

Los recargos por extemporaneidad. Análisis particular de la exoneración del recargo por declarar con posterioridad a una regularización administrativa de otro periodo del mismo concepto impositivo

Carlota Ruiz de Velasco Punín

*Profesora contratada doctora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cantabria (España)*

carlota.ruiz@unican.es | <https://orcid.org/0000-0001-7666-5322>

Este trabajo ha sido **finalista** del **Premio «Estudios Financieros» 2022** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Julio García Saavedra, doña Eva María Martín Díaz, don Jesús Rodríguez Márquez, doña Aurora Ribes Ribes y don Eduardo Verdún Fraile.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

El trabajo aborda el régimen normativo de exoneración del recargo incorporado a la Ley General Tributaria por la Ley 11/2021 y aplicable en aquellos casos en que el contribuyente regulariza voluntariamente, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración y siempre que se cumplan determinados requisitos. La finalidad que hay detrás de esta exoneración radica en incentivar que el contribuyente, a la vista del criterio administrativo, regularice de forma voluntaria otros periodos del mismo concepto impositivo aún no comprobados, ahorrando así a la Administración el coste que supone iniciar nuevas actuaciones comprobadoras. Se trata de un régimen de indudable actualidad cuya reciente aprobación hace que no se haya generado apenas doctrina administrativa y jurisprudencial que arroje luz acerca de los diversos problemas e interrogantes que suscita su aplicación práctica. El trabajo pretende dar respuesta a tales cuestiones y ofrecer soluciones coherentes con la finalidad perseguida por el legislador.

Palabras clave: recargos; regularización espontánea; requerimiento previo.

Fecha de entrada: 04-05-2022 / Fecha de aceptación: 13-09-2022 / Fecha de revisión: 07-11-2022

Cómo citar: Ruiz de Velasco Punín, C. (2022). Los recargos por extemporaneidad. Análisis particular de la exoneración del recargo por declarar con posterioridad a una regularización administrativa de otro periodo del mismo concepto impositivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 477, 5-32.



Surcharges for late declaration. Surcharge exemption regime when the taxpayer fill a complementary declaration after an administrative regularization of another period referring to the same tax

Carlota Ruiz de Velasco Punín

Abstract

This paper analyzes the surcharge exemption regime (introduced by the Law 11/2021) when the taxpayer regularizes facts or circumstances identical to those regularized by the Administration with respect to a specific tax concept, referring to another period. The aim is to encourage the taxpayer to regularize voluntarily another periods, based on principles from a prior administrative adjustment, in order to save the cost of starting a new procedure. It is a new regime regarding which there is no administrative doctrine or jurisprudence.

Keywords: tax surcharges; spontaneous regularization; prior request.

Citation: Ruiz de Velasco Punín, C. (2022). Los recargos por extemporaneidad. Análisis particular de la exoneración del recargo por declarar con posterioridad a una regularización administrativa de otro periodo del mismo concepto impositivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 477, 5-32.



Sumario

1. Introducción
 2. Consideraciones previas. El fomento de la regularización voluntaria como estrategia para reducir la conflictividad en materia tributaria
 3. El nuevo sistema de recargos por declaración extemporánea en la Ley 11/2021, de 9 de julio
 - 3.1. Recargos crecientes del 1 % por cada mes de retraso
 - 3.2. Exoneración del recargo en caso de regularización administrativa de otro periodo del mismo concepto impositivo
 - 3.2.1. ¿A qué obedece la reforma? Debate interpretativo sobre el alcance del concepto de «requerimiento previo»
 - 3.2.2. Análisis del régimen incorporado al artículo 27.2 de la LGT
 - 3.2.2.1. Cuestiones previas
 - 3.2.2.2. Descripción del supuesto de hecho y de la consecuencia
 - 3.2.2.3. Regularización en el plazo de seis meses desde la liquidación
 - 3.2.2.4. Completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la regularización
 - 3.2.2.5. Que el contribuyente no cuestione ni la regularización administrativa ni la regularización que él mismo ha efectuado
 - 3.2.2.6. Que de la regularización administrativa no derive la imposición de una sanción
 - 3.2.2.7. Exigencia del recargo si se incumple cualquiera de estas circunstancias
 - 3.2.2.8. La exoneración del recargo no impide el inicio de un procedimiento de comprobación de la obligación tributaria regularizada por el contribuyente
 - 3.2.3. Cuestiones transitorias de la reforma
 4. Consideraciones finales
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal¹, ha afectado a diversas cuestiones en materia de recargos por declaración espontánea extemporánea, entre las que cabe destacar las tres siguientes: 1.^a se precisa la exigencia del recargo de extemporaneidad y, en su caso, del interés de demora, cuando el obligado tributario regularice voluntariamente una devolución obtenida de forma improcedente (letra f) del art. 26.2 de la Ley General Tributaria –LGT–); 2.^a se minorra la cuantía de los recargos adecuando mejor su importe al retraso en la regularización; 3.^a se exonera del recargo al contribuyente que regularice voluntariamente, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración y siempre que se cumplan determinados requisitos.

Debido a la novedad que representa, este trabajo se centra especialmente en analizar el referido régimen de exoneración del recargo tratando de clarificar algunos interrogantes que suscita la nueva regulación y ofreciendo soluciones a diversos problemas que puede plantear su aplicación práctica. Aunque el preámbulo de la Ley 11/2021 no confiesa de un modo expreso nada acerca de la finalidad perseguida al instaurar este régimen de exoneración, es fácil intuirlo y además, en cierto modo, se desprende de la lectura de algunas de las enmiendas presentadas durante la tramitación parlamentaria. Lo que busca el legislador

¹ El nombre exacto de la ley es Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

es fomentar e incentivar la regularización voluntaria por parte del contribuyente cuando la irregularidad detectada por la Administración se ha reproducido en otros periodos no cubiertos por la comprobación, evitando con ello el inicio de nuevas actuaciones comprobadoras por parte de la Administración y el coste que ello conlleva y, a la postre, coadyuvando a reducir la conflictividad en el ámbito tributario. El incentivo estriba en que si el contribuyente regulariza bajo el cumplimiento de determinadas condiciones se le va a eximir del recargo que le correspondería abonar por cumplimiento extemporáneo.

2. Consideraciones previas. El fomento de la regularización voluntaria como estrategia para reducir la conflictividad en materia tributaria

La aspiración de toda Administración tributaria es lograr un correcto y adecuado cumplimiento de su sistema tributario con el objetivo de obtener los recursos financieros necesarios que permitan cubrir el gasto público y dar así satisfacción a necesidades colectivas de muy diverso tipo. A este respecto, en la literatura científica existe el debate acerca de si, para lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias, deben adoptarse medidas represivas (sancionadoras, fundamentalmente) o si, por el contrario, resulta más efectiva la exploración de medidas tendentes a fomentar el cumplimiento voluntario de dichas obligaciones tributarias.

En todo caso, hay dos realidades que conviene no pasar por alto a la hora de contextualizar cualquier análisis que pretenda hacerse acerca del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias: por un lado, la creciente litigiosidad que existe en el ámbito tributario, y, por otro, la evasión y fraude fiscal en sus diversas manifestaciones.

En efecto, el nivel de conflictividad que padece el sistema tributario español resulta en la actualidad verdaderamente alarmante, hasta el punto de erigirse en uno de los grandes problemas en la aplicación de los tributos. La última memoria de los Tribunales Económico-Administrativos revela que en el año 2020 ha seguido incrementando el número de reclamaciones presentadas, hasta un total de 189.358, lo que supone un incremento del 4,67 % con respecto a las presentadas en 2019².

Son muchas y variadas las causas que están en el origen de este escenario de conflictividad, de entre las cuales pueden destacarse las siguientes: la cada vez mayor complejidad del sistema tributario, así como la continua modificación de las normas tributarias que, por lo demás, muchas veces adolecen de falta de claridad; un modelo de gestión

² Puede consultarse la memoria en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEM-TEAC-2020.pdf> (acceso: 3 de noviembre de 2022).

tributaria basado fundamentalmente en las autoliquidaciones masivas; o la tendencia por parte de la Administración a la imposición automática de sanciones tributarias, sin motivar adecuadamente la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en la conducta del obligado.

Semejante índice de conflictividad solo puede traer consigo consecuencias perjudiciales pues genera un insostenible clima de inseguridad jurídica y provoca conductas de desafección tributaria en los ciudadanos que sienten rechazo y desinterés hacia el cumplimiento de sus obligaciones tributarias lo que, en definitiva, propicia conductas defraudatorias.

Atendiendo a estas consideraciones, parece necesario reconocer la conveniencia de combatir y reducir la conflictividad en el ámbito tributario y en este punto está llamado a jugar un papel esencial el diseño de medidas tendentes a fomentar el cumplimiento voluntario de los obligados tributarios. No en vano, esta es una preocupación que ya desde hace años viene manifestando la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en los sucesivos planes de prevención del fraude al referirse a la conveniencia de potenciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En efecto, en la Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 (publicada en el BOE de 31 de enero de 2022) se insiste en que la «Agencia Tributaria continuará consolidando el modelo de asistencia integral, implantando medidas que favorezcan el cumplimiento voluntario y llevando a cabo una intensificación de las actuaciones de lucha contra el fraude más complejo».

Por lo demás, esta inquietud también se advierte en alguno de los trabajos desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), singularmente, en su documento del año 2010 titulado *Offshore Voluntary Disclosure. Comparative analysis, guidance and policy advice*; y, más adelante, en otro documento publicado en el año 2015 bajo el título *Update on voluntary disclosure programmes. A pathway to tax compliance*. Ambos reflejan la preocupación y el interés por que las Administraciones tributarias nacionales incorporen a sus sistemas fiscales programas de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias³.

En definitiva, es ya un lugar común reconocer que un mayor grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias puede coadyuvar a reducir la conflictividad en materia tributaria. Además, la introducción de medidas que permitan que los contribuyentes que previamente incumplieron sus obligaciones tributarias y estén en disposición de regularizar su situación tributaria puedan hacerlo de forma espontánea, derivará en una gestión más eficaz y eficiente de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen las

³ Sobre el papel de la OCDE en el desarrollo de programas de cumplimiento voluntario puede consultarse Soto Bernabéu (2020, pp. 30-33).

Administraciones tributarias para garantizar la correcta aplicación de los tributos, ya que el ahorro del coste que supone la aplicación de un programa de cumplimiento voluntario podrá ser empleado para la detección de aquellos contribuyentes que mantengan un comportamiento incumplidor (Soto Bernabéu, 2020, p. 425).

En esta idea, una de las vías de fomento y estímulo del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias que articula la LGT y que, como es sabido, goza de una arraigada tradición en nuestro ordenamiento, gira en torno a la figura del recargo por declaración espontánea extemporánea actualmente regulado en el artículo 27 de la LGT.

Cuando el contribuyente ha incumplido su obligación de presentar la declaración en plazo, o la ha presentado pero de forma incompleta o incorrecta⁴, pueden suceder dos cosas: que la Administración detecte la irregularidad e inicie un procedimiento comprobador tendente a regularizar la situación tributaria del obligado que terminará con un acto administrativo de liquidación de la deuda. Además, puede dar lugar al inicio posterior de un procedimiento sancionador del que derive la imposición de una sanción. O puede que, antes de que esto suceda, el contribuyente regularice su propia situación de forma espontánea, ya sea presentando la declaración o autoliquidación que omitió en su día, ya sea presentando una complementaria de otra precedente; es decir, dependiendo de si el incumplimiento previo que ahora quiere regularizar consistió en una omisión total del deber de declarar o bien en una declaración incorrecta, incompleta o inexacta⁵.

El legislador busca incentivar esta vía de regularización voluntaria sustituyendo la sanción que hubiera correspondido si es la Administración la que descubre la irregularidad por la aplicación de un recargo cuyo importe se incrementa en función del retraso en regularizar, pero que en cualquier caso es de una cuantía sensiblemente inferior a la de la sanción. Se quiere fomentar el cumplimiento voluntario aunque tardío, frente a quienes se mantienen en el incumplimiento. Hasta la reforma introducida por la Ley 11/2021, el recargo se calculaba aplicando sobre la cuota resultante de la regularización un porcentaje del 5, 10 o 15 % si se regularizaba, respectivamente, dentro de los 3, 6 o 12 meses siguientes al término del plazo de declaración. Si la regularización se efectuaba una vez transcurridos 12 meses el recargo era del 20 %, exigiéndose además en este caso intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la declaración hasta el momento en que se regulariza. Y en cualquier caso, la exigencia del recargo es incompatible con la sanción tributaria derivada

⁴ Se ha de precisar que a lo largo de estas líneas, en ocasiones, se emplearán de forma indistinta los términos *declaración* y *autoliquidación*, aun cuando es sabido que en la actualidad el sistema generalizado de gestión es el de la autoliquidación.

⁵ Incluso puede suceder que no pase nada, porque ni la Administración inicie procedimiento alguno ni el contribuyente regularice, de modo que una vez transcurrido el correspondiente plazo de cuatro años prescriba la potestad liquidatoria de la Administración.

de la inicial conducta infractora. Tras la nueva redacción otorgada por la Ley 11/2021 se minora el importe de estos recargos, como después se verá.

Dejando a un lado las cuestiones relativas a su controvertida naturaleza jurídica –que constituye una de las cuestiones más ampliamente tratadas por la doctrina y la jurisprudencia pero en las que no corresponde entrar ahora–, los elementos clave para que opere el régimen de los recargos son dos: por un lado, *extemporaneidad*, es decir, que se presente la declaración o autoliquidación una vez finalizado el plazo establecido para ello, ya se trate de la declaración que no se presentó en su momento o de una complementaria de otra presentada anteriormente en plazo pero de forma inexacta o incorrecta; y, por otro, *espontaneidad*, en el sentido de que la presentación tardía se realice de forma voluntaria, sin que haya mediado requerimiento previo por parte de la Administración. El propio artículo 27 de la LGT trata de aclarar qué debe entenderse a estos efectos por *requerimiento previo*, considerando como tal «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria». Sin embargo, y pese a este intento clarificador por parte del legislador, ello no ha impedido que se haya generado un arduo debate interpretativo acerca del alcance del concepto de requerimiento previo, tal como se expondrá en su momento, y que es el que en cierto modo ha originado la incorporación al texto de la Ley del régimen de exoneración del recargo objeto de este trabajo.

Pues bien, con la introducción de este régimen de exención del recargo la Ley 11/2021 pretende avanzar un paso más en esa senda de estimular el cumplimiento o regularización voluntaria de las obligaciones tributarias –cuestión distinta es que efectivamente se vaya a lograr–. Al análisis de la reforma operada por la citada Ley 11/2021 dedicaremos las líneas que siguen.

3. El nuevo sistema de recargos por declaración extemporánea en la Ley 11/2021, de 9 de julio

Como ya se ha adelantado, la Ley 11/2021 ha venido, por un lado, a modificar a la baja la cuantía de los recargos y, por otro, a instaurar un régimen de exoneración del recargo cuando, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, el contribuyente regulariza de forma voluntaria tras una previa regularización administrativa de otro u otros periodos del mismo concepto impositivo. Ambas modificaciones se insertan entre las medidas de la Ley 11/2021 orientadas en cierto modo a fomentar e incentivar el cumplimiento voluntario y a reducir la conflictividad⁶.

⁶ Entre tales medidas cabe mencionar también el incremento de la cuantía de algunas de las reducciones aplicables a las sanciones previstas en el artículo 188 de la LGT. Es el caso de la reducción de las sancio-

3.1. Recargos crecientes del 1% por cada mes de retraso

Por lo que respecta al nuevo sistema de recargos por extemporaneidad, y según confiesa el preámbulo de la Ley 11/2021, su modificación obedece a «motivos de proporcionalidad y justicia tributaria». En efecto, la reforma operada introduce una mayor proporcionalidad en la cuantía al adecuar mejor su importe al retraso en la regularización, al menos durante el primer año. Así, cuando la regularización se realiza durante los 12 primeros meses, se establece un sistema de recargos crecientes del 1 % por cada mes completo de retraso en la presentación. En cambio, si el retraso en la regularización es superior a los 12 meses el recargo deja de ser proporcional pasando a aplicarse un recargo fijo del 15 %, frente al 20 % que en tales casos se aplicaba con anterioridad a la reforma.

En cuanto a los intereses de demora el sistema se mantiene inalterado, de modo no se exigen cuando el retraso en la presentación es inferior a 12 meses, aplicándose únicamente por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

A la vista de estas cuantías, que sin lugar a duda merecen una valoración muy positiva al resultar mucho más proporcionadas⁷, el nuevo sistema de recargos siempre resultará más favorable para el contribuyente que el vigente hasta la entrada en vigor de la reforma operada por la Ley 11/2021, independientemente de cual sea el retraso en la presentación de la declaración, lo que implicará su aplicación retroactiva también a los devengados con anterioridad a dicha entrada en vigor siempre que el acto de liquidación del recargo no hubiera adquirido firmeza, de acuerdo con el régimen transitorio que se verá más adelante.

Igualmente, se sigue contemplando la reducción del 25 % del importe del recargo, introducida en su día por la Ley 36/2006, si se paga el importe restante del recargo en el plazo voluntario abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea al tiempo de su presentación o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea en plazo voluntario, y en caso de haberse obtenido aplazamiento y

nes derivadas de las actas con acuerdo (que se eleva del 50 % al 65 %), y de la denominada reducción «por pronto pago» cuando se ingresa la sanción en periodo voluntario y no se interpone recurso o reclamación contra la liquidación o sanción (que pasa del 25 % al 40 %).

⁷ Para Gorospe Oviedo (2022, p. 461), se trata de un sistema más justo y acorde al principio de proporcionalidad en cuanto la graduación de su cuantía se adecúa en mayor medida al retraso producido. Reconoce el autor que posiblemente ello responda a la necesidad de reducir la litigiosidad por las múltiples sentencias favorables a contribuyentes que habían impugnado la liquidación por exigir un recargo del 5 % por un día de retraso en supuestos en los que, a juicio del tribunal, concurrían circunstancias determinantes de su exoneración.

fraccionamiento, siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

En definitiva, la moderación de las cuantías da lugar a un sistema que propicia durante el primer año una mayor proporcionalidad del recargo en función del tiempo de retraso en la presentación de la declaración o autoliquidación y ello con el objetivo de favorecer las regularizaciones espontáneas por parte de los obligados tributarios (Malvárez Pascual, 2021, p. 145). Con el anterior régimen, el retraso en un día en la presentación de la declaración conllevaba un recargo del 5 % frente al 1 % que se aplica en la actualidad, por citar solo un ejemplo. Ahora bien, siguen generándose resultados desproporcionados si se compara con los recargos del periodo ejecutivo, cuyas cuantías no se han visto afectadas por la reforma de 2021. En efecto, quien declara en plazo pero sin ingresar y paga un día después de iniciarse el periodo ejecutivo, se enfrenta a un recargo ejecutivo del 5 %; mientras que quien declara un día después de finalizar el periodo de declaración e ingresa en el mismo momento, abonará el recargo de extemporaneidad del 1 %. Desde el punto de vista de los intereses de la Hacienda pública merece mayor reproche la conducta de quien declara fuera de plazo y, sin embargo, es acreedora de un tratamiento bastante más favorable. En todo caso, y aunque el análisis de los recargos del periodo ejecutivo exceda del objeto de estas líneas, valgan estas reflexiones para poner de relieve la necesidad de reestructurar y coordinar las cuantías de ambos tipos de recargos.

3.2. Exoneración del recargo en caso de regularización administrativa de otro periodo del mismo concepto impositivo

La novedad más significativa que introduce la Ley 11/2021 en materia de recargos está constituida, sin lugar a duda, por la previsión de un régimen de exoneración del recargo cuando el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración. Con ello el legislador toma partido en una cuestión que en los últimos tiempos venía suscitando cierta controversia entre la Administración tributaria y los órganos jurisdiccionales. Por tanto, conviene repasar en primer lugar los términos en que se había planteado esta confrontación, para, seguidamente, abordar la solución que el legislador incorpora a la LGT mediante el estudio de los requisitos a los que supedita la exoneración del recargo.

3.2.1. ¿A qué obedece la reforma? Debate interpretativo sobre el alcance del concepto de «requerimiento previo»

En síntesis, la situación de hecho controvertida y que ha dado origen al debate interpretativo que vamos a tratar de exponer puede describirse en los siguientes términos: un con-

tribuyente que está siendo objeto de actuaciones administrativas de comprobación de un determinado periodo, y al constatar que la misma irregularidad detectada por la Administración la ha reproducido en periodos posteriores, decide presentar autoliquidación complementaria de estos últimos ejercicios (no incluidos en el alcance material y temporal de aquel procedimiento) aplicando el criterio administrativo manifestado en el curso de la comprobación y antes de que la Administración inicie formalmente actuaciones comprobadoras respecto de tales ejercicios. A la vista de esto, la clave radica en determinar el alcance que deba darse al concepto de «requerimiento previo»; concretamente, si puede entenderse que esa actuación administrativa constituye un requerimiento previo que excluya la espontaneidad en la actuación posterior del obligado y que, en consecuencia, impida la exigencia del recargo (y, por supuesto, también de la sanción, extremo que conviene dejar claro ahora sin perjuicio de que volvamos sobre ello más adelante).

Tratando de simplificar la exposición, aunque haciéndola lo suficientemente ilustrativa como para permitir al lector tener una idea de cuál era el estado de la cuestión en la jurisprudencia y doctrina administrativa en el momento en que la Ley 11/2021 da nueva redacción al apartado 2 del artículo 27 de la LGT⁸, puede decirse que esta cuestión ha sido objeto fundamentalmente de dos enfoques interpretativos contrapuestos. Por un lado, la posición de la Administración que, partiendo de un enfoque restrictivo, ha defendido que únicamente tienen la condición de requerimiento previo aquellos que van dirigidos al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación del *concreto* tributo y periodo respecto del cual se presenta la declaración extemporánea. Dicho de otro modo, no puede entenderse que medie requerimiento previo si la autoliquidación complementaria extemporánea se refiere a periodos distintos respecto a los que no se ha realizado actuación administrativa alguna. En consecuencia, la regularización practicada por un obligado tributario con posterioridad a la notificación de ese requerimiento se habrá de considerar voluntaria procediendo entonces la exigencia del correspondiente recargo⁹.

Y por otro lado, nos encontramos con una jurisprudencia que, asumiendo una noción amplia de requerimiento previo, reconoce que también media requerimiento previo cuando la Administración desarrolla un procedimiento comprobador y posteriormente el contribuyente presenta autoliquidación complementaria y extemporánea, aunque se refiera a otro periodo impositivo, para acomodarla al resultado de dicha comprobación. En tales circunstancias hay que entender que la actuación del contribuyente viene motivada por la actuación de la Administración por lo que, al carecer de espontaneidad, no se cumple el presupuesto imprescindible que requiere el artículo 27 de la LGT para que entre en juego el recargo. En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 19 de

⁸ Pueden consultarse los trabajos de Lario Parra (2020) y Palao Taboada (2021) en los que se analiza con mayor exhaustividad la evolución de esta doctrina administrativa y jurisprudencial.

⁹ En este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de septiembre de 2017 (RG 22/2017 –NFJ067900–).

noviembre de 2012 (rec. núm. 2526/2011 –NFJ049563–) y las Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 13 de diciembre de 2018 (rec. núm. 808/2017 –NFJ074156–) y de 21 de diciembre de 2018 (rec. núm. 807/2017 –NFJ072404–).

Sin perjuicio de otros pronunciamientos recaídos con anterioridad, resulta obligado referirse a la importante Sentencia del TS de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 491/2019 –NFJ080087–), dictada cuando el proyecto de ley se encontraba ya en tramitación parlamentaria, en la que el TS resuelve un recurso de casación y fija criterio interpretativo acerca del sentido en que ha de entenderse el concepto de requerimiento previo. Pues bien, el TS, después de manifestar que el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio, concluye que es posible excluir el recargo por presentación extemporánea previsto en el artículo 27 de la LGT cuando, a pesar de no mediar requerimiento previo en sentido estricto, la presentación extemporánea de la autoliquidación puede haber sido inducida por el conocimiento de hechos relevantes reflejados en un acta de conformidad relativa a un determinado ejercicio de un impuesto, suscrita con anterioridad a la presentación de dichas autoliquidaciones correspondientes a determinados periodos de un ejercicio anterior de mismo impuesto. En esas condiciones se puede considerar que se han realizado actuaciones administrativas conducentes a la regularización o aseguramiento de la liquidación de la deuda tributaria¹⁰.

En todo caso, y para finalizar, se ha de decir que un mes antes de la Sentencia del TS el TEAC ya había modificado su criterio acerca del concepto de requerimiento previo, concretamente en sus Resoluciones de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–) y de 27 de octubre de 2020 (RG 3945/2018 –NFJ079579–).

Conviene precisar, porque puede inducir a confusión, que la aceptación de una interpretación amplia del concepto de requerimiento previo, y la exclusión del recargo por extemporaneidad que de ella se trata de colegir, no implica abrir la puerta a la aplicación de una sanción. Ciertamente, en el planteamiento tradicional la dicotomía era precisamente esta: si no ha habido requerimiento previo de la Administración, la regularización del contribuyente es espontánea y acarreará recargo; en cambio, si decimos que ha existido requerimiento previo, tras la regularización administrativa cabe la posibilidad de que se abra expediente sancionador que, en su caso, terminará con la imposición de la sanción pertinente.

¹⁰ Se ha de advertir, no obstante, que el TS introduce una precisión importante cuando exige que la actividad inspectora haya concluido en la fecha de presentación de la autoliquidación complementaria. Ello conduce finalmente al TS a no considerar excluida la aplicación del recargo cuando, tal como sucedió en el caso de autos, la autoliquidación extemporánea se presenta *antes de la suscripción del acta de conformidad* en la que se documentan las actuaciones inspectoras referidas a un ejercicio anterior. Este matiz presentará interés cuando más adelante se analice uno de los requisitos a los que se supedita la exoneración del recargo en la reforma operada por la Ley 11/2021, cual es el de que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses *a contar desde el día siguiente a aquel en que la liquidación se notifique o se entienda notificada*.

En cambio, la doctrina analizada viene de algún modo a desdibujar este esquema tradicional; hasta el punto de encontrarnos con que la Administración, al menos en un principio, insiste en defender que no ha existido requerimiento previo, que no ha tenido lugar ninguna actuación administrativa conducente al reconocimiento, regularización o liquidación de la concreta deuda que es objeto de regularización por el particular, de modo que su conducta regularizadora es espontánea y procede el recargo. Y, por otra parte, resulta llamativo observar como el contribuyente defiende que sí ha habido requerimiento previo, negando con ello carácter espontáneo a su actuación a fin de verse liberado del recargo¹¹.

Sea como fuere, el debate estaba servido y había que tomar partido. Es entonces cuando interviene el TS admitiendo a trámite el recurso de casación mediante Auto de 23 de mayo de 2019 (rec. núm. 491/2019 –NFJ073559–) y posterior Sentencia de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 491/2019 –NFJ080087–), en la que termina fijando criterio interpretativo acerca del alcance del concepto de requerimiento previo. Y, entre medias, el TEAC modifica su criterio en Resoluciones de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017 –NFJ079434–) y de 27 de octubre de 2020 (RG 3945/2018 –NFJ079579–).

3.2.2. Análisis del régimen incorporado al artículo 27.2 de la LGT

3.2.2.1. Cuestiones previas

El legislador, a través de la Ley 11/2021, se hace eco del debate que acaba de exponerse e incorpora en la LGT un régimen de exoneración del recargo. En todo caso, téngase en cuenta que en el momento en que el Gobierno presenta el proyecto de ley en octubre 2020¹² aún no había recaído la importante Sentencia del TS de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 491/2019 –NFJ080087–), anteriormente comentada. La modificación se articula añadiendo una serie de nuevos párrafos al apartado 2 del artículo 27 de la LGT, manteniéndose inalterado el resto de los apartados del precepto. Así, en primer lugar se contempla el supuesto de hecho y la consecuente exoneración del recargo; a continuación se enumeran los cuatro requisitos a cuya concurrencia se condiciona dicha exclusión; y, finalmente, el apartado se cierra con otros dos párrafos: uno en el que se advierte que el incumplimiento de cualquiera de tales circunstancias implicará la exigencia del recargo sin más requisito que la notificación al interesado, y otro en el que se aclara que lo dispuesto anteriormente no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas¹³.

¹¹ Sobre la situación típica tradicional y ese cambio de posiciones derivado de esta nueva doctrina, pueden verse las reflexiones que realiza Palao Taboada (2021, pp. 42-43).

¹² Publicado en el BOCG, Congreso de los Diputados, de 23 de octubre de 2020.

¹³ Cabe destacar la mejoría en la redacción respecto de la inicialmente prevista en el anteproyecto de ley, extremo este que había sido puesto de relieve por el Consejo de Estado en su Dictamen al anteproyecto

Si bien es cierto que la incorporación de esta cuestión al texto de la ley viene a aportar seguridad jurídica en un ámbito que estaba claramente requerido de regulación, el cúmulo de exigencias –enunciadas en forma de requisitos– que, como veremos a continuación, ha impuesto el legislador, además de suponer un endurecimiento respecto de la doctrina jurisprudencial de la que trae causa, puede llegar a frustrar en un gran número de situaciones la efectiva aplicación del régimen de exoneración y, con ello, el logro de la loable finalidad que el mismo aspira a conseguir y que, como ya se ha dicho, consiste en incentivar que el obligado, a la vista del criterio administrativo, regularice de forma voluntaria otros periodos del mismo concepto impositivo aún no comprobados ahorrando a la Administración el coste que supone iniciar nuevas actuaciones comprobadoras.

Por otro lado, la relativamente reciente aprobación de la reforma hace que apenas se haya generado aún doctrina administrativa y jurisprudencial que pueda arrojar algo de luz acerca de algunos problemas interpretativos y de aplicación que, como veremos a continuación, el nuevo precepto suscita. Ello no ha impedido, sin embargo, que en julio de 2021 la AEAT publicara en su página web dos documentos de preguntas frecuentes sobre la Ley 11/2021, algunas de las cuales versan precisamente sobre las novedades introducidas en materia de recargos.

3.2.2.2. Descripción del supuesto de hecho y de la consecuencia

En primer lugar, la nueva redacción del artículo 27 de la LGT identifica el presupuesto de hecho normativo que da lugar a la exoneración del recargo y que consiste en la *regularización* por el obligado tributario, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, *de unos hechos o circunstancias idénticos* a los regularizados por la Administración.

La primera dificultad interpretativa surge al tratar de desentrañar el sentido de la expresión «hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración», pues, como bien advierte Palao Taboada (2021, p. 49), la misma es susceptible de una interpretación restrictiva, razón por la cual hubiera sido preferible el empleo de una expresión menos rigurosa como, por ejemplo, «sustancialmente iguales». Siempre en el bien entendido de que los hechos regularizados no pueden ser los mismos; es decir, los hechos que regulariza la Administración acontecen en un determinado periodo y los que regulariza el contribuyente tienen lugar en otro periodo diferente. Desde este punto de vista los hechos siempre van a ser diferentes, pero lo determinante a estos efectos es que entre ellos exista una semejan-

de ley al advertir de la necesidad de estructurar mejor el contenido de los nuevos párrafos que regulan la exención para que se reflejen con orden y claridad los requisitos exigidos para su procedencia (Dictamen 279/2020, de 15 de julio).

za o identidad de razón (Sánchez Blázquez, 2021, p. 100). Por lo demás, la regularización puede versar tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho.

A la vista de los términos empleados por el precepto –«otros periodos del mismo concepto impositivo»– pudiera considerarse que el sistema está pensado y concebido exclusivamente para los denominados «impuestos periódicos». Y es verdad que serán estos los supuestos más habituales si tenemos en cuenta cómo está configurado el presupuesto normativo, pues en cierto modo la norma presupone la existencia de una irregularidad, o de una incorrecta aplicación de la normativa, que se reitera en el tiempo y que el contribuyente puede regularizar de forma espontánea en relación con otros periodos. Ahora bien, no debe olvidarse, por ejemplo, que el supuesto de hecho del que trae causa la tantas veces citada Sentencia del TS de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 491/2019 –NFJ080087–) versaba precisamente sobre el IVA, que, como es sabido, es un impuesto instantáneo aunque de liquidación periódica. Quizá por ello la norma alude únicamente a *periodo* en lugar de a *periodo impositivo*.

En otro orden de cosas, aunque el legislador no lo diga de forma expresa, o al menos clara, parece obvio que la exoneración del recargo se supedita a que la regularización extemporánea por parte del contribuyente se haga en el sentido señalado en la actuación comprobadora previa, esto es, aplicando el criterio manifestado por la Administración en la liquidación derivada del procedimiento comprobador.

Por lo que se refiere a la consecuencia de la regularización espontánea, y siempre que se cumplan los requisitos que veremos en epígrafes sucesivos, el precepto dispensa de la exigencia del correspondiente recargo, pero nada se dice acerca de si la exoneración alcanza también al interés de demora en el caso de que el contribuyente regularice una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación de su declaración. Pese a este silencio, una interpretación finalista de la nueva regulación debería llevar a exonerar también del interés de demora asumiendo que de lo que se trata es de excluir el régimen del apartado 2 del artículo 27 de la LGT en su totalidad, del cual forman parte también los intereses de demora cuando el retraso en la regularización es superior a 12 meses¹⁴.

Por su parte, dos enmiendas presentadas durante la tramitación parlamentaria insistían en la conveniencia de aclarar de forma expresa, mediante la introducción de un nuevo párrafo al texto normativo, que los intereses de demora se habrían de liquidar conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 26 de la LGT¹⁵, recuperando lo que decía inicial-

¹⁴ En este sentido se manifiesta Sánchez Blázquez (2021, pp. 100-101).

¹⁵ Enmiendas núm. 20 del Grupo Parlamentario Plural y núm. 153 del Grupo Parlamentario Republicano (BOCD de 15 de enero de 2021, Serie A, núm. 33-2).

mente el anteproyecto de ley. El hecho de que en la redacción definitiva de la ley se haya eliminado la referencia a los intereses debería entenderse como un argumento en favor de su exoneración en los casos en que la regularización se efectúa una vez pasados los 12 meses desde la finalización del plazo para declarar.

Pasamos a continuación a analizar los cuatro requisitos que exige la normativa para que la regularización efectuada por el contribuyente pueda beneficiarse de la exoneración del recargo y que, siguiendo a Sánchez Huete y Pérez Tena (2022), pueden clasificarse en a) temporal (regularización en seis meses desde la notificación de la liquidación); b) material (completo reconocimiento y pago voluntario); c) procedimental (no impugnar el resultado de la regularización voluntaria ni la liquidación previa y d) cualitativo (que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción).

3.2.2.3. Regularización en el plazo de seis meses desde la liquidación

En este punto el legislador toma partido en una cuestión que se había suscitado en la jurisprudencia previa y decide incorporar al texto de la ley el requisito fijado por el Alto Tribunal, en su mencionada Sentencia de 23 de noviembre de 2020, de que la declaración o autoliquidación se presente *con posterioridad* a la liquidación administrativa¹⁶. Ahora bien, lo acota temporalmente al exigir que dicha regularización se efectúe, no solo después de la regularización administrativa, sino además en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquel en que se notifique o se entienda notificada la liquidación del procedimiento comprobador.

Ambos acotamientos temporales son susceptibles de alguna consideración crítica. En primer lugar, es cuestionable que el plazo máximo para regularizar, seis meses desde que se notifica la liquidación, coincida con el plazo de que dispone la Administración para iniciar, en su caso, el procedimiento sancionador¹⁷, siendo otro de los requisitos de exoneración del recargo el que la regularización administrativa no derive en la imposición de una sanción. Esta coincidencia temporal va a ser fuente de incertidumbre, pues puede suceder que el contribuyente regularice dentro del plazo de seis meses y, al estar la Administración aún en plazo para poder iniciar un procedimiento sancionador, desconocerá si cumple o no los requisitos determinantes de la inaplicación del recargo¹⁸.

¹⁶ En realidad, hay que precisar que el momento al que se alude en la Sentencia del TS no es el de la notificación de la liquidación, sino el de la suscripción del acta de conformidad.

¹⁷ Plazo fijado por el apartado 2 del artículo 209 de la LGT y que la misma Ley 11/2021 amplió de tres a seis meses.

¹⁸ Precisamente por ello la enmienda núm. 223 del Grupo Parlamentario Plural proponía incrementar a siete meses el plazo para presentar la declaración o autoliquidación complementaria (BOCD de 15 de enero de 2021, Serie A, núm. 33-2).

Por otro lado, quizás debería haberse admitido también la posibilidad de verse exonerado del recargo incluso cuando el contribuyente regulariza antes de notificársele la liquidación derivada del procedimiento de comprobación y, claro está, siempre que posteriormente se cumplan los demás requisitos que exige el precepto (Malvárez Pascual, 2021, p. 146). Si la finalidad que se persigue con esta exoneración del recargo es fomentar la regularización voluntaria de otros periodos, no tiene sentido esperar a que haya liquidación administrativa si con anterioridad el obligado ya puede conocer cuál va a ser el criterio administrativo y puede regularizar otro u otros periodos incorporando dicho criterio en su declaración espontánea. En este sentido, podría fijarse como momento a partir del cual poder regularizar sin recargo el de la suscripción del acta o bien el de la notificación de la propuesta de liquidación tratándose de un procedimiento de gestión de carácter comprobador.

3.2.2.4. Completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la regularización

El segundo de los requisitos para la exclusión del recargo tiene que ver con el pago de las cantidades derivadas de la regularización efectuada por el contribuyente en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 27 de la LGT. En virtud de esta remisión, y en el supuesto más habitual de que el impuesto se gestione mediante autoliquidación, será preciso el ingreso total de la cantidad resultante de la misma al tiempo de su presentación. En otro caso, cuando el contribuyente presenta declaración, deberá ingresar el importe de la deuda liquidada por la Administración en el plazo de pago en periodo voluntario que establece el artículo 62.5 de la LGT. Además, no debe olvidarse que el apartado 5 del artículo 27 de la LGT alude también a los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento, de modo que en caso de haberse obtenido por el contribuyente se verá exonerado del recargo siempre que realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Esta exigencia de pago ha sido también discutida por la doctrina al considerarla un endurecimiento respecto de los requisitos exigidos para que la regularización espontánea produzca la exoneración de la sanción y entre los cuales no se incluye el pago de la obligación declarada. Dicho pago, según el apartado 5 del artículo 27 de la LGT, es, en realidad, requisito para obtener la reducción del 25 % en el importe del recargo¹⁹.

Por lo demás, no deja de resultar llamativo que el precepto emplee una expresión análoga a la prevista en el apartado 4 del artículo 305 del Código Penal a efectos de excluir la responsabilidad penal por delito fiscal, «completo reconocimiento y pago».

¹⁹ En este sentido Palao Taboada (2021, pp. 49-50).

3.2.2.5. Que el contribuyente no cuestione ni la regularización administrativa ni la regularización que él mismo ha efectuado

Este requisito aparece enunciado por el legislador mediante la exigencia de que el contribuyente no presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.

De entre todos los requisitos, todos novedosos respecto de la jurisprudencia anterior, este es el único que, a nuestro juicio, tiene su sentido o encuentra su razón de ser en aras de reducir la conflictividad en el ámbito tributario. Es verdad que, *a priori*, esta exigencia podría plantear un problema de constitucionalidad al poner en entredicho el derecho a la tutela judicial efectiva²⁰. Sin embargo, no debe olvidarse que el nuevo régimen de exoneración del recargo constituye una medida tendente a reducir la litigiosidad tributaria y a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y seguramente sea esta la finalidad que el legislador esté primando al introducir esta exigencia.

3.2.2.6. Que de la regularización administrativa no derive la imposición de una sanción

Si la regularización administrativa de un ejercicio no ha ido acompañada de sanción (ni de recargo alguno, ya que es la Administración la que ha liquidado después de comprobar), no tendría sentido que la regularización *motu proprio* del resto de ejercicios afectados por la misma cuestión conllevara la exigencia de recargo y, por tanto, fuera más gravosa. Es decir, si la conducta inicial del obligado no incurre en culpa o negligencia alguna –de ahí la ausencia de sanción– resulta razonable que pueda regularizarla en otros periodos sin necesidad de incurrir en recargos. Así lo explican los profesores Herrera Molina *et al.* (2021, pp. 138-139) y no cabe duda alguna de la lógica que acompaña a este razonamiento. Además, debe tenerse en cuenta que, en tal situación, el contribuyente no tendría incentivo alguno en regularizar de forma voluntaria los otros periodos y preferiría esperar a que fuera la Administración la que los regularizara sin sanción, en lugar de adelantarse él y tener que soportar el correspondiente recargo de extemporaneidad.

Ahora bien, a nuestro juicio, no debería imposibilitarse la exoneración del recargo aun cuando la regularización administrativa hubiera culminado con la imposición de una san-

²⁰ Así lo ha manifestado la doctrina con sólidos argumentos, al afirmar que el derecho a recurrir del contribuyente es independiente de su legítimo deseo de ajustar preventivamente su situación tributaria al criterio administrativo; o que el legislador parece inspirarse en las exigencias previstas para la aplicación de la reducción de las sanciones tributarias por conformidad, pago y no recurso del artículo 188 de la LGT, pero tratándose de supuestos que no son comparables y que responden a finalidades diferentes. En este sentido, Palao Taboada (2021, p. 50).

ción, y ello en aras de reforzar esa finalidad que parece inspirar al legislador de incentivar la regularización *motu proprio* del contribuyente²¹.

Por su parte, esta exigencia también había sido duramente cuestionada por el Consejo de Estado en su Dictamen al anteproyecto de ley por considerarla excesiva. A su entender,

no hay que olvidar que la exención propiamente dicha se refiere a una declaración o autoliquidación tributaria posterior correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo y con base en los mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración con anterioridad. En este contexto, la circunstancia de que se haya impuesto previamente una sanción tributaria no quiere decir necesariamente que la misma tenga origen en los hechos objeto de regularización ni que se haya de reiterar en ejercicios posteriores.

Adicionalmente, conviene no pasar por alto que es muy probable que se originen indeseables situaciones de incertidumbre si se tiene en cuenta que la Administración, desde que notifica la liquidación, dispone de seis meses para iniciar el procedimiento sancionador (plazo fijado por el apartado 2 del art. 209 LGT y que la misma Ley 11/2021 amplió de tres a seis meses) y de otros seis meses para finalizarlo. De modo que pueden llegar a transcurrir en total hasta 12 meses desde que se notifica la liquidación del procedimiento comprobador hasta que se imponga la eventual sanción, tiempo durante el cual el contribuyente que ha regularizado de forma voluntaria los otros periodos (supóngase que, conocedor de los requerimientos legales, lo hace nada más recibir la notificación de la liquidación) no va a tener la certeza de si cumple o no los requisitos que le eximen del recargo, al desconocer si la liquidación vendrá después acompañada de la imposición de una sanción (Toribio Bernárdez, 2022). Y ello sin tener en cuenta el eventual recurso que pueda interponer contra la sanción, recurso este que no contraviene los requisitos dispuestos en la nueva redacción del artículo 27.2 de la LGT, pues lo que se exige es que no impugne la liquidación pero nada se dice acerca de la impugnación de la sanción. De manera que podría impugnar la sanción, sin incumplir con ello los requisitos de exoneración del recargo, alargándose aun más el tiempo de incertidumbre.

Enlazando con esta última cuestión, la de la impugnación de la eventual sanción derivada de la previa regularización administrativa, puede suceder que aquella resulte finalmente anulada. En tal caso podríamos encontrarnos ante situaciones de cumplimiento sobrevenido de los requisitos de exoneración del recargo, lo cual debería implicar la devolución del mismo si es que hubiera llegado a liquidarse y exigirse al obligado²². A este respecto la

²¹ Esta era también la justificación de dos de las enmiendas presentadas durante la tramitación parlamentaria del proyecto de ley que proponían la eliminación de este requisito: la enmienda núm. 57 del Grupo Parlamentario Vox y la núm. 223 del Grupo Parlamentario Plural (BOCD de 15 de enero de 2021, Serie A, núm. 33-2).

²² Por su parte, Toribio Bernárdez (2022) defiende que, en tales casos, no debería exigirse el recargo en tanto no se resuelvan los recursos y reclamaciones que puedan haberse interpuesto contra una sanción y esta llegue a ser firme.

doctrina ha apuntado que el cauce oportuno debería ser el de la revocación por motivo de circunstancias sobrevenidas del artículo 219 de la LGT, reconociendo al tiempo que lo deseable hubiera sido haber previsto expresamente la obligación administrativa de proceder a dicha revocación en estos casos (Sánchez Blázquez, 2021, p. 113).

En todo caso, y como pronostica Malvárez Pascual (2021, p. 147), si la interpretación administrativa de esta cuestión es muy rigurosa, ello será una fuente de conflictos en el futuro, lo cual no deja de generar una cierta desazón si se tiene en cuenta que una de las finalidades que ha inspirado al legislador al acometer la reforma de esta materia es, precisamente, la de reducir la conflictividad.

Todo lo anterior nos lleva a considerar que esta exigencia de la no imposición de sanción no se compadece bien con la finalidad perseguida por el legislador al instaurar este régimen de exoneración del recargo: incentivar que el obligado, a la vista del criterio administrativo, regularice de forma voluntaria otros periodos del mismo concepto impositivo afectados por la misma irregularidad y evitar que la Administración deba entablar nuevas actuaciones comprobadoras. Pues bien, ¿en qué afecta a la consecución de dicha finalidad el hecho de que tras la regularización administrativa pueda llegar a instruirse expediente sancionador que culmine en la imposición de una sanción? Si lo que se pretende es incentivar la regularización voluntaria, lo deseable sería ampliar esta posibilidad al mayor número de situaciones posibles sin excluir a aquellas conductas inicialmente constitutivas de infracción.

Tras analizar los cuatro nuevos requerimientos legales que determinan la exoneración del recargo, puede advertirse que los tres primeros se encuentran bajo el control del contribuyente, en cuya mano está regularizar en el plazo de seis meses, pagar la deuda y no impugnar la liquidación ni solicitar la rectificación de su autoliquidación. No sucede, en cambio, lo mismo con el último, que de la regularización administrativa no derive la imposición de una sanción. Tratándose de un régimen que busca estimular la regularización voluntaria, creemos que debería articularse de forma tal que todas las circunstancias determinantes de su aplicación dependieran de la voluntad del obligado y no de acontecimientos ajenos al mismo como sucede con el último de los requisitos.

3.2.2.7. Exigencia del recargo si se incumple cualquiera de estas circunstancias

Tras enumerar las cuatro circunstancias a cuya concurrencia se supedita la exoneración del recargo, se añade un párrafo en el que se advierte que el incumplimiento de cualquiera de tales circunstancias determinará la exigencia del recargo sin más requisito que la notificación al interesado. Probablemente el legislador esté pensando en un incumplimiento sobrevenido de los requisitos, es decir, situaciones en las que inicialmente concurrían todos los requerimientos legales que determinan la inaplicación del recargo, por

haberse presentado la autoliquidación en el plazo de seis meses y pagado las cantidades resultantes de la regularización, pero más adelante el contribuyente solicita la rectificación de su autoliquidación o impugna la liquidación derivada del previo procedimiento comprobador; o regulariza, al mismo tiempo solicita y obtiene aplazamiento o fraccionamiento del pago pero, posteriormente, no paga en el plazo o plazos previstos en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento; o bien, finalmente, regulariza, paga, no impugna y en el plazo de seis meses la Administración inicia procedimiento sancionador que termina con la imposición de una sanción.

Por otro lado, la expresión empleada por el legislador de que el incumplimiento de cualquiera de las circunstancias determinará la exigencia del recargo «sin más requisito que la notificación al interesado», no debería interpretarse en el sentido de que la Administración pueda obviar la necesidad de un procedimiento contradictorio para su exigencia. El TEAC ya ha tenido ocasión de dejar claro, en su Resolución de 18 de diciembre de 2019 (RG 2716/2019 –NFJ075773–), que, pese a no contemplarse un cauce formal concreto para la exacción del recargo por declaración extemporánea, deberá exigirse en el marco de un procedimiento que se regula fundamentalmente por las normas del capítulo II del título III de la LGT, desarrolladas en el capítulo III del título III del 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 (RGAT), y supletoriamente por las normas administrativas generales. En dicho procedimiento debería concederse un trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que este pudiera alegar cuanto conviniera a su derecho, en la medida en que tal ausencia de regulación determina que no esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. Ahora bien, añade el TEAC que si la Administración tributaria, en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución concediera un trámite de alegaciones –que no resulta preceptivo– por plazo similar a aquel con la notificación de dicha propuesta, tal irregularidad formal no sería invalidante, toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniera en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento.

En efecto, la expresión legal controvertida («sin más requisito que la notificación al interesado») parece reproducir la misma que se contiene en el apartado 5 del artículo 27 de la LGT para los casos en que se pierde la reducción del 25 % del importe del recargo por no realizar el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda²³. Pero en este caso sí tiene sentido que, ante el incumplimiento de

²³ Como señala el apartado 5 del artículo 27 de la LGT,

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento (la cursiva es nuestra).

alguno de los plazos de pago, se exija el recargo sin más requisito que la notificación pues, tras la regularización espontánea del contribuyente, quien solicitó al mismo tiempo un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda regularizada, ya habrá existido un previo procedimiento tendente a liquidar el recargo, el cual se benefició inicialmente de una reducción del 25 % que después se pierde por impago de alguno de los plazos fijados al conceder el aplazamiento o fraccionamiento²⁴.

Finalmente, la regulación del nuevo régimen tampoco aclara si, tras incumplirse alguno de los requisitos que determinan la exoneración (por ejemplo, porque la regularización administrativa termina con la imposición de una sanción), puede el contribuyente beneficiarse de la reducción del 25 % del importe del recargo si ingresa el importe restante en el plazo voluntario que se abre con la liquidación y notificación del recargo.

3.2.2.8. La exoneración del recargo no impide el inicio de un procedimiento de comprobación de la obligación tributaria regularizada por el contribuyente

El apartado 2 del artículo 27 de la LGT culmina con un párrafo en el que el legislador aclara que lo dispuesto anteriormente no impedirá el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación en relación con las obligaciones tributarias regularizadas mediante la declaración o autoliquidación presentada.

Ciertamente se trata de una aclaración innecesaria pues es evidente que, con independencia de que el contribuyente haya optado por regularizar su situación tributaria de forma espontánea, la Administración conserva intacta su potestad comprobadora, ya sea de los mismos hechos o circunstancias regularizados por el contribuyente, ya sea de otros elementos de la referida obligación tributaria.

Lo que no aclara el precepto es qué suerte correrá la inicial exoneración del recargo si a resultas de ese procedimiento comprobador la Administración regulariza la situación tributaria. En este punto son imaginables diversas hipótesis. Así, si lo que se ha comprobado son los hechos o circunstancias previamente regularizados por el contribuyente, singularmente porque no aplicó el criterio administrativo en los mismos términos, ello podría llegar a suponer la pérdida de la inicial exención del recargo. En cambio, si en el marco de ese procedimiento comprobador se descubren otras irregularidades distintas de aquellas que fueron objeto de regularización espontánea por el contribuyente, creemos que no debería conllevar la pérdida de la exoneración del recargo en tanto que siguen cumpliéndose todos los requerimientos legales de la misma.

²⁴ Pueden verse las reflexiones que en este sentido realiza Sánchez Blázquez (2021, pp. 116-117).

3.3. Cuestiones transitorias de la reforma

La Ley 11/2021 contiene una disposición transitoria primera en la que prevé el régimen transitorio en materia de recargos –en la línea de lo que ya dispone el apartado 2 del art. 10 LGT²⁵– de acuerdo con la cual la nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la LGT «será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza». Ordena, además, que esta aplicación retroactiva se habrá de realizar por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, de modo que no es preciso que el contribuyente solicite la aplicación de la nueva normativa más favorable²⁶.

Habida cuenta del carácter más beneficioso que presenta el nuevo sistema de recargos en el que, como se ha visto, se acomete una considerable rebaja de las cuantías, este régimen se aplicará no solo a los recargos que se devenguen con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, sino también a los que hubieran derivado de la presentación de una autoliquidación o declaración antes de dicha entrada en vigor y el acto de liquidación del recargo no haya adquirido firmeza. En este punto, el documento de preguntas frecuentes de la AEAT sobre la Ley 11/2021 anteriormente mencionado aclara las situaciones a las que son de aplicación los nuevos recargos: cuando en el momento de la entrada en vigor de la reforma no se haya iniciado el expediente de recargo o este se encuentre en tramitación, o no se haya agotado el plazo para plantear recurso o reclamación contra el recargo, o se encuentre en tramitación un recurso o reclamación ya presentado, o bien, finalmente, se encuentre en fase de ejecución la resolución o sentencia de un recurso o reclamación que se haya planteado contra el recargo.

Cabe pensar también en la posibilidad de que se susciten cuestiones de carácter transitorio en lo que se refiere a la aplicación del nuevo régimen de exoneración del recargo que incorpora la reforma, extremo sobre el cual, sin embargo, nada se dice en el referido documento de preguntas frecuentes de la AEAT, o no al menos de una forma explícita. Por ejemplo, piénsese en la situación de un contribuyente que, poco antes de la entrada en

²⁵ Según el artículo 10.2 de la LGT «... las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

²⁶ Hasta la fecha ya ha habido algunos pronunciamientos de órganos económico-administrativos y jurisdiccionales que aplican de forma retroactiva la nueva redacción a supuestos en que no hubiera adquirido firmeza el recargo inicialmente liquidado en el momento de entrada en vigor de la Ley 11/2021. Cfr., entre otras, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 30 de noviembre de 2021 (recl. núm. 1708/2021 –NFJ085722–); del TEAC de 22 de septiembre de 2021; y las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de abril de 2022 (rec. núm. 38/2020 –NFJ086917–) y de 23 de marzo de 2022 (rec. núm. 37/2020 –NFJ086513–).

vigor de la reforma, hubiera protagonizado el supuesto de hecho de la norma al presentar de forma espontánea una autoliquidación en la que regulariza otros periodos afectados por la misma cuestión previamente regularizada por la Administración. ¿Procederá la aplicación retroactiva del nuevo régimen de exoneración del recargo si la eventual liquidación de dicho recargo no hubiera adquirido firmeza antes de la entrada en vigor de la reforma? ¿Procederá su aplicación retroactiva incluso aunque no se cumpla alguno de los requisitos que hemos analizado en estas líneas, como por ejemplo, que de la regularización administrativa se derive la imposición de una sanción o que el contribuyente impugne la liquidación?

En la medida en que la nueva redacción endurece los requisitos restringiendo con ello la operatividad del régimen de exención según lo habían dibujado la jurisprudencia y doctrina administrativa más recientes, la nueva normativa es menos favorable para el obligado y ello debería llevar a decantarse por la irretroactividad de la misma. De esta opinión son Sánchez Huete y Pérez Tena (2022) al entender que, debido a los nuevos requisitos adicionales exigidos para excluir la exigencia del recargo, en este punto de la reforma debe regir la regla de la irretroactividad.

4. Consideraciones finales

En términos generales, la reforma llevaba a cabo por la Ley 11/2021 en materia de recargos resulta elogiable, en la medida en que la reducción de sus importes supone un mayor estímulo para el cumplimiento y regularización voluntaria de las obligaciones tributarias. De igual modo, el sistema creciente de recargos de 1 punto porcentual por cada mes de retraso atenúa, al menos durante el primer año, los saltos de 5 puntos porcentuales que provocaba el sistema anterior.

Por lo que respecta al régimen de exoneración del recargo, su incorporación a la normativa también merece una valoración positiva ya que viene a clarificar e introducir seguridad jurídica en este ámbito. Asimismo, es loable la finalidad que persigue: fomentar la regularización voluntaria por parte del contribuyente cuando la irregularidad detectada por la Administración se ha reproducido en otros periodos no cubiertos por la comprobación, evitando con ello el inicio de nuevas actuaciones comprobadoras por parte de la Administración y el coste que ello conlleva y, en cierto modo, coadyuvando a reducir la conflictividad en el ámbito tributario.

Ahora bien, como ha tratado de exponerse a lo largo del trabajo, la nueva regulación supone un endurecimiento respecto de la postura que habían venido manteniendo en los últimos tiempos tanto la jurisprudencia como la más reciente doctrina del TEAC, lo cual va a frustrar la efectiva exoneración del recargo en un amplio círculo de regularizaciones voluntarias. Comparando los cuatro requisitos normativos que determinan la inaplicación del recargo con la precedente doctrina jurisprudencial y administrativa de la que trae causa esta regulación,

puede advertirse que son todos novedosos. El primero de ellos se acota temporalmente al introducir la precisión de que debe regularizarse *después de la liquidación* y fijar un plazo máximo de seis meses a contar desde la notificación de dicha liquidación. Y por lo que se refiere a los otros tres (el pago, la no impugnación y la no imposición de sanción) nada se señalaba en la doctrina previa. En definitiva, en muchos aspectos la configuración legal del régimen de exoneración del recargo es mucho más exigente, lo que va a dificultar enormemente la efectiva exención del recargo lastrando así el logro de las finalidades pretendidas.

Al margen de estas consideraciones de carácter crítico acerca del nuevo régimen de exención del recargo, puede decirse que el legislador contempla ahora distintos tipos o manifestaciones de espontaneidad y articula para cada una de ellas soluciones diversas que en cada caso atienden a finalidades distintas. Es verdad que esa regularización que podemos denominar *inducida* revela una menor espontaneidad en la conducta del obligado frente a quien regulariza su situación sin que previamente la Administración le haya regularizado otro periodo del mismo concepto impositivo y, en cierto modo, le haya «alertado» de la existencia de una irregularidad reiterada en otros ejercicios. Y, sin embargo, el primero es merecedor de un tratamiento más benévolo al verse exonerado del recargo. Quizá sea esto lo que explique que, en este segundo caso, el legislador haya querido ser tan exigente y haya introducido tantos requisitos para que la regularización pueda beneficiarse de la exoneración del recargo.

En otro orden de cosas, se echa de menos que el legislador no haya aprovechado la reforma de los recargos por extemporaneidad para afrontar algunas cuestiones importantes que su aplicación práctica había revelado como necesitadas de regulación. De forma significativa cabe señalar la conveniencia de establecer un procedimiento específico de imposición del recargo²⁷ en el que se conceda un trámite de audiencia al contribuyente destinado a justificar los motivos que le llevaron a la presentación extemporánea de su declaración y que, en consecuencia, permita apreciar la existencia de culpabilidad en su comportamiento. La doctrina lleva tiempo reclamándolo (Gorospe Oviedo, 2015, pp. 129-166) y la jurisprudencia, por su parte, ya ha advertido de forma clara y meridiana que

la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente. Dicho de otro modo, las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo.

Así lo señalaba la AN en su Sentencia de 11 de abril de 2019 (rec. núm. 304/2017–NFJ073553–) en la que se planteaba el caso de unos herederos que, habiendo presen-

²⁷ Pueden consultarse las acertadas reflexiones que realiza Gorospe Oviedo (2020, pp. 152-153, y 2022, pp. 486-487) acerca del procedimiento aplicable a los recargos.

tado en su momento sus respectivas autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones y ante el conocimiento tiempo después de que el causante tenía más bienes fuera de España, regularizan su situación mediante autoliquidación complementaria y demostrando que el retraso en la presentación de la nueva declaración obedece a la imposibilidad absoluta de conocer la existencia de los bienes que radicaban fuera de España. La AN llega a la conclusión de que no procede la imposición de recargo al considerar que «nos hallamos ante un contribuyente que quiere cumplir, con la diligencia temporal requerida, sus obligaciones tributarias y que si no lo hace es, simplemente, porque desconoce la existencia de unos bienes». En definitiva, el retraso no es imputable al contribuyente de modo que, en ausencia de culpabilidad, debe excluirse su aplicación.

En último lugar, y para cerrar estas reflexiones finales, cabe plantearse si este régimen de exoneración del recargo pudiera resultar también aplicable a otro contribuyente distinto de quien ha sido objeto de actuaciones comprobadoras por parte de la Administración, que regulariza unos hechos o circunstancias idénticos y que presenta una vinculación con dicho contribuyente comprobado. Así, piénsese en dos contribuyentes que protagonizan conjuntamente el supuesto de hecho que da lugar a la obligación tributaria (por ejemplo, dos cónyuges o dos hermanos que tienen arrendado un bien inmueble común generando rendimientos del capital inmobiliario que cada uno de ellos incorpora en su respectiva autoliquidación de IRPF en la proporción que corresponda), pero la Administración inicia actuaciones comprobadoras solo frente a uno de ellos que terminan en la regularización de algún aspecto del cálculo del importe del rendimiento neto. Entretanto, y a la vista del criterio manifestado por la Administración en tales actuaciones, el otro contribuyente decide regularizar de forma voluntaria unos hechos o circunstancias idénticos trasladando el criterio administrativo a su autoliquidación complementaria. Se trata, en suma, de una situación en la que la regularización del contribuyente viene promovida por el inicio de un procedimiento de comprobación y consiguiente regularización administrativa frente a otro obligado tributario, en relación con unos hechos o circunstancias del mismo concepto impositivo y periodo que, no solo son idénticos, sino que además ambos contribuyentes han realizado de forma conjunta el supuesto de hecho del que trae causa la deuda regularizada. ¿Podría verse exonerado del recargo si se cumplen todos los requisitos determinantes de su inaplicación (que regularice en el plazo de seis meses desde que se notifica la liquidación al otro contribuyente, ingrese el importe resultante de la autoliquidación, no solicite su rectificación y que del procedimiento comprobador tramitado por la Administración frente al otro contribuyente no se derive la imposición de una sanción)? Es evidente que el tenor del apartado 2 del artículo 27 de la LGT no comprende supuestos como el que se ha descrito a modo de ejemplo, pero *de lege ferenda* podría defenderse la posibilidad de su incorporación en la normativa como estrategia adicional para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En cualquier caso, la Dirección General de Tributos ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión (cfr. Consulta núm. V0452/2022, de 9 de marzo –NFC082333–) en un supuesto como el que se ha descrito negando de forma expresa la posibilidad de aplicar el régimen de exoneración «a la regularización de otros obligados tributarios dis-

tintos a pesar de que se den las mismas circunstancias de la regularización». Es decir, la exoneración del recargo solo afecta al propio contribuyente comprobado que regularice su situación en otros ejercicios.

En definitiva, el nuevo régimen de exoneración del recargo constituye un tema abierto, son muchas las cuestiones que quedan en el aire, como ha tratado de desentrañarse a lo largo de estas líneas, y en muchos casos habrá que esperar a la interpretación y aplicación que de esta normativa efectúen los órganos administrativos y jurisdiccionales. En este trabajo se ha pretendido, mediante un análisis pormenorizado de la nueva redacción del artículo 27 de la LGT, poner de relieve algunas de estas dudas tratando de ofrecer soluciones coherentes con la finalidad de fomentar e incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Referencias bibliográficas

- Gorospe Oviedo, J. I. (2015). La cuestionable automaticidad de los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo: comparación con los recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 392, 129-166.
- Gorospe Oviedo, J. I. (2020). Procedimiento aplicable a los recargos por presentación fuera de plazo sin requerimiento previo con resultado a ingresar: análisis de la RTEAC de 18 de diciembre de 2019, RG 2716/2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 453, 138-158.
- Gorospe Oviedo, J. I. (2022). Modificación de los intereses de demora y de los recargos por presentación extemporánea y espontánea tras la Ley 11/2021. En P. Chico de la Cámara y J. J. Galán Ruiz (Dirs.), *Comentarios a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal* (pp. 453-488). Thomson Reuters Aranzadi.
- Herrera Molina, P. M., Martín Dégano, I. y Sanz Gómez, R. (2021). *Manual de Procedimientos Tributarios*. Dykinson. (2.ª ed.).
- Lario Parra, M. J. (2020). La declaración extemporánea y el requerimiento previo, a propósito de los Autos del Tribunal Supremo de 29 de mayo y de 9 de julio de 2019. *Gaceta Fiscal*, 408, 24-52.
- Malvárez Pascual, L. A. (2021). Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (II). *Quincena Fiscal*, 4, 139-166.
- Palao Taboada, C. (2021). El recargo por declaración extemporánea y el requerimiento previo: un estudio de la doctrina administrativa y la jurisprudencia. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 5-50.



Sánchez Blázquez, V. (2021). Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En I. Merino Jara (Dir.), *Prevención y Fraude: nuevas medidas tributarias. Adaptado a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude* (pp. 69-117). Wolters Kluwer.

Sánchez Huete, M. A. y Pérez Tena, J. R. (2022). En los límites de la potestad sancionadora. *Quincena Fiscal*, 1.

Soto Bernabéu, L. (2020). *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*. Tirant lo Blanch.

Toribio Bernárdez, L. (2022). Sombras y luces de los recargos por declaración extemporánea: el concepto de requerimiento previo y los discutibles requisitos introducidos para las autoliquidaciones presentadas a la vista de una anterior regularización. *Quincena Fiscal*, 3.