

Infracciones y sanciones tributarias (supuesto práctico)

José M.^a Díez-Ochoa Azagra

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Licenciado en Derecho

Extracto

Visión global de un supuesto en el que se analizan las diferentes implicaciones de los procedimientos de inspección y sancionador, donde se solicita: la normativa a tener en cuenta en ambos procedimientos; la prescripción del derecho a comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo y de la acción para sancionar; la tipificación y determinación de las magnitudes sancionables; la calificación de las infracciones tributarias cometidas, la determinación de los criterios de graduación aplicables y la cuantificación de las sanciones y la aplicación del régimen sancionador más favorable.

Palabras clave: procedimiento de inspección; procedimiento sancionador; infracciones y sanciones tributarias; supuesto práctico; Ley General Tributaria.

Enunciado

La Inspección de los Tributos cita el día 15 de noviembre de 2020 a la entidad Simona, SA para verificar su situación tributaria respecto del IS, ejercicios 2016, 2017 y 2018.

El detalle de las autoliquidaciones presentadas por la entidad, relativas a los citados periodos, es el que a continuación se expone:

Concepto	Sociedades 2016	Sociedades 2017	Sociedades 2018
Base imponible	84.000	126.000	39.000
Cuota íntegra	21.000 (25%)	31.500 (25%)	9.750 (25%)
Deducciones	12.000	13.500	9.000
Cuota líquida	9.000	18.000	750
Retenciones	15.000	6.000	2.250
Cuota a ingresar	0	12.000	0
Cuota a devolver	6.000	0	1.500
Fecha devolución	20-12-2017		15-11-2019

Con relación al IS, año 2017, la entidad presentó con fecha 15 de octubre de 2021 una declaración-liquidación complementaria ingresando 9.000 euros, correspondientes a 36.000 euros, no declarados al presentar la autoliquidación correspondiente a dicho periodo e impuesto.

Por lo que se refiere a los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación, hay que tener en cuenta que con fecha 10 de abril de 2022 se firmaron las correspondientes actas.

Los actos de liquidación que derivan de las actas de disconformidad se dictaron el 20 de junio de 2022, notificándose el 5 de julio de 2022. El detalle de dichas actas es el que a continuación se expone:

Sociedades 2016

Concepto	Autoliquidación 2016	Ajustes	Sociedades 2016 Acta de conformidad
Base imponible	84.000	+16.800	100.800
Cuota íntegra (28 %)	21.000	+4.200	25.200
Deducciones	12.000	0	12.000
Cuota líquida	9.000	4.200	13.200
Retenciones	15.000	0	15.000
Cuota a ingresar	0	0	0
Cuota a devolver	6.000	-4.200	1.800
Devolución efectuada	20-12-2017		6.000
Restitución devolución		+4.200	4.200
Intereses de demora (1) (20-12-2017 al 11-05-2022)			691,71
Total deuda			4.891,71

(1)

Cálculo intereses de demora	Magnitud: 4.200 €
20-12-2017 a 31-12-2017	12 días al 3,75 %
01-01-2018 a 31-12-2018	365 días al 3,75 %
01-01-2019 a 31-12-2019	365 días al 3,75 %
01-01-2020 a 31-12-2020	365 días al 3,75 %
01-01-2021 a 31-12-2021	365 días al 3,75 %
01-01-2022 a 11-05-2022	131 días al 3,75 %

Sociedades 2017

Concepto	Autoliquidación 2017	Ajustes	Sociedades 2017 Acta de disconformidad
Base imponible	126.000	+84.000	210.000
Cuota íntegra (25%)	31.500	+21.000	52.500
Deducciones	13.500	0	13.500
Cuota líquida	18.000	+21.000	39.000
Retenciones	6.000	0	6.000
Cuota a ingresar	12.000		33.000
Ingresado en 1.ª autoliquidación			12.000
Ingresado en 2.ª autoliquidación			9.000
Cuota a ingresar por acta			12.000
Intereses de demora (1) (26-07-2018 al 15-05-2022)			1.712,47
Recargo (art. 27 de la Ley 58/2003) (2)			2.102,82
Total deuda			15.815,29

(1)

Cálculo intereses de demora	Magnitud: 12.000 €
26-07-2018 a 31-12-2018	159 días al 3,75 %
01-01-2019 a 31-12-2019	365 días al 3,75 %
01-01-2020 a 15-05-2020	365 días al 3,75 %
01-01-2021 a 31-12-2021	365 días al 3,75 %
01-01-2022 a 15-05-2022	135 días al 3,75 %

(El último día de cálculo de intereses de demora es el 15 de mayo de 2022, al haberse incumplido el plazo de duración del procedimiento inspector, de acuerdo con lo establecido en el art. 150.6 LGT, en la redacción vigente a partir del 12 de octubre de 2015 al tratarse de un procedimiento inspector iniciado después de dicha fecha).

(2) Liquidación del recargo de extemporaneidad

15% s/9.000	1.350
Intereses de demora desde 26-07-2019 a 15-10-2021	752,82
Total	2.102,82

Sociedades 2018

Concepto	Autoliquidación 2018	Ajustes	Sociedades 2018 Acta de disconformidad
Base imponible	39.000	+78.000	117.000
Cuota íntegra	9.750 (25%)	+19.500	29.250 (25%)
Deducciones	9.000	0	9.000
Cuota líquida	750	+19.500	20.250
Retenciones	2.250	0	2.250
Cuota a ingresar	0		18.000
Cuota a devolver	1.500 (15-11-2019)		0
Restitución devolución			1.500
Cuota a ingresar por acta			19.500
Intereses de demora (1)			2.084,46
Total deuda			21.584,46

(1)

Cálculo intereses de demora	Magnitud: 1.500 €	Cálculo intereses de demora	Magnitud: 18.000 €
15-11-2019 a 31-12-2019	47 días al 3,75 %	26-07-2018 a 31-12-2018	159 días al 3,75 %
01-01-2020 a 31-12-2020	365 días al 3,75 %	01-01-2019 a 31-12-2019	365 días al 3,75 %
01-01-2021 a 31-12-2021	365 días al 3,75 %	01-01-2020 a 31-12-2020	365 días al 3,75 %
01-01-2022 a 15-05-2022	135 días al 3,75 %	01-01-2021 a 31-05-2021	365 días al 3,75 %
		01-01-2022 a 15-05-2022	135 días al 3,75 %

(El último día de cálculo de intereses de demora es el 15 de mayo de 2022, al haberse incumplido el plazo de duración del procedimiento inspector, de acuerdo con lo establecido en el art. 150,6 LGT en la redacción vigente a partir del 12 de octubre de 2015 al tratarse de un procedimiento inspector iniciado después de dicha fecha).

En todos los casos, los aumentos en la base imponible de los respectivos años derivan de ingresos no contabilizados y en consecuencia no declarados.

(Nota: Tipo de gravamen: considérese para los años 2016, 2017 y 2018 el 25 %).

Por otro lado, el obligado tributario ingresó dentro del periodo voluntario de ingreso el importe de las deudas tributarias que derivan de las actas, si bien interpuso reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones practicadas que derivan de las actas de disconformidad.

Por último, se sabe que con fecha 15 de octubre de 2016 se impuso una sanción relativa al IS, año 2013, que adquirió firmeza el 15 de enero de 2018, por haber dejado de ingresar parte de la deuda tributaria relativa a dicho tributo y periodo, infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, calificada como grave.

Cuestiones planteadas:

- 1.^a Normativa a tener en cuenta en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador.
- 2.^a Prescripción del derecho a comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo y de la acción para sancionar.
- 3.^a Tipificación y determinación de las magnitudes sancionables.
- 4.^a Calificar las infracciones tributarias cometidas.
- 5.^a Determinar los criterios de graduación aplicables.
- 6.^a Cuantificar las sanciones y aplicación del régimen sancionador más favorable.

Solución

Apartado 1

La actuación inspectora se ha iniciado el 15 de noviembre de 2020, por lo que el plazo del procedimiento inspector será de 18 meses (o en su caso 27 meses, de concurrir alguna de las circunstancias previstas en el art. 150.1 b) LGT).

Por tanto el plazo para finalizar el procedimiento inspector concluye el 14 de mayo de 2022.

Con relación al procedimiento sancionador será de aplicación el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

Por lo que se refiere al procedimiento sancionador, hay que tener en cuenta que la iniciación de los mismos se habrá de hacer desde la incoación del acta hasta un plazo máximo de seis meses a contar desde la notificación del acto de liquidación que derivan de las actas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003 (redacción vigente a partir del 11 de julio de 2021). Esto es:

- Acta de conformidad IS 2016. Fecha del acta: 10 de abril de 2022. Liquidación: 10 de mayo de 2022 (arts. 156.3 de la Ley 58/2003 y 187.3 del RD 1065/2007). Plazo máximo para inicio del expediente sancionador: 10 de noviembre de 2022.
- Acta de disconformidad IS 2017. Fecha del acta: 10 de abril de 2022. Notificación de la liquidación: 5 de julio de 2022 (arts. 157 de la Ley 58/2003 y 188.3 del RD 1065/2007). Plazo máximo para inicio del expediente sancionador: 5 de enero de 2022.
- Acta de disconformidad IS 2018. Fecha del acta 10 de abril de 2022. Notificación de la liquidación: 5 de julio de 2022 (arts. 157 de la Ley 58/2003 y 188.3 del RD 1065/2007). Plazo máximo para inicio del expediente sancionador: 5 de enero de 2022.

Apartado 2

a) Prescripción del derecho a comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo

El plazo de prescripción del derecho a comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo en la Ley 58/2003 es de cuatro años a contar desde el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de declaración (arts. 66 y 67 de la Ley 58/2003).

En consecuencia, la prescripción se produciría, en ausencia de cualquier acto interruptivo de dicha prescripción en las siguientes fechas:

- Sociedades 2016: 26 de julio de 2017 hasta el 26 de julio de 2021.
- Sociedades 2017: 26 de julio de 2018 hasta el 26 de julio de 2022.
- Sociedades 2018: 26 de julio de 2019 hasta el 26 de julio de 2023.

Actos interruptivos de la prescripción del derecho a comprobar la situación tributaria

- Sociedades 2016. Comunicación de inicio de actuaciones inspectoras: 15 de noviembre de 2020.
- Sociedades 2017. Comunicación de inicio de actuaciones inspectoras: 15 de noviembre de 2020 y, posteriormente, declaración complementaria presentada el 15 de octubre de 2021.
- Sociedades 2018. Comunicación de inicio de actuaciones inspectoras: 15 de noviembre de 2020.

Incidencia de la duración del procedimiento de comprobación e investigación (art. 150 de la Ley 58/2003): 18 meses a contar desde la comunicación de inicio hasta la fecha en la que se practica la notificación de la liquidación que deriva del acta. Fecha de finalización del plazo: 15 de mayo de 2022.

Dispone el artículo 150.2 de la Ley 58/2003 que:

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En consecuencia:

- Sociedades 2016. Inicio: 15 de noviembre de 2020. Liquidación: al ser acta de conformidad un mes más tarde de la fecha del acta (art. 156.3 de la Ley 58/2003 y 187.3 del RD 1065/2007): 10 de mayo de 2022.
- Sociedades 2017. Inicio: 15 de noviembre de 2020. Liquidación: al ser acta de disconformidad, requiere un acto expreso de liquidación, que se efectúa el 20 de junio de 2022, notificado el 5 de julio de 2022 (art. 157 de la Ley 58/2003 y 188.3 del RD 1065/2007). Por tanto **no** se ha respetado el plazo de los 18 meses.

Consecuencias: no se entiende interrumpida la prescripción del derecho de la Administración como consecuencia del inicio de las actuaciones inspectoras ni por ninguna otra actuación realizada durante el plazo de los 18 meses. Asimismo, no se exigirán intereses de demora desde la finalización del plazo de los 18 meses hasta la fecha en la que se practique la liquidación que deriva del acta, de ser posterior.

Por tanto, la prescripción del año 2017 se produciría el 25 de julio de 2022. No obstante, la notificación de la liquidación que deriva del acta del año 2017 (5 de julio de 2022) se produce dentro del plazo de prescripción (15 de octubre de 2025), por lo que aun cuando se hubiera excedido del plazo de los 18 meses, se puede regularizar dicho tributo y periodo.

- Sociedades 2018. Inicio: 15 de noviembre de 2020. Liquidación: al ser acta de disconformidad, requiere un acto expreso de liquidación, que se efectúa el 20 de junio de 2022, notificado el 5 de julio de 2022 (art. 157 de la Ley 58/2003 y 188.3 del RD 1065/2007). Por tanto **no** se ha respetado el plazo de los 18 meses.

Consecuencias: las mismas que las descritas para el año 2017.

Por tanto, la prescripción del año 2018 se produciría el 25 de julio de 2023. No obstante, la notificación de la liquidación (5 de julio de 2022) que deriva del acta

del año 2018 se produce dentro del plazo de prescripción (25 de julio de 2023), por lo que aun cuando se hubiera excedido del plazo de los 18 meses, se puede regularizar dicho tributo y periodo.

b) Prescripción de la acción administrativa para sancionar las infracciones cometidas

El plazo de prescripción en la Ley 58/2003 es de cuatro años a contar desde el momento en que se comete la infracción tributaria (art. 189.2 y 3 de la Ley 58/2003).

En consecuencia, la prescripción se produciría, en ausencia de cualquier acto interruptivo de dicha prescripción, en las siguientes fechas:

- Sociedades 2016. Obtención indebida: 20 de diciembre de 2017.
- Sociedades 2017. Dejar de ingresar parte de la deuda tributaria: 25 de julio de 2018.
- Sociedades 2018. Obtención indebida: 15 de noviembre de 2019.
Dejar de ingresar parte de la deuda tributaria: 25 de julio de 2018.

Actos interruptivos de la prescripción de la acción para sancionar

Artículo 189.3 de la Ley 58/2003:

3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

En consecuencia, los actos de la Administración tributaria que interrumpen el derecho de la Administración para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo, interrumpen la acción para sancionar las infracciones relacionadas con las obligaciones que se comprueban.

Es decir:

- Sociedades 2016. Comunicación de inicio de actuaciones inspectoras: 15 de noviembre de 2020.
- Sociedades 2017. Notificación de la liquidación que deriva del acta de disconformidad: 5 de julio de 2022.

- Sociedades 2018. Notificación de la liquidación que deriva del acta de disconformidad: 5 de julio de 2022.

Aun cuando en relación con los años 2017 y 2018 se hubiera traspasado el plazo de 18 meses de las actuaciones inspectoras, los actos de liquidación, que como se ha explicado anteriormente se notifican dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar, por lo que interrumpen igualmente la acción para sancionar. Por tanto, se podrán sancionar todas las infracciones cometidas.

Apartado 3

De acuerdo con el enunciado en el que se dice que «los aumentos en la base imponible de los respectivos años derivan de ingresos no contabilizados y en consecuencia no declarados», parece que la conducta del obligado tributario es dolosa o cuando menos, culposa.

Las magnitudes sancionables en la Ley 58/2003, para la infracción tipificada en el artículo 191 (dejar de ingresar), se define la base de sanción como: «la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción».

Para la infracción tipificada en el artículo 193 (obtención indebida de devoluciones), se define la base de sanción como: «la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción».

Cuando se cometan conjuntamente la infracción tipificada en los artículos 191 y 193, el artículo 191.5 dispone que:

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 %.

Por otro lado, al haberse traspasado el plazo de duración de 18 meses de las actuaciones inspectoras, la Ley 58/2003 dispone en su artículo 150.6 b) que:

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) [...].

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

En consecuencia, el ingreso efectuado con fecha 15 de octubre de 2021 por importe de 9.000 euros, referido al IS de 2017, no será sancionable sin perjuicio de que se aplique el recargo del artículo 27 de la Ley 58/2003, el cual será de:

Liquidación del recargo de extemporaneidad (15 % s/9.000)	1.350
Intereses de demora desde 26 de julio de 2019 a 15 de octubre de 2021	752,82
Total recargo	2.102,82

Para determinar el importe de la base de la sanción hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004, que dispone:

1. La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente.

2. Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

3. 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 sancionables regularizados 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.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos 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 realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

4. 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 del cálculo del coeficiente a que se refiere el apartado anterior.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, en aquellos supuestos en que concurra la conducta prevista en el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, las cantidades indebidamente declaradas en un periodo no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización de aquel.

En consecuencia, las magnitudes sancionables en cada año serán:

Ajuste efectuado	Total ajustes en la base imponible	Sancionables	No sancionables
Ventas no contabilizadas y no declaradas en 2016	16.800	+16.800	0
Ventas no contabilizadas y no declaradas en 2017	84.000	+48.000	36.000
Ventas no contabilizadas y no declaradas en 2018	78.000	78.000	0

Cálculos:

- **Sociedades 2016.** Cantidad devuelta indebidamente: 4.200 euros.
 $(16.800 \times 25 \% / 16.800 \times 25 \% = 4.200 / 4.200) = 100 \%$.
 Base de la sanción $(4.200 \times 100 \%) = 4.200$ euros.
- **Sociedades 2017.** Cantidad no ingresada: 21.000 euros.
 $(48.000 \times 25 \% / 84.000 \times 25 \% = 12.000 / 21.000) = 57,14 \%$.
 Base de la sanción $(21.000 \times 57,14 \%) = 12.000$ euros.
- **Sociedades 2018.** Cantidad devuelta indebidamente: (1.500 €) y cantidad no ingresada (18.000 €). Total cuota: 19.500 euros.

$$(78.000 \times 25 \% / 78.000 \times 25 \% = 19.500 / 19.500) = 100 \%$$

$$\text{Base de la sanción } (19.500 \times 100 \%) = 19.500 \text{ euros.}$$

Tipificación de las infracciones tributarias

La tipificación de las infracciones tributarias cometidas son:

- Ejercicio 2016: obtención indebidamente de devoluciones de la normativa del tributo. El plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al IS de 2016 finalizó el 25 de julio de 2017.

Artículo 193 de la LGT. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

- Ejercicio 2017: dejar de ingresar parte de la deuda tributaria.

Ley 58/2003: artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

- Ejercicio 2018: se ha cometido una única infracción aun cuando la regularización efectuada conlleva la restitución de la devolución obtenida indebidamente y la exigencia de la cuota a ingresar que debería haber autoliquidado e ingresado el obligado tributario.

Ley 58/2003: artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 %.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

Apartado 4

La Ley 58/2003 determina que, una vez tipificadas las infracciones tributarias cometidas, estas pueden calificarse a su vez como leves, graves o muy graves.

De los datos del enunciado se desprende que la totalidad de los ajustes son sancionables y derivan de ingresos no declarados y no contabilizados.

Ajuste	Total	Ocultación	Anomalía contable
Ventas no contabilizadas y no declaradas en 2016	16.800	16.800	16.800
Ventas no contabilizadas y no declaradas en 2017	48.000	48.000	48.000
Ventas no contabilizadas y no declaradas en 2018	78.000	78.000	78.000

Para la determinación de la incidencia de los criterios de calificación hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto 2063/2004, que desarrolla el «cálculo de la incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de una infracción» y dispone:

1. La incidencia de la ocultación, de la llevanza incorrecta de libros o registros o de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se calculará de acuerdo con las reglas establecidas para cada caso en los artículos siguientes de este reglamento.

Cuando concurren más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta.

2. El hecho de que determinados incrementos se tengan en cuenta para el cálculo de la incidencia de la ocultación, de la llevanza incorrecta de libros o registros o de los documentos o soportes falsos o falseados, no impedirá la inclusión de esos mismos importes, si procede, a efectos del cálculo de la incidencia de otras de las citadas circunstancias determinantes de la calificación de la infracción.

La cuota dejada de ingresar que deriva de los datos ocultos y de los datos en los que se aprecia la anomalía contable asciende a:

- Sociedades 2016: $(16.800 \times 25 \%) = 4.200$ euros
- Sociedades 2017: $(48.000 \times 25 \%) = 12.000$ euros (21.000 – 9.000)
- Sociedades 2018: $(78.000 \times 25 \%) = 19.500$ euros (1.500 + 18.000)

Por otra parte, las bases de las sanciones, como se explicó en el apartado anterior, son:

- Sociedades 2016: 4.200 euros.
- Sociedades 2017: $(21.000 - 9.000) = 12.000$ euros
- Sociedades 2018: $(1.500 + 18.000) = 19.500$ euros

En consecuencia, para calificar las infracciones tributarias cometidas, procede efectuar las siguientes consideraciones:

a) Ocultación de la Ley 58/2003 (arts. 184.2 de la ley y arts. 4 y 10 del RD 2063/2004)

La ocultación se utiliza como circunstancia que califica la infracción como grave, pero siempre que la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y el porcentaje de la ocultación supere el 10 % de la base de la sanción.

Para la determinación del porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos sobre la base de la sanción se han de tener en cuenta los siguientes cálculos: cantidad sancionable que deriva de los datos en los que se aprecia ocultación con relación a la base de la sanción.

- Sociedades 2016. Base de la sanción: 4.200 euros.
 $(16.800 \times 25 \% / 16.800 \times 25 \% = 4.200 / 4.200) = 100 \%$.
- Sociedades 2017. Base de la sanción: 12.000 euros.
 $(48.000 \times 25 \% / 48.000 \times 25 \% = 12.000 / 12.000) = 100 \%$.
- Sociedades 2018. Base de la sanción: 19.500 euros.
 $(78.000 \times 25 \% / 78.000 \times 25 \% = 19.500 / 19.500) = 100 \%$.

El Real Decreto 2063/2004 regula en su artículo 10 el cálculo de la incidencia de la ocultación, en los términos expuestos en la solución del supuesto.

Sí opera dicha circunstancia en los tres ejercicios como criterio de calificación al ser superior al 10 % de la base de la sanción, por lo que la infracción se calificaría, con base en dicha circunstancia, como **grave**.

En consecuencia, las infracciones de los años 2016, 2017 y 2018 se calificarán, con la Ley 58/2003, como **graves**.

En el caso de que no superase el 10 % (o que, suponiendo un porcentaje superior al 10 %, la base de la sanción fuera inferior a 3.000 €) no operaría como criterio de calificación por lo que la infracción sería leve (arts. 191.2 y 193.2 de la Ley 58/2003).

b) Anomalías sustanciales en contabilidad (art. 184.3 de la ley y arts. 4 y 11 del RD 2063/2004)

La anomalía contable se utiliza como circunstancia que califica la infracción como muy grave, pero siempre que el porcentaje de la anomalía contable supere el 50 % de la base de la sanción.

Para la determinación del porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos sobre la base de la sanción se han de tener en cuenta los siguientes cálculos: cantidad sancionable que deriva de los datos en los que se aprecia anomalía contable con relación a la base de la sanción.

- Sociedades 2016. Base de la sanción: 4.200 euros.
 $(16.800 \times 25 \% / 16.800 \times 25 \% = 4.200 / 4.200) = 100 \%$.
- Sociedades 2017. Base de la sanción: 12.000 euros.
 $(48.000 \times 25 \% / 48.000 \times 25 \% = 12.000 / 12.000) = 100 \%$.
- Sociedades 2018. Base de la sanción: 19.500 euros.
 $(78.000 \times 25 \% / 78.000 \times 25 \% = 19.500 / 19.500) = 100 \%$.

El Real Decreto 2063/2004 regula en su artículo 11 el cálculo de la incidencia de la anomalía contable, en los términos expuestos en la solución del supuesto.

Sí opera dicha circunstancia como medio fraudulento al ser superior al 50 % de la deuda descubierta, por lo que la infracción se calificaría, con base a dicha circunstancia, como **muy grave**.

En el caso de que superase el 10 % pero fuera igual o inferior al 50 % calificaría la infracción como **grave** (arts. 191.2 y 193.2 de la Ley 58/2003).

En consecuencia, las infracciones de los años 2016, 2017 y 2018 se calificarán, con la Ley 58/2003, como **muy graves**.

Apartado 5

a) Comisión reiterada (Ley 58/2003)

Para que pueda aplicarse dicho criterio de agravamiento, se requiere que dentro de los cuatro años anteriores a la fecha de dicha comisión, exista una resolución administrativa **firme** de carácter sancionador bien sea por infracciones leves, graves o muy graves de la misma naturaleza de la que ahora se sanciona, teniendo en cuenta que las infracciones tipificadas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003 son todas ellas de la misma naturaleza.

El Real Decreto 2063/2004 regula en su artículo 5 la «comisión repetida de infracciones tributarias» en los términos expuestos en la solución del supuesto. Asimismo, hay que tener en cuenta la disposición transitoria segunda de dicho real decreto.

En consecuencia, la sanción que se impuso con relación al IS, año 2013, por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, se considera de igual naturaleza de la que ahora se sanciona (art. 191 de la Ley 58/2003).

La sanción que sirve de antecedente se impuso el 15 de octubre de 2016 y adquiere firmeza el 15 de enero de 2018.

En consecuencia:

- Sociedades 2016. Fecha de la comisión de la infracción: 20 de diciembre de 2018 (art. 193).
- Sociedades 2017. Fecha de la comisión de la infracción: 25 de julio de 2018 (art. 191).
- Sociedades 2018. Fecha de la comisión de la infracción: 25 de julio de 2019 (art. 191).

Por tanto, la infracción del año 2016 no se incrementará por comisión reiterada. El resto de las infracciones de los años 2017 y 2018 se incrementará en 15 puntos porcentuales por cuanto la infracción que sirve de antecedente se calificó como grave.

b) Perjuicio económico (Ley 58/2003, arts. 187.1 b) y 191.5)

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

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

- 1.º La base de la sanción; y
- 2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Porcentajes de la Ley 58/2003. Base de la sanción en relación con la cantidad que debió ingresarse en la autoliquidación o la devolución inicialmente obtenida.

Porcentaje del perjuicio económico	Incremento de la sanción
Inferior al 10 %	0 puntos
Superior al 10 % e inferior o igual al 25 %	10 puntos



Porcentaje del perjuicio económico	Incremento de la sanción
▶ Superior al 25 % e inferior o igual al 50 %	15 puntos
Superior al 50 % e inferior o igual al 75 %	20 puntos
Superior al 75 %	25 puntos

- Sociedades 2016 (4.200/6.000) = 70 %. Incremento: 20 puntos.
- Sociedades 2017 (12.000/33.000) = 36 %. Incremento: 15 puntos.
- Sociedades 2018 (art. 191.5). Incremento: 25 puntos.

c) Reducción por conformidad (Ley 58/2003, art. 188.1 b)

Reducción del 30 % de la sanción.

Solo operaría para el año 2016, ya que los otros años se firma el acta en disconformidad.

Apartado 6

	2016	2017	2018
Infracción	Art. 193 LGT	Art. 191.3 LGT	Art. 191.3 y 5 LGT
Calificación	Muy grave	Muy grave	Muy grave
Magnitud sancionable	4.200 €	12.000 €	19.500 €
Mínimo	100 puntos	100 puntos	100 puntos
Comisión reiterada	0 puntos	15 puntos	15 puntos
Perjuicio económico	20 puntos	15 puntos	25 puntos
Total sanción	120 puntos	130 puntos	140 puntos
Conformidad 30 %	-36 puntos	0 puntos	0 puntos
Total sanción	84 %	130 %	140 %
Importe de la sanción	3.528 €	15.600 €	27.300 €

Por último, y por lo que se refiere a la reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, hay que tener en cuenta que dicho artículo dispone que:

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 40 % si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado segundo 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.

El Real Decreto 2063/2004 regula en su disposición transitoria tercera la aplicación retroactiva de la reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003.

Ahora bien, en relación con la liquidación y la sanción del IS, año 2016, firmada en conformidad, la liquidación se entiende practicada el 10 de mayo de 2022, siendo el periodo voluntario de pago (art. 62.2 LGT) hasta el 20 de junio de 2022.

En consecuencia, si la liquidación y la sanción no se recurren y el importe de la sanción se ingresase en periodo voluntario (o se solicite aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario de pago de la sanción con aportación de aval bancario o certificado de seguro de caución como garantía del aplazamiento) al importe de la sanción reducida se aplicará la siguiente reducción:

Importe de la sanción impuesta reducida	3.528
Reducción (art. 188.3) (40 % s/3.528 €)	-1.411,2
Importe de la sanción a ingresar	<u>2.116,8</u>

(Recuérdese que dicha reducción no es un criterio de graduación.)

Infracciones IS, años 2017 y 2018

Aun cuando se hubieran ingresado las liquidaciones, no procedería la aplicación de la reducción del artículo 188.3 de la Ley 58/2003 por cuanto esta está condicionada no solo al ingreso sino también a que no se recurra la liquidación.

No obstante, nada impediría que posteriormente a la notificación de la liquidación que deriva de las actas de los años 2017 y 2018, el obligado tributario no recurriera las mismas e ingresase los importes correspondientes de las sanciones que corresponden a cada uno de los años (o solicite aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario de pago de la sanción con aportación de aval bancario o certificado de seguro de caución como garantía del aplazamiento). En este caso, nada impediría aplicar la reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003. Ahora bien, la reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003 se aplicará sobre el importe de la sanción impuesta (a la que no se le había aplicado la reducción por conformidad al haberse firmado el acta en disconformidad).