

CLAVES PRÁCTICAS

FRANCIS LEFEBVRE

**Medidas de prevención
y lucha contra
el fraude fiscal
(Ley 11/2021)**

Fecha de edición: 1 de septiembre de 2021

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ

*Socio Director de Ideo Legal. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Complutense de Madrid*

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

*Socio Director de Práctica Tributaria de Ideo Legal. Profesor Titular de Derecho
Financiero y Tributario*

NOTA. – Esta obra es fruto de las reflexiones personales de los autores sobre la normativa analizada. Los comentarios y conclusiones que se incluyen no suponen en ningún caso un asesoramiento jurídico directo. En consecuencia, ni la editorial ni los autores aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 33,28 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-18647-73-4
Depósito legal: M-24845-2021
Impreso en España por Printing'94
Paseo de la Castellana, 93, 2º – 28046 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	nº marginal
Capítulo 1. Derecho Tributario General	200
A. El deber de contribuir y la prohibición de amnistías fiscales.	205
B. Obligaciones accesorias: intereses de demora y recargos por declaración extemporánea.....	220
C. Obligaciones tributarias formales	275
D. Obligados tributarios	350
E. Garantías de la deuda tributaria: la adopción de «medidas contra-cautelares»	400
F. Prescripción	415
G. Colaboración social. Lista de deudores.....	425
H. Entrada en el domicilio constitucionalmente protegido.....	440
I. Procedimientos de gestión. Especialidades aduaneras.....	510
J. Actuaciones y procedimiento de inspección.....	520
K. Actuaciones y procedimiento de recaudación.....	575
L. Potestad sancionadora	580
M. Suspensión del acto administrativo impugnado.....	640
N. Ayudas de Estado	650
Ñ. Medidas no tributarias.....	660
Capítulo 2. Derecho Tributario Especial: los tributos en particular	800
A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	810
B. Impuesto sobre Sociedades.....	865
C. Impuesto sobre la Renta de No Residentes.....	965
D. Impuesto sobre el Patrimonio.....	1000
E. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	1025
F. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	1040
G. El valor de referencia como norma común a IP, ISD e ITP y AJD	1050
H. Impuesto sobre el Valor Añadido	1100
I. Impuestos especiales	1125
J. Régimen Económico y Fiscal de Canarias.....	1150
K. Impuestos locales	1180
L. Contrabando.....	1200

	nº marginal
Anexos	2000
Preguntas frecuentes de la AEAT L 11/2021	2050
Conclusiones del Abogado General Sr. Henrik Saugmandsgaardøe presentadas el 15-7-2021	2100
	Página
Tabla Alfabética	149

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEEE	Acuerdo EEE
art.	artículo/s
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidad/es Autónoma/s.
CAU	Código Aduanero de la Unión Europea (Rgto UE/952/2013)
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
Const	Constitución Española
CP	Código Penal (LO 10/1995)
DGC	Dirección General del Catastro
DGT	Dirección General de Tributos
Dir IIEE Tabaco	Dir 2011/64/UE, relativa a la estructura y los tipos del IE que las grava.
Directiva ATAD	Dir UE/2016/1164, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.
DOUE	Diario Oficial de la UE
EEE	Espacio Económico Europeo
Estado/s con Acuerdo	Estado miembro de la UE o del EEE que haya celebrado un acuerdo con España o con la UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Dir 2010/24/UE.
ETFs	Instituciones de inversión colectiva cotizadas en una bolsa extranjera
FAQS	Preguntas frecuentes de la AEAT
IAE	Impuesto sobre Actividades Económica
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IE/IIIEE	Impuesto/s Especial/es
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LCI	Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (RDLeg 1/2004)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIIEE	Ley de Impuestos Especiales (L 38/1992)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
LIRNR	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)

LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LITP	Texto refundido de la Ley del ITP y AJD (RDLeg 1/1993)
LJCA	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LMREFC	Ley de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (L 19/1994)
LMT	Ley Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria (L 13/1998)
LMV	Texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (RDLeg 4/2015)
LN	Ley del Notariado (L 28-5-1862)
LORC	Ley Orgánica de Represión del Contrabando (LO 12/1995)
LPAC	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
LPFF	Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva ATAD, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (L 11/2021)
LRJSP	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (L 40/2015)
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
NIF	Número de Identificación Fiscal
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
p.e.	por ejemplo
redacc	redacción
RGAT	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 (RD 1065/2007)
ROTC	Registro de Operadores de Tabaco Crudo
SICAVs	Sociedades de inversión de capital variable
SOCIMIs	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TCo	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
Tratado FUE	Tratado de Funcionamiento de la UE
UE	Unión Europea

Introducción

Todo Gobierno que se precie debe contar con su propia Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, el enemigo a batir con independencia de ideologías políticas. Ello es especialmente necesario en una situación como la actual, que exigirá, una vez que se vuelvan a aplicar las reglas fiscales, un difícil equilibrio de las **cuentas públicas**. El Ejecutivo actual no es una excepción y volvió sobre sus pasos con un proyecto similar al que decayó por la convocatoria de elecciones generales. **I 00**

La **finalidad** de la L 11/2021 (LPFF) es, según anuncia su Preámbulo, doble:

a) De un lado, procede a la incorporación del **Derecho de la UE** (Dir UE/2016/1164) al ordenamiento interno en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal.

b) De otro, introduce cambios dirigidos a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el **control tributario**.

Una lectura de la L 11/2021 nos fuerza a poner de relieve su deficiente sistemática y que hemos intentado corregir, a efectos didácticos, con la estructura del libro que el lector tiene en sus manos. La misma sigue el orden de los preceptos de cada una de las normas que son objeto de modificación. Cuando su fecha de **entrada en vigor** difiere de la de la LPFF (11-7-2021) se indica expresamente, así como el régimen transitorio en caso de que esté previsto. **I 02**

Como es lógico no hemos pretendido llevar a cabo un análisis exhaustivo de todas ellas, centrándonos en las cuestiones que consideramos más relevantes, indicando al principio de cada epígrafe el porqué de la medida.

La primera parte está dedicada a la reforma de la LGT, en definitiva, al **Derecho Tributario general**. Tal y como reconoce una vez más el Preámbulo de la LPFF, nos encontramos ante una espiral de acción/reacción ante la doctrina del TS. **I 05**

Ante todo, debemos resaltar que es absolutamente legítimo que el poder legislativo, depositario de la soberanía popular, corrija las normas a fin de evitar la aplicación de criterios jurisprudenciales que las hacen ineficaces para los fines que persiguen. Pero, tal vez, el proceso debería ser más sosegado, de manera que no se rompa la unidad del sistema como consecuencia de reacciones «*en caliente*». Pero también es cierto que, bajo el nuevo sistema de casación, una sola sentencia del TS puede alterar, de manera considerable, el sistema de aplicación de los tributos, tal y como ha sucedido con el caso de las **entradas domiciliarias**.

La segunda parte analiza los **tributos en particular**, cuya reforma tiene en cuenta que la globalización de la economía, los nuevos modelos de negocios y la aparición de avances tecnológicos disruptivos, están suponiendo importantes retos para las Administraciones tributarias. **I 07**

Por ello, la prevención y lucha contra el fraude fiscal exigen de una estrategia integral que las dote de los **medios** necesarios para optimizar sus resultados.

En este sentido, la LPFF disp.adic.6ª contempla que el Gobierno dictará la normativa necesaria, en el plazo de 6 meses, para que, en un periodo de 8 años, su

ratio de personal, en relación con el número de obligados tributarios, se aproxima a la media europea.

- 110** En definitiva, las modificaciones legales que pasamos a analizar deben acompañarse de determinadas medidas organizativas y operativas que, adecuen a esta realidad, sin duda, a la **Administración tributaria del Estado**:
- Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT);
 - Dirección General de Tributos (DGT);
 - Dirección General del Catastro (DGC); y
 - Tribunales Económico-Administrativos.

Ahora bien, resulta necesario una **coordinación** de criterios entre estos órganos en aras de la seguridad jurídica.

- 112** La LPFF formula un aviso a navegantes, como es la concentración de esfuerzos en el control de los contribuyentes con **grandes patrimonios**, así como en sus entornos societarios y familiares, a fin de favorecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la creación de una unidad central de coordinación de tales actuaciones. Se trata de medidas que ya han sido anunciadas en los planes de control tributario de los últimos años.

Por otra parte, que nadie piense encontrar en la LPFF la reforma fiscal en profundidad que nuestro sistema necesita. Se ha decidido, con buen criterio, abordar tales modificaciones estructurales una vez que entremos en una fase de crecimiento económico sostenido, encargando su diseño a la conocida Comisión de Expertos. Ahora es la ocasión de los estímulos fiscales.

- 115** En el momento en que se estaban ultimando estas páginas, el 23-7-2021, la AEAT ha publicado unas **preguntas frecuentes** sobre la LPFF (**FAQS**), que hemos incorporado a nuestro análisis, ya que constituye una guía interpretativa de gran utilidad y cuya pronta publicación es, sin duda, de agradecer. Y, el 30-7-2021, otras relativas al ámbito recaudatorio. Estas últimas presentan menor interés, ya que se limitan a ratificar lo que ya se deduce de la norma, razón por la que no las incorporamos a nuestro estudio, aunque, por su interés, se adjuntan como Anexo (nº 2050).

Para finalizar, nuestros agradecimientos van dirigidos, en primer lugar, a los colegas de la Universidad —en especial, a César García Novoa y Ana M^a Juan Lozano—, despachos y organizaciones, de los que hemos recibido opiniones siempre certeras. En segundo lugar, a Carmen Romero y Diana Bernácer, que han puesto a nuestra disposición sus herramientas de gestión del conocimiento, con el celo y el buen hacer que las caracteriza. Por último, a Lefebvre, en particular a su Presidente en España, Juan Pujol, por abrimos las puertas de su editorial, una vez más.

*Córdoba, Madrid, Málaga y Vigo,
en el segundo verano del COVID-19, una vez vacunados*

Capítulo 1. Derecho Tributario General

A.	El deber de contribuir y la prohibición de amnistías fiscales.....	205	200
B.	Obligaciones accesorias: intereses de demora y recargos por declaración extemporánea	220	
1.	Intereses de demora.....	225	
2.	Recargos por declaración extemporánea.....	235	
C.	Obligaciones tributarias formales	275	
1.	Programas y sistemas informáticos	280	
2.	Declaración de bienes y derechos situados en el extranjero	285	
3.	Instituciones financieras: plazo de conservación de la documentación relativa a cuentas financieras	335	
4.	Obligaciones de información en materia de juego.....	340	
D.	Obligados tributarios.....	350	
1.	Representantes de los no residentes.....	355	
2.	Responsables solidarios.....	360	
3.	Revocación del Número de Identificación Fiscal	390	
E.	Garantías de la deuda tributaria: la adopción de «medidas contracautelares»	400	
F.	Prescripción.....	415	
G.	Colaboración social. Lista de deudores	425	
H.	Entrada en el domicilio constitucionalmente protegido	440	
1.	¿Qué hemos de entender por domicilio constitucionalmente protegido?	450	
2.	La polémica causada por la doctrina del Tribunal Supremo	490	
3.	La respuesta del legislador	500	
I.	Procedimientos de gestión. Especialidades aduaneras	510	
J.	Actuaciones y procedimiento de inspección.....	520	
1.	Entrada en establecimientos donde se desarrollan actividades económicas y que no tienen la condición de domicilio protegido.....	525	
2.	Duración de las actuaciones inspectoras. Regímenes forales	550	
3.	Actas de disconformidad	565	
K.	Actuaciones y procedimiento de recaudación.....	575	
L.	Potestad sancionadora.....	580	
1.	Infracciones y sanciones	585	
2.	Procedimiento sancionador.....	630	
M.	Suspensión del acto administrativo impugnado.....	640	
N.	Ayudas de Estado	650	
Ñ.	Medidas no tributarias	660	

A. El deber de contribuir y la prohibición de amnistías fiscales

(LGT art.3.1 redacc LPFF art.13º.1)

- 205** La LPFF introduce una prohibición específica para impedir las amnistías fiscales que podría calificarse como **medida** puramente **cosmética**.
Decimos esto, ya que la LGT es una ley ordinaria que puede ser modificada en cualquier momento y por el simple juego de mayoría de las Cortes. La misma no era estrictamente necesaria, ya que la TCo 73/2017 declaró **inconstitucional** la declaración tributaria especial establecida por el RDL 12/2012 disp.adic.1ª, pero lo hizo por razón del instrumento normativo elegido para introducir dicha medida, esto es, un **Decreto-ley**.
Sin embargo, el TCo, en su razonamiento, viene a considerar, aunque como *obiter dictum*, que aquellas son contrarias a los principios de justicia que, constitucionalmente, rigen el sistema tributario.
- 207** Además, debe tenerse en cuenta el papel que tiene la LGT como instrumento codificador de la relación jurídico tributaria, tradicionalmente respetado por el **legislador futuro**. Es decir, la introducción de una previsión de este tipo, aunque pueda ser modificada o exceptuada por cualquier otra norma posterior del mismo rango, la incorpora al acervo común y suele respetarse —más aún al integrarse en el Capítulo I del Título I, dedicado a los «Principios generales»—.
Esto es lo que entendemos que sucederá con dicha prohibición, ya que, si alguien quiere aprobar un mecanismo de exoneración general de las deudas tributarias, ha de soportar el doble coste político de llevarlo a cabo y de hacerlo en contra del régimen general previsto en la LGT.
Dicho esto, veamos cuáles son los términos concretos en que se plasma la prohibición.
- 210** La LPFF prevé la interdicción del establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario de **regularización fiscal** que implique una disminución de la cuantía de la «*deuda tributaria*», incluyendo no únicamente la **cuota**, sino también las obligaciones accesorias, tales como los **intereses de demora** y los **recargos**, tanto por declaración extemporánea como del período ejecutivo (LGT art.58).
Como puede observarse, la prohibición se formula en términos excesivamente amplios, que no solo afectan a la **obligación tributaria principal**, sino también al resto de **accesorias**.
Somos contrarios a las amnistías fiscales, ya que van contra la línea de flotación del deber de contribuir (Const art.31.1), pero impedir, en todo caso, que puedan exonerarse, total o parcialmente, alguna de las obligaciones accesorias —p.e., intereses de demora—, resulta excesivo.
- 212** Piénsese, por ejemplo, en las circunstancias actuales de **crisis económica** y en la situación que viven muchas empresas en nuestro país. Bajo las mismas, no resultaría descabellado introducir alguna medida similar y, de hecho, durante la vigencia del primer estado de alarma, se introdujo un aplazamiento especial sin devengo de intereses de demora.
Es cierto que lo que prohíbe la LGT art.3.1 —redacc LPFF— es la exoneración de **deudas ya devengadas**, lo que no sucede en el caso del aplazamiento especial al que hemos hecho referencia, cuya exención de intereses afectaba a los que se

devengarían en un futuro. Pero en una situación económica excepcional podría justificarse plenamente una condonación de los anteriores como vía para facilitar la preservación de empresas.

Para finalizar y en sentido contrario, limitar la prohibición de exoneración a la deuda tributaria permite aprobar instrumentos de regularización que afecten a las **sanciones**. Ello es lógico, toda vez que el propio ordenamiento ya contempla mecanismos estables de regularización que las excluyen, como es la presentación espontánea pero tardía de declaraciones y autoliquidaciones.

B. Obligaciones accesorias: intereses de demora y recargos por declaración extemporánea

1. Intereses de demora	225
2. Recargos por declaración extemporánea	235
Regímenes diferenciados	245
Regularizaciones voluntarias	250
Régimen transitorio	260
Deuda aduanera	265
Cuadro comparativo	270

220

I. Intereses de demora

(LGT art.26.2.f –redacc LPFF art.13º.2–, 27.2 –redacc LPFF art.13º.3–, 31.1 –redacc LPFF art.13º.5–, 31.2 –redacc LPFF art.13º.6–)

Los intereses de demora son una prestación accesoria que se exige a los obligados tributarios como consecuencia de la realización de un **pago fuera de plazo** o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar, una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria; del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria y es independiente de la conducta del interesado (LGT art.26.1).

225

Pues bien, su regulación, cuando esta prestación se exige al obligado, se adapta en la LPFF para reconocer, de forma expresa, que, en los casos de obtención de una **devolución improcedente**, su devengo es plenamente compatible, en su caso, con los **recargos** por declaración extemporánea, conforme a las reglas generales que los regulan. En definitiva, si tras obtener una devolución de este tipo, el obligado tributario **regulariza** voluntariamente, el devengo de recargos e intereses se regirá por lo dispuesto en la LGT art.27.2 (redacc LPFF) –régimen general de los primeros–.

Como veremos a continuación, ello implica siempre la exigencia de recargos, pero no de intereses y que únicamente tiene lugar si la regularización se produce con más de **1 año de retraso**. En todo caso, sobre esta cuestión volveremos en el apartado siguiente, dedicado específicamente a los recargos (nº 245).

227

Para el caso de los intereses **a favor del contribuyente**, esto es, los devengados por devoluciones, se introduce una única novedad, aunque se aplica tanto res-

pecto de las derivadas de la normativa de cada tributo como de ingresos indebidos.

Consiste en excluir su devengo por el plazo de las **dilaciones** en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Tratándose de las reconocidas en un **procedimiento inspector**, se excluyen los días de cortesía que se hayan solicitado (LGT art.150.4) y los períodos de extensión del plazo (LGT art.150.5).

2. Recargos por declaración extemporánea

(LGT art.27.2 –redacc LPFF art.13^a.3–, disp.adic.20^a.1 –redacc LPFF art.13^o.17–; LPFF disp.trans.1^a)

- 235** Hemos de recordar que los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de **autoliquidaciones o declaraciones** fuera de plazo y sin requerimiento previo de la Administración tributaria (LGT art.27.1). Este tipo de recargos no resulta aplicable a las **declaraciones catastrales** (LGT disp.adic.15^a aptdo.2^o).

Constituyen la respuesta del ordenamiento tributario ante situaciones de «*cumplimiento excepcional*». En estas el obligado tributario goza de un doble beneficio. De un lado, obtiene un **nuevo plazo** para la presentación de los documentos. De otro, rebasa los plazos ordinarios sin sufrir la imposición de **sanciones**. Por tanto, se configuran como cargas impuestas por la obtención de estos beneficios. A su través y desde el lado activo de la relación, se tutela la presentación puntual de los documentos. Junto a ello, no debe olvidarse que, con dicha presentación, se inicia el procedimiento de liquidación, con lo que se permite exigir la deuda. De esta forma, el principal interés protegido –si bien de modo mediato–, es el pago puntual de las deudas tributarias.

- 237** El fundamento de estas prestaciones se encuentra en fomentar el **cumplimiento espontáneo** de las obligaciones, aunque lo sea fuera de plazo. De no existir, el obligado tributario no lo llevaría a cabo, pues sería sancionado en todo caso. Además, su cuantía es muy inferior a la de las sanciones tributarias.

Partiendo de la doctrina del TCo (TCo 165/1995; TCo 198/1995), estamos ante figuras similares a las **cláusulas penales** del ordenamiento privado. Aunque presentan un carácter «*ex lege*», en ellas están presentes dosis de voluntariedad en el comportamiento del obligado, pues se le permite no consolidar su incumplimiento, acogiéndose a esta forma de regularización.

Además, lo reducido de su **cuantía**, impide su consideración como sanciones, pudiéndose imponer de plano sin la tramitación del correspondiente expediente sancionador.

- 240** Dos son los **presupuestos** para su exigencia.

a) La presentación de **autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo**. Ahora bien, las mismas han de identificar, expresamente, el período impositivo de liquidación al que se refieren y contener, únicamente, los datos relativos a dicho período (LGT art.27.4).

b) No debe de haber mediado **requerimiento previo**. Por este último se entiende cualquier actuación administrativa realizada, con conocimiento formal del

obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria (LGT art.27.1).

Partiendo de estas reflexiones, la LPFF, de forma muy positiva y por motivos de proporcionalidad, justicia tributaria e incentivo del cumplimiento de las obligaciones, introduce varias **mejoras en el régimen** de estos recargos:

- establece dos regímenes diferenciados;
- facilita las regularizaciones voluntarias.

Regímenes diferenciados (LGT art.27.2 redacc LPFF art.13^a.3) La LPFF establece dos regímenes diferenciados según que haya transcurrido o no un período de **12 meses** de retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación. En caso negativo, el recargo será de un 1% más otro por 1% adicional por cada mes completo de retraso, sin intereses de demora. **245**

Como puede observarse, el régimen es ahora mucho más **proporcionado e incentivador** del cumplimiento voluntario, aun extemporáneo. Con anterioridad, un retraso de 6 meses y unos días daba lugar a la imposición de un recargo del 15%, mientras que, tras la reforma, se reduce al 7%.

Una vez que se haya **superado** el período de 12 meses, el recargo deja de ser proporcional y adquiere una modalidad fija del 15% –antes del 20%–. Ahora bien, las diferencias entre el sujeto que, dentro de este período, regularice antes o después, vendrán dadas por los **intereses de demora**, que sí son exigibles junto a esta modalidad. Tales intereses serán los que se devenguen desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo voluntario y hasta el momento de presentación de la autoliquidación o declaración.

Tal y como anunciábamos en el apartado precedente, es necesario relacionar ahora la nueva regulación de los recargos con la LGT art.26.2.f –redacc LPFF–, relativa a los intereses de demora en los supuestos de obtención de **devoluciones improcedentes** por parte de los obligados tributarios. Hasta la entrada en vigor de la LPFF, dicho precepto afirmaba, simplemente, que resultaban exigibles intereses en los casos de obtención indebida de devoluciones. Por su parte, la LGT art.27.2 señalaba que el recargo lo era sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones. **247**

De la combinación de ambas normas se desprendía que la restitución de una devolución improcedente, a través de una declaración complementaria, solo daba lugar al devengo de intereses. Si, adicionalmente, se ingresaba una cantidad adicional, por dicho exceso se aplicaba el régimen de recargos.

Bajo la **nueva redacción** de la LGT art.26.2.f, la situación cambia radicalmente, por dos razones: **248**

a) De un lado, los recargos se aplicarán ahora por la **totalidad** de la **regularización**, esto es, tanto a la suma obtenida indebidamente que se restituye como al posible ingreso adicional que se efectúe. Ahora bien, cada uno de ellos se cuantificará en función de una **fecha** distinta. El correspondiente a la devolución restituida, tomando el tiempo transcurrido desde su obtención, mientras que aplicable al ingreso complementario, desde la finalización del plazo voluntario de declaración y pago

b) De otro lado y por ambos conceptos, los **intereses de demora** serán los que se deriven de la LGT art.27, por lo que pueden regir las exclusiones que acaba-

mos de examinar en función del tiempo transcurrido. Los de la devolución indebida se computarán, tanto a efectos de su cuantía como de su posible exención, desde su obtención. Los del ingreso adicional y a los mismos efectos, desde la finalización del plazo voluntario de declaración e ingreso (FAQS aptdo.2.4).

250 Regularizaciones voluntarias (LGT art.27.2 redacc LPFF art.13^o.3) Se introduce una medida dirigida a **facilitar** las regularizaciones voluntarias derivadas de otras realizadas previamente por la Administración. Nos referimos a los casos en que esta última practica una regularización de determinado concepto y tributo, pero solo en lo relativo a uno o varios de los períodos no prescritos. En estas situaciones, los obligados tributarios tienen un incentivo evidente a la regularización voluntaria del **resto de períodos**, ya que saben que aquella conoce el criterio aplicado y lo considera erróneo. Por su parte, para la Administración es también preferible, ya que se evita el inicio de nuevos procedimientos.

Atendiendo a estas razones, se exceptúa los recargos, en las situaciones que acabamos de describir, siempre que concurren las siguientes **condiciones**:

a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de **6 meses** a contar desde el día siguiente a aquel en que la liquidación practicada por la Administración, relativa a otros períodos, se notifique o se entienda notificada. Esta última referencia está pensada para las **actas con acuerdo y de conformidad**, donde lo usual es que la notificación se entienda practicada, tácitamente, por el mero transcurso del tiempo desde su suscripción.

252 b) Que se produzca el completo reconocimiento y **pago** de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación.

c) Que se preste una **conformidad tácita** al conjunto de la regularización, no presentándose solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación formulada fuera de plazo, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

d) Que de la regularización efectuada no derive la imposición de una **sanción**.

La norma aclara que la opción por acogerse a este sistema no impedirá el inicio de un **procedimiento de comprobación** o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante las declaraciones o autoliquidaciones a que los mismos se refieren. Ello es lógico, toda vez que la Administración tiene que conservar la facultad de comprobar que, efectivamente, la actuación realizada por el obligado es correcta.

255 Como puede observarse, los **requisitos** para la exoneración de los recargos son **muy rígidos**.

Podemos entender la exigencia de **conformidad**, al objeto de que la medida sirva para la reducción de la litigiosidad. Pero lo que no parece que tenga sentido es acumular, a los demás requisitos, el de la no imposición de **sanciones**, por varias razones.

- La primera, porque la propia **ausencia de infracción** en la conducta debería permitir, por sí misma, la regularización del resto de períodos impositivos sin recargos. Siendo esta una prestación alternativa a las sanciones y que las excluye, la ausencia de estas últimas también debería desplazarla.

- La segunda, ya que, si se quiere **incentivar** este tipo de regularizaciones voluntarias, parece razonable permitirlo en el mayor número de casos posible. Y la experiencia nos dice que la práctica de las liquidaciones suele ir seguida de la apertura del correspondiente expediente sancionador.

- Finalmente, no parece razonable que la exoneración de los recargos dependa de una decisión sancionadora que ni siquiera ha alcanzado la **firmeza** en vía administrativa.

A nuestro juicio, hubiera sido una mejor solución establecer dos escenarios diferentes según que exista o no **infracción administrativa**. En caso negativo, debería haberse permitido, sin mayores requisitos, la regularización sin recargo del resto de períodos impositivos. En caso de infracción, tiene sentido también la exoneración de los recargos, pero condicionándola a un plazo, tal y como se contempla, y a la conformidad con el conjunto de la regularización. Incluso, si se quiere, podría haberse impuesto también la conformidad a las sanciones. De creerse que la completa exoneración es muy generosa, al menos podría haberse contemplado una versión reducida de los recargos para estas situaciones.

No se modifica la LGT art.27.5, por lo que se mantiene la **reducción** del 25% cuando el obligado tributario ingrese el importe de la deuda resultante de la autoliquidación y el importe restante del recargo.

Régimen transitorio (LPFF disp.trans.1ª) Las provisiones de la LPFF son aplicables siempre que sean **más favorables** para el obligado tributario y no hayan adquirido firmeza. La revisión se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las **reclamaciones en curso**.

De acuerdo con las FAQs aptdo.3.3, se permite la aplicación del nuevo régimen de recargos más favorable a las declaraciones complementarias presentadas antes de la entrada en vigor de la LPFF, **siempre que** en ese momento:

- a) No se ha iniciado el **expediente de recargo** o se encuentre en tramitación.
- b) No se haya agotado el plazo para plantear **recurso o reclamación** contra el recargo.
- c) Se encuentra en **tramitación** el recurso o reclamación que se haya planteado contra el recargo.
- d) Si se encuentra en fase de **ejecución** la resolución o sentencia de un recurso o reclamación que se haya planteado contra el recargo.

Deuda aduanera (LGT disp.adic.20ª.1 redacc LPFF art.13º.17) Debido a que el Rgto UE/952/2013, por el que se establece el Código Aduanero de la UE (**CAU**), regula los intereses de demora, fijando su fórmula de cálculo, se aclara que aquellos **no son compatibles** con la exigencia, respecto de la deuda aduanera, de los recargos por declaración extemporánea ni, claro está, con la exención de intereses que contempla la LGT art.27.2 –redacc LPFF–.

270 Cuadro comparativo El nuevo régimen de recargos, así como sus diferencias con el anterior, puede observarse en el siguiente cuadro:

Retraso en la declaración extemporánea	Recargo anterior	Nuevos recargos
Hasta 1 mes	5%	1%
Entre 1 mes + 1 día y 2 meses		2%
Entre 2 meses + 1 día y 3 meses		3%
Entre 3 meses + 1 día y 4 meses	10%	4%
Entre 4 meses + 1 día y 5 meses		5%
Entre 5 meses + 1 día y 6 meses		6%
Entre 6 meses + 1 día y 7 meses	15%	7%
Entre 7 meses + 1 día y 8 meses		8%
Entre 8 meses + 1 día y 9 meses		9%
Entre 9 meses + 1 día y 10 meses	20%	10%
Entre 10 meses + 1 día y 11 meses		11%
Entre 11 meses + 1 día y 12 meses		12%
Más de 12 meses	20% + intereses de demora	15% + intereses de demora

C. Obligaciones tributarias formales

275	1. Programas y sistemas informáticos	280
	2. Declaración de bienes y derechos situados en el extranjero	285
	3. Instituciones financieras: plazo de conservación de la documentación relativa a cuentas financieras	335
	4. Obligaciones de información en materia de juego	340

277 Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa, tributaria o aduanera, a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros (LGT art.29.1).

En definitiva, suponen una **presión fiscal indirecta** que se ha incrementado notablemente en nuestro país, incorporando la LPFF algunas nuevas.

I. Programas y sistemas informáticos

(LGT art.29.2 redacc LPFF art.13º.4)

280 Con el objetivo de impedir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión, la LPFF establece la obligación de que se ajusten a ciertos **requisitos** que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, con efectos a partir de los 3 meses a contar desde el **11-7-2021**.