

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD EN EL CURSO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR (CASO PRÁCTICO)

JOSÉ M.^a Díez-Ochoa y Azagra

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

Extracto:

EL presente supuesto analiza las consecuencias que derivan de situaciones del obligado tributario en relación con conductas constitutivas de infracciones tributarias preparatorias y que originan perjuicio económico en períodos impositivos posteriores (arts. 195 y 191 de la Ley 58/2003) determinando la base de la sanción en cada uno de los períodos impositivos, los criterios de calificación y de graduación por cada una de las infracciones cometidas.

Asimismo y como novedad se analizan los posibles supuestos de derivación de responsabilidad en el curso del procedimiento inspector, determinando tanto los responsables como el tipo de responsabilidad y el alcance de la misma.

Palabras clave: procedimiento de inspección, procedimiento sancionador y procedimiento de derivación de responsabilidad.

ENUNCIADO

La Inspección de los Tributos citó el día **15 de enero de 2008** a la entidad «NIUNDURO, SA» al objeto de verificar su situación tributaria en relación con los **ejercicios 2004 y 2005**, tanto por el Impuesto sobre **Sociedades** como por el **Impuesto sobre el Valor Añadido** (períodos incluidos en dichos años). El alcance de las actuaciones inspectoras fue general.

Los resultados obtenidos tras las actuaciones de comprobación e investigación se documentaron en las correspondientes actas incoadas el **10 de marzo de 2009**, son:

(Suponer que en relación con el Impuesto sobre Sociedades, es de aplicación el tipo de gravamen general del 35%).

1.º Impuesto sobre Sociedades 2004: El sujeto pasivo declaró el 25 de julio de 2005 una cuota a ingresar por importe de 30.000 euros, con solicitud de aplazamiento hasta el 25 de julio de 2007, aportando como garantía hipoteca sobre un determinado local. Llegada dicha fecha no se efectuó el ingreso. Con fecha 3 de septiembre de 2007 se le notificó la providencia de apremio, estando pendiente su ingreso a la fecha de incoarse el acta.

Con fecha **25 de junio de 2008** la entidad presentó una autoliquidación complementaria del ejercicio **2004** mediante la que se reconocía una deuda adicional por importe de 17.500 euros, efectuando el correspondiente ingreso en el momento de la presentación de la autoliquidación complementaria. El aumento de la base imponible autoliquidada se correspondían a gastos fiscales no deducibles (multas).

La Inspección determinó la existencia de una **cuota adicional** a la declarada por el obligado tributario que asciende a 47.000 euros como consecuencia de determinados aumentos en la base imponible (aumento en cuota: 42.000 €) y de la minoración de las deducciones de la cuota (aumento en cuota: 5.000 €).

El detalle de la regularización contenida en el **acta de conformidad** es:

2004	Autoliquidación	Autoliquidación complementaria	Liquidación
Base imponible previa 2004	150.000	200.000	320.000
Cuota íntegra	52.500	70.000	112.000
			.../...

.../...			
Bonificaciones de la cuota	2.500	2.500	2.500
Deducciones de la cuota	14.000	14.000	9.000
Cuota líquida	36.000	53.500	100.500
Retenciones	6.000	6.000	6.000
Cuota a ingresar	30.000	47.500	94.500
1.ª cuota autoliquidada		- 30.000	- 30.000
2.ª cuota autoliquidada		17.500	- 17.500
Cuota a ingresar			47.000

El detalle de la regularización es:

Aumento en base imponible	Importe
Multas (autoliquidación 25/6/2008)	50.000
Ingresos no declarados	60.000
Gastos no justificados documentalmente	40.000
Gastos no deducibles y no sancionables	20.000
Total aumento en base imponible	170.000
Deducciones de la cuota	
Incumplimiento de los requisitos legales	4.000
Minoración de deducciones no sancionables	1.000
Total deducciones de la cuota	5.000

2.º Impuesto sobre Sociedades 2005: El sujeto pasivo declaró una base imponible negativa por importe de 50.000 euros, así como unos créditos de impuesto por importe de 20.000 euros, que declaró **a compensar en ejercicios futuros**. Las retenciones declaradas ascendieron a 25.000 euros, por lo que solicitó la correspondiente devolución que se hizo efectiva el 15 de noviembre de 2006.

Como consecuencia de la actuación inspectora desarrollada se determina la existencia de una **base imponible positiva** de 100.000 euros, que derivan de:

Gastos fiscalmente no deducibles que se consideran no sancionables por la inspección	30.000
Determinados gastos (informes) no justificados documentalmente	35.000
Aplicación de coeficientes de amortización superiores a los reglamentariamente aprobados	5.000
Ingresos no declarados y no contabilizados	10.000
Gastos no relacionados con la actividad de la entidad	50.000
Gastos justificados con facturas respecto de los que los hechos documentados no se ha probado su realización, aportándose tan solo la factura y el medio de pago (cheque al portador)	20.000
Total aumentos	150.000

Las deducciones de la cuota **regularizadas** ascienden a 5.000 euros que se aplican íntegramente en la regularización efectuada en el acta, al ejercicio 2005. El motivo de la minoración de las deducciones declaradas fue el incumplimiento de los requisitos para disfrutar de dichos beneficios fiscales, considerándose sancionables.

El detalle de la regularización contenida en el **acta de disconformidad** es:

2005	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación
Base imponible previa 2005	(50.000)	+ 150.000	100.000
Cuota íntegra	0		35.000
Bonificaciones de la cuota	0	0	- 0
Deducciones de la cuota	0		- 5.000 (declaradas y aplicadas en acta)
Cuota líquida	0	+ 58.000	30.000
Retenciones	- 25.000	0	- 25.000
Cuota a ingresar	0	+ 52.500	5.000
Cuota autoliquidada a devolver	25.000 (15/11/2006)		+ 25.000
Cuota a ingresar por acta			30.000
Deducciones de la cuota declaradas y no aplicadas en 2005, a compensar en ejercicios posteriores	20.000	- 15.000 - 5.000 (aplicados en acta de 2005)	0

El acto de liquidación dictó el **18 de junio de 2009**, notificándose el 20 del mismo mes y año.

3.º Impuesto sobre el Valor Añadido. 3.º trimestre 2005 (período de declaración del 1 al 20 de octubre de 2005).

El detalle de la regularización contenida en el **acta de conformidad** es:

	Autoliquidación	Diferencia	Liquidación
IVA devengado	10.000	+ 5.500	15.500
IVA soportado deducible	12.500	- 1.000	- 11.500
Resultado	- 2.500	+ 6.500	+ 4.000
IVA a compensar períodos posteriores	2.500	- 2.500	0
IVA a compensar 2.º trimestre de 2005	1.000		- 1.000
IVA a ingresar	0	+ 3.000	3.000

.../...

.../...		
IVA a devolver	0	0
Total IVA a compensar para períodos posteriores	3.500	0

Las diferencias responden a los siguientes hechos:

- Incremento del impuesto devengado en 2.000 euros por operaciones sujetas y no exentas al impuesto respecto de las que se efectuó la correspondiente repercusión. Las operaciones regularizadas no fueron objeto de contabilización en el libro de facturas emitidas ni en los libros de contabilidad.
- Incremento del impuesto devengado en 3.500 euros por operaciones sujetas y no exentas al impuesto respecto de las que NO se efectuó la correspondiente repercusión. Las operaciones regularizadas no fueron objeto de contabilización en el libro de facturas emitidas ni en los libros de contabilidad.
- Minoración de 1.000 euros del IVA soportado deducible por no tener la consideración de fiscalmente deducible, considerándose NO sancionables.

4.º Impuesto sobre el Valor Añadido. 4.º trimestre 2005 (período de declaración del 1 al 30 de enero de 2006).

El detalle de la regularización contenida en el **acta de conformidad** es:

	Autoliquidación	Ajuste	Liquidación
IVA devengado	9.000	+ 6.000	15.000
IVA soportado deducible	9.500	- 2.000	7.500
Resultado	- 500	+ 8.000	+ 7.500
IVA a compensar 2.º trimestre de 2005	1.000	- 1.000	0
IVA a compensar 3.º trimestre de 2005	2.500	- 2.500	0
IVA a devolver	4.000 (15/4/2006)	- 4.000	0
IVA a ingresar	0	+ 7.500	7.500
Restitución de la devolución		+ 4.000	4.000
Total a ingresar		11.500	11.500

Las diferencias responden a los siguientes hechos:

- Incremento del impuesto devengado en 2.000 euros por operaciones sujetas y no exentas al Impuesto respecto de las que se efectuó la correspondiente repercusión y que fueron ingre-

sadas en una cuenta corriente de uno de los hijos del administrador de la entidad, socio único de la entidad. Las operaciones regularizadas no fueron objeto de contabilización en el libro de facturas emitidas ni en los libros de contabilidad.

- Incremento del impuesto devengado en 4.000 euros por operaciones sujetas y no exentas al impuesto respecto de las que NO se efectuó la correspondiente repercusión.
- Minoración de 2.000 euros por no tener la consideración de fiscalmente deducibles (sancionables).

Otros datos: El historial fiscal de la entidad presenta las siguientes vicisitudes:

El sujeto pasivo había sido sancionado anteriormente por las siguientes **infracciones**, según el siguiente detalle:

Tributo	Tipificación	Calificación	Firmeza
IVA-3.º trim. 2003	195 Ley 58/2003	Grave	17/11/2004
IVA-4.º trim. 2003	191 Ley 58/2003	Muy Grave	20/10/2005
Sociedades 2002	79 c) Ley 230/1963	Grave	25/03/2004

Los procedimientos sancionadores se instruyeron de acuerdo con las siguientes fechas:

Concepto	Notificación de inicio del procedimiento sancionador	Notificación de resolución del procedimiento sancionador
Acta en conformidad Impuesto sobre Sociedades 2004	10/04/2009	20/09/2009
Acta en disconformidad Impuesto sobre Sociedades 2005	20/06/2009	20/09/2009
Acta en conformidad IVA (3.º y 4.º trimestre 2005)	10/04/2009	20/09/2009

ANALIZAR:

A) Consecuencias del procedimiento inspector.

- 1.º Alcance de las actuaciones inspectoras.
- 2.º Duración del procedimiento inspector.
- 3.º Liquidaciones que derivan de las actas.

B) Tipificar las infracciones que se hubieran cometido, así como la graduación de las sanciones correspondientes.

- C) Plazos de resolución del procedimiento sancionador.
- D) Importe de las cantidades que podrían derivarse a los presuntos responsables teniendo en cuenta que hasta el 31 de diciembre de 2006 el administrador único fue el señor Nicomedes y a partir del 1 de enero de 2007 fue nombrado administrador el señor Teodoro.
- E) Determinar los plazos en los que debe instruirse el procedimiento de derivación de responsabilidad por los órganos de la Inspección de los tributos y consecuencias de su incumplimiento.

* Se advierte al lector que al solucionar el supuesto he computado los años de 365 días, sin tener en cuenta la posibilidad de años bisiestos.

SOLUCIÓN

A) CONSECUENCIAS DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR.

1.º Alcance de las actuaciones inspectoras.

El alcance de las actuaciones hace referencia al ámbito del tributo objeto de comprobación, pudiendo ser de carácter parcial si solo se comprueba una parte de la obligación tributaria o de carácter general, si afecta a la totalidad de la obligación tributaria.

Dispone a estos efectos el artículo 148 de la Ley General Tributaria (LGT) que:

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.»

Las diferencias fundamentales entre ambos tipos de actuaciones inspectoras son:

1.º Carácter de las liquidaciones que derivan del procedimiento inspector:

La actuación parcial siempre finalizará mediante liquidación provisional, mientras que la actuación general finalizará generalmente mediante liquidación definitiva.

En este sentido, el artículo 101.3 de la LGT dispone que:

«3. Tendrán la consideración de **definitivas**:

- a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.
- b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de **provisionales**.

Podrán dictarse liquidaciones **provisionales** en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

- a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
- b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.»

El desarrollo reglamentario se encuentra recogido en el artículo 190 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carác-

ter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

- a) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el Impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre la renta que proceda.
- b) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos.
- c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.
- d) Cuando se dicte liquidación que anule o minore la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.

3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

- a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.
- b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros.
- c) Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado en los términos previstos en el artículo 178.3 c) de este reglamento.
- d) Cuando se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.

4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

- a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.
- b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.
- c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictará una liquidación provisional como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado.
- d) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.

5. Las liquidaciones provisionales minorarán los importes de las que posterior o simultáneamente se practiquen respecto de la obligación tributaria y período objeto de regularización.»

De los datos expuestos en el enunciado se desprende que, siendo una actuación de alcance general, no se dan ninguno de los supuestos que permiten excepcionar la regla general, por lo que las liquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades, años 2004 y 2005 e IVA, 3.º y 4.º trimestre de 2005, tendrán carácter **de liquidación definitiva**.

2.º Posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sobre el mismo tributo y período.

En el caso de que la actuación efectuada hubiera tenido carácter general, al haberse comprobado íntegramente los elementos de la obligación tributaria, no podrá iniciarse un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos sobre dicho tributo y período.

Por el contrario, en el caso de que la actuación efectuada hubiera tenido carácter parcial, al haberse comprobado tan solo alguno de los elementos de la obligación tributaria, sí podrá iniciarse un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos sobre los elementos de la obligación tributaria que no hubieran sido comprobados.

En este sentido, el artículo 190.7 del Real Decreto 1065/2007 dispone que:

«7. Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación podrán regularizarse en un procedimiento de comprobación o investigación posterior.»

Ahora bien, los elementos que ya hubieran sido objeto de comprobación y que finalizó mediante liquidación provisional, no podrán ser objeto de nueva comprobación inspectora.

Dispone el artículo 190.6 del Real Decreto 1065/2007 que:

«6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.»

2.º Duración del procedimiento inspector.

Dispone el artículo 150.1 de la Ley 58/2003 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.»

De los datos del enunciado se desprende que no se han producido dilaciones no imputables a la Administración ni períodos de interrupción justificada.

Inicio del procedimiento inspector	15/01/2008
Plazo máximo	12 meses
Fecha máxima de finalización del procedimiento	15/01/2009

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150 de la LGT, el procedimiento inspector se entiende finalizado en el momento en el que se notifiquen o se entiendan notificadas las liquidaciones que derivan de las actas incoadas, por lo que, de acuerdo con los datos del enunciado, el procedimiento finaliza en las siguientes fechas:

Concepto	Inicio del procedimiento inspector	Fecha acta	Notificación de la liquidación
Imp. Sociedades 2004	15/01/2008	10/03/2009 Conformidad	11/04/2009
Imp. Sociedades 2005	15/01/2008	10/03/2009 Disconformidad	20/06/2009
IVA 2004 y 2005	15/01/2008	10/03/2009 Conformidad	11/04/2009

En consecuencia, se ha incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

Ahora bien, aun cuando se haya incumplido el plazo establecido en el artículo 150 de la LGT, hay que tener en cuenta que, a diferencia de lo que dispone el artículo 104 de la citada ley en relación con los procedimientos de gestión que en el caso de incumplimiento del plazo máximo de resolución

se produce la caducidad del procedimiento, en el caso de los procedimientos inspectores, **dicha caducidad no se origina**, esto es, el procedimiento es válido sin perjuicio de que se produzcan los efectos previstos en el artículo 150.2 y 3 de la Ley 58/2003, que dispone:

«2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el 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) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

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

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

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

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

Por su parte, el artículo 184.7 del Real Decreto 1065/2007 regula los efectos de los actos de la Administración realizados después de la interrupción injustificada por más de seis meses o después del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento y dispone que:

«7. La reanudación de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento, tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a que se refiera el procedimiento».

En consecuencia, los efectos que se originan son:

A) En relación con la exigencia de intereses de demora:

El artículo 191 del Real Decreto 1065/2007 regula la *Liquidación de los intereses de demora en las actas de inspección*, y dispone que:

«1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.

2. En el caso de actas con acuerdo los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de conformidad, los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.»

Ahora bien, como consecuencia del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento y en la misma línea que lo establecido en el artículo 150.3 de la LGT (anteriormente transcrito), el artículo 26.4 de la citada ley dispone que:

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

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

En consecuencia, no se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento (15 de enero de 2009) hasta la finalización del procedimiento (actas de conformidad: 11 de abril de 2009. Acta de disconformidad: 20 de junio de 2009). Por tanto el último día de cálculo de intereses será el **15 de enero de 2009**.

La liquidación de intereses de demora que procede en relación a las cantidades regularizadas en las diferentes actas será:

Impuesto sobre Sociedades 2004	
Cuota a ingresar	47.000
Desde 26/07/2005 hasta 31/12/2005	159 días al 5%
Desde 01/01/2006 hasta 31/12/2006	365 días al 5%
Desde 01/01/2007 hasta 31/12/2007	365 días al 6,25%
Desde 01/01/2008 hasta 31/12/2008	365 días al 7%
Desde 01/01/2009 hasta 15/01/2009	15 días al 7%
Total intereses de demora	9.736,40

Impuesto sobre Sociedades 2005	Cuota a ingresar	Restitución de devolución
	5.000	25.000
Desde 26/07/2006 hasta 31/12/2006	159 días al 5%	
Desde 15/11/2006 hasta 31/12/2006		47 días al 5%
Desde 01/01/2007 hasta 31/12/2007	365 días al 6,25%	365 días al 6,25%
Desde 01/01/2008 hasta 31/12/2008	365 días al 7%	365 días al 7%
Desde 01/01/2009 hasta 15/01/2009	15 días al 7%	15 días al 7%
Total intereses de demora	785,79	3.545,38

IVA, 3.º trimestre de 2005	
Cuota a ingresar	3.000
Desde 21/10/2005 hasta 31/12/2005	72 días al 5%
Desde 01/01/2006 hasta 31/12/2006	365 días al 5%
Desde 01/01/2007 hasta 31/12/2007	365 días al 6,25%
Desde 01/01/2008 hasta 31/12/2008	365 días al 7%
Desde 01/01/2009 hasta 15/01/2009	15 días al 7%
Total intereses de demora	585,72

IVA, 4.º trimestre de 2005	Cuota a ingresar	Restitución de devolución
	7.500	4.000
Desde 31/01/2006 hasta 31/12/2006	335 días al 5%	
Desde 15/04/2006 hasta 31/12/2006		261 días al 5%
Desde 01/01/2007 hasta 31/12/2007	365 días al 6,25%	365 días al 6,25%
Desde 01/01/2008 hasta 31/12/2008	365 días al 7%	365 días al 7%
Desde 01/01/2009 hasta 15/01/2009	15 días al 7%	15 días al 7%
Total intereses de demora	1.359,5	684,52

B) *En relación con la autoliquidación presentada después del inicio del procedimiento inspector (15 de enero de 2008).*

Se considera extemporánea y voluntaria, por lo que el importe que se hubiera autoliquidado no será sancionable sin perjuicio de que se produzca la exigencia del recargo de extemporaneidad regulado en el artículo 27 de la LGT.

Impuesto sobre Sociedades 2004:

- Importe de la deuda que deriva de la autoliquidación complementaria (25 de junio de 2008):
Cuota autoliquidada: 17.500 euros. Ingresada.

A la fecha en la que se efectúa la presentación de la autoliquidación complementaria (25 de junio de 2008), la autoliquidación se califica como fuera de plazo y mediando requerimiento por lo que, en principio, sería sancionable, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 87.5 del Real Decreto 1065/2007, a tenor del cual:

«5. Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.»

Ahora bien, como consecuencia del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento la autoliquidación complementaria se calificará, a partir del 16 de enero de 2009, como extemporánea y voluntaria por lo que se devengará el recargo del artículo 27 de la LGT, dejando de ser sancionable el importe reconocido en la autoliquidación complementaria (art. 191 LGT).

Además, al haberse ingresado la deuda autoliquidada en la misma fecha de presentación de la autoliquidación, no se devengará recargo ejecutivo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de la LGT, a tenor del cual:

«1. El período ejecutivo se inicia:

a) (...)

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para

dicho ingreso o, si este ya hubiere concluido, **el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.»**

Por tanto, el **recargo de extemporaneidad** que procede liquidar tendrá el siguiente detalle:

- Retraso: 26 de julio de 2005 al 25 de junio de 2008: > 12 meses.
- Recargo: 20% s/17.500 euros más intereses de demora desde el 25 de julio de 2006 hasta el 25 de junio de 2008.

Recargo de extemporaneidad	Impuesto sobre Sociedades 2004
Cuota autoliquidada	17.500
Porcentaje fijo (20% s/17.500)	3.500
Intereses de demora	
Desde 26/07/2006 hasta 31/12/2006	
Desde 26/07/2006 hasta 31/12/2006	159 días al 5%
Desde 01/01/2007 hasta 31/12/2007	365 días al 6,25%
Desde 01/01/2008 hasta 25/06/2008	177 días al 7%
Total intereses de demora	2.067,33
Total recargo de extemporaneidad	5.567,33

Por otro lado el artículo 27.5 de la LGT dispone que:

«5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por 100 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.»

En consecuencia, de darse dichas circunstancias, sobre el importe total del recargo se aplicaría la reducción del 25 por 100 por haberse ingresado la deuda autoliquidada y siempre que se pague en perío-

do voluntario el propio recargo de extemporaneidad, que estará incluido, como un componente más, en la liquidación que deriva del acta de conformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades, año 2004.

En este caso, el recargo a ingresar tendrá el siguiente detalle:

Total recargo de extemporaneidad	5.567,33
Reducción artículo 26.5 de la LGT	- 1.391,83
Total recargo a ingresar	4.175,5

C) En relación con la prescripción del derecho de la Administración para comprobar los tributos y períodos incluidos en la comunicación de inicio del procedimiento inspector y la prescripción de la acción de la Administración para sancionar las infracciones relacionadas con dichos tributos y períodos.

Como consecuencia del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, no se entenderá interrumpida la prescripción del derecho a comprobar y a sancionar por los actos de la Administración que se hubieran producido desde el 15 de enero de 2008 hasta el 15 de enero de 2009.

No obstante, se vuelve a interrumpir mediante el primer acto que se realice a partir del 15 de enero de 2009, que, de acuerdo con los datos del enunciado, es la firma de las actas (10 de marzo de 2009).

Así:

A) Prescripción del derecho a comprobar los tributos y períodos incluidos en la comunicación de inicio de las actuaciones:

El artículo 68 de la LGT regula la *Interrupción de los plazos de prescripción* y dispone que:

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) (derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación) 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.
- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

- c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.»

Por tanto la interrupción de la prescripción del derecho a comprobar puede efectuarse tanto por actos de la Administración como por actuaciones del propio obligado tributario.

En este sentido:

- 1.º A la fecha de inicio del procedimiento (15 de enero de 2008) la situación sería:

Tributo/Período	Inicio prescripción	Prescripción	Estado
Sociedades 2004	26/07/2005	26/07/2009	No prescrito
Sociedades 2005	26/07/2006	26/07/2010	No prescrito
IVA 1.º trim. 2004	21/04/2004	21/04/2008	No prescrito
IVA 2.º trim. 2004	21/07/2004	21/07/2008	No prescrito
IVA 3.º trim. 2004	21/10/2004	21/10/2008	No prescrito
IVA 4.º trim. 2004	31/01/2005	31/01/2009	No prescrito
IVA 1.º trim. 2005	21/04/2005	21/04/2009	No prescrito
IVA 2.º trim. 2005	21/07/2005	21/07/2009	No prescrito
IVA 3.º trim. 2005	21/10/2005	21/10/2009	No prescrito
IVA 4.º trim. 2005	31/01/2006	31/01/2010	No prescrito

- 2.º Consecuencias del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento (duración: 15 de enero de 2008 a 15 de enero de 2009). Otros actos que interrumpen el derecho a comprobar (autoliquidación complementaria).

Tributo/Período	Inicio prescripción	Acto interruptivo	Prescripción
Soc. 2004	26/07/2005	25/06/2008 (Autoliquid. complem.)	25/06/2012
Soc. 2005	26/07/2006		26/07/2010
IVA 1.º trim. 2004	21/04/2004		21/04/2008
IVA 2.º trim. 2004	21/07/2004		21/07/2008
IVA 3.º trim. 2004	21/10/2004		21/10/2008
IVA 4.º trim. 2004	31/01/2005		31/01/2009
IVA 1.º trim. 2005	21/04/2005		21/04/2009
IVA 2.º trim. 2005	21/07/2005		21/07/2009
IVA 3.º trim. 2005	21/10/2005		21/10/2009
IVA 4.º trim. 2005	31/01/2006		31/01/2010

En consecuencia, a la fecha de la firma del acta (10 de marzo de 2009) la situación en relación a la prescripción del derecho a comprobar los tributos y períodos incluidos en la comunicación de inicio del procedimiento inspector será:

Tributo/Período	Prescripción	Acto interruptivo (firma del acta)	Prescripción
Soc. 2004	25/06/2012	10/03/2009	No prescrito
Soc. 2005	26/07/2010	10/03/2009	No prescrito
IVA 1.º trim. 2004	21/04/2008	10/03/2009	Prescrito
IVA 2.º trim. 2004	21/07/2008	10/03/2009	Prescrito
IVA 3.º trim. 2004	21/10/2008	10/03/2009	Prescrito
IVA 4.º trim. 2004	31/01/2009	10/03/2009	Prescrito
IVA 1.º trim. 2005	21/04/2009	10/03/2009	No prescrito
IVA 2.º trim. 2005	21/07/2009	10/03/2009	No prescrito
IVA 3.º trim. 2005	21/10/2009	10/03/2009	No prescrito
IVA 4.º trim. 2005	31/01/2010	10/03/2009	No prescrito

Por tanto, en ausencia de otros datos que no se deducen del enunciado, tan solo se podrá regularizar los ejercicios que no hubieran prescrito a fecha de la firma del acta (10 de marzo de 2009).

B) Prescripción del derecho a sancionar las infracciones relacionadas con los tributos y períodos objeto de comprobación.

Por su parte, el artículo 189 de la LGT regula la *Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias* y establece que:

«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.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.»

Por tanto, la interrupción de la prescripción del derecho a sancionar solo puede efectuarse por actos de la Administración y no por actuaciones del propio obligado tributario (la autoliquidación complementaria no interrumpe el derecho a sancionar).

Por otro lado, si ha prescrito el derecho a comprobar un tributo y período concreto, ha prescrito igualmente el derecho a sancionar las infracciones tributarias relacionadas con el mismo.

En consecuencia, a la fecha de la firma del acta (10 de marzo de 2009) la situación en relación con la prescripción del derecho a sancionar será:

Tributo/Período	Inicio prescripción	Prescripción	Acto interruptivo (firma del acta)	Prescripción
Soc. 2004	26/07/2005	26/07/2009	10/03/2009	No prescrito
Soc. 2005	26/07/2006	26/07/2010	10/03/2009	No prescrito
IVA 1.º trim. 2004	21/04/2004	21/04/2008	10/03/2009	Si prescrito
IVA 2.º trim. 2004	21/07/2004	21/07/2008	10/03/2009	Si prescrito
IVA 3.º trim. 2004	21/10/2004	21/10/2008	10/03/2009	Si prescrito
IVA 4.º trim. 2004	31/01/2005	31/01/2009	10/03/2009	Si prescrito
IVA 1.º trim. 2005	21/04/2005	21/04/2009	10/03/2009	No prescrito
IVA 2.º trim. 2005	21/07/2005	21/07/2009	10/03/2009	No prescrito
IVA 3.º trim. 2005	21/10/2005	21/10/2009	10/03/2009	No prescrito
IVA 4.º trim. 2005	31/01/2006	31/01/2010	10/03/2009	No prescrito

3.º Liquidaciones que derivan de las actas.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la liquidación correcta que deriva de las actas incoadas será:

Impuesto sobre Sociedades	2004	2005
Base imponible previa	320.000	100.000
Cuota íntegra	112.000	35.000
Bonificaciones de la cuota	2.500	0
Deducciones de la cuota	9.000	- 5.000
Cuota líquida	100.500	30.000
Retenciones	6.000	- 25.000
Cuota a ingresar	94.500	5.000
1.ª cuota autoliquidada	- 30.000	
2.ª cuota autoliquidada	- 17.500	
Restitución de devolución		+ 25.000
Cuota a ingresar	4.7.000	30.000
Intereses de demora	9.736,4	4.331,16
Recargo de extemporaneidad	4.175,5	0
Total deuda	60.911,9	34.331,16

Impuesto sobre el Valor Añadido	3.º trimestre 2005	4.º trimestre 2005
IVA devengado	15.500	15.000
IVA soportado deducible	- 11.500	7.500
Resultado	+ 4.000	+ 7.500
IVA a compensar períodos posteriores	0	
IVA a compensar 2.º trimestre de 2005	- 1.000	0
IVA a compensar 3.º trimestre de 2005		0
IVA a Ingresar	3.000	7.500
IVA a devolver	0	0
Restitución de la devolución	0	4.000
Cuota a ingresar	3.000	11.500
Intereses de demora	585,72	2.044,02
Total deuda	3.585,72	13.544,02
Total IVA a compensar para períodos posteriores	0	0

B) TIPIFICAR LAS INFRACCIONES QUE SE HUBIERAN COMETIDO, ASÍ COMO LA GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES CORRESPONDIENTES.

1.º Impuesto sobre Sociedades 2004: Cuota descubierta una vez iniciado el procedimiento inspector: 64.500 euros.

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

	Cuota regularizada	Autoliquidada 25/06/2008	Cuota Liquidación
Magnitud	64.500	17.500	47.000
Efectos		Recargo extemporaneidad	Posible comisión de infracción

Base de la sanción. La forma de calcular la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, se encuentra recogida en el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, a tenor del cual:

«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.

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 período no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización de aquel.»

De acuerdo con lo expuesto, los cálculos serán:

$$\frac{(100.000 \times 35\%) + 4.000}{(120.000 \times 35\%) + 5.000} = 82,97\%;$$

Base de la sanción: $82,97\% \times 47.000 \text{ €} = 39.000 \text{ €}$

Criterios de calificación. Los criterios de calificación de las infracciones tributarias se encuentran recogidos en el artículo 184 de la LGT, que dispone:

«2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que **existe ocultación de datos** a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las

que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100.

3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

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

Se consideran anomalías sustanciales:

- 1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
- 2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
- 3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) **El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados**, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La **utilización de personas o entidades interpuestas** cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.»

En consecuencia:

Ajuste	Sancionable	Ocultación	Anomalía contable	Sancionable NO calificación
Ingresos no declarados	60.000	60.000	60.000	
Gastos no justificados documentalmente	40.000	40.000	40.000	
Gastos no deducibles y no sancionables	20.000			
Total aumento en base imponible	120.000	100.000	100.000	

.../...

.../...

Deducciones de la cuota				
Incumplimiento de los requisitos legales	4.000			4.000
Minoración de deducciones no sancionables	1.000			
Total deducciones de la cuota	5.000			4.000

Calificación de la infracción:

a) Ocultación: artículo 4 del Real Decreto 2063/2004. Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción:

«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.»

Cálculo de la incidencia de la ocultación. Artículo 10 del Real Decreto 2063/2004:

«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 100.»

En consecuencia, de los preceptos anteriores se desprenden los siguientes resultados:

$$\frac{(100.000 \times 35\%) + 0}{(100.000 \times 35\%) + 4.000} = 89,74\%; \text{ GRAVE}$$

b) Anomalía contable: artículo 4 del Real Decreto 2063/2004. Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción:

«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.»

Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros. Artículo 11 del Real Decreto 2063/2004:

- «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.»

En consecuencia, de los preceptos anteriores se desprenden los siguientes resultados:

$$\frac{(100.000 \times 35\%) + 0}{(100.000 \times 35\%) + 4.000} = 89,74\%; \text{ MUY GRAVE}$$

De lo anteriormente expuesto se desprende que concurren como criterios de calificación tanto la ocultación como los medios fraudulentos (modalidad de anomalías contables). Por el primer criterio se calificaría como grave mientras que por el segundo se calificaría de muy grave.

Pues bien, en estos casos, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto 2063/2004, que regula el *Cálculo de la incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de una infracción* y dispone que:

«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 **concurran 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.»

En consecuencia, la infracción cometida se calificará como **muy grave**.

Criterios de graduación:

Perjuicio económico. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

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

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

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

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

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

- Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por 100 e inferior o igual al 25 por 100, el incremento será de 10 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por 100 e inferior o igual al 50 por 100, el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por 100 e inferior o igual al 75 por 100, el incremento será de 20 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por 100, el incremento será de 25 puntos porcentuales.»

En consecuencia:

$39.000 / 94.500 = 41,26\%$. Incremento: + 15 puntos.

Comisión reiterada. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

«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».

Por su parte, la disposición transitoria segunda del Real Decreto 2063/2004, regula la *Aplicación transitoria del criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias* y establece que:

«1. A efectos de aplicar el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, cuando se trate de sanciones firmes en vía administrativa que hayan sido impuestas en aplicación del régimen sancionador previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se considerará como antecedente el hecho de que el sujeto infractor hubiera sido sancionado anteriormente por una infracción de la misma naturaleza, **que tendrá la consideración de leve a efectos de lo previsto en el artículo 187.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que las infracciones previstas en el **artículo 79 a), b) y c) de la Ley 230/1963**, de 28 de diciembre, General Tributaria, son de la misma naturaleza que las previstas en los **artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria. La infracción prevista en el artículo 78.1 a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se considerará de la misma naturaleza que la prevista en el artículo 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

En consecuencia, los antecedentes a tomar en consideración son:

Reiteración: Período de 4 años: 25 de julio de 2005 al 25 de julio de 2001.

Tributo	Tipificación	Calificación	Firmeza	Antecedente
IVA 3.º trim. 2003	195 Ley 58/2003	Grave	17/11/2004	No. Diferente naturaleza
IVA 4.º trim. 2003	191 Ley 58/2003	Muy grave	20/10/2005	No. Firmeza posterior
Sociedades 2002	79 c) Ley 230/1963	Grave	25/03/2004	Sí. Ley 230/1963 leve

Reducción por conformidad. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

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

d) Acuerdo o conformidad del interesado.

En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

En el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

Cuando concurra esta circunstancia, la sanción que resulte de la aplicación de los criterios previstos en los párrafos anteriores de este apartado se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.»

Por su parte, el artículo 188.1 y 2 de la LGT regula la *Reducción de las sanciones* y dispone que:

«1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

- a) Un 50 por 100 en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.
- b) Un 30 por 100 en los supuestos de conformidad.

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta ley o en los plazos fijados en el acuer-

do de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

3. (...)

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.»

El desarrollo reglamentario se encuentra recogido en el artículo 7 del Real Decreto 2063/2004, que regula la *Conformidad del obligado tributario*, y dispone que:

«1. En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad cuando el obligado tributario no interponga recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación.

Cuando el obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento o, cuando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador, no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación que proceda contra la liquidación y no se tenga constancia de su interposición, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

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.**»

Por tanto, al haberse firmado el acta en conformidad, procederá la aplicación de la reducción de la sanción en un 30 por 100 sobre el importe íntegro de la misma.

Reducción por pronto pago. Artículo 188.3 de la LGT, que dispone:

«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 100 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.

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.»

Sanción a imponer.

De todo lo anteriormente expuesto la sanción que procedería imponer será:

Tipificación de la infracción	191 LGT
Calificación	Muy grave
Base sanción	39.000
Mínimo	100 puntos
Perjuicio económico	+ 15 puntos
Reiteración	+ 5 puntos
Total	120 puntos

.../...

.../...

Reducción conformidad 188.2	- 36 puntos (30% s/120)
Sanción reducida	84%
Importe de la sanción	32.760 (84% s/39.000)
Reducción pronto pago 188.3	8.190 (25% s/32.760)
Sanción a pagar	24.570

2.º Impuesto sobre Sociedades 2005:

El detalle de la regularización que deriva del **acta de disconformidad** es:

2005	Autoliquidación	Ajustes	Liquidación
Base imponible previa 2005	(50.000)	+ 150.000	100.000
Cuota íntegra	0		35.000
Bonificaciones de la cuota	0	0	0
Deducciones de la cuota	0		- 5.000 (declaradas y aplicadas en acta)
Cuota líquida	0	+ 58.000	30.000
Retenciones	- 25.000	0	- 25.000
Cuota a ingresar	0	+ 52.500	5.000
Cuota autoliquidada a devolver	25.000 (15/12/2002)		+ 25.000
Cuota a ingresar por acta			30.000
Deducciones de la cuota declaradas y no aplicadas en 2005, a compensar en ejercicios posteriores	20.000	-15.000 - 5.000 (aplicados en acta de 2005)	0

Ajustes en base:

Total aumento	Aumentos sancionables	Aumento no sancionable
150.000	120.000	30.000
100%	80% (120.000/150.000)	20% (30.000/150.000)

Ajustes en los créditos de impuesto: Total: 15.000 euros. Sancionables: 15.000 euros (100%).

Total minoración deducciones	Disminuciones sancionables	Disminuciones no sancionable
15.000	15.000	0
100%	100% (15.00 /15.000)	0%

Infracciones cometidas en relación con el Impuesto sobre Sociedades:

a) *Por la base imponible negativa incorrectamente declarada:*

Artículo 195 de la Ley 58/2003. *Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.*

«1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

(...)

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

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

2. La sanción consistirá en multa **pecuniaria proporcional del 15 por 100** si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por 100 si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.»

- Base imponible negativa incorrectamente declarada: 50.000 euros.
- Base de la sanción: $50.000 \times 80\% = 40.000$ euros.

Sanción a imponer.

De todo lo anteriormente expuesto, la sanción que procedería imponer será:

Tipificación de la infracción	195.1, párrafo 1.º de la LGT
Calificación	Grave
Base sanción	40.000
Porcentaje de sanción (proporcional no incrementable)	15%
Total	15%
Reducción conformidad 188.2	No se aplica al haberse firmado en disconformidad
Sanción efectiva	15%
Importe de la sanción	6.000 (15% s/40.000)
Reducción pronto pago 188.3	Podría aplicarse si se cumplieren los requisitos del art. 188.3 de la LGT
Sanción a pagar	6.000

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la sanción impuesta por este artículo es deducible de las sanciones que se impongan por las infracciones cometidas en periodos posteriores en tanto y cuanto procedan de la aplicación de las magnitudes falsas. Dispone el artículo 195.3 de la Ley 58/2003 que:

«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.»

b) *Por las deducciones de la cuota falsas:*

Artículo 195 de la Ley 58/2003. *Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.*

«1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

(...)

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

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

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por 100 si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.»

- Créditos falsos: 15.000 euros.
- Base de la sanción: 15.000 euros.

Sanción a imponer

De todo lo anteriormente expuesto, la sanción que procedería imponer será:

Tipificación de la infracción	195.1, párrafo 1.º de la LGT
Calificación	Grave
Base sanción	15.000
	.../...

.../...	
Porcentaje de sanción (proporcional no incrementable)	50%
Total	50%
Reducción conformidad 188.2	No se aplica al haberse firmado en disconformidad
Sanción efectiva	50%
Importe de la sanción	7.500 (50% s/15.000)
Reducción pronto pago 188.3	Podría aplicarse si se cumpliesen los requisitos del art. 188.3 de la LGT
Sanción a pagar	7.500

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la sanción impuesta por este artículo es deducible de las sanciones que se impongan por las infracciones cometidas en períodos posteriores en tanto en cuanto procedan de la aplicación de las magnitudes falsas. Dispone el artículo 195.3 de la Ley 58/2003, anteriormente transcrito.

c) Por la cuota que habría resultado a ingresar como consecuencia de aumentos en la base imponible pero que es neutralizada con créditos de impuesto procedentes del propio ejercicio 2005:

El obligado tributario declaró unas deducciones de la cuota por importe de 20.000 euros, de los que 15.000 euros eran falsos y 5.000 euros son correctos.

Total regularización de las deducciones de la cuota	Minoración de las deducciones (sancionables)	Deducciones correctas
20.000	15.000	5.000
	100% (15.000/15.000)	0%

Los 5.000 euros que se consideran correctos por la Inspección fueron aplicados en la propia liquidación que deriva del acta del año 2005, con lo que se ha absorbido (neutralizado) el efecto que habría tenido en la cuota parte de los aumentos en la base imponible de los que, a su vez, parte eran sancionables (80%) y parte, no sancionables (20%).

2005	Liquidación
Aumentos totales en base imponible 2005 con efectos en la cuota a ingresar	100.000
Teórica cuota a ingresar que resulta de los aumentos en base imponible	35.000
Aplicación deducciones de la cuota	- 5.000
Cuota a ingresar por acta	30.000

Pues bien, dicha neutralización constituye el tipo de la infracción recogida en el artículo 195.1, párrafo segundo de la Ley 58/2003 (*Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes*), que dispone:

«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 período 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**.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. 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 período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional **del 15 por 100** si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por 100 si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.»

El desarrollo reglamentario de esta infracción se encuentra recogido en el artículo 13 del Real Decreto 2063/2004 (*Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes*), que dispone:

«**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 100 se aplicará sobre la base de sanción calculada de la siguiente forma:

a) (...)

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) (...))»

En consecuencia:

$$\frac{\text{Renta neta sancionable declarada incorrectamente } (100.000 \times 80\%)}{\text{Diferencia entre la cuota íntegra regularizada y la declarada inicialmente } (35.000 - 0)} = 2,285$$

Deducciones aplicadas: 5.000 €

$$2,285 \times 5.000 \text{ €} = 11.428,57 \text{ €}$$

11.428,57 euros es el aumento en la base imponible sancionable que ha sido absorbido con los 5.000 euros de deducciones de la cuota aplicados.

Otra forma de cálculo:

Créditos aplicados	5.000
Créditos aplicados a neutralizar aumentos en base imponible sancionables	$5.000 \times 80\% = 4.000$
Cálculo del aumento en base imponible sancionable absorbido con los créditos aplicados	$4.000/0,35 = 11.428,57$
Sanción	$11.428,57 \times 15\% = 1.714,28$

Sanción: Se aplicará el porcentaje de sanción del 15 por 100 por cuanto los ajustes que se neutralizan se han producido en la base imponible.

Sobre la sanción a imponer cabría aplicar tanto la reducción por conformidad (188.2 LGT), que en este caso no se da por no haber prestado conformidad con la propuesta de liquidación, como la reducción contemplada en el artículo 188.3 de la LGT, que hemos denominado como «pronto pago», si se cumplen los requisitos de dicho artículo.

Sanción a imponer.

De todo lo anteriormente expuesto, la sanción que procedería imponer será:

Tipificación de la infracción	195.1, párrafo 2.º de la LGT
Calificación	Grave
Base sanción	11.428,57
Porcentaje de sanción (proporcional no incrementable)	15%
Total	15%
	.../...

.../...	
Reducción conformidad 188.2	No se aplica al haberse firmado en disconformidad
Sanción efectiva	15%
Importe de la sanción	1.714,28 (15% s/11.428,57)
Reducción pronto pago 188.3	Podría aplicarse si se cumpliesen los requisitos del art. 188.3 de la LGT
Sanción a pagar	1.714,28

Por otro lado hay que tener en cuenta que la sanción impuesta por este artículo es deducible de las sanciones que se impongan por las infracciones cometidas en períodos posteriores en tanto y cuanto procedan de la aplicación de las magnitudes falsas. Dispone el artículo 195.3 de la Ley 58/2003, anteriormente transcrito.

d) Por el importe de la deuda a ingresar que deriva del acta: 30.000 euros.

Cuota íntegra	35.000
Deducciones de la cuota (sancionadas por aplicación art. 195.1, párrafo 2.º)	- 5.000
Cuota líquida	30.000
Retenciones	- 25.000
Cuota a ingresar	5.000
Cuota autoliquidada a devolver	+ 25.000
Cuota a ingresar por acta	30.000

Como se ha expuesto anteriormente, los ajustes en la base imponible del año 2005 presentan el siguiente detalle:

Total aumento	Aumentos sancionables	Aumento no sancionable
150.000	120.000	30.000
100%	80% (120.000/150.000)	20% (30.000/150.000)

La forma de cálculo de la base de la sanción se encuentra recogida en el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 transcrito anteriormente.

Cálculo de la base de la sanción:

	Total	Ajuste sancionable	Ajuste no sancionable
Cuota a ingresar	30.000	24.000 (30.000 × 80%)	6.000 (30.000 × 20%)

Criterios de calificación:

Ajuste	Sancionable	Ocultación	A. Cont	Fac. falsas	Sanc. NO calif.
Determinados gastos (informes) no justificados documentalmente	35.000	35.000	35.000		
Aplicación de coeficientes de amortización superiores a los reglamentariamente aprobados	5.000				5.000
Ingresos no declarados y no contabilizados	10.000	10.000	10.000		
Gastos no relacionados con la actividad de la entidad	50.000				50.000
Gastos justificados con facturas respecto de los que los hechos documentados no se ha probado su realización, aportándose tan solo la factura y el medio de pago (cheque al portador)	20.000	20.000	20.000	20.000	
Total	120.000	65.000	65.000	20.000	55.000

Para la calificación de la infracción no se tiene en cuenta los créditos de impuesto (15.000) porque no inciden en la cantidad dejada de ingresar, ya que todo deriva de los ajustes en base.

Ocultación:

$$\frac{(65.000 \times 35\%) + 0}{(120.000 \times 35\%) + 0} = 54,16\%; \text{ grave}$$

Anomalía contable:

$$\frac{(65.000 \times 35\%) + 0}{(120.000 \times 35\%) + 0} = 54,16\%; \text{ Muy grave}$$

Facturas falsas:

$$\frac{(20.000 \times 35\%) + 0}{(120.000 \times 35\%) + 0} = 16,66\%; \text{ Muy grave}$$

Criterios de graduación:

Perjuicio económico. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

Dispone el artículo 191.5 de la LGT 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 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.»

En consecuencia: incremento en 25 puntos.

Comisión reiterada. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

Reiteración: Período de 4 años: 25 de julio de 2006 a 25 de julio de 2002.

Tributo	Tipificación	Calificación	Firmeza	Antecedente
IVA 3.º trim. 2003	195 Ley 58/2003	Grave	17/11/2004	No, diferente naturaleza
IVA 4.º trim. 2003	191 Ley 58/2003	Muy Grave	20/10/2005	Sí, muy grave
Sociedades 2002	79 c) Ley 230/1963	Grave	25/03/2004	Sí, Ley 230/1963 leve

En consecuencia: incremento en 25 puntos.

Reducción por conformidad. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

No procede al haberse firmado el acta en disconformidad.

Reducción por pronto pago. Artículo 188.3 de la LGT.

Podría aplicarse de cumplirse los requisitos exigidos en dicho artículo (no interponer recurso contra la liquidación y la sanción y efectuar el pago en plazo –art. 62.2 LGT– o aplazamiento con aval bancario solicitado en período voluntario), y ello aun cuando no se aplique la reducción por conformidad.

Sanción a imponer.

De todo lo anteriormente expuesto, la sanción que procedería imponer será:

Tipificación de la infracción	191 LGT
Calificación	Muy grave
Base sanción	24.000
	.../...

.../...	
Mínimo	100 puntos
Perjuicio económico	+ 25 puntos
Reiteración	+ 25 puntos
Total	150 puntos
Sanción a imponer	150%
Importe de la sanción	36.000 (150% s/24.000)
Posible reducción pronto pago (art. 188.3)	9.000 (25% s/36.000)

RESUMEN SANCIONES IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2005

Conducta	Tipificación	Sanción
Base Imponible negativa falsa	195.1 párrafo 1.º	$50.000 \times 80\% = 40.000 \times 15\% = 6.000$
Créditos falsos	195.1 párrafo 1.º	$15.000 \times 50\% = 7.500$.
Cuota que debería ingresarse pero es que neutralizada con créditos de impuesto	195.1 párrafo 2.º	$5.000 \times 80\% = 4.000 / 0,35 = 11.428,57 \times 15\% = 1.714,28$.
Por el importe no ingresado	191 LGT	36.000 (150% s/24.000)

Además hay que tener en cuenta que la infracción por acreditar base imponible negativa falsa por importe de 40.000 euros (art. 195.1 párrafo 1.º) lleva incorporado un 54,16% de ocultación y de anomalía contable y un 16,66% de facturas falsas. Dichas circunstancias se habrán de tener en cuenta cuando se cometa la infracción del 191 ó 193 en ejercicios futuros.

Además hay que tener en cuenta que la infracción tipificada como acreditación de créditos de impuesto falsos por importe de 15.000 euros (art. 195.1 Párrafo 1.º) **no lleva incorporado ni ocultación ni anomalía contable ni facturas falsas**, que igualmente habrán de tenerse en cuenta cuando se cometa la infracción del 191 ó 193 en ejercicios futuros.

3.º IVA 3.º trimestre 2005. Acta en conformidad.

Detalle de los ajustes efectuados por la Inspección:

	Importe	Sancionable	NO sancionable
Operaciones sujetas y no exentas al IVA no declaradas y no contabilizadas. SÍ repercusión	2.000	2.000	
Operaciones sujetas y no exentas al IVA no declaradas y no contabilizadas. NO repercusión	3.500	3.500	
Minoración IVA soportado deducible. NO sancionables	1.000		1.000
Total	6.500	5.500	1.000

Porcentaje magnitudes sancionables sobre importe total regularizado: $5.500 / 6.500 = 84,61\%$

El importe total de las cuotas regularizadas (sancionables y no sancionables) han originado los siguientes efectos:

	Importe	Infracción tributaria
Total cuotas regularizadas	6.500	
Cuota dejada de ingresar	3.000	Art. 191
Neutralizadas con cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores	1.000	Art. 195.1, párrafo 2.º
Cuotas a compensar en ejercicios posteriores	2.500	Art. 195.1, párrafo 1.º

Infracciones:

a) *Por las cuotas a compensar en períodos posteriores incorrectamente declaradas.*

Se ha cometido la infracción tipificada en el **artículo 195.1 párrafo primero de la Ley 58/2003** (*Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes*), a tenor del cual:

«1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

(...)

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

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

2. La sanción consistirá en multa **pecuniaria proporcional** del 15 por 100 si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o **del 50 por 100 si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.**»

- Base imponible negativa incorrectamente declarada: 2.500 euros.
- Base de la sanción: $2.500 \times 84,61\% = 2.115,25$ euros.

Sanción a imponer.

De todo lo anteriormente expuesto, la sanción que procedería imponer será:

Tipificación de la infracción	195.1, párrafo 1.º de la LGT
Calificación	Grave
Base sanción (2.500 × 84,61% = 2.115,25)	2.115,25
Porcentaje de sanción (proporcional no incrementable)	50%
Total	50%
Importe de la sanción	1.057,62
Reducción conformidad 188.2 (30% s/50%)	(317,28)
Sanción reducida	740,33
Reducción pronto pago 188.3 (podría aplicarse si se cumpliesen los requisitos del art. 188.3 de la LGT)	(185,08)
Sanción a pagar	555,25

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la sanción impuesta por este artículo es deducible de las sanciones que se impongan por las infracciones cometidas en períodos posteriores en tanto en cuanto procedan de la aplicación de las magnitudes falsas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 195.3 de la Ley 58/2003.

b) Por la cuota que habría resultado a ingresar como consecuencia de ajustes efectuados en el 3.º trimestre pero que es neutralizada con créditos de impuesto procedentes de los períodos anteriores.

Se ha cometido la infracción tipificada en el **artículo 195.1 párrafo segundo de la Ley 58/2003** (*Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes*), a tenor del cual:

«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 período 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**.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. 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 período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del **50 por 100 si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.**»

El desarrollo reglamentario de esta infracción se encuentra recogido en el artículo 13 del Real Decreto 2063/2004 (*Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes*), que dispone:

«**3.** Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la cuota repercutida, la cantidad o cuota a deducir o los incentivos fiscales de un período y la compensación solo se haya llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, la multa proporcional del 50 por 100 se aplicará sobre el incremento de cuota sancionable que hubiese sido objeto de compensación.»

Sanción a imponer.

De todo lo anteriormente expuesto, la sanción que procedería imponer será:

Tipificación de la infracción	195.1, párrafo 2.º de la LGT
Calificación	Grave
Base sanción ($1.000 \times 84,61\% = 846,1$)	846,1
Porcentaje de sanción (proporcional no incrementable)	50%
Total sanción íntegra	423,05 ($846,1 \times 50\%$)
Reducción conformidad 188.2	126,91 ($30\% \text{ s}/423,05$)
Importe de la sanción reducida	296,13
Reducción pronto pago 188.3	Podría aplicarse si se cumpliesen los requisitos del art. 188.3 de la LGT
Sanción a pagar (en caso de aplicarse la reducción del art. 188.3 de la LGT)	222,10

Por otro lado, hay que tener en cuenta que la sanción impuesta por este artículo es deducible de las sanciones que se impongan por las infracciones cometidas en períodos posteriores en tanto y cuanto procedan de la aplicación de las magnitudes falsas.

c) *Por el importe de la deuda a ingresar que deriva del acta: 3.000 euros.*

Como se ha expuesto anteriormente, los ajustes efectuados en las cuotas correspondientes al 3.º trimestre de 2005 dieron lugar, además de a las magnitudes sancionadas en las letras anteriores, a una cuota no ingresada por importe de 3.000 euros.

Cálculo de la base de la sanción:

La forma de cálculo de la base de la sanción se encuentra recogida en el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 transcrito anteriormente.

Total aumento cuota no ingresada	Aumentos en cuota sancionables	Aumento en cuota no sancionable
3.000	2.538,30	461,70

Criterios de calificación:

Ajuste	Total ajustes sancionable	Ocultación	Anomalía contable	Sancionable NO calificación
Operaciones sujetas y no exentas al IVA no declaradas y no contabilizadas. Sí repercusión	2.000	2.000	2.000	
Operaciones sujetas y no exentas al IVA no declaradas y no contabilizadas. NO repercusión	3.500	3.500	3.500	
Total	5.500	5.500	5.500	0

Ocultación: $5.500/5.500 = 100\%$; Grave

Anomalía contable: $5.500/5.500 = 100\%$; Muy grave

Criterios de graduación:

Perjuicio económico. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 187 de la Ley 58/2003, transcrito anteriormente, el perjuicio económico se calculará en función del porcentaje que representa la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación.

En este caso, la base de la sanción asciende a 2.538,30 euros y el importe de la cuota dejada de ingresar asciende a 3.000 euros, por lo que dicho porcentaje asciende a 84,61 euros ($2.538,30 / 3.000$).

En consecuencia: incremento en 25 puntos.

Comisión reiterada. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

Reiteración: Período de 4 años: 20 de octubre de 2005 a 20 de octubre de 2001.

Tributo	Tipificación	Calificación	Firmeza	Antecedente
IVA 3.º trim. 2003	195 Ley 58/2003	Grave	17/11/2004	No, diferente naturaleza
IVA 4.º trim. 2003	191 Ley 58/2003	Muy grave	20/10/2005	No, firme el mismo día
Sociedades 2002	79 c) Ley 230/1963	Grave	25/03/2004	Sí, Ley 230/1963 leve

En consecuencia: incremento en 5 puntos.

Reducción por conformidad. Artículos 187 y 188 de la Ley 58/2003.

Al haberse firmado el acta en conformidad, procederá la aplicación de la reducción de la sanción en un 30 por 100 sobre el importe íntegro de la misma.

Reducción por pronto pago. Artículo 188.3 de la LGT.

Podría aplicarse de cumplirse los requisitos exigidos en dicho artículo (no interponer recurso contra la liquidación y la sanción y efectuar el pago en plazo –62.2 LGT– o aplazamiento con aval bancario solicitado en período voluntario) y ello aun cuando se aplique la reducción por conformidad. La reducción adicional del 25 por 100 se aplicará sobre la sanción reducida, esto es, una vez efectuada la reducción del 30 por 100 sobre la sanción íntegra.

Sanción a imponer.

De todo lo anteriormente expuesto, la sanción que procedería imponer será:

Tipificación de la infracción	191 de la LGT
Base sanción	2.538,3
Mínimo	100 puntos
Perjuicio económico	+ 25 puntos
Reiteración	+ 5 puntos
Total sanción íntegra	130 puntos
Reducción conformidad	– 39 puntos
Sanción reducida	91%
Importe de la sanción reducida	2.309,85
Posible reducción pronto pago 188.3	577,46 (25% s/ 2.309,85)
Sanción a ingresar	1.732,5

RESUMEN SANCIONES IVA 3.º TRIMESTRE 2005

Conducta	Tipificación	Sanción
Créditos falsos	195.1 párrafo 1.º	$2.500 \times 84,61\% = 2.115,25$. Sanción: $2.115,25 \times 50\% = 1.057,62$. Reducción por conformidad: (317,28) Sanción reducida: 740,33
		.../...

.../...		
Cuota que debería ingresarse pero que es neutralizada con créditos de impuesto	195.1 párrafo 2.º	$1.000 \times 84,61\% = 846,1$. Sanción: $846,1 \times 50\% = 423,05$. Reducción por conformidad: (126,91). Sanción reducida: 296,13
Por el importe no ingresado	191 LGT	$3.000 \times 84,61\% = 2.538,3$. Sanción: $130\% \text{ s/ } 2.538,3 = 3.299,79$ Reducción por conformidad: (990) Sanción reducida: 2.309,85

Además, hay que tener en cuenta que la infracción por acreditar créditos de impuesto (2.500 + 1.000) (art. 195.1 párrafos 1.º y 2.º), el **84,61%** es sancionable y lleva incorporado un 100 por 100 de ocultación y de anomalía contable. Dichas circunstancias se habrán de tener en cuenta cuando se cometa la infracción del 191 ó 193 en ejercicios futuros.

4.º IVA 4.º trimestre 2005. Acta en conformidad.

Detalle de los ajustes efectuados por la Inspección:

	Importe	Sancionable	NO sancionable
Operaciones sujetas y no exentas al IVA no declaradas y no contabilizadas. SÍ repercusión	2.000	2.000	
Operaciones sujetas y no exentas al IVA no declaradas y no contabilizadas. NO repercusión	4.000	4.000	
Minoración IVA soportado deducible. SÍ sancionables	2.000	2.000	
Créditos falsos 3.º trimestre 2005	2.500	2.115,25 (84,61%)	384,75
Creditos aplicados en 3.º trimestre	1.000	846,1 (84,61%)	153,9
Total	11.500	10.961,35	538,65

Ajustes: cuota a ingresar, 11.500 euros cuyo origen es: 8.000 (del 4.º trimestre) + 3.500 (del 3.º trimestre).

Cálculo de la base de la sanción:

La forma de cálculo de la base de la sanción se encuentra recogida en el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 transcrito anteriormente.

El porcentaje que representan las magnitudes sancionables sobre el importe total regularizado será: $8.000 \text{ (del 4.º trimestre)} + 3.500 \times 84,61\% \text{ (del 3.º trimestre)} = 10.961,35 / 11.500 = 95,53\%$

Base de la sanción: $95,53\% \times 11.500 = 10.961,35$ euros.

Criterios de calificación:

Ajuste	Sancionable	Ocultación	A. Cont	Fac. falsas	Sanc. NO calif.
Operaciones sujetas y no exentas al IVA no declaradas y no contabilizadas. Sí repercusión 4.º trimestre	2.000	2.000	2.000	xx	
Operaciones sujetas y no exentas al IVA no declaradas y no contabilizadas NO repercusión 4.º trimestre	4.000	4.000	4.000		
Minoración IVA soportado deducible. Sí sancionables 4.º trimestre	2.000				2.000
Créditos falsos 3.º trimestre 2005	2.115,25	2.115,25	2.115,25		
Créditos aplicados en 3.º trimestre	846,1	846,1	846,1		
Total	10.961,35	8.961,35	8.961,35		2.000

Recuérdese que en relación a los créditos que proceden del 3.º trimestre de 2005, al imponerse la sanción correspondiente a la infracción de dejar de ingresar –art. 191– ya se dijo que había que tener en cuenta que la infracción por acreditar créditos de impuesto (2.500 + 1.000) (art. 195.1 párrafos 1.º y 2.º) el **84,61 por 100** era sancionable y que llevaba incorporado un 100 por 100 de ocultación y de anomalía contable.

Dichas circunstancias se han de tener en cuenta cuando se cometa la infracción del 191 ó 193 en los ejercicios futuros y como se ha dicho, es en el 4.º trimestre de 2005 cuando se comete la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT.

Ocultación: $8.961,35 / 10.961,35 = 81,75\%$; Grave

Anomalía contable: $8.961,35 / 10.961,35 = 81,75\%$; Muy grave

Criterios de graduación:

Perjuicio económico. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 187 de la 58/2003, transcrito anteriormente, el perjuicio económico se calculará en función del porcentaje que representa la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación.

En el caso de que la infracción cometida sea la correspondiente a la falta de ingreso de la deuda y a la obtención indebida de devoluciones, como es el caso, el perjuicio es del 100 por 100 por lo que el incremento de la sanción será de 25 puntos (art. 191.5 de la LGT).

En consecuencia: incremento en 25 puntos.

Comisión reiterada. Artículo 187 de la Ley 58/2003.

Reiteración: Período de 4 años: 30 de enero de 2006 a 30 de enero de 2002.

Tributo	Tipificación	Calificación	Firmeza	Antecedente
IVA 3.º trim. 2003	195 Ley 58/2003	Grave	17/11/2004	NO, diferente naturaleza
IVA 4.º trim. 2003	191 Ley 58/2003	Muy grave	20/10/2005	SÍ, Muy grave
Sociedades 2002	79 c) Ley 230/1963	Grave	25/03/2004	SÍ, Ley 230/1963 leve

En consecuencia: incremento en 25 puntos.

Reducción por conformidad. Artículos 187 y 188 de la Ley 58/2003.

Al haberse firmado el acta en conformidad, procederá la aplicación de la reducción de la sanción en un 30 por 100 sobre el importe íntegro de la misma.

Reducción por pronto pago. Artículo 188.3 de la LGT.

Podría aplicarse de cumplirse los requisitos exigidos en dicho artículo (no interponer recurso contra la liquidación y la sanción y efectuar el pago en plazo –art. 62.2 LGT– o aplazamiento con aval bancario solicitado en período voluntario) y ello aun cuando se aplique la reducción por conformidad. La reducción adicional del 25 por 100 se aplicará sobre la sanción reducida, esto es, una vez efectuada la reducción del 30 por 100 sobre la sanción íntegra.

Sanción a imponer.

De todo lo anteriormente expuesto, la sanción que procedería imponer será:

Tipificación de la infracción	191 de la LGT
Base sanción	10.961,35
Mínimo	100 puntos
Perjuicio económico	+ 25 puntos
Reiteración	+ 25 puntos
Total sanción íntegra	150 puntos
Reducción conformidad	- 45 puntos (150 puntos × 30%)
Sanción reducida	105%
Sanción reducida	11.509,41

.../...

.../...	
A deducir sanción por el art. 195.1.1.º párrafo impuesta en el 3.º trimestre	(740,33)
A deducir sanción por el art. 195.1.2.º párrafo impuesta en el 3.º trimestre	(296,13)
Sanción a imponer	10.472,95
Possible reducción pronto pago 188.3 de la LGT	2.618,23 (25% s/10.472,95)
Sanción a ingresar	7.854,71

C) PLAZOS DE RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

El procedimiento sancionador en materia tributaria se encuentra regulado en los artículos 207 a 212 de la Ley 58/2003.

Por lo que se refiere al inicio del procedimiento, el artículo 209.2 dispone que:

«2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento **una vez transcurrido el plazo de tres meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.»

En consecuencia, teniendo en cuenta que el procedimiento inspector ha concluido mediante la incoación de tres actas, todas ellas de fecha **10 de marzo de 2009**, si bien dos actas fueron firmadas en conformidad (Impuesto sobre Sociedades 2004 e IVA, 3.º y 4.º trimestre de 2005) y una en disconformidad (Impuesto sobre Sociedades 2005), habrá que tener en cuenta **la fecha en la que se dictaron y notificaron los actos de liquidación que derivan de dichas actas**.

Así:

Concepto	Fecha del acta	Notificación de la liquidación
Acta en conformidad Impuesto sobre Sociedades 2004	10/03/2009	10/04/2009 (art. 156.3 LGT)
Acta en disconformidad Impuesto sobre Sociedades 2005	10/03/2009	20/06/2009 (art. 157.5 LGT)
Acta en conformidad IVA (3.º y 4.º trimestre 2005)	10/03/2009	10/04/2009 (art. 156.3 LGT)

De acuerdo con los datos del enunciado, las fecha máximas para iniciar el procedimiento sancionador y la fecha real de inicio del mismo son:

Concepto	Notificación de la liquidación	Fecha máxima (3 meses)	Notificación de inicio del procedimiento sancionador
Acta en conformidad Impuesto sobre Sociedades 2004	10/04/2009	10/07/2009	10/04/2009
Acta en disconformidad Impuesto sobre Sociedades 2005	20/06/2009	20/09/2009	20/06/2009
Acta en conformidad IVA (3.º y 4.º trimestre 2005)	10/04/2009	10/07/2009	10/04/2009

En consecuencia, el inicio del procedimiento sancionador se ha producido dentro del plazo establecido en el artículo 209.2 de la LGT.

Por lo que se refiere a la finalización del procedimiento, el artículo 211.2 dispone que:

«2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. 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.»

De acuerdo con los datos del enunciado, las fechas máximas para notificar el acuerdo sancionador y la fecha real de conclusión del mismo son:

Concepto	Notificación de inicio del procedimiento sancionador	Fecha máxima (6 meses)	Notificación del acto de imposición de la sanción
Acta en conformidad Impuesto sobre Sociedades 2004	10/04/2009	10/10/2009	20/09/2009
Acta en disconformidad Impuesto sobre Sociedades 2005	20/06/2009	20/12/2009	20/09/2009
Acta en conformidad IVA (3.º y 4.º trimestre 2005)	10/04/2009	10/10/2009	20/09/2009

En consecuencia, el procedimiento sancionador se ha instruido y resuelto dentro de los plazos establecidos en los artículos 209.2 y 211.2 de la LGT.

Con la notificación de los acuerdos de imposición de sanciones se abre el plazo de ingreso en período voluntario que, de acuerdo con el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, finalizará el **5 de noviembre de 2009**.

Dispone el artículo 62.2 de la LGT:

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

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.»

Por otro lado, el día 20 de septiembre de 2009 se abre igualmente el plazo para interponer bien el recurso de reposición, bien la reclamación económico-administrativa, que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 223.1 y 235.1 de la Ley 58/2003, es, en ambos casos, un mes a contar desde la notificación del acto objeto de recurso o reclamación, esto es, el plazo para recurrir las sanciones impuestas finalizaría el **21 de octubre de 2009**.

En este sentido, el artículo 212 de la LGT regula los *Recursos contra sanciones* y dispone:

«1. El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

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

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

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

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

No obstante, hay que tener en cuenta que las sanciones impuestas en relación al Impuesto sobre Sociedades, año 2004 y en relación al IVA, 3.º y 4.º trimestre de 2005 llevaban incorporada la reducción por conformidad, por lo que en caso de recurrir **la liquidación** que deriva de las actas, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 188.2 de la LGT, que dispone:

«2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) (...)
- b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.»

Además, como se ha dicho, las sanciones impuestas (tanto las que derivan de actas de conformidad como la del acta de disconformidad) podían ser objeto de reducción en un 25 por 100 adicional (reducción a la que hemos denominado por «pronto pago») y que estaba 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 la ley.
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

Pues bien, en el caso de que se hubiera interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción, el importe de la reducción del 25 por 100 que se hubiera practicado se exigirá sin más requisito que la notificación al sujeto infractor.

Por otro lado, en el caso de que fuera exigible tanto el importe de la reducción del 30 por 100 como la del 25 por 100, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.

D) IMPORTE DE LAS CANTIDADES QUE PODRÍAN DERIVARSE A LOS PRESUNTOS RESPONSABLES TENIENDO EN CUENTA QUE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 EL ADMINISTRADOR ÚNICO FUE EL SEÑOR NICOMEDES Y A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007 FUE NOMBRADO ADMINISTRADOR EL SEÑOR TEODORO

De los datos del enunciado, se desprende que la entidad está viva y activa, esto es, sigue desarrollando la actividad empresarial a la que se dedica, lo cual es importante para determinar los supuestos de derivación de responsabilidad.

En esta situación (viva y activa) puede efectuarse la derivación de responsabilidad, con carácter general, por dos posibles motivos:

- a) Por la participación del responsable tributario en la comisión de una infracción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 182.1 y 2 de la Ley 58/2003.

En este caso se derivaría al administrador de la entidad en los períodos en los que se aprecia la comisión de las infracciones (**señor Nicomedes**) y ello bien por aplicación del artículo 42.1 a) o bien por el artículo 43.1.º a), ambos de la LGT.

- b) Por la participación en la colaboración del responsable tributario en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, incumplan las órdenes de embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía así como a las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos.

Pues bien, de los datos del enunciado se desprende que los presupuestos de hecho que permitiría la derivación de responsabilidad se pueden encontrar encuadrados en los supuestos de hecho enumerados en la **letra a) anterior** (colaboración activa o de forma negligente en la comisión de infracciones tributarias).

En todo caso, **el alcance** en ambos casos [arts. 42.1 a) y 43.1 a) LGT] es el mismo y el presupuesto de hecho es la existencia de infracciones tributarias en las que hayan participado en la comisión de las infracciones de la entidad, bien de **forma activa** [42.1.º a)] o **de forma negligente** (*culpa in vigilando*) [43.1 a)].

En este sentido, el artículo 182 de la LGT regula los *Responsables y sucesores de las sanciones tributarias* y dispone que:

«1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta ley.»

Por su parte, los artículos 42.1 a) y 43.1 a) de la LGT a los que se remite el artículo 182.1 y 2 disponen:

Artículo 42 de la LGT. *Responsables solidarios.*

«1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean **causantes o colaboren activamente** en la realización de una infracción tributaria. **Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.**»

Artículo 43 de la LGT. *Responsables subsidiarios.*

«1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, **no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.»**

En ambos presupuestos de hecho que permiten la derivación de responsabilidad, la **declaración extemporánea de 25 de junio de 2008**, en relación al Impuesto sobre Sociedades, año 2004 y que fue presentada por don Teodoro, beneficia al señor Nicomedes, ya que al no ser sancionable, no se le puede derivar responsabilidad por el importe autoliquidado.

La posibilidad de aplicar un precepto u otro estará en función de las pruebas que ha de aportar, lógicamente, la Administración del grado de implicación en la comisión de la infracción por parte del sujeto infractor.

Alcance de la derivación de responsabilidad: será la deuda vinculada a las sanciones referidas a las infracciones en las que el responsable ha participado en su comisión bien de forma activa [42.1 a) LGT] o de forma negligente, esto es, por *culpa in vigilando* [43.1 a) LGT].

Precepto 182 LGT	42.1 a)	43.1 a)
Tipo de responsabilidad	SOLIDARIA	SUBSIDIARIA
Alcance		
Sociedades 2004		
Cuota Soc. 2004: 47.000	39.000	39.000
Intereses de demora Soc. 2004	8.079,14	8.079,14
Sanción Soc. 2004	Parte correspondiente a los 39.000 32.270 (84% s/39.000)	Parte correspondiente a los 39.000 32.270 (84% s/39.000)
Sociedades 2005		
Cuota Soc. 2005: 30.000	24.000	24.000
Intereses de demora Soc. 2005	3.464,93	3.464,93
Sanción Soc. 2005 191	Parte correspondiente a los 24.000 36.000 (150% s/24.000)	Parte correspondiente a los 24.000 36.000 (150% s/24.000)
Sanción 195.1 párrafo 1.º	6.000	6.000
Sanción 195.1 párrafo 1.º	7.500	7.500
Sanción 195.1 párrafo 2.º	1.714,28	1.714,28
IVA 3.º trim. 2005		
Cuota IVA, 3.º trim. 2005: 3.000	2.538,3	2.538,3
		.../...

.../...		
Intereses de demora IVA 3.º trim. 2005	495,58 Parte correspondiente a los 2.538,3	495,58 Parte correspondiente a los 2.538,3
Sanción IVA 3.º trim. 2005: 191	2.309,85 (91% s/2.538,3)	2.309,85 (91% s/2.538,3)
Sanción 195.1 párrafo 1.º	740,33	740,33
Sanción 195.1 párrafo 2.º	423,05	423,05
IVA 4.º trim. 2005		
Cuota IVA, 4.º trim. 2005: 11.500	10.961,35	10.961,35
Intereses de demora IVA 4.º trim. 2005	1.948,28 Parte correspondiente a los 10.961,35	1.948,28 Parte correspondiente a los 10.961,35
Sanción IVA 4.º trim. 2005: 191	10.472,95	10.472,95
Total alcance	187.918,04	187.918,04

Ahora bien, aun cuando el alcance de la responsabilidad es el mismo, sin embargo la diferencia sustancial se encuentra en el momento en el que puede exigirse la deuda al responsable y ello por cuanto la Administración, en el caso de **responsabilidad solidaria**, podrá exigir la deuda al responsable solidario en cuanto el deudor principal no hubiera pagado la deuda en su período voluntario (por lo que habrá de encontrarse en período ejecutivo), mientras que si la **responsabilidad fuera de carácter subsidiario**, para poder exigir la deuda al responsable subsidiario, deberán concurrir dos circunstancias, por un lado, que el deudor principal no hubiera pagado la deuda en su período voluntario y, por otro, que se haya declarado fallido el deudor principal.

Don Teodoro solo podría ser declarado **responsable subsidiario** en el caso de que la entidad hubiera cesado en la actividad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 b) de la LGT, pero en este caso, el alcance varía del exigible a don Nicomedes, ya que no se exigirán las sanciones pero sí el resto de los componentes de la totalidad de las deudas, excluido el recargo ejecutivo.

Igualmente podría derivarsele responsabilidad de **carácter solidario** a **don Teodoro** en el caso de que colaborara en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, incumplan las órdenes de embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía así como a las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos, supuestos de hecho contemplados en el artículo 42.2 de la LGT.

E) DETERMINAR LOS PLAZOS EN LOS QUE DEBE INSTRUIRSE EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD POR LOS ÓRGANOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS Y CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO

El **artículo 174** de la LGT regula el procedimiento para la *Declaración de responsabilidad* y permite que la derivación se efectúe bien por los órganos competentes para efectuar la liquidación

(en general, dependencia de gestión o dependencia de inspección), bien por los órganos de recaudación (dependencia de recaudación).

De acuerdo con lo establecido en dicho artículo, la competencia se distribuirá en función del momento en el que se dicte y notifique el acuerdo resolutorio de derivación de responsabilidad, de tal forma que si dicho acuerdo se dicta y notifica antes de la finalización del período voluntario de pago del deudor principal, la competencia la tendrá el órgano de liquidación, en caso contrario, será competente el órgano de recaudación.

Dispone a estos efectos el artículo 174 de la LGT:

«1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. (...)»

El desarrollo reglamentario, en el caso de que el procedimiento de derivación de responsabilidad se lleve a cabo en el curso del procedimiento inspector se encuentra recogido en el artículo 196 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, del que se pueden extraer las siguientes reglas:

A) Inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad, y en este caso hay que distinguir:

1.º *Que los supuestos de responsabilidad se limiten a exigir la deuda tributaria, excluyendo las sanciones tributarias.*

El inicio se notificará al responsable tributario con indicación de las obligaciones tributarias y períodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente.

No obstante, cuando se trate de supuestos de **responsabilidad subsidiaria** se requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y, si los hubiera, de los responsables solidarios.

En este caso, los órganos de recaudación deberán acreditar, a petición de los de inspección, la **condición de fallido de los deudores principales y responsables solidarios**, de lo que se dejará constancia en la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad.

Es decir, en estos casos, se puede iniciar a lo largo del procedimiento, bien sea con anterioridad a la incoación del acta, bien con posterioridad a su formalización.

2.º Que los supuestos de responsabilidad incluyan tanto la deuda tributaria como las sanciones tributarias.

En estos casos, como el presupuesto de hecho implica la existencia de una infracción tributaria, será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador.

Es decir, en estos casos, el procedimiento de derivación se «une» no al procedimiento de comprobación, como en el caso anterior, sino al procedimiento sancionador, por lo que se puede iniciar a lo largo del procedimiento sancionador, bien sea con anterioridad a la formalización de la propuesta sancionadora (o de forma simultánea si se tramita de forma abreviada), bien con posterioridad a su formalización.

B) Trámite de audiencia al responsable, y en este caso hay que distinguir:

1.º Que los supuestos de responsabilidad se limiten a exigir la deuda tributaria, excluyendo las sanciones tributarias.

Se realizará con posterioridad a la formalización del acta al deudor principal y ello por cuanto hasta dicho momento no ha quedado cuantificada, al menos en forma de propuesta, la cuantificación de la obligación tributaria que, en su caso, podrá derivarsele.

2.º Que los supuestos de responsabilidad incluyan tanto la deuda tributaria como las sanciones tributarias.

En estos casos, como el presupuesto de hecho implica la existencia de una infracción tributaria, será necesario que el trámite de audiencia del responsable se efectúe después de formular la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor, y ello por cuanto hasta dicho momento no ha quedado cuantificada, al menos en forma de propuesta, la cuantificación de la sanción tributaria que, en su caso, podrá derivarsele, además de las obligaciones tributarias que traen causa del procedimiento inspector y que ya habrá concluido.

En ambos casos, el responsable dispondrá de un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas, tanto respecto del presupuesto de hecho de la responsabilidad como de las liquidaciones o sanciones a las que alcance dicho presupuesto.

C) Resolución del procedimiento de derivación.

1.º Que los supuestos de responsabilidad se limiten a exigir la deuda tributaria, excluyendo las sanciones tributarias.

El acuerdo de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación y habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal.

2.º Que los supuestos de responsabilidad incluyan tanto la deuda tributaria como las sanciones tributarias.

El acuerdo de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación (que es a su vez el órgano competente para imponer la sanción pecuniaria) y habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de imposición de sanción al sujeto infractor.

D) Notificación de la resolución del procedimiento de derivación.

1.º Que los supuestos de responsabilidad se limiten a exigir la deuda tributaria, excluyendo las sanciones tributarias.

El acuerdo de declaración de responsabilidad se notificará al responsable antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal respecto de la deuda tributaria que deriva del procedimiento inspector.

2.º Que los supuestos de responsabilidad incluyan tanto la deuda tributaria, como las sanciones tributarias.

El acuerdo de declaración de responsabilidad se notificará al responsable antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal respecto de la sanción que deriva del procedimiento sancionador.

En ambos casos, de no efectuarse la notificación en dicho plazo se procederá de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 124.3](#) del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Dispone el artículo 124.3 del RGR que:

«**3. Cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación**, el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable.»

Pues bien, de los datos del enunciado del supuesto se deduce que, como se ha expuesto en la solución de la cuestión anterior, el presupuesto de hecho que permite la derivación de la responsabilidad incluye las sanciones tributarias por la participación activa [Responsabilidad solidaria, art. 42.1 a)

Ley 58/2003] del administrador en la comisión de la infracción o bien por una conducta negligente (*culpa in vigilando*) [responsabilidad subsidiaria: art. 43.1 a) Ley 58/2003].

El alcance de la responsabilidad incluía tanto la sanción como la deuda vinculada a la infracción en la que participó.

En consecuencia, el procedimiento de derivación de responsabilidad habrá de vincularse al procedimiento sancionador, cuyos trámites, de los datos del supuesto son:

Concepto	Notificación de inicio del procedimiento sancionador	Notificación del acto de imposición de la sanción	Fin del período voluntario de pago del sujeto infractor
Sanción Impuesto sobre Sociedades 2004	10/04/2009	20/09/2009	05/10/2009
Sanción Impuesto sobre Sociedades 2005	20/06/2009	20/09/2009	05/10/2009
Sanción IVA (3.º y 4.º trimestre 2005)	10/04/2009	20/09/2009	05/10/2009

Por tanto, el acuerdo de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad deberá notificarse una vez que se haya notificado al sujeto infractor la propuesta sancionadora, que en el caso de instruir el procedimiento sancionador en la modalidad de procedimiento abreviado, se hará conjuntamente con la comunicación de inicio de dicho procedimiento sancionador.

Por otro lado, el acuerdo de resolución del procedimiento de derivación de responsabilidad deberá notificarse una vez que se haya dictado el acuerdo de imposición de la sanción y deberá ser notificado al responsable antes de finalizar el período voluntario de pago de la sanción respecto del sujeto infractor, período que, de acuerdo con los datos del enunciado, finaliza el 5 de octubre de 2009.

En caso de incumplimiento de dichos plazos, la competencia para efectuar la derivación de responsabilidad pasará a la Dependencia de Recaudación.

En todo caso, la declaración de responsabilidad al responsable (señor Nicomedes) **no conlleva la exigencia de cobro de la deuda y de la sanción** ya que tan solo tiene efectos declarativos (no ejecutivos), por lo que tan solo se le exigirá el cobro de la deuda y de la sanción una vez que esta hubiera entrado en período ejecutivo para el deudor principal.

Ahora bien, aun cuando la deuda y la sanción se encuentren en período ejecutivo respecto del deudor principal, la exigencia de cobro de la deuda y de la sanción al responsable se efectuará siempre en el período voluntario de pago regulado en el artículo 62.2 de la LGT, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 174.6 de la Ley 58/2003.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda.