía contable (71,42 %)	Muy grave (superior al 50 %)
Factura falsa (10,71 %)	Muy grave (superior al 10 %)

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación	Artículo 191
Base de sanción (42.000 × 58,33 %)	24.500
Calificación	Muy grave
Mínimo	100 pp
Perjuicio 24.500/42.000 = 58,33 %	+20 pp
Comisión reiterada (1)	+25 pp
% Sanción	145 %
Sanción íntegra	35.525
Reducción conformidad (2)	0
Sanción	35.525
Posible reducción artículo 188.3 LGT (2)	8.893,75
Sanción a ingresar	26.631,25

(1) **Comisión reiterada:** Artículo 187 de la Ley 58/2003. No cambia respecto de la opción primera.

(2) **Reducción sanción por conformidad (art. 188.1 a) de la LGT.** No cambia respecto de la opción primera.

Reducción por «pronto pago». No cambia respecto de la opción primera, pero se aplicaría sobre la nueva sanción calculada de acuerdo con esta segunda opción.

B) Por la aplicación de la base imponible negativa del año 2012, neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: 40.000 euros

Infracción cometida:

Artículo 195.1.º, párrafo 2.º de la LGT, «Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes» (transcrito).

Base de la sanción: 23.332 (40.000 × 58,33%)

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación aplicación BIN a minorar incrementos en 2013	Artículo 195.1.2.º
Base de sanción (40.000 × 91,66 %)	23.332
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	3.500
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT (3.500 × 25 %; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	875
Sanción a ingresar	2.625

C) Por la aplicación crédito impuesto del año 2012 neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: 5.000 euros

Artículo 195.1.2.º de la LGT (transcrito).

Debe tenerse en cuenta que, aun cuando se aplican deducciones de cuota, los ajustes efectuados son en la base imponible del año 2013, cuyo efecto en cuota es objeto de neutralización mediante la aplicación de las deducciones de 2012, por lo que se aplicará la sanción del 15% sobre el importe de los aumentos sancionables regularizados.

Cálculos:

$$\text{Base de sanción: } \frac{116.660 (200.000 \times 58,33\%)}{60.000 - 0} = 1,94 ; 5.000 \times 1,94 = 9.721,67 \text{ euros}$$

(Nota: Otra fórmula de cálculo más simple es determinando el importe de las deducciones de la cuota de 2012 destinados a neutralizar aumentos en la base imponible de 2013: $5.000 \times 58,33\% = 2.916,5 \text{ €}$.

Una vez que se obtienen las deducciones de la cuota, se divide por el tipo de gravamen y se obtiene el aumento en la base imponible neutralizado con dichos créditos: $2.916,5/0,3 = 9.721,5 \text{ €}$.

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación aplicación créditos de 2012 a minorar incrementos en base imponible del año 2013 sancionables	Artículo 195.1.2.º
Base de sanción	9.721,67
(Base imponible de 2013 neutralizada con $2.916,5/0,3 = 9.721,67$)	
Calificación	Grave
% Sanción	15%
Sanción íntegra	1.458,25
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT ($1.458,25 \times 25\%$; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	364,56
Sanción a ingresar	1.093,69

• Infracción tipificada en el artículo 195.1.1.º de la LGT:

Por los créditos falsos declarados en 2013: Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Importe sancionable: **4.000 euros**.

En esta infracción no incidirían las dos opciones analizadas en el apartado anterior.

Base de la sanción. Deducciones incorrectas que se consideran sancionables: 4.000 euros.

Porcentaje de sanción: Al tratarse de deducciones en la cuota se sancionarán al 50%.

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación: créditos falsos de 2013	Artículo 195.1.1.º
	.../...

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
.../...	
Base de sanción	4.000
Calificación	Grave
% Sanción	50 %
Sanción íntegra	2.000
Reducción conformidad	0
Possible reducción artículo 188.3 LGT (25% × 2.000; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	500
Sanción a ingresar	1.500

• **Infracción tipificada en el artículo 194 de la LGT:**

Por la solicitud indebida de devoluciones de la normativa del tributo: **13.000 euros**.

Del enunciado se desprende que dicha devolución está pendiente de hacerse efectiva por lo que no se ha llegado a producir el perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El artículo 194 recoge dicha conducta como constitutiva de infracción y dispone a estos efectos:

«1. Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la **omisión** de datos relevantes o la inclusión de datos **falsos** en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.

La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento».

La base de la sanción se configura no en relación a las magnitudes sancionables sino en torno a las magnitudes que siendo sancionables se aprecia que la devolución excesiva solicitada procede de datos que se **hubieran omitido o que fueran falsos**. No obstante, los resultados son los mismos en cualquiera de las dos opciones a las que hemos hecho referencia vuelvan a tener incidencia.

Así:

- *Primera opción analizada anteriormente*

Solicitud indebida (sancionable): $13.000 \times 91,66\% = 11.915,8$ euros.

Importe que representa el porcentaje que deriva de los datos ocultados sobre la magnitud sancionable: 5.415,73 euros ($45,45\% \times 11.915 \text{ €}$).

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación: solicitud indebida de devoluciones de 2013	Artículo 194
Base de sanción	5.415,73
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	812,36
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT (25 % \times 812,36; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	203,09
Sanción a ingresar	609,27

- *Segunda opción analizada anteriormente*

Solicitud indebida (sancionable): $13.000 \times 58,33\% = 7.582,9$ euros.

Importe que representa el porcentaje que deriva de los datos ocultados sobre la magnitud sancionable: 5.415,73 € ($71,42\% \times 7.582,9 \text{ €}$).

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación: solicitud indebida de devoluciones de 2013	Artículo 194
Base de sanción	5.415,73
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	812,36
	.../...

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
.../...	
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT (25 % × 812,36; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	203,09
Sanción a ingresar	609,27

IVA 4.º trimestre de 2012. Magnitudes regularizadas y sancionables: 35.000 euros

De la comparación de las magnitudes declaradas y de los datos resultantes de la liquidación se obtienen los siguientes resultados:

4.º trimestre de 2012	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	55.000	+15.000	70.000
IVA soportado	60.000	-20.000	40.000
Resultado del periodo	-5.000	+35.000	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores	10.000		(10.000)
Cuota a ingresar			20.000
Intereses de demora (30-01-2013 a 10-11-2016)			3.441,04
Total deuda			23.441,04
IVA a compensar en periodos posteriores ...	15.000 (10.000 + 5.000)	-10.000 (aplicado en liquidación)	0

De los datos del enunciado se desprende que se habrían cometido las siguientes infracciones:

- Por la acreditación de cuotas a deducir en ejercicios futuros (art. 195.1.1.º de la LGT): **5.000 euros.**
- Por la cantidad dejada de ingresar (art. 191 de la LGT): **20.000 euros.**
- Por la aplicación de las cuotas a deducir de periodos anteriores, aplicadas en la regularización efectuada (art. 195.1.2.º de la LGT): **10.000 euros.**

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
IVA devengado	15.000	15.000		15.000		
IVA soportado	20.000					20.000
Total ajustes	35.000	15.000		15.000		
		42,86 % (15.000/35.000)		42,86 % (15.000/35.000)		

Por otro lado, la infracción del artículo 195.1.1.º y 195.1.2.º llevan incluidos un 42,86 % de ocultación y de anomalía contable que aun cuando no tengan incidencia en la calificación de dichas infracciones, producirán su efecto en el periodo en el que se produzca el perjuicio económico como consecuencia de su aplicación.

	Art. 191 LGT	Art. 195.1.1.º LGT	Art. 195.1.2.º LGT
Calificación	Grave	Grave	Grave
Base sanción	20.000	5.000	10.000
Mínimo	50 pp	50 pp	50 pp
Perjuicio (20.000/20.000)	+25 pp		
Comisión reiterada (1)	0		
Total sanción	75 pp	50 pp	50 pp
Conformidad	-22,5 pp	-15 pp	-15 pp
Sanción reducida	52,5 %	35 %	35 %
Total sanción reducida (art. 188.1 b) LGT)	10.500	1.750	3.500
Reducción artículo 188.3 LGT	2.625 (25 % s/10.500)	437,5 (25 % s/1.750)	875 (25 % s/3.500)
Sanción a ingresar	7.875	1.312,5	2.625

(1) **Comisión reiterada:** Artículo 187 de la Ley 58/2003, «Criterios de graduación de las sanciones tributarias» y artículo 5 del Real Decreto 2063/2004 (transcritos).

No hay antecedente.

Periodo a tener en cuenta: 30 de enero de 2009 a 30 de enero de 2013.

Antecedentes	Fecha firmeza	Tipificación y calificación	Incidencia
Impuesto sobre sociedades 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Grave	Si antecedente
Retenciones 4.º trimestre de 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Muy grave	Si antecedente

IVA 1.º trimestre de 2013. Magnitudes regularizadas: 30.000 euros

De la comparación de las magnitudes declaradas y de los datos resultantes de la liquidación se obtienen los siguientes resultados:

1.º trimestre de 2013	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	40.000	+10.000	50.000
IVA soportado	25.000	-5.000	20.000
Resultado del periodo	15.000	+15.000	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores	15.000	-15.000	0
(4.º trimestre 2012: 5.000. Anteriores: 10.000)			
Cuota a ingresar	0	30.000	30.000
Intereses de demora (20-04-2013 a 10-11-2016)			4.832,79
Total deuda			34.832,79
IVA a compensar en periodos posteriores	0		0

Téngase en cuenta que la entidad solicitó la aplicación del saldo de las cantidades a compensar de periodos anteriores por importe de 10.000 euros, se aplicará a la minoración de la cuota que resulta a ingresar del 4.º trimestre de 2012.

De los datos del enunciado se desprende que se habría cometido la siguiente infracción:

- Infracción tributaria cometida: artículo 191 de la LGT.

Detalle de los ajustes efectuados:

- Importe de los ajustes efectuados en el 1.º trimestre de 2013: 15.000 euros.
- Aumento de la cuota a ingresar en el 1.º trimestre de 2013 por la deducción procedente del 4.º trimestre de 2012 que se consideró incorrecta y sancionable: 5.000.

- Aumento de la cuota a ingresar en el 1.º trimestre de 2013 por la aplicación de la deducción procedente de periodos anteriores al 4.º trimestre de 2012 que se considera correcta pero que se aplicó en la liquidación del 4.º trimestre de 2012 a solicitud del obligado tributario: 10.000 euros.

Cálculo de la base de la sanción:

	Total ajuste	No sancionable	Sancionable
IVA devengado en 2013	10.000		10.000
IVA soportado 2013	5.000	5.000	
IVA a compensar 4.º trimestre 2012	5.000		5.000
IVA a compensar 3.º trimestre 2012	10.000		10.000
Total cantidad dejada de ingresar ..	30.000	5.000	25.000
Porcentaje magnitud sancionable sobre la totalidad de los ajustes		$5.000/30.000 = 16,66\%$	$25.000/30.000 = 83,33\%$

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
IVA devengado	10.000	10.000		10.000		
IVA a compensar 4.º trimestre 2012	5.000	2.143 (42,86% × 5.000)		2.143 (42,86% × 5.000)		
IVA a compensar 3.º trimestre 2012	10.000	4.286 (42,86% × 10.000)		4.286 (42,86% × 10.000)		
Total	25.000	16.429		16.429		
		65,71 %		65,71 %		

	Artículo 191 LGT
Calificación	Muy grave
Base sanción	25.000
Mínimo	100 pp
	.../...

	Artículo 191 LGT
.../...	
Perjuicio 25.000/30.000 = 83,33 %	+25 pp
Comisión reiterada (1)	0
Total sanción	125 pp
Conformidad	-37,5 pp
Sanción reducida	87,5 %
Total sanción reducida	21.875
Artículo 195.3 LGT: A deducir sanción 195.1.1.º 4.º trimestre	-1.750
Artículo 195.3 LGT: A deducir sanción 195.1.2.º 4.º trimestre	-3.500
Sanción reducida	16.625
Reducción artículo 188.3	-4.156,25
Sanción a ingresar	12.468,75
(1) Comisión reiterada: Artículo 187 de la Ley 58/2003, «Criterios de graduación de las sanciones tributarias» y artículo 5 del Real Decreto 2063/2004 (transcritos).	

No hay antecedente.

Periodo a tener en cuenta: 20 de abril de 2009 a 20 de abril de 2013.

Antecedentes	Fecha firmeza	Tipificación y calificación	Incidencia
Impuesto sobre sociedades 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Grave	Si antecedente
Retenciones 4.º trimestre de 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Muy grave	Si antecedente

4. ANALIZAR LAS CONSECUENCIAS QUE DERIVAN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA DEL AÑO 2014

Al margen de lo anterior, el obligado tributario presentó con fecha 20 de octubre de 2016 una autoliquidación complementaria del año 2014 por el impuesto sobre sociedades que no es

objeto del procedimiento inspector mediante la que ella misma minoró el importe de la base imponible negativa procedente del año 2012 por importe de 120.000 euros que en el procedimiento inspector se había considerado incorrecta.

El detalle de las autoliquidaciones presentadas, de acuerdo con el enunciado, es:

Impuesto sobre sociedades 2014	Autoliquidación originaria	Autoliquidación complementaria
Base imponible previa 2014	120.000	120.000
Base imponible negativa año 2012	(120.000)	0
Resto base imponible negativa año 2014	0	120.000
Cuota íntegra (30 %)	0	36.000
Deducciones de cuota 2014	0	0
Cuota líquida	0	36.000
Retenciones y pagos fraccionados	15.000	15.000
Solicitud de devolución (devolución 10-09-2015)	15.000	
Cuota a ingresar		21.000
Restitución de devolución		15.000
Cuota a ingresar		36.000

Como se expuso anteriormente, en 2012 declaró una base imponible negativa por importe de 160.000 euros, de los que 40.000 euros se consideraron correctos y 120.000 euros se consideran incorrectos. De los 120.000 euros se consideraron sancionables tan solo 95.000 euros (79,166 € s/ 120.000 €).

Por otro lado, los 40.000 euros de base imponible negativa del año 2012 que se consideraron correctos fueron aplicados por la Inspección en la regularización del año 2013, a solicitud del propio obligado tributario.

En consecuencia, la entidad ha presentado una autoliquidación complementaria y voluntaria del año 2014, minorando el importe de la base imponible negativa del año 2012 y efectuando el ingreso correspondiente.

Dicha conducta conlleva la aplicación del recargo de extemporaneidad regulado en el artículo 27 de la LGT, «Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo», a tenor del cual:

«1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

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 periodo 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.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la

deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

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 no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento».

La cuestión estriba en determinar la base sobre la que se aplica el recargo de extemporaneidad, esto es, si se aplica sobre la cuota que habría tenido que ingresar inicialmente (21.000 €) o sobre el importe que resulta a ingresar que deriva de la autoliquidación complementaria (36.000 €), teniendo en cuenta que en esta se incluye no solo la cantidad dejada de ingresar inicialmente (21.000 €) sino también la restitución de la devolución obtenida (15.000 €).

Tras la discrepancia de criterios que ha dado lugar a diversos pronunciamientos de los órganos económico-administrativos y jurisprudenciales no siempre uniformes, la cuestión parece zanjada con la Sentencia del **Tribunal Supremo de fecha 23 de noviembre de 2015** (NFJ061299), en la que se dice que en el caso de las autoliquidaciones cuya regularización dé lugar a una devolución inferior a la inicialmente solicitada, lo mismo que si da lugar a un ingreso superior al inicialmente realizado, el procedimiento a seguir es la presentación por el sujeto pasivo de una autoliquidación complementaria, cuyo resultado es a ingresar en ambos casos. Y a esa liquidación si es extemporánea, sin mediar requerimiento previo de la Administración, con resultado a ingresar le resulta aplicable el régimen de recargos del artículo 27 de la Ley 58/2003, que se calculará sobre la cantidad que haya de ingresarse, sea por el concepto de cuota inicialmente no ingresada o por de reintegro de devoluciones improcedentes o por cuantía superior.

En consecuencia, el recargo de extemporaneidad será:

Retraso en la presentación (25-07-2015 a 20-10-2016)	Superior a 12 meses
Base del recargo	36.000
Porcentaje de recargo (20 %)	7.200
Intereses de demora (25-07-2016 a 20-10-2016) 88 días al 3,75 %	324,59
	.../...

.../...	
Total recargo	7.524,59
Reducción del 25 % (1)	-1.881,15
Recargo reducido	5.643,44
<p>(1) Entendemos que el recargo es el importe total, esto es, que tiene dos componentes, uno fijo (20%) y otro variable (interés de demora) y que la reducción se ha de aplicar sobre el importe total así calculado y no exclusivamente sobre el importe fijo, criterio este que es el mantenido por la Administración.</p>	

Por otro lado, la reducción está condicionada no solo a que se pague la deuda autoliquidada (o que se aplace con aval bancario o seguro de caución) sino también a que se pague el propio recargo en periodo voluntario.

Por último, la sanción que se impuso en la regularización del año 2012 (15% s/ 95.000 €) no será deducible del recargo y ello por cuanto el artículo 195.3 de la LGT tan solo permite la deducción de dicha sanción de las sanciones que se cometan con posterioridad como consecuencia de la aplicación de las magnitudes sancionadas por el artículo 195 de la LGT.

Concepto	Importe del ajuste en base imponible de 2012
Gastos no justificados documentalmente	+35.000
Excesos de amortización por aplicación de coeficientes superiores a los legalmente establecidos	+20.000
Ingresos efectuados en cuentas corrientes que no están contabilizados ni declarados en el impuesto sobre sociedades	+40.000
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran NO SANCIONABLES	+25.000
Total ajustes en base imponible	+120.000

En relación con la regularización de las **deducciones de la cuota del ejercicio 2012 se consideran correctas, motivo por el cual no se efectúa ajuste alguno.**

Por lo que se refiere a la comprobación de las **bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores** se comprueba que la correspondiente al año **2010** es **INEXISTENTE** por cuanto se incluyeron entre los gastos excesos de amortización y multas por importe de 90.000 euros. La del año **2011** se considera correcta.

Detalle de las magnitudes declaradas en ejercicios comprobadas:

Impuesto sobre sociedades	Autoliquidación	Ajustes procedimiento inspector	Base imponible comprobada
Base imponible negativa 2010	(80.000)	+90.000	+10.000
Base imponible negativa 2011	(70.000)	0	(70.000)

Los resultados de la comparación de los datos que proceden de la liquidación que deriva del acta con los datos declarados por la entidad son:

Impuesto sobre sociedades 2012	Autoliquidación (25-07-2013)	Ajustes procedimiento inspector	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible negativa 2012	(160.000)	+120.000	(40.000)
Cuota íntegra (30 %)	0		0
			.../...

Impuesto sobre sociedades 2012	Autoliquidación (25-07-2013)	Ajustes procedimiento inspector	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...			
Deducciones de cuota	0		0
Cuota líquida	0		0
Retenciones y pagos fraccionados	6.000		6.000
Total cuota a devolver			6.000
Solicitud de devolución	6.000		
Cuota a devolver			6.000
Intereses de demora			680,47
(25-01-2014 a 11-08-2016)			
Total a devolver			6.680,47
Base imponible negativa 2010	(80.000)	+90.000	0
Base imponible negativa 2011	(70.000)	0	(70.000)
Créditos de impuesto de 2012 para ejer- cicios futuros	5.000	0	5.000

El acta se firmó en DISCONFORMIDAD el **10 de octubre de 2016**, dictándose el acto de liquidación el **8 de noviembre de 2016**, notificado el 22 del mismo mes.

B) Impuesto sobre sociedades 2013

El sujeto pasivo presentó el 25 de julio de 2014 la autoliquidación del impuesto declarando una base imponible positiva por importe de 150.000 euros, aplicando la base imponible negativa del año 2010 (80.000 €), la del año 2011 (70.000 €). En la autoliquidación se solicitó una cuota a devolver por importe de 13.000 euros, devolución que a la fecha de dictarse el acuerdo de liquidación está pendiente de hacerse efectiva.

El obligado tributario declaró unas deducciones de créditos de impuesto (deducciones en la cuota) a deducir en ejercicios futuros, por importe de 7.000 euros.

Como consecuencia de la actuación inspectora desarrollada se efectuaron los siguientes ajustes:

Concepto	Importe del ajuste en base imponible de 2013
Minoración de la BIN, año 2010 aplicada en la autoliquidación de 2013	80.000
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000
Ingresos no declarados en 2013	60.000
Gastos justificados mediante facturas falsas en 2013	15.000
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran no sancionables en 2013	20.000
Total ajustes en base imponible	240.000 (total aumento)
Minoración en la BIN, año 2012 aplicada pendiente de aplicación en la autoliquidación de 2013 (parte correctamente declarada)	-40.000
Aumento neto en la base imponible de 2013	+200.000

Las deducciones de la cuota declaradas en el año **2013 no se consideran correctas** en su totalidad, estimándose **sancionables** 4.000 euros de los 7.000 euros declarados.

No obstante en la liquidación que deriva del año **2013** la entidad solicitó que se le aplicara por la Inspección en la liquidación que se practique tanto la base imponible negativa del año **2012** pendiente de compensación como los créditos de impuesto pendientes de deducir procedentes del año **2012** y que fueron considerados correctos por la Inspección, solicitud que fue atendida por la Inspección de los tributos.

Los resultados de la comparación de los datos que derivan de la liquidación que procede del acta con los datos declarados por la entidad, son:

Impuesto sobre sociedades 2013	Autoliquidación (25-07-2014)	Ajustes	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible previa 2013	150.000	+160.000	310.000
Base imponible negativa año 2010	(80.000)	+80.000	0
Base imponible negativa año 2011	(70.000)	0	-70.000
			.../...

Impuesto sobre sociedades 2013	Autoliquidación (25-07-2014)	Ajustes	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...			
Base imponible 2013	0	+240.000	240.000
Resto base imponible negativa año 2012 ..		-40.000	-40.000
Base imponible año 2013	0	+200.000	200.000
Cuota íntegra (30 %)	0		60.000
Deducciones de cuota 2012			-5.000
Cuota líquida	0		55.000
Retenciones y pagos fraccionados	13.000		13.000
Solicitud de devolución (pendiente de devolución)	13.000		
Cuota a ingresar			42.000
Restitución devolución efectuada			0
Cuota a ingresar por acta			42.000
Intereses de demora			4.104,98
(25-07-2014 a 08-11-2016)			
Total deuda			46.104,98
Otras magnitudes sin incidencia en la liquidación			
Base imponible negativa año 2010	0		
Base imponible negativa año 2011	0		
Base imponible negativa año 2012	160.000	40.000 aplicados en 2013 por la Inspección	0
Créditos de impuestos a compensar año 2012	5.000	Aplicados en 2013 por la Inspección	0
Créditos de impuestos a compensar año 2013	7.000	-7.000	0

El acta se firmó en DISCONFORMIDAD el **10 de octubre de 2016**, dictándose el acto de liquidación el **8 de noviembre de 2016**, notificado el 22 del mismo mes.

C) IVA

Las únicas contingencias observadas se refieren a la autoliquidación correspondiente al **4.º trimestre de 2012** y **1.º trimestre de 2013** en las que se efectuaron los siguientes ajustes:

4.º Trimestre de 2012 (fin del periodo voluntario de declaración: 30-01-2013)

4.º trimestre de 2012	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	55.000	+15.000	70.000
IVA soportado	60.000	-20.000	40.000
Resultado del periodo	-5.000	+35.000	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores	10.000		(10.000)
Cuota a ingresar			20.000
Intereses de demora			3.441,04
(30-01-2013 a 10-11-2016)			
Total deuda			23.441,04
IVA a compensar en periodos posteriores	15.000 (10.000 + 5.000)	-10.000 (aplicado en liquidación)	0

La totalidad de los ajustes en IVA **devengado** se consideran sancionables al tratarse de ventas no declaradas y no contabilizadas, y respecto del IVA **soportado** no deducible se refiere a que no ha quedado probada la afectación a la actividad desarrollada si bien se aportaron los justificantes de las operaciones, pero no se llegó al convencimiento de que se tratara de bienes y servicios afectos, por lo que **se consideran sancionables**.

No obstante en la liquidación que deriva del **4.º trimestre de 2012** la entidad solicitó la aplicación del saldo de las cantidades a compensar de periodos anteriores por importe de 10.000 euros, se aplicará a la minoración de la cuota que resulta a ingresar, solicitud que fue atendida por la Inspección de los tributos.

1^{er} trimestre de 2013 (fin del periodo voluntario de declaración: 20-04-2013)

1.º trimestre de 2013	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	40.000	+10.000	50.000
IVA soportado	25.000	-5.000	20.000
Resultado del periodo	15.000	+15.000	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores (4.º trimestre 2012: 5.000. Anteriores: 10.000)	15.000	-15.000	0
Cuota a ingresar	0	30.000	30.000
Intereses de demora (20-04-2013 a 10-11-2016)			4.832,79
Total deuda			34.832,79
IVA a compensar en periodos posteriores	0		0

(Téngase en cuenta que la entidad solicitó la aplicación del saldo de las cantidades a compensar de periodos anteriores por importe de 10.000 €, se aplicará a la minoración de la cuota que resulta a ingresar del 4.º trimestre de 2012).

La totalidad de los ajustes en IVA **devengado** se consideran sancionables al tratarse de ventas no declaradas y no contabilizadas. Respecto del IVA soportado no deducible **se consideran NO sancionables**.

El acta por IVA se firmó en **conformidad** con fecha **10 de octubre de 2016**.

Por otro lado, se observa en la comprobación que se ha incorporado en la autoliquidación del 1.º trimestre de 2013 y dentro del IVA devengado una operación que no está sujeta a IVA, estando sujeta al impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Con fecha 23 de agosto de 2016 por la Inspección de los tributos se procedió a comunicar a la comunidad autónoma dicha circunstancia a los efectos de iniciar, en su caso, el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos respecto del citado tributo.

Otros datos a tener en cuenta:

El historial fiscal de la entidad presenta las siguientes vicisitudes: El sujeto pasivo había sido sancionado anteriormente por las varias **infracciones**, según el siguiente detalle:

- **Impuesto sobre sociedades (ejercicio 2007): Acta de definitiva de disconformidad.** Fecha de firmeza: **10 de octubre de 2013**. Infracción 191 de la Ley 58/2003. Calificación: Grave.
- **Retenciones (4.º trimestre de 2007):** Sanción por una infracción grave que deriva de una liquidación definitiva practicada por la Dependencia de Inspección, fecha de **firmesa** en vía administrativa el **10 de octubre de 2013**. Infracción 191 de la Ley General Tributaria (LGT). Calificación: Muy grave.

Al margen de lo anteriormente expuesto, la entidad presentó con fecha 20 de octubre de 2016 una autoliquidación complementaria del impuesto sobre sociedades, ejercicio **2014**, con el siguiente detalle:

Impuesto sobre sociedades 2014	Autoliquidación originaria	Autoliquidación complementaria
Base imponible previa 2014	120.000	120.000
Base imponible negativa año 2012	(120.000)	0
Resto base imponible negativa año 2014	0	120.000
Cuota íntegra (30 %)	0	36.000
Deducciones de cuota 2014	0	0
Cuota líquida	0	36.000
Retenciones y pagos fraccionados	15.000	15.000
Solicitud de devolución (devolución 10-09-2015)	15.000	
Cuota a ingresar		21.000
Restitución de devolución		15.000
Cuota a ingresar		36.000

Se pide:

1. Analizar todas las cuestiones referidas al procedimiento inspector, de acuerdo con los datos del enunciado.
2. Analizar la prescripción del derecho a comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo y de la acción para sancionar.

3. Tipificación y calificación de las infracciones tributarias cometidas. Determinación de las magnitudes sancionables y cuantificación de las sanciones.
4. Analizar las consecuencias que derivan de la autoliquidación complementaria del año 2014.

SOLUCIÓN

1. ANALIZAR TODAS LAS CUESTIONES REFERIDAS AL PROCEDIMIENTO INSPECTOR, DE ACUERDO CON LOS DATOS DEL ENUNCIADO

Plazo de duración del procedimiento inspector

Mediante Ley 34/2015, de 21 de septiembre, con entrada en vigor el 12 de octubre de 2015, se ha introducido una importante modificación, entre otras cuestiones, en la relativa a la duración del procedimiento inspector, si bien dicha modificación será de aplicación a los procedimientos inspectores que se inicien a partir del 12 de octubre de 2015, como es el caso del enunciado.

En efecto, la nueva regulación del plazo del procedimiento inspector ha quedado así:

Plazo general	Plazo especial
18 meses	27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación: <ul style="list-style-type: none"> • Que la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas. • Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Como se recordará, en la redacción vigente hasta el 11 de octubre de 2015, el plazo de duración del procedimiento inspector era de 12 meses, el cual podía ser ampliado por otros 12 meses cuando concurrieran ciertas circunstancias (cuando revistieran una especial complejidad, en los términos que reglamentariamente se detallaran o cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice), ampliación que debería ser acordada de forma expresa por el inspector-jefe, atendiendo a las circunstancias.

No obstante, hay que tener en cuenta que dichos plazos (de 12 meses, ampliable por otros 12 meses) resultan de aplicación a los siguientes procedimientos:

- Procedimientos que habiéndose iniciado antes del 12 de octubre de 2015, a dicha fecha, no hubieran concluido.
- Procedimientos que hubieran concluido antes del 12 de octubre de 2012 y que, como consecuencia de la resolución de reclamaciones o sentencias, hubiera que retrotraerse las actuaciones inspectoras.
- Procedimientos que hubieran quedado suspendidos antes del 12 de octubre de 2012 como consecuencia de la remisión al Ministerio Fiscal, por apreciarse indicios de delito fiscal y con posterioridad a dicha fecha, se hubiera dictado sentencia sobreseyendo la causa penal y ordenando la continuación del procedimiento en vía administrativa.

En el caso del enunciado, al haberse iniciado el procedimiento inspector antes del 12 de octubre de 2015, resulta de aplicación la normativa anterior y ello aun cuando la finalización del mismo se produzca con posterioridad a dicha fecha.

En consecuencia, habiéndose iniciado el procedimiento inspector el **20 de septiembre de 2015**, deberá dictarse y notificarse el acuerdo resolutorio por el que finaliza el mismo como máximo el **19 de septiembre de 2016**.

Ahora bien, a dicho plazo habrá de adicionarse los periodos de dilaciones producidas a lo largo del procedimiento inspector por causa no imputable a la Administración y los periodos de interrupciones justificadas que se hubieran producido.

Retraso en la aportación de documentación e incomparecencia reiterada

Por lo que se refiere al retraso en la aportación de la documentación por el representante del obligado tributario y la incomparecencia reiterada, hay que tener en cuenta que dichas conductas se consideran como dilaciones por causa no imputable a la Administración, y como tal, conlleva que dichos periodos se adicionen al plazo máximo de resolución del procedimiento.

En este sentido, el artículo 104 de la LGT regula los «Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa», y a estos efectos, dispone que:

«2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tribu-

taria y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

Por su parte, el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007 contiene el desarrollo reglamentario de las «Dilaciones por causa no imputable a la Administración» y dispone que:

«A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) [...]»

En consecuencia, el plazo de duración del procedimiento, de acuerdo con los datos del enunciado, habría de ampliarse en 55 días más otros 35 días por incomparecencia. Total: 90 días. No obstante, si dichos periodos de dilación se simultanearan en el tiempo, evidentemente se netearían, esto es, se excluirían del cómputo los días que fueran coincidentes en el mismo periodo.

Dando por buenas las dilaciones por un periodo total de 90 días, el plazo del procedimiento inspector finalizaría el **18 de diciembre de 2016** (19 de septiembre de 2016 más 90 días).

De los datos del enunciado se desprende que no se ha sobrepasado dicho plazo toda vez que las liquidaciones que derivan de las actas firmadas en disconformidad con relación al impuesto sobre sociedades, años 2012 y 2013, se notificaron con fecha **22 de noviembre de 2016**, mientras que los acuerdos de liquidación que derivan del acta incoada por el IVA, firmadas en conformidad, se entienden dictados y notificados el **10 de noviembre de 2016**, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 157 de la LGT y 188 del Real Decreto 1065/2007, para las actas dictadas en disconformidad y artículos 156 de la LGT y 187 del Real Decreto 1065/2007, para las actas dictadas en conformidad.

Por otro lado, el procedimiento inspector finaliza no con la firma del acta ni con el acuerdo de liquidación sino con la notificación de la liquidación que deriva del acta. En este sentido, el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, en la redacción vigente hasta el 12 de octubre de 2015, disponía 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».

Por su parte, el artículo 104 de la citada ley dispone que:

«2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución».

Incidencia de la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015

Con la reforma de la LGT llevada a cabo mediante Ley 34/2015, y con efectos para los **procedimientos inspectores** que se inicien a partir de su entrada en vigor (12 de octubre de 2015), se han introducido importantes novedades, entre otras y por lo que a la resolución del supuesto se refiere:

- Ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector (18 meses o 27 meses).
- Supresión de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración (desarrollados en el art. 104 del RD 1065/2007).
- Supresión de los periodos de interrupción justificada (desarrollados en el art. 104 del RD 1065/2007).
- Eliminación del plazo de seis meses de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras.

La finalidad de la reforma operada por la Ley 34/2015 en los términos expuestos respecto del procedimiento inspector responde a la idea de evitar precisamente alguno de los motivos que más conflictividad habían producido con relación a la viabilidad de las actuaciones inspectoras, es decir, la apreciación por los tribunales de las causas determinantes de la ampliación del plazo de 12 a 24 meses, la apreciación de si las circunstancias determinantes de las dilaciones o de los periodos de interrupción justificada eran o no confirmadas posteriormente por los órganos revisores.

No obstante, hay que tener en cuenta que, si bien se ha ampliado el plazo de duración del procedimiento inspector, la concurrencia de las circunstancias que se consideraban dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración o los periodos de interrupción justificada del procedimiento pasan a considerarse como causas de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector o causas de extensión del cómputo del plazo de dicho procedimiento.

En este sentido, el artículo 150.3 a 5 de la Ley 58/2003 dispone que:

«3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta ley.

b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) El planteamiento por la Administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las comunidades autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.

d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de esta ley.

f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

[...]

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se

produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de seis meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias».

De la comparación de ambas normativas, se extraen las siguientes diferencias:

Artículo 150 LGT	Redacción vigente hasta el 12 de octubre de 2015	Redacción dada por la Ley 34/2015
Ambito de aplicación	Procedimientos iniciados antes del 12 de octubre de 2015	Procedimientos iniciados a partir del 12 de octubre 2015
Plazo general	12 meses	18 meses
Plazo especial	24 meses (previa ampliación motivada)	27 meses
Dilaciones	Sí. Artículos 104.2 LGT y 104 RD 1065/2007	No
Interrupciones justificadas	Sí. Artículos 104.2 LGT y 103 RD 1065/2007	No
Interrupción injustificada por más de seis meses	Sí. Artículo 150.2 LGT	No
Suspensión cómputo plazo	No	Sí. Artículo 150.3 LGT
Extensión del plazo por solicitud del obligado tributario de inactividad de la Inspección	No	Sí. Artículo 150.4 LGT
Extensión del plazo por conducta del obligado tributario		Sí. Artículo 150.5 LGT
Efectos del incumplimiento	Artículo 150.2 y 150.3 LGT	Artículo 150.6 LGT
Ejecución de resoluciones y sentencias ...	Artículo 150.5 LGT	Artículo 150.7 LGT

Por tanto, y aun cuando no hay una identidad total entre la regulación de dichas circunstancias, hay que concluir que alguna de las circunstancias que con la normativa anterior se consideraban bien interrupciones justificadas o bien dilaciones por causa no imputable a la Administración se

han incluido como circunstancias que permiten bien la suspensión del procedimiento bien como causas de extensión del plazo del mismo.

En este sentido y sin ánimo de exhaustividad, puede hacerse el siguiente análisis comparativo de ambas normativas:

Suspensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3 LGT)	Periodos de interrupción justificada (art. 104 RD 1065/2007)
Sin incidencia.	a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses
Sin incidencia.	b) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de 12 meses. Este plazo de interrupción es independiente del regulado en el párrafo a) anterior.
a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta ley. (remisión al Ministerio Fiscal sin practicarse la liquidación de la cuota vinculada al delito denunciado)	c) Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento.
.../...	

Suspensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3 LGT)	Periodos de interrupción justificada (art. 104 RD 1065/2007)
.../...	
d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.	d) Cuando se solicite a la Comisión consultiva el informe preceptivo a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este reglamento hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.
b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.	e) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.	f) Cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa. No obstante, cuando sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las comunidades autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de	g) Cuando se plantee el conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, .../...

Suspensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3 LGT)	Periodos de interrupción justificada (art. 104 RD 1065/2007)
<p>.../...</p> <p>diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.</p>	<p>por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.</p>
	<p>Dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 103 RD 1065/2007)</p>
<p>e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de esta ley.</p>	<p>e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.</p>
<p>Suspensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.4 LGT)</p>	<p>Dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 103 RD 1065/2007)</p>
<p>4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.</p>	<p>c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.</p>
<p>Extensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.5 LGT)</p>	<p>Dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 103 RD 1065/2007)</p>
<p>5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que</p>	<p>a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento</p> <p>.../...</p>

Extensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.5 LGT)	Dilaciones por causa no imputable a la Administración (art. 103 RD 1065/2007)
<p>.../...</p> <p>no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un periodo de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio.</p> <p>No obstante, la extensión será de seis meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.</p> <p>Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.</p>	<p>miento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.</p> <p>b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.</p> <p>f) La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.</p>

En consecuencia, **de haberse iniciado el procedimiento inspector después del 12 de octubre de 2015**, esto es, estando ya en vigor la reforma efectuada por la Ley 34/2015, y por lo que se refiere **al retraso en la aportación de la documentación** que se le había requerido, podría apreciarse como una causa que determine la extensión del plazo del procedimiento inspector si concurriesen las siguientes circunstancias:

- Que se hubiera aportado tras haberse efectuado el tercer requerimiento.
- Que la aportación se hubiera producido una vez transcurridos al menos nueve meses desde el inicio del mismo.
- La extensión del procedimiento será por un periodo de tres meses. No obstante, entendemos que si el retraso en la aportación es inferior, como en el caso del enunciado (55 días), la extensión no debería ser por un periodo superior al que dura el retraso en la aportación.

Por lo que se refiere a la falta de comparecencia del obligado tributario hay que tener en cuenta que, de los datos del enunciado no parece desprenderse que se hubieran llevado a cabo mediante solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.4 de la LGT. En consecuencia, el procedimiento inspector no debe suspenderse, pudiendo la Inspección seguir actuando.

Con la redacción vigente hasta el 12 de octubre de 2015 dicha circunstancia sería considerada como una dilación por causa no imputable a la Administración (art. 103 a) del RD 1065/2007). Con la normativa actualmente en vigor, no tendrá ya dicha consideración.

Ahora bien, la conducta del obligado tributario (incomparecencia injustificada) puede ser constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley 58/2003, que tipifica la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Conviene recordar que el artículo 90.5 del Real Decreto 1065/2007 regula el «Lugar y horario de las actuaciones de aplicación de los tributos» y en su apartado 5 dispone que:

«5. Cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, podrá solicitar un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado plazo de tres días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

En tales casos, se señalará nueva fecha para la comparecencia».

En otro orden de ideas, si bien el procedimiento inspector se inició el **20 de septiembre de 2015** con relación al impuesto sobre sociedades, años 2012 y 2013, con fecha **30 de marzo de 2016** se amplió la extensión de las actuaciones al IVA, 2012 y 2013.

Pues bien, la modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras se regula en el artículo **178 del Real Decreto 1065/2007** («Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección»), en cuyo apartado 5 se dice:

«5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial».

La competencia para modificar el alcance o la extensión de las actuaciones no es el inspector actuario sino el inspector-jefe, como órgano liquidador.

No obstante, lo que hay que tener en cuenta es que el procedimiento es único y que se inició con fecha 20 de septiembre de 2015, por lo que deberá finalizar en todo caso en el plazo de 12 meses más los 90 días de dilaciones, según lo ya expuesto, esto es, deberá finalizar antes del **18 de diciembre de 2016**.

De los datos del enunciado se desprende que el procedimiento finalizó con fecha 22 de noviembre de 2016 para las actuaciones relativas al impuesto sobre sociedades y el 10 de noviembre para las actuaciones relativas al IVA

Liquidaciones que derivan de las actas incoadas

Comprobación de magnitudes procedentes de ejercicios prescritos

En la autoliquidación del ejercicio **2012** el obligado tributario declaró que tenía pendientes de compensación las bases imponibles negativas generadas en los años 2010 y 2011 por importe de 80.000 euros y 70.000 euros, respectivamente.

Al igual que en otros aspectos de la Ley 58/2003, dicha cuestión ha generado bastante litigiosidad en las relaciones de la Administración y los ciudadanos, lo que ha producido jurisprudencia no siempre uniforme en sus pronunciamientos.

Al objeto de dar una solución uniforme sobre esta cuestión, se introduce un nuevo artículo (66 bis) que regula el «Derecho a comprobar e investigar» y dispone:

«1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente».

Esto es, se regula:

- La prescripción de los diferentes derechos recogidos en el artículo 66 de la LGT, que podría considerarse como prescripción de derechos de contenido económico y que recordemos son:
 - a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
 - b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
 - c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
 - d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- De forma independiente el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de la LGT, que ha sido objeto de nueva redacción por la Ley 34/2015, con efectos de 12 de octubre de 2015 y resulta de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación (disp. trans. única.2 de la Ley 34/2015).

De la lectura conjunta de los artículos 66, 66 bis y 115 de la LGT, tras la reforma efectuada por la Ley 34/2015, y con efectos a partir del 12 de octubre de 2015, aplicable a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a 12 de octubre de 2015, en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Prescripción de derechos de contenido económico (art. 66 de la LGT): 4 años.
- Prescripción del derecho a comprobar e investigar magnitudes procedentes de ejercicios en los que ya hubiera prescrito el derecho de contenido económico:
 - Regla general: Imprescriptibilidad (art. 115.1 de la LGT).
 - Regla especial: Comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación: 10 años (art. 66 bis.2 de la LGT).

No obstante y como cautela, la LGT establece que dicha imprescriptibilidad o la comprobación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios en los que ya hubiera prescrito

el derecho a comprobar y liquidar (art. 66 a) de la LGT) solo podrá ejercitarse en tanto en cuanto dicha comprobación o investigación respecto de magnitudes procedentes de ejercicios ya prescritos resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito, esto es, respecto de los derechos a los que hemos definido como de contenido económico.

Pues bien, en el caso del enunciado, se está comprobando el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2012 y 2013 que a la fecha de inicio del procedimiento inspector no ha prescrito el derecho a liquidar (artículo 66 a) de la LGT), por lo que podrán comprobarse igualmente las magnitudes procedentes generadas en los años 2010 y 2011, al no haber transcurrido 10 años desde que se declararon (25 de julio de 2011 y 25 de julio de 2012, respectivamente).

Impuesto sobre sociedades 2012

Del enunciado se desprende que el acta se firmó en DISCONFORMIDAD el **10 de octubre de 2016**, dictándose el acto de liquidación el **8 de noviembre de 2016**, notificado el 22 del mismo mes, y que la devolución inicialmente solicitada está pendiente de hacerse efectiva.

El detalle de la liquidación será:

Impuesto sobre sociedades 2012	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible negativa 2012	(40.000)
Cuota íntegra (30 %)	0
Deducciones de cuota	0
Cuota líquida	0
Retenciones y pagos fraccionados	6.000
Total cuota a devolver	6.000
Solicitud de devolución	
Cuota a devolver	6.000
Intereses de demora (25-01-2014 a 11-08-2016)	680,47
Total a devolver	6.680,47

El cálculo de los intereses de demora respecto de la cantidad solicitada con fecha 25 de julio de 2013 abarcará desde el 25 de enero de 2014 (a partir de los seis meses siguientes al fin del plazo

voluntario de declaración, de acuerdo con lo establecido en el art. 31 de la LGT) hasta la fecha en la que se practica la liquidación reconociendo el derecho a la devolución (8 de noviembre de 2016), descontando los periodos de dilaciones imputables al obligado tributario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 125 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«4. Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos».**

En consecuencia, la fecha final de cálculo de intereses sería el **11 de agosto de 2016**, es decir, el 8 de noviembre de 2016 menos 90 días de dilaciones, con el siguiente detalle:

Periodo	Días	Tipo
25-01-2014 a 31-12-2014	341 días	5 %
01-01-2015 a 31-12-2015	335 días	4,375 %
01-01-2016 a 11-08-2016	224 días	3,75 %

Impuesto sobre sociedades 2013

Impuesto sobre sociedades 2013	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible previa 2013	310.000
Base imponible negativa año 2010	-0
Base imponible negativa año 2011	-70.000
Base imponible año 2013	240.000
Base imponible negativa año 2012	-40.000
Cuota íntegra (30 %)	60.000
	.../...

Impuesto sobre sociedades 2013	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...	
Deducciones de cuota 2012	-5.000
Cuota líquida	55.000
Retenciones y pagos fraccionados	13.000
Cuota a ingresar	42.000
Restitución devolución efectuada	0
Cuota a ingresar por acta	42.000
Intereses de demora (25-07-2014 a 08-11-2016)	4.104,98
Total deuda	46.104,98

El cálculo de los intereses de demora respecto de la cantidad dejada de ingresar abarcará desde el 25 de julio de 2014 hasta la fecha en la que se practica la liquidación (8 de noviembre de 2016).

En consecuencia, la fecha final de cálculo de intereses sería el **8 de noviembre de 2016**, con el siguiente detalle:

Periodo	Días	Tipo
25-07-2014 a 31-12-2014	160 días	5 %
01-01-2015 a 31-12-2015	335 días	4,375 %
01-01-2016 a 08-11-2016	313 días	3,75 %

IVA 4.º trimestre de 2012 (fin del periodo voluntario de declaración: 30 de enero de 2013)

4.º trimestre de 2012	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	70.000
IVA soportado	40.000
	.../...

4.º trimestre de 2012	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
.../...	
Resultado del periodo	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores	(10.000)
Cuota a ingresar	20.000
Intereses de demora (30-01-2013 a 10-11-2016)	3.441,04
Total deuda	23.441,04
IVA a compensar en periodos posteriores	0

El cálculo de los intereses de demora respecto de la cantidad dejada de ingresar abarcará desde el 30 de enero de 2013 hasta la fecha en la que se practica la liquidación (10 de noviembre de 2016).

En consecuencia, la fecha final de cálculo de intereses sería el **10 de noviembre de 2016**, con el siguiente detalle:

Periodo	Días	Tipo
30-01-2013 a 31-12-2013	336 días	5 %
01-01-2014 a 31-12-2014	365 días	5 %
01-01-2015 a 31-12-2015	335 días	4,375 %
01-01-2016 a 10-11-2016	315 días	3,75 %

IVA 1^{er} trimestre de 2013 (fin del periodo voluntario de declaración: 20 de abril de 2013)

1.º trimestre de 2013	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado (21 %)	40.000	+10.000	50.000
IVA soportado	25.000	-5.000	20.000
Resultado del periodo	15.000	+15.000	30.000
			.../...

1.º trimestre de 2013	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
.../...			
IVA a compensar de periodos anteriores (4.º trimestre 2012: 5.000. Anteriores: 10.000)	15.000	-15.000	0
Cuota a ingresar	0	30.000	30.000
Intereses de demora (20-04-2013 a 10-11-2016)			4.832,79
Total deuda			34.832,79
IVA a compensar en periodos posteriores	0		0

El cálculo de los intereses de demora respecto de la cantidad dejada de ingresar abarcará desde el 30 de enero de 2013 hasta la fecha en la que se practica la liquidación (10 de noviembre de 2016).

En consecuencia, la fecha final de cálculo de intereses sería el **10 de noviembre de 2016**, con el siguiente detalle:

Periodo	Días	Tipo
20-04-2013 a 31-12-2013	256 días	5 %
01-01-2014 a 31-12-2014	365 días	5 %
01-01-2015 a 31-12-2015	335 días	4,375 %
01-01-2016 a 10-11-2016	315 días	3,75 %

2. ANALIZAR LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A COMPROBAR LA SITUACIÓN TRIBUTARIA DEL SUJETO PASIVO Y DE LA ACCIÓN PARA SANCIONAR LAS POSIBLES CONDUCTAS INFRACTORAS

Impuesto sobre sociedades e IVA

Del enunciado se desprende que mediante el procedimiento inspector se va a comprobar en un principio el impuesto sobre sociedades de los años 2012 y 2013 y posteriormente se modifica la extensión incluyendo el IVA de 2012 y 2013.

En ausencia de datos, la interrupción de la prescripción se produciría con la comunicación de inicio del procedimiento inspector (**20 de septiembre de 2015**), para el impuesto sobre so-

ciudades, ejercicios 2012 y 2013 y por lo que se refiere al IVA, periodos incluidos en los años 2012 y 2013, la interrupción de la prescripción se produciría en la fecha en la que se notifica la extensión del procedimiento (**30 de marzo de 2016**) por lo que, a dicha fecha, no se encontraría prescrito ningún periodo impositivo.

Como se expuso en el apartado anterior y dando por buenas las dilaciones acaecidas a lo largo del procedimiento, el plazo máximo de duración del procedimiento finalizaría el **19 de diciembre de 2016**, por lo que no se ha incumplido dicho plazo.

Por tanto, a la fecha de comunicación de inicio del procedimiento inspector, la situación sería:

Prescripción del derecho a comprobar y liquidar (arts. 66 y 68 de la LGT)

Tributo/Periodo	Fin plazo declaración	Prescripción	Acto interruptivo	Consecuencia
Impuesto sobre sociedades 2012 ...	25-07-2013	25-07-2017	20-09-2015	No prescrito derecho a liquidar
Impuesto sobre sociedades 2013 ...	25-07-2014	25-07-2018	20-09-2015	No prescrito derecho a liquidar
IVA 1.º trimestre 2012	20-04-2012	20-04-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 2.º trimestre 2012	20-07-2012	20-07-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 3.º trimestre 2012	20-07-2012	20-10-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 4.º trimestre 2012	30-01-2013	30-01-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 1.º trimestre 2013	20-04-2013	20-04-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 2.º trimestre 2013	20-07-2013	20-07-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 3.º trimestre 2013	20-07-2013	20-10-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar
IVA 4.º trimestre 2013	30-01-2014	30-01-2018	30-03-2016	No prescrito derecho a liquidar

Prescripción del derecho a imponer sanciones (art. 189 de la LGT en relación con el art. 68 de la LGT)

Tributo/Periodo	Fin plazo declaración	Prescripción	Acto interruptivo	Consecuencia
Impuesto sobre sociedades 2012 ..	25-07-2013	25-07-2017	20-09-2015	No prescrito derecho a sancionar
Impuesto sobre sociedades 2013 ..	25-07-2014	25-07-2018	20-09-2015	No prescrito derecho a sancionar
IVA 1.º trimestre 2012	20-04-2012	20-04-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 2.º trimestre 2012	20-07-2012	20-07-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 3.º trimestre 2012	20-07-2012	20-10-2016	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 4.º trimestre 2012	30-01-2013	30-01-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 1.º trimestre 2013	20-04-2013	20-04-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 2.º trimestre 2013	20-07-2013	20-07-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 3.º trimestre 2013	20-07-2013	20-10-2017	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar
IVA 4.º trimestre 2013	30-01-2014	30-01-2018	30-03-2016	No prescrito derecho a sancionar

Prescripción del derecho a comprobar las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores (bases imponibles negativas años 2010 y 2011 [art. 66 bis de la LGT])

Dicha cuestión fue analizada anteriormente, por lo que, al objeto de evitar reiteraciones, analizamos los datos del enunciado.

La prescripción del derecho a comprobar las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores se produciría:

Tributo/Periodo	Fin plazo declaración	Prescripción art. 66 bis LGT	Acto interruptivo	Consecuencia
Impuesto sobre sociedades 2010	25-07-2011	25-07-2021	20-09-2015	No prescrito derecho a comprobar BIN
Impuesto sobre sociedades 2011	25-07-2012	25-07-2022	20-09-2015	No prescrito derecho a comprobar BIN

Prescripción del derecho a sancionar las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores que se hubieran considerado incorrectas (bases imponibles negativas falsas procedente de años prescritos)

Es claro que la Ley 34/2015 permite la comprobación de la exactitud y realidad de las magnitudes procedentes de ejercicios prescritos, por un periodo de 10 años. La cuestión estriba en determinar si, una vez analizadas dichas magnitudes y comprobadas que son falsas o improcedentes, pueden ser sancionadas dichas conductas y en este sentido conviene tener en cuenta que el artículo 189 de la LGT, que regula la prescripción del derecho a sancionar, no ha sido modificado por la Ley 34/2015.

Dicho artículo dispone que:

«La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse **desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones**».

Por tanto, en estos supuestos hay que distinguir dos situaciones diferentes:

- Que en el ejercicio objeto de comprobación y liquidación no se hubiera aplicado aún la magnitud procedente de un ejercicio prescrito y que como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 66 bis de la LGT se determinara que su importe es falso.

En este caso se habría cometido la infracción tributaria tipificada en el artículo 195.1.1.º de la Ley 58/2003, es decir:

«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».

Pues bien, en este caso, es evidente que la comisión de dicha infracción se habría cometido en el momento en el que se presentó la autoliquidación declarando la magnitud falsa, que en caso del enunciado sería el 25 de julio de 2011 (para la BIN del año 2010) y el 25 de julio de 2012 (para la BIN del año 2011), por lo que a la fecha a la que se inicia el procedimiento inspector (20 de septiembre de 2015) ya habría prescrito el derecho a sancionar la infracción tipificada en el artículo 195.1.1.º de la LGT.

En este caso, la prescripción de los distintos derechos sería:

Tributo/Periodo	Fin plazo declaración	Prescripción art. 66 bis LGT	Prescripción del derecho a sancionar la infracción tipificada en el art. 195.1.1.º LGT	Acto interruptivo	Consecuencia
Impuesto sobre sociedades 2010. Art. 66 bis LGT	25-07-2011	25-07-2021	25-07-2015	20-09-2015	Prescrito derecho a sancionar BIN
Impuesto sobre sociedades 2011. Art. 66 bis LGT	25-07-2012	25-07-2022	25-07-2016	20-09-2015	No prescrito derecho a sancionar BIN

- Que en el ejercicio objeto de comprobación y liquidación se hubiera aplicado la magnitud procedente de un ejercicio prescrito y que como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 66 bis de la LGT se determinara que su importe es falso.

En este caso, al haberse aplicado ya la magnitud falsa procedente de ejercicios anteriores y prescritos, en la regularización que se efectúe, habrá dejado de ingresar la parte de cuota que derive de la compensación de dicha magnitud falsa, es decir, habría cometido la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT («Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación») o la infracción tipificada en el artículo 193 de la LGT («Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones») o, en su caso, la tipificada en el artículo 194 («Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales»).

Conviene tener en cuenta que la infracción tipificada en el artículo 195.1.1.º de la LGT es una infracción de peligro, por ser preparatoria de la que posteriormente se cometería como consecuencia de la aplicación en ejercicios posteriores de las magnitudes falsas declaradas con anterioridad, y por tal razón, se sanciona por el artículo 195.1.1.º y posteriormente, cuando se produzca la falta de ingreso (como consecuencia de la aplicación de la base imponible falsa), se habrá cometido la infracción del artículo 191 de la LGT (o la tipificada en los arts. 193 o 194, ambos de la LGT), y por tal razón, se deducirá de la sanción impuesta por la infracción de los artículos 191, 193 o 194 la sanción impuesta por el artículo 195.1.1.º de la LGT, de acuerdo con lo establecido en el artículo 195.3 de la LGT.

De entenderse así, esto es, que se ha cometido una nueva infracción por dejar de ingresar o por la obtención indebida de devoluciones, se habría cometido una nueva infracción en el año en que se produce el perjuicio económico y ello, al margen de la prescripción del derecho a sancionar una conducta ilícita, desarrollada en ejercicios ya prescritos y respecto de la que ya prescribió el derecho a sancionar la conducta tipificada en el artículo 195 de la LGT, como conducta infractora preparatoria.

Es decir, se estaría rehabilitando la prescripción del derecho a sancionar una conducta ilícita de carácter preparatorio, desarrollada en un ejercicio prescrito, trasladando la culpabilidad al ejercicio en el que se produce el perjuicio para la Hacienda Pública.

La aplicación del principio de reserva de ley que ha de imperar fundamentalmente en el ámbito sancionador habría aconsejado que la Ley 34/2015 hubiera contemplado dicha situación de forma expresa, incluyendo el nuevo artículo 66 bis de la LGT y modificando asimismo los artículos 191, 193 y 194 de la LGT para contemplar de forma clara y expresa dicha situación.

Prescripción del derecho a comprobar la operación sujeta a ITP, declarada erróneamente en el IVA

Del enunciado se desprende que hay una determinada operación, incluida en el 1.º trimestre de IVA de 2013 que debería estar sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD). Se dice igualmente en el enunciado que el **23 de agosto de 2016** por la Inspección de los tributos del Estado se procedió a comunicar a la comunidad autónoma dicha circunstancia a los efectos de iniciar, en su caso, el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos respecto del citado tributo.

Como se recordará, la prescripción del derecho a comprobar el IVA se produjo el 30 de marzo de 2016, con la comunicación de la modificación de la extensión de las actuaciones inspectoras, toda vez que hasta dicho momento se venían desarrollando con relación al impuesto sobre sociedades.

Determinadas operaciones pueden estar sujetas tanto al IVA como al ITP, y para dichos supuestos, pueden considerarse como «obligaciones tributarias conexas».

Nuevamente la Ley 34/2015 aborda dicha cuestión en el artículo 68.9 de la LGT en los siguientes términos:

«9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto».

Esto es, tratándose de obligaciones conexas, la interrupción del derecho a comprobar un tributo y periodo concreto conlleva la interrupción de la prescripción del derecho a comprobar y liquidar (y asimismo a obtener el reconocimiento del derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos o de la normativa del tributo) de la obligación conexas.

Pues bien, en estos casos, al tratarse de obligaciones conexas, hay que tener en cuenta si la comunicación de inicio del procedimiento inspector respecto del IVA (30 de marzo de 2016) interrumpe o no la prescripción del derecho a comprobar el ITP, como obligación conexas.

De la literalidad de la norma (art. 68.9 de la LGT) parece desprenderse que así es.

No obstante, hay que integrar dicho precepto con otros artículos del ordenamiento jurídico tributario.

Así, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, regula en su artículo 58 el «Alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección tributaria», y a estos efectos dispone que:

«1. Respecto de los impuestos sobre el patrimonio, sobre sucesiones y donaciones, sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, tributos sobre el juego, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos **corresponden a las comunidades autónomas las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las comunidades autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado.

2. Cuando la Inspección de los tributos del Estado o de las comunidades autónomas conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para otras administraciones, lo comunicarán a estas en la forma que reglamentariamente se determine».

En sintonía con lo anterior, el artículo 95 de la LGT regula el «Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria» y dispone que:

«1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomen-

dada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) [...]

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias».

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se encuentra recogido en el artículo 167 del Real Decreto 1065/2007, que regula la «Colaboración de los órganos de inspección con otros órganos y Administraciones», a tenor del cual:

«1. Las actuaciones inspectoras podrán realizarse mediante colaboración entre las distintas Administraciones tributarias, de oficio o a solicitud de la otra Administración.

Cuando los órganos de inspección de una Administración tributaria conozcan hechos o circunstancias con trascendencia tributaria para otras Administraciones tributarias, los pondrán en conocimiento de estas y los acompañarán de los elementos probatorios que procedan.

[...]

2. Los órganos de inspección comunicarán a otros órganos de la misma Administración tributaria cuantos datos conozcan con trascendencia para el adecuado desempeño de las funciones que tengan encomendadas. A estos efectos, tendrán en cuenta sus respectivas competencias funcionales o territoriales».

En consecuencia, la Inspección de los tributos del Estado ha actuado de acuerdo con la citada normativa. Cuestión distinta es si la comunicación de inicio de la comprobación del IVA (30 de marzo de 2016) interrumpe el derecho a comprobar el ITP, como obligación tributaria conexas y cuya competencia inspectora le corresponde a la comunidad autónoma.

Entendemos que no por cuanto el artículo 68 de la LGT al regular los actos interruptivos de la prescripción del derecho a liquidar dispone que:

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario».

Por tanto, estando atribuida de forma exclusiva la competencia inspectora sobre el ITP (entre otros) a los órganos de la comunidad, de entender que las actuaciones inspectoras por el Estado

interrumpen el derecho a comprobar obligaciones tributarias respecto de las que no ostenta facultad alguna en su comprobación, estaríamos dando validez a un acto nulo de pleno derecho de acuerdo con lo establecido en el artículo 217 de la LGT, a tenor del cual:

«1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) [...]

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente **incompetente por razón de la materia** o del territorio».

En consecuencia, estimamos que la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar el ITP devengado como consecuencia de dicha operación deberá hacerse por los órganos de la comunidad autónoma a través de sus propios procedimientos de aplicación de los tributos, sin que hubiera tenido efecto alguno sobre la interrupción de la prescripción del derecho a comprobar el ITP las actuaciones inspectoras desarrolladas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria con relación al IVA.

3. TIPIFICACIÓN Y CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS COMETIDAS. DETERMINACIÓN DE LAS MAGNITUDES SANCIONABLES Y CUANTIFICACIÓN DE LAS SANCIONES

Impuesto sobre sociedades 2012

De la comparación de las magnitudes declaradas y de los datos resultantes de la liquidación se obtienen los siguientes resultados:

Impuesto sobre sociedades 2012	Autoliquidación (25-07-2013)	Ajustes procedimiento inspector	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible negativa 2012	(160.000)	+120.000	(40.000)
Cuota íntegra (30 %)	0		0
Deducciones de cuota	0		0
Cuota líquida	0		0
			.../...

Impuesto sobre sociedades 2012	Autoliquidación (25-07-2013)	Ajustes procedimiento inspector	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...			
Retenciones y pagos fraccionados	6.000		6.000
Total cuota a devolver			6.000
Solicitud de devolución	6.000		
Cuota a devolver			6.000
Intereses de demora (25-01-2014 a 11-08-2016)			680,47
Total a devolver			6.680,47
Base imponible negativa 2010	(80.000)	+90.000	0
Base imponible negativa 2011	(70.000)	0	(70.000)
Créditos de impuesto de 2012 para ejercicios futuros	5.000	0	5.000

Por otro lado, los motivos de regularización son:

Concepto	Importe del ajuste en base imponible de 2012
Gastos no justificados documentalmente	+35.000
Excesos de amortización por aplicación de coeficientes superiores a los legal- mente establecidos	+20.000
Ingresos efectuados en cuentas corrientes que no están contabilizados ni decla- rados en el impuesto sobre sociedades	+40.000
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran NO SANCIONABLES	+25.000
Total ajustes en base imponible	+120.000

Deducciones de la cuota del ejercicio 2012: Correctas.

Bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores:

- Año 2010: Incorrecta.
- Año 2011: Se considera correcta.

- 1.º Infracción tributaria por acreditar bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos (**año 2010**): Prescrito el derecho a sancionar según lo expuesto en apartados anteriores.
- 2.º Infracción tributaria por acreditar bases imponibles negativas generadas en el **año 2012**:

Base de sanción: $95.000/120.000 = 79,1666\%$.

Base de sanción: $120.000 \times 79,1666\% = 95.000$ euros

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2012
Tipificación	Artículo 195.1.1.º
Calificación	GRAVE
Base de sanción	95.000
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	14.250
Reducción conformidad	0
Sanción reducida	14.250
Posible reducción art. 188.3 LGT	3.562,5
Sanción a ingresar	10.687,5

Dicha sanción será deducible de la que, con posterioridad se cometa por falta de ingreso o por devoluciones excesivas como consecuencia de la deducción de la base imponible negativa incorrecta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 195.3 de la LGT, a tenor del cual:

«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».

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la reducción de la sanción recogida en el artículo 188.1 b) de la LGT (reducción del 30% de la sanción íntegra por conformidad con la propuesta de regularización) es independiente de la contemplada en el artículo 188.3 de la LGT (reducción del 25% de la sanción ya reducida, en su caso) y que está condicionada a:

«a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción».

Criterios de calificación implícitos en la base de sanción:

Aun cuando la calificación de esta infracción es grave, las circunstancias que determinan la calificación de la infracción producirán su efecto en el ejercicio en el que, como consecuencia de la aplicación de la magnitud declarada incorrecta, se produzca el perjuicio económico para la Hacienda pública, cometándose en ese momento la infracción tipificada en el artículo 191 o 193 de la Ley 58/2003, de ahí que haya de calcularse en el ejercicio en el que se comete la infracción del artículo 195.1.1.º de la LGT, aunque de momento resulte indiferente.

	Ocultación (1)	Factura falsa	Anomalía contable (1)	Persona interpuesta	No incidencia
Gastos no justificados documentalmente: 35.000	35.000		35.000		
Excesos de amortización: 20.000					20.000
Ingresos no declarados: 40.000	40.000		40.000		
Total ajustes sancionables: 95.000	75.000	0	75.000		20.000
	75.000/95.000 = 78,94 %		75.000/95.000 = 78,94 %		

(1) El artículo 4 del Real Decreto 2063/2004 regula las «Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción» y dispone que:

«1. Se entenderá que existe **ocultación** de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3 a).3.º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que **existen asientos, registros o importes falsos** cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.

Se entenderá que existe **omisión de operaciones cuando no se contabilicen** o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.

Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que son **facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos** o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción».

Impuesto sobre sociedades 2013

De la comparación de las magnitudes declaradas y de los datos resultantes de la liquidación se obtienen los siguientes resultados:

Impuesto sobre sociedades 2013	Autoliquidación (25-07-2014)	Ajustes	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
Base imponible previa 2013	150.000	+160.000	310.000
Base imponible negativa año 2010	(80.000)	+80.000	0
Base imponible negativa año 2011	(70.000)	0	-70.000
Base imponible 2013	0	+240.000	240.000
Resto base imponible negativa año 2012		-40.000	-40.000
Base imponible año 2013	0	+200.000	200.000
Cuota íntegra (30 %)	0		60.000
Deducciones de cuota 2012			-5.000
Cuota líquida	0		55.000
Retenciones y pagos fraccionados	13.000		13.000
Solicitud de devolución (pendiente de devolución)	13.000		
Cuota a ingresar			42.000
Restitución devolución efectuada			
Cuota a ingresar por acta			42.000
Intereses de demora (25-07-2014 a 08-11-2016) ...			4.104,98
Total deuda			46.104,98
Otras magnitudes sin incidencia en la liquidación			
Base imponible negativa año 2010	0		
Base imponible negativa año 2011	0		
			.../...

Impuesto sobre sociedades 2013	Autoliquidación (25-07-2014)	Ajustes	Liquidación acta A02 (08-11-2016)
.../...			
Base imponible negativa año 2012	160.000	Aplicados en 2013 por la Inspección	0
Créditos de impuestos a compensar año 2012	5.000	Aplicados en 2013 por la Inspección	0
Créditos de impuestos a compensar año 2013	7.000	-7.000	0

Por otro lado, los motivos de regularización son:

Concepto	Importe del ajuste en base imponible de 2013
Minoración de la BIN, año 2010 aplicada en la autoliquidación de 2013	80.000
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000
Ingresos no declarados en 2013	60.000
Gastos justificados mediante facturas falsas en 2013	15.000
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran no sancionables en 2013	20.000
Total ajustes en base imponible	240.000 (total aumento)
Minoración en la BIN, año 2012 aplicada pendiente de aplicación en la autoliquidación de 2013 (parte correctamente declarada)	-40.000
Aumento neto en la base imponible de 2013	+200.000

De los datos del enunciado se desprende que se habrían cometido las siguientes infracciones:

- **Artículo 191 LGT. Por la cantidad dejada de ingresar:** Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Importe no ingresado: **42.000 euros**.

- **Artículo 195.1.2.º de la LGT.** Por la aplicación de la BIN del año **2012 (importe correcto)**, neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: **40.000 euros.**
- **Artículo 195.1.2.º de la LGT.** Por la aplicación crédito impuesto del año **2012** neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: **5.000 euros.**
- **Artículo 194 de la LGT.** Por la solicitud indebida de devoluciones de la normativa del tributo: **13.000 euros.**
- **Artículo 195.1.1.º de la LGT.** Por los créditos falsos de 2013: Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Importe sancionable: **4.000 euros.**

Ahora bien, aun cuando dichas cantidades son las que se han aplicado en la regularización, la base de la sanción no tiene por qué coincidir necesariamente con ellas, por cuanto dentro de los ajustes efectuados hay parte que se considera sancionable y otra que se considera no sancionable y la base de la sanción estará constituida con la magnitud regularizada que derive exclusivamente de ajustes sancionables, por lo que deberán hacerse los siguientes cálculos.

Cálculo de las magnitudes sancionables

Para determinar la magnitud sancionable hay que resolver previamente la cuestión relativa a la sancionabilidad de las conductas ilícitas desarrolladas en ejercicios prescritos que producen efectos en ejercicios no prescritos y a la que ya se ha aludido anteriormente.

Ya comentamos que no se podría sancionar por el artículo 195.1.1.º de la LGT la acreditación de la base imponible negativa incorrecta del año 2010.

Sin embargo, en el ejercicio 2013, al haberse aplicado dicha magnitud, produce el perjuicio para la Hacienda Pública en dicho ejercicio.

Dos son las posiciones:

- Que se entienda cometida la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT (o en el art. 193 o, en su caso, 194) en el año en que se produce el perjuicio, independientemente de cuándo se generó la magnitud procedente de ejercicios anteriores.
- Que, al haberse cometido la infracción preparatoria por la acreditación de bases imponibles negativas en ejercicios respecto de los que ha prescrito el derecho a sancionar dicha conducta ilícita, ya no se podrá sancionar cuando produzca el perjuicio económico.

Veamos cómo quedaría la situación con ambas opciones:

• PRIMERA OPCIÓN:

Concepto	Ajuste en base imponible de 2013	Sancionable	No sancionable
Minoración de la BIN, año 2010 aplicada en la autoliquidación de 2013	80.000	80.000	0
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000	25.000	
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000	40.000	
Ingresos no declarados en 2013	60.000	60.000	
Gastos justificados mediante facturas falsas en 2013	15.000	15.000	
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran no sancionables en 2013	20.000		20.000
Total ajustes en base imponible (aumento)	240.000	220.000	20.000
Porcentaje que representa las magnitudes sancionables en base imponible sobre el total de los ajustes en base imponible		$220.000/240.000 = 91,66\%$	$20.000/240.000 = 8,33\%$

Según esta primera opción, dicho porcentaje se aplicaría para el cálculo de la base de la sanción de las siguientes infracciones:

Bases de sanción	
191 LGT: 42.000	38.500 (42.000 × 91,66 %)
195.1.2.º: Aplicación BIN 2012: 40.000	36.666,66 (40.000 × 91,66 %)
195.1.2.º: Aplicación crédito impuesto 2012: 5.000	15.277,76 (5.000 × 91,66 % = 4.583,33/30 %)

Criterios de calificación implícitos en la base de la sanción:

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
BIN 2010 (1)	80.000					80.000
						.../...

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
.../...						
Gastos no justificados documentalmen- te en 2013	25.000	25.000		25.000		
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000					40.000
Ingresos no declarados	60.000	60.000		60.000		
Facturas falsas	15.000	15.000	15.000	15.000		
Total	220.000	100.000	15.000	100.000		120.000

- (1) La base imponible negativa de 2010 por importe de 80.000 que se considera sancionable deriva de la inclusión de la contabilización como gasto en 2010 de excesos de amortización y de gastos por multas impuestas a la entidad, por lo que no puede apreciarse ningún criterio de calificación de la infracción cometida.

La ocultación, como criterio de calificación de la infracción se encuentra regulada en el artículo 10 del Real Decreto 2063/2004, que regula el «Cálculo de la incidencia de la ocultación» y dispone:

«1. La incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable en los que se haya apreciado ocultación por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar en los que se haya apreciado ocultación.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de la ocultación se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. En el supuesto de falta de presentación de la declaración o autoliquidación, se entenderá que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción es del 100 por cien».

Por otro lado, la **anomalía contable**, como criterio de calificación de la infracción, se encuentra regulada en el artículo 11 del Real Decreto 2063/2004, que regula el «Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros» y dispone:

«1. La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

.../...

.../...

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de los libros o registros por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de libros o registros.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar. Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Facturas falsas. Por último, el artículo 12 del Real Decreto 2063/2004 regula el «Cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados» y a estos efectos dispone que:

«1. La incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

En consecuencia, el porcentaje que representa las magnitudes en las que se aprecian criterios de calificación sobre la base de la sanción es:

$$\text{Ocultación: } \frac{100.000 \times 30\%}{220.000 \times 30\%} = \frac{30.000}{66.000} = 45,45\%$$

$$\text{Anomalía contable: } \frac{100.000 \times 30\%}{220.000 \times 30\%} = \frac{30.000}{66.000} = 45,45\%$$

$$\text{Factura falsa: } \frac{15.000 \times 30\%}{220.000 \times 30\%} = \frac{4.500}{66.000} = 6,81\%$$

Incidencia de dichas circunstancias en las infracciones tributarias cometidas:

A) Por la cantidad dejada de ingresar

El artículo 191 de la LGT regula la «Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación» y a los efectos de su calificación dispone que:

«2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la **base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.**

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, **sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.**

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje **superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.**

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción».

Por otro lado, hay que tener en cuenta, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 184.3 b) de la LGT:

«El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción, por lo que, si no supera dicho porcentaje, no constituye medio fraudulento».

Criterio de calificación	Calificación de la infracción
Ocultación (45,45 %)	Grave
Anomalía contable (45,45 %)	Grave
Factura falsa (6,81 %)	Grave

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación	Artículo 191
Base de sanción (42.000 × 91,66 %)	38.500
Calificación	Grave
Mínimo	50 pp
Perjuicio 38.500/42.000 = 91,66 %	+25 pp
Comisión reiterada (1)	+25 pp
% Sanción	100 %
Sanción íntegra	38.500
Reducción conformidad (2)	0
Sanción	38.500
Posible reducción artículo 188.3 LGT (2)	9.625
Sanción a ingresar	28.875

(1) **Comisión reiterada.** Artículo 187 de la Ley 58/2003. *Criterios de graduación de las sanciones tributarias.*

«1. 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.

[...].».

El desarrollo reglamentario se encuentra recogido en el artículo 5 del Real Decreto 2063/2004, que regula la «Comisión repetida de infracciones tributarias» y a estos efectos dispone que:

«1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 187.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, en virtud de resolución que hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave».

Periodo a tener en cuenta: 25 de julio de 2010 a 25 de julio de 2014.

Antecedentes	Fecha firmeza	Tipificación y calificación	Incidencia
Impuesto sobre sociedades 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Grave	Si antecedente
Retenciones 4.º trimestre de 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Muy grave	Si antecedente

(2) **Reducción sanción por conformidad (art. 188.1 a) de la LGT).** «Reducción de las sanciones».

- Reducción por conformidad (art. 188.1 de la LGT).

Aun cuando de los datos del enunciado no procede la aplicación de la reducción de la sanción por conformidad, conviene tener en cuenta que dicha reducción pueden otorgarse bien antes de la incoación del acta como en los casos en los que se hubiera firmado el acta en disconformidad, en el trámite posterior a la incoación del acta se presta la conformidad antes de dictarse el acto de liquidación que deriva del acta. En este sentido el artículo 7.2 del Real Decreto 2063/2004, que regula la «Conformidad del obligado tributario», dispone que:

«2. En los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto.

También se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación».

- Reducción por «pronto pago» (art. 188.3 de la LGT).

Dicha reducción no está condicionada a que la propuesta de liquidación se hubiera firmado en conformidad, siendo por tanto independiente de la reducción del artículo 188.1 b) de la LGT:

«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 el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley.

.../...

.../...

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.

[...].».

B) Por la aplicación de la base imponible negativa del año 2012, neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: 40.000 euros

Infracción cometida:

Artículo 195.1.º, párrafo 2.º LGT, «Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes»:

«1. [...]»

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

[...] En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del periodo impositivo.

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.

[...]».

Artículo 13 del Real Decreto 2063/2004, «Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes»:

«1. Cuando la infracción a que se refiere el artículo 195.1, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concorra con las infracciones reguladas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley, la base de la sanción se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

2. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la renta neta, la sanción proporcional del 15 por ciento se aplicará sobre la base de sanción calculada de la siguiente forma:

a) Si la aplicación de cantidades pendientes solo se ha llevado a cabo en la base del tributo, la base de la sanción será el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación».

Base de la sanción: 36.666,66 (40.000 × 91,66%)

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación aplicación BIN a minorar incrementos en 2013	Artículo 195.1.2.º
Base de sanción (40.000 × 91,66%)	36.666,66
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	5.500
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT (25 % × 5.500; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	1.375
Sanción a ingresar	4.125

C) Por la aplicación del crédito impuesto del año 2012 neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: 5.000 euros

Artículo 195.1.2.º de la LGT (transcrito).

Artículo 13.2 del Real Decreto 2063/2004, «Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes»:

«2. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la renta neta, la sanción proporcional del 15 por ciento se aplicará sobre la base de sanción calculada de la siguiente forma:

a) Si la aplicación de cantidades pendientes solo se ha llevado a cabo en la base del tributo, la base de la sanción será el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación.

b) Si la aplicación de cantidades pendientes solo se ha llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, la base de la sanción se determinará multiplicando las cantidades que hubiesen sido objeto de compensación o deducción en la cuota o cantidad a ingresar por el resultado, redondeado en dos decimales, de un cociente en el que figuren:

1.º En el numerador, la renta neta sancionable declarada incorrectamente.

2.º En el denominador, la diferencia entre la cuota íntegra regularizada y la declarada inicialmente.

c) [...]».

Debe tenerse en cuenta que, aun cuando se aplican deducciones de cuota, los ajustes efectuados son en la base imponible del año 2013, cuyo efecto en cuota es objeto de neutralización mediante la aplicación de las deducciones de 2012, por lo que se aplicará la sanción del 15 % sobre el importe de los aumentos sancionables regularizados.

Cálculos:

$$\text{Base de sanción: } \frac{183.320 (200.000 \times 91,66\%)}{60.000 - 0} = 3,05 ; 5.000 \times 3,055 = 15.276 \text{ euros}$$

(Nota: Otra fórmula de cálculo más simple es determinando el importe de las deducciones de la cuota de 2012 destinados a neutralizar aumentos en la base imponible de 2013: $5.000 \times 91,666666\% = 4.583$).

Una vez que se obtienen las deducciones de la cuota, se divide por el tipo de gravamen y se obtiene el aumento en la base imponible neutralizado con dichos créditos: $4.583/0,3 = 15.276 \text{ €}$).

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación aplicación créditos de 2012 a minorar incrementos en base imponible del año 2013 sancionables	Artículo 195.1.2.º
Base de sanción	15.276
(Base imponible de 2013 neutralizada con $4.583/0,3 = 15.276$)	
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	2.291,5
Reducción conformidad	0
	.../...

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
.../...	
Posible reducción artículo 188.3 LGT (2.291,5 × 25 %; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	572,87
Sanción a ingresar	1.718,63

- **SEGUNDA OPCIÓN (exclusión del cálculo de la base de la sanción la magnitud que deriva de la base imponible negativa procedente del año 2010 al haberse cometido la infracción preparatoria por la acreditación de bases imponibles negativas en ejercicios respecto de los que ha prescrito el derecho a sancionar dicha conducta ilícita):**

En esta opción, las infracciones tributarias sancionadas serían las mismas que con la opción anterior, difiriendo únicamente en el cálculo de la base de la sanción de las diferentes infracciones y, a su vez, en los criterios de calificación.

Según esta opción, los cálculos serían:

Concepto	Ajuste en base imponible de 2013	Sancionable	No sancionable
Minoración de la BIN, año 2010 aplicada en la autoliquidación de 2013	80.000		80.000
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000	25.000	
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000	40.000	
Ingresos no declarados en 2013	60.000	60.000	
Gastos justificados mediante facturas falsas en 2013	15.000	15.000	
Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran no sancionables en 2013	20.000		20.000
Total ajustes en base imponible (aumento)	240.000	140.000	100.000
Porcentaje que representa las magnitudes sancionables en base imponible sobre el total de los ajustes en base imponible		$140.000/240.000 =$ $= 58,33 \%$	$100.000/240.000 =$ $= 41,67 \%$

Según esta segunda opción, dicho porcentaje se aplicaría para el cálculo de la base de la sanción de las siguientes infracciones:

Bases de sanción	
191 LGT: 42.000	24.500 (42.000 × 58,33 %)
195.1.2.º: Aplicación BIN 2011: 40.000	23.332 (40.000 × 58,33 %)
195.1.2.º: Aplicación crédito impuesto 2012: 5.000	9.721,67 (5.000 × 58,33 % = 2.916,5/30 %)

Criterios de calificación implícitos en la base de sanción:

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
Gastos no justificados documentalmente en 2013	25.000	25.000		25.000		
Gastos no deducibles en concepto de multas y excesos de amortización en 2013	40.000					40.000
Ingresos no declarados	60.000	60.000		60.000		
Facturas falsas	15.000	15.000	15.000	15.000		
Total	140.000	100.000	15.000	100.000		120.000

La incidencia de los criterios de calificación a los efectos de calificar la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT se habrá de efectuar sobre la base de la sanción calculada según esta opción.

En consecuencia, el porcentaje que representa las magnitudes en las que se aprecian criterios de calificación sobre la base de la sanción es:

$$\text{Ocultación: } \frac{100.000 \times 30\%}{140.000 \times 30\%} = \frac{30.000}{42.000} = 71,42\%$$

$$\text{Anomalía contable: } \frac{100.000 \times 30\%}{140.000 \times 30\%} = \frac{30.000}{42.000} = 71,42\%$$

$$\text{Factura falsa: } \frac{15.000 \times 30\%}{140.000 \times 30\%} = \frac{4.500}{42.000} = 10,71\%$$

Incidencia de dichas circunstancias en las infracciones tributarias cometidas:

A) Por la cantidad dejada de ingresar (art. 191 de la LGT)

Criterio de calificación	Calificación de la infracción
Ocultación (71,42 %)	Grave
Anomalía contable (71,42 %)	Muy grave (superior al 50 %)
Factura falsa (10,71 %)	Muy grave (superior al 10 %)

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación	Artículo 191
Base de sanción (42.000 × 58,33 %)	24.500
Calificación	Muy grave
Mínimo	100 pp
Perjuicio 24.500/42.000 = 58,33 %	+20 pp
Comisión reiterada (1)	+25 pp
% Sanción	145 %
Sanción íntegra	35.525
Reducción conformidad (2)	0
Sanción	35.525
Posible reducción artículo 188.3 LGT (2)	8.893,75
Sanción a ingresar	26.631,25

(1) **Comisión reiterada:** Artículo 187 de la Ley 58/2003. No cambia respecto de la opción primera.

(2) **Reducción sanción por conformidad (art. 188.1 a) de la LGT).** No cambia respecto de la opción primera.

Reducción por «pronto pago». No cambia respecto de la opción primera, pero se aplicaría sobre la nueva sanción calculada de acuerdo con esta segunda opción.

B) Por la aplicación de la base imponible negativa del año 2012, neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: 40.000 euros

Infracción cometida:

Artículo 195.1.º, párrafo 2.º de la LGT, «Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes» (transcrito).

Base de la sanción: 23.332 (40.000 × 58,33%)

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación aplicación BIN a minorar incrementos en 2013	Artículo 195.1.2.º
Base de sanción (40.000 × 91,66 %)	23.332
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	3.500
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT (3.500 × 25 %; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	875
Sanción a ingresar	2.625

C) Por la aplicación crédito impuesto del año 2012 neutralizándose parte del efecto en la cuota dejada de ingresar que deriva de los aumentos en la base imponible regularizados en 2013: 5.000 euros

Artículo 195.1.2.º de la LGT (transcrito).

Debe tenerse en cuenta que, aun cuando se aplican deducciones de cuota, los ajustes efectuados son en la base imponible del año 2013, cuyo efecto en cuota es objeto de neutralización mediante la aplicación de las deducciones de 2012, por lo que se aplicará la sanción del 15% sobre el importe de los aumentos sancionables regularizados.

Cálculos:

$$\text{Base de sanción: } \frac{116.660 (200.000 \times 58,33\%)}{60.000 - 0} = 1,94 ; 5.000 \times 1,94 = 9.721,67 \text{ euros}$$

(Nota: Otra fórmula de cálculo más simple es determinando el importe de las deducciones de la cuota de 2012 destinados a neutralizar aumentos en la base imponible de 2013: $5.000 \times 58,33\% = 2.916,5 \text{ €}$.

Una vez que se obtienen las deducciones de la cuota, se divide por el tipo de gravamen y se obtiene el aumento en la base imponible neutralizado con dichos créditos: $2.916,5/0,3 = 9.721,5 \text{ €}$.

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación aplicación créditos de 2012 a minorar incrementos en base imponible del año 2013 sancionables	Artículo 195.1.2.º
Base de sanción	9.721,67
(Base imponible de 2013 neutralizada con 2.916,5/0,3 = 9.721,67)	
Calificación	Grave
% Sanción	15%
Sanción íntegra	1.458,25
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT (1.458,25 × 25%; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	364,56
Sanción a ingresar	1.093,69

• Infracción tipificada en el artículo 195.1.1.º de la LGT:

Por los créditos falsos declarados en 2013: Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Importe sancionable: **4.000 euros**.

En esta infracción no incidirían las dos opciones analizadas en el apartado anterior.

Base de la sanción. Deducciones incorrectas que se consideran sancionables: 4.000 euros.

Porcentaje de sanción: Al tratarse de deducciones en la cuota se sancionarán al 50%.

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación: créditos falsos de 2013	Artículo 195.1.1.º
	.../...

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
.../...	
Base de sanción	4.000
Calificación	Grave
% Sanción	50 %
Sanción íntegra	2.000
Reducción conformidad	0
Possible reducción artículo 188.3 LGT (25% × 2.000; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	500
Sanción a ingresar	1.500

• **Infracción tipificada en el artículo 194 de la LGT:**

Por la solicitud indebida de devoluciones de la normativa del tributo: **13.000 euros**.

Del enunciado se desprende que dicha devolución está pendiente de hacerse efectiva por lo que no se ha llegado a producir el perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El artículo 194 recoge dicha conducta como constitutiva de infracción y dispone a estos efectos:

«1. Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la **omisión** de datos relevantes o la inclusión de datos **falsos** en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.

La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento».

La base de la sanción se configura no en relación a las magnitudes sancionables sino en torno a las magnitudes que siendo sancionables se aprecia que la devolución excesiva solicitada procede de datos que se **hubieran omitido o que fueran falsos**. No obstante, los resultados son los mismos en cualquiera de las dos opciones a las que hemos hecho referencia vuelvan a tener incidencia.

Así:

- *Primera opción analizada anteriormente*

Solicitud indebida (sancionable): $13.000 \times 91,66\% = 11.915,8$ euros.

Importe que representa el porcentaje que deriva de los datos ocultados sobre la magnitud sancionable: 5.415,73 euros ($45,45\% \times 11.915 \text{ €}$).

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación: solicitud indebida de devoluciones de 2013	Artículo 194
Base de sanción	5.415,73
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	812,36
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT (25 % \times 812,36; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	203,09
Sanción a ingresar	609,27

- *Segunda opción analizada anteriormente*

Solicitud indebida (sancionable): $13.000 \times 58,33\% = 7.582,9$ euros.

Importe que representa el porcentaje que deriva de los datos ocultados sobre la magnitud sancionable: 5.415,73 € ($71,42\% \times 7.582,9 \text{ €}$).

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
Tipificación: solicitud indebida de devoluciones de 2013	Artículo 194
Base de sanción	5.415,73
Calificación	Grave
% Sanción	15 %
Sanción íntegra	812,36
	.../...

Tributo/Periodo	Impuesto sobre sociedades 2013
.../...	
Reducción conformidad	0
Posible reducción artículo 188.3 LGT (25 % × 812,36; según art. 188.3 LGT transcrito anteriormente)	203,09
Sanción a ingresar	609,27

IVA 4.º trimestre de 2012. Magnitudes regularizadas y sancionables: 35.000 euros

De la comparación de las magnitudes declaradas y de los datos resultantes de la liquidación se obtienen los siguientes resultados:

4.º trimestre de 2012	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	55.000	+15.000	70.000
IVA soportado	60.000	-20.000	40.000
Resultado del periodo	-5.000	+35.000	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores	10.000		(10.000)
Cuota a ingresar			20.000
Intereses de demora (30-01-2013 a 10-11-2016)			3.441,04
Total deuda			23.441,04
IVA a compensar en periodos posteriores ...	15.000 (10.000 + 5.000)	-10.000 (aplicado en liquidación)	0

De los datos del enunciado se desprende que se habrían cometido las siguientes infracciones:

- Por la acreditación de cuotas a deducir en ejercicios futuros (art. 195.1.1.º de la LGT): **5.000 euros.**
- Por la cantidad dejada de ingresar (art. 191 de la LGT): **20.000 euros.**
- Por la aplicación de las cuotas a deducir de periodos anteriores, aplicadas en la regularización efectuada (art. 195.1.2.º de la LGT): **10.000 euros.**

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
IVA devengado	15.000	15.000		15.000		
IVA soportado	20.000					20.000
Total ajustes	35.000	15.000		15.000		
		42,86 % (15.000/35.000)		42,86 % (15.000/35.000)		

Por otro lado, la infracción del artículo 195.1.1.º y 195.1.2.º llevan incluidos un 42,86 % de ocultación y de anomalía contable que aun cuando no tengan incidencia en la calificación de dichas infracciones, producirán su efecto en el periodo en el que se produzca el perjuicio económico como consecuencia de su aplicación.

	Art. 191 LGT	Art. 195.1.1.º LGT	Art. 195.1.2.º LGT
Calificación	Grave	Grave	Grave
Base sanción	20.000	5.000	10.000
Mínimo	50 pp	50 pp	50 pp
Perjuicio (20.000/20.000)	+25 pp		
Comisión reiterada (1)	0		
Total sanción	75 pp	50 pp	50 pp
Conformidad	-22,5 pp	-15 pp	-15 pp
Sanción reducida	52,5 %	35 %	35 %
Total sanción reducida (art. 188.1 b) LGT)	10.500	1.750	3.500
Reducción artículo 188.3 LGT	2.625 (25 % s/10.500)	437,5 (25 % s/1.750)	875 (25 % s/3.500)
Sanción a ingresar	7.875	1.312,5	2.625

(1) **Comisión reiterada:** Artículo 187 de la Ley 58/2003, «Criterios de graduación de las sanciones tributarias» y artículo 5 del Real Decreto 2063/2004 (transcritos).

No hay antecedente.

Periodo a tener en cuenta: 30 de enero de 2009 a 30 de enero de 2013.

Antecedentes	Fecha firmeza	Tipificación y calificación	Incidencia
Impuesto sobre sociedades 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Grave	Si antecedente
Retenciones 4.º trimestre de 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Muy grave	Si antecedente

IVA 1.º trimestre de 2013. Magnitudes regularizadas: 30.000 euros

De la comparación de las magnitudes declaradas y de los datos resultantes de la liquidación se obtienen los siguientes resultados:

1.º trimestre de 2013	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación acta A01 (10-11-2016)
IVA devengado	40.000	+10.000	50.000
IVA soportado	25.000	-5.000	20.000
Resultado del periodo	15.000	+15.000	30.000
IVA a compensar de periodos anteriores	15.000	-15.000	0
(4.º trimestre 2012: 5.000. Anteriores: 10.000)			
Cuota a ingresar	0	30.000	30.000
Intereses de demora (20-04-2013 a 10-11-2016)			4.832,79
Total deuda			34.832,79
IVA a compensar en periodos posteriores	0		0

Téngase en cuenta que la entidad solicitó la aplicación del saldo de las cantidades a compensar de periodos anteriores por importe de 10.000 euros, se aplicará a la minoración de la cuota que resulta a ingresar del 4.º trimestre de 2012.

De los datos del enunciado se desprende que se habría cometido la siguiente infracción:

- Infracción tributaria cometida: artículo 191 de la LGT.

Detalle de los ajustes efectuados:

- Importe de los ajustes efectuados en el 1.º trimestre de 2013: 15.000 euros.
- Aumento de la cuota a ingresar en el 1.º trimestre de 2013 por la deducción procedente del 4.º trimestre de 2012 que se consideró incorrecta y sancionable: 5.000.

- Aumento de la cuota a ingresar en el 1.º trimestre de 2013 por la aplicación de la deducción procedente de periodos anteriores al 4.º trimestre de 2012 que se considera correcta pero que se aplicó en la liquidación del 4.º trimestre de 2012 a solicitud del obligado tributario: 10.000 euros.

Cálculo de la base de la sanción:

	Total ajuste	No sancionable	Sancionable
IVA devengado en 2013	10.000		10.000
IVA soportado 2013	5.000	5.000	
IVA a compensar 4.º trimestre 2012	5.000		5.000
IVA a compensar 3.º trimestre 2012	10.000		10.000
Total cantidad dejada de ingresar ..	30.000	5.000	25.000
Porcentaje magnitud sancionable sobre la totalidad de los ajustes		5.000/30.000 = 16,66 %	25.000/30.000 = 83,33 %

	Sancionable	Ocultación	Factura falsa	Anomalía contable	Persona interpuesta	No incidencia
IVA devengado	10.000	10.000		10.000		
IVA a compensar 4.º trimestre 2012	5.000	2.143 (42,86 % × 5.000)		2.143 (42,86 % × 5.000)		
IVA a compensar 3.º trimestre 2012	10.000	4.286 (42,86 % × 10.000)		4.286 (42,86 % × 10.000)		
Total	25.000	16.429		16.429		
		65,71 %		65,71 %		

	Artículo 191 LGT
Calificación	Muy grave
Base sanción	25.000
Mínimo	100 pp
	.../...

	Artículo 191 LGT
.../...	
Perjuicio 25.000/30.000 = 83,33 %	+25 pp
Comisión reiterada (1)	0
Total sanción	125 pp
Conformidad	-37,5 pp
Sanción reducida	87,5 %
Total sanción reducida	21.875
Artículo 195.3 LGT: A deducir sanción 195.1.1.º 4.º trimestre	-1.750
Artículo 195.3 LGT: A deducir sanción 195.1.2.º 4.º trimestre	-3.500
Sanción reducida	16.625
Reducción artículo 188.3	-4.156,25
Sanción a ingresar	12.468,75
(1) Comisión reiterada: Artículo 187 de la Ley 58/2003, «Criterios de graduación de las sanciones tributarias» y artículo 5 del Real Decreto 2063/2004 (transcritos).	

No hay antecedente.

Periodo a tener en cuenta: 20 de abril de 2009 a 20 de abril de 2013.

Antecedentes	Fecha firmeza	Tipificación y calificación	Incidencia
Impuesto sobre sociedades 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Grave	Si antecedente
Retenciones 4.º trimestre de 2007	10-10-2013	Art. 191 LGT. Muy grave	Si antecedente

4. ANALIZAR LAS CONSECUENCIAS QUE DERIVAN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN COMPLEMENTARIA DEL AÑO 2014

Al margen de lo anterior, el obligado tributario presentó con fecha 20 de octubre de 2016 una autoliquidación complementaria del año 2014 por el impuesto sobre sociedades que no es

objeto del procedimiento inspector mediante la que ella misma minoró el importe de la base imponible negativa procedente del año 2012 por importe de 120.000 euros que en el procedimiento inspector se había considerado incorrecta.

El detalle de las autoliquidaciones presentadas, de acuerdo con el enunciado, es:

Impuesto sobre sociedades 2014	Autoliquidación originaria	Autoliquidación complementaria
Base imponible previa 2014	120.000	120.000
Base imponible negativa año 2012	(120.000)	0
Resto base imponible negativa año 2014	0	120.000
Cuota íntegra (30 %)	0	36.000
Deducciones de cuota 2014	0	0
Cuota líquida	0	36.000
Retenciones y pagos fraccionados	15.000	15.000
Solicitud de devolución (devolución 10-09-2015)	15.000	
Cuota a ingresar		21.000
Restitución de devolución		15.000
Cuota a ingresar		36.000

Como se expuso anteriormente, en 2012 declaró una base imponible negativa por importe de 160.000 euros, de los que 40.000 euros se consideraron correctos y 120.000 euros se consideran incorrectos. De los 120.000 euros se consideraron sancionables tan solo 95.000 euros (79,166 € s/ 120.000 €).

Por otro lado, los 40.000 euros de base imponible negativa del año 2012 que se consideraron correctos fueron aplicados por la Inspección en la regularización del año 2013, a solicitud del propio obligado tributario.

En consecuencia, la entidad ha presentado una autoliquidación complementaria y voluntaria del año 2014, minorando el importe de la base imponible negativa del año 2012 y efectuando el ingreso correspondiente.

Dicha conducta conlleva la aplicación del recargo de extemporaneidad regulado en el artículo 27 de la LGT, «Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo», a tenor del cual:

«1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 o 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

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 periodo 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.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del periodo ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho periodo.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la

deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

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 no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento».

La cuestión estriba en determinar la base sobre la que se aplica el recargo de extemporaneidad, esto es, si se aplica sobre la cuota que habría tenido que ingresar inicialmente (21.000 €) o sobre el importe que resulta a ingresar que deriva de la autoliquidación complementaria (36.000 €), teniendo en cuenta que en esta se incluye no solo la cantidad dejada de ingresar inicialmente (21.000 €) sino también la restitución de la devolución obtenida (15.000 €).

Tras la discrepancia de criterios que ha dado lugar a diversos pronunciamientos de los órganos económico-administrativos y jurisprudenciales no siempre uniformes, la cuestión parece zanjada con la Sentencia del **Tribunal Supremo de fecha 23 de noviembre de 2015** (NFJ061299), en la que se dice que en el caso de las autoliquidaciones cuya regularización dé lugar a una devolución inferior a la inicialmente solicitada, lo mismo que si da lugar a un ingreso superior al inicialmente realizado, el procedimiento a seguir es la presentación por el sujeto pasivo de una autoliquidación complementaria, cuyo resultado es a ingresar en ambos casos. Y a esa liquidación si es extemporánea, sin mediar requerimiento previo de la Administración, con resultado a ingresar le resulta aplicable el régimen de recargos del artículo 27 de la Ley 58/2003, que se calculará sobre la cantidad que haya de ingresarse, sea por el concepto de cuota inicialmente no ingresada o por de reintegro de devoluciones improcedentes o por cuantía superior.

En consecuencia, el recargo de extemporaneidad será:

Retraso en la presentación (25-07-2015 a 20-10-2016)	Superior a 12 meses
Base del recargo	36.000
Porcentaje de recargo (20 %)	7.200
Intereses de demora (25-07-2016 a 20-10-2016) 88 días al 3,75 %	324,59
	.../...

.../...	
Total recargo	7.524,59
Reducción del 25 % (1)	-1.881,15
Recargo reducido	5.643,44
(1) Entendemos que el recargo es el importe total, esto es, que tiene dos componentes, uno fijo (20%) y otro variable (interés de demora) y que la reducción se ha de aplicar sobre el importe total así calculado y no exclusivamente sobre el importe fijo, criterio este que es el mantenido por la Administración.	

Por otro lado, la reducción está condicionada no solo a que se pague la deuda autoliquidada (o que se aplase con aval bancario o seguro de caución) sino también a que se pague el propio recargo en periodo voluntario.

Por último, la sanción que se impuso en la regularización del año 2012 (15% s/ 95.000 €) no será deducible del recargo y ello por cuanto el artículo 195.3 de la LGT tan solo permite la deducción de dicha sanción de las sanciones que se cometan con posterioridad como consecuencia de la aplicación de las magnitudes sancionadas por el artículo 195 de la LGT.