

Consideraciones y supuestos prácticos en torno a la nueva regulación del artículo 27 de la Ley General Tributaria

José M.^a Díez-Ochoa y Azagra

Inspector de Hacienda del Estado

Licenciado en Derecho

Extracto

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, modifica el sistema de recargos por extemporaneidad sin requerimiento previo estableciéndose un sistema de recargos crecientes, siendo el recargo del 1 % más otro 1 %, adicional, por cada mes completo de retraso y sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de 12 meses de retraso. A partir del día siguiente del transcurso de los 12 meses citados, además del devengo del recargo del 15 %, comenzará el devengo de intereses de demora. Se establece también un régimen transitorio según el cual el nuevo sistema de recargos será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad al 11 de julio de 2021, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

A continuación, exponemos brevemente la evolución normativa del artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT) para poderla aplicar posteriormente sobre dos supuestos prácticos, uno sobre la aplicación retroactiva de los nuevos porcentajes de recargos de extemporaneidad (viendo la nueva regulación y la anterior) y otro sobre la aplicación retroactiva de la causa de exclusión del recargo de extemporaneidad en el actual artículo 27.2 de la LGT.

1. Evolución normativa

El artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), viene a contemplar expresamente las consecuencias que derivan de una conducta del obligado tributario caracterizada por las siguientes circunstancias:

- 1.^a Presentación de autoliquidaciones (o de declaraciones) de forma extemporánea (fuera del plazo reglamentario de declaración).
- 2.^a Presentación voluntaria por parte del obligado tributario (sin mediar requerimiento administrativo).
- 3.^a De dicha autoliquidación (o declaración) deriva la existencia de una deuda tributaria reconocida bien por el propio obligado tributario (autoliquidación) bien como consecuencia de la liquidación posterior que practique la Administración (declaración tributaria).

De concurrir las circunstancias mencionadas, las consecuencias que derivan de dicha conducta del obligado tributario es la exigencia del recargo de extemporaneidad recogido en el artículo 27 de la LGT y la exclusión de la imposición de sanciones tributarias respecto de la deuda que deriva de la declaración o autoliquidación.

No obstante, hay que tener en cuenta que dicho recargo de extemporaneidad nace como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones (o de declaraciones) de forma extemporánea, con independencia de que se ingrese o no se ingrese la deuda tributaria autoliquidada (o, en el caso de declaraciones tributarias cuya deuda es cuantificada por la propia Administración, que se ingrese dicho importe).

En el caso de que no se efectuara el ingreso, la deuda entraría en periodo ejecutivo y se devengaría además el recargo ejecutivo regulado en el artículo 28 de la citada LGT. Esto es, ambos recargos responden a situaciones diferentes y pueden ser perfectamente compatibles.

En este sentido, el artículo 27.3 de la LGT dispone que:

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

La finalidad de la exigencia del recargo de extemporaneidad (art. 27 LGT), excluyendo dichas conductas de la esfera de las infracciones tributarias, ha sido, ya desde antiguo, una tendencia de la normativa tributaria en esta materia por cuanto se pretende, y esa es la intencionalidad del legislador, estimular conductas voluntarias, aun cuando extemporáneas, toda vez que el porcentaje de los recargos recogidos en el artículo 27 son siempre menores que el importe de las sanciones.

Dejando al margen los antecedentes legislativos (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria) que ya contemplaban la aplicación de los recargos de extemporaneidad en el artículo 61.2 y 3 de la misma si bien con diferente suerte, y así cabe destacar:

- Artículo 61.2 de la Ley 230/1963. Redacción vigente desde el 17 de enero de 1986 hasta el 31 de diciembre de 1991 (Ley 46/1985, de 27 de diciembre):

2. Los ingresos realizados fuera del plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria.

Declarada su constitucionalidad por la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741).

- Artículo 61.2 de la Ley 230/1963. Reacción vigente desde el 1 de enero de 1992 hasta el 22 de julio de 1995 (Ley 18/1991, de 6 de junio):

2. Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las

sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

Declarada su inconstitucionalidad por la Sentencia del TC 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503).

- Artículo 61.3 de la Ley 230/1963. Reacción vigente desde 23 de julio de 1993 hasta el 1 de julio de 2004, entrada en vigor de la Ley 58/2003 (Ley 25/1995, de 20 de julio):

3. Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, **en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora**. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 o 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. (La negrita es nuestra)

2. Redacción actual

En la actual LGT (Ley 58/2003) los recargos de extemporaneidad se recogen en el artículo 27.2 de la misma que en la redacción vigente a partir del 1 de julio de 2004 se redactó en los siguientes términos:

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

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo es-

tablecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

[...]

En consecuencia, la redacción del artículo 27 de la LGT coincidía en cuanto a los porcentajes de recargos con la anterior LGT (Ley 230/1963), si bien en el caso de que el retraso fuera superior a 12 meses, en el cómputo de los intereses de demora, se excluyen los primeros 12 meses de retraso.

Dicho artículo 27 ha sido objeto de nueva redacción por la Ley 11/2021, de 9 de julio, con fecha de entrada en vigor el 11 de julio de 2021 y ha quedado redactado en los siguientes términos:

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Por tanto, la comparación de los porcentajes vigentes hasta el 10 de julio de 2021 y los vigentes a partir de dicha fecha conlleva que las diferencias son:

Redacción vigente hasta el 10 de julio de 2021	Recargo	Interés de demora	Sanción
Retraso inferior a 3 meses	5 %	No	No
Entre 3 y 6 meses	10 %	No	No
Entre 6 y 12 meses	15 %	No	No
Más de 12 meses	20 %	Sí(1)	No

(1) 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.

Redacción vigente a partir del 10 de julio de 2021	Recargo	Interés de demora	Sanción
Retraso inferior a 1 mes	1%	No	No
Retraso inferior a 2 meses	2%	No	No
Retraso inferior a 3 meses	3%	No	No
Retraso inferior a 4 meses	4%	No	No
Retraso inferior a 5 meses	5%	No	No
Retraso inferior a 6 meses	6%	No	No
Retraso inferior a 7 meses	7%	No	No
Retraso inferior a 8 meses	8%	No	No
Retraso inferior a 9 meses	9%	No	No
Retraso inferior a 10 meses	10%	No	No
Retraso inferior a 11 meses	11%	No	No
Retraso de 12 meses o inferior a 12 meses	12%	No	No
Retraso superior a 12 meses	15%	Sí(1)	No

(1) 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.

Con ambas normativas, el recargo se calculará sobre el importe reconocido a ingresar en la autoliquidación o sobre el importe de la liquidación que practique la Administración a partir de la declaración extemporánea y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse, así como los intereses de demora.

Por otro lado, cuando proceda la liquidación de intereses, el tipo de interés aplicable será el previsto en el artículo 26.6 de la LGT (interés de demora).

Resulta, por tanto, evidente que los nuevos porcentajes de recargos de extemporaneidad son más favorables, por tal motivo la disposición transitoria primera de la citada Ley 11/2021 regula el «Régimen transitorio en materia de recargos, reducción de sanciones, limitación de pagos en efectivo y transmisiones de determinados bienes» y establece que:

1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.

La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos.

Dicha disposición transitoria realmente sería innecesaria por cuanto ya el artículo 10.2 de la LGT contempla la aplicación retroactiva de los recargos en cuanto sean más favorables y a estos efectos dispone que:

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, 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. (La negrita es nuestra)

SUPUESTO 1. Aplicación retroactiva de los nuevos porcentajes de recargos de extemporaneidad

Con fecha 23 de agosto de 2019 se notificó a la entidad Irmibe, SA el inicio de un procedimiento inspector respecto del impuesto sobre sociedades (IS), año 2017, periodo respecto del que no presentó en plazo la correspondiente autoliquidación.

Dicha entidad, a la vista de dicha comunicación, presentó el 5 de septiembre de 2019 las siguientes autoliquidaciones:

Concepto	Modelo	Periodo	Fecha	Importe	Observaciones
IS	200	2017	5-9-2019	50.000	A ingresar e ingresado
IVA	303	4T-2018	5-9-2019	15.000	A ingresar e ingresado
IVA	303	1T-2019	5-9-2019	10.000	A compensar
IVA	303	2T-2019	5-9-2019	5.000	A ingresar e ingresado

Periodos de declaración:

- IS: 25 de julio de 2018.
- IVA 4.º trimestre 2018: hasta el 30 de enero de 2019.
- IVA 1.º trimestre 2019: hasta el 20 de abril de 2019.
- IVA 2.º trimestre 2019: hasta el 20 de julio de 2019.

El acta referida al IS del año 2017 se firmó en conformidad con la fecha 7 de marzo de 2020, no siendo objeto de reparo alguno por el inspector-jefe, por lo que la liquidación se entiende dictada y notificada el 8 de abril de 2020. La liquidación que deriva del acta presenta el siguiente detalle:

IS 2017	Importe
Base imponible	300.000
Cuota íntegra	75.000
Deducciones y bonificaciones	0
Cuota líquida	75.000
Retenciones	5.000
Cuota a ingresar	70.000
Ingresado en autoliquidación	-50.000
Cuota regularizada	20.000
Intereses de demora	3.377,53
Total deuda	23.377,53

Intereses de demora:

	50.000	20.000
Día inicial	25-7-2018	25-7-2018
Día final	5-9-2019	8-4-2020



	50.000	20.000
▶		
Días	408 días	624 días
Tipo	3,75 %	3,75 %
Importe	2.095,89	1.281,64

Con fecha 7 de abril de 2020 se recibió la notificación de la sanción impuesta por la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT, calificándose de grave (por la falta de presentación de la autoliquidación), con el siguiente detalle:

Infracción tributaria	Artículo 191 de la LGT
Tipificación	Grave
Base de sanción	70.000
Porcentaje de sanción mínimo	50 puntos porcentuales
Ocultación	25 puntos porcentuales
Sanción íntegra	75 puntos porcentuales
Reducción por conformidad (art. 188.2 b) LGT)	-22,5 puntos porcentuales
Sanción reducida	52,5 %
Importe de la sanción	36.750 euros
Reducción (art. 188.3 LGT)	9.187,5 euros
Sanción a ingresar	27.562,5 euros

Tanto el importe de la liquidación como de la sanción fueron ingresados en periodo voluntario, si bien la sanción fue objeto de reclamación económico-administrativa.

Por otro lado, con fecha 7 de marzo de 2020 se recibieron las liquidaciones de los diferentes recargos de extemporaneidad.

La entidad, conocedora de la publicación del anteproyecto de la Ley de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, recurrió el acto de imposición de la sanción, así como las liquidaciones de los recargos de extemporaneidad practicadas por la Dependencia de Gestión, sin perjuicio de efectuar el correspondiente ingreso en periodo voluntario de todas ellas.

Se pide:

Determinar las consecuencias fiscales.

Solución

Consecuencias fiscales

Por lo que se refiere a la liquidación y sanción que deriva del procedimiento inspector (IS 2017)

La conducta de la entidad, si bien es extemporánea, no puede calificarse de voluntaria, por cuanto la presentación de la autoliquidación se efectúa con posterioridad a la comunicación de inicio del procedimiento inspector.

En consecuencia, no resulta de aplicación la exigencia de los recargos de extemporaneidad entrando dicha conducta dentro del ámbito de las infracciones tributarias, en el presente caso la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT («Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación»).

A) Por lo que se refiere a la liquidación de los intereses de demora

El cálculo de los intereses de demora es correcto por cuanto en relación con el día de inicio de cómputo será el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de declaración (25 de julio de 2018) y el día final será, por un lado, para la deuda autoliquidada (50.000 €), la fecha de presentación de la autoliquidación (5 de septiembre de 2019) y para la deuda descubierta (20.000 €), la fecha final será un mes más tarde a contar desde la fecha de incoación del acta (8 de abril de 2020).

B) Por lo que se refiere a la reducción establecida en el artículo 188.3 de la LGT (reducción por pronto pago)

La reducción de las sanciones contemplada en el artículo 188.3 de la LGT, coloquialmente denominada «por pronto pago» hasta el 10 de julio de 2021 ascendía al 25 % de la sanción reducida, si bien está condicionada a:

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

pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

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

En consecuencia, al haberse interpuesto reclamación económico-administrativa contra la sanción, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, una vez interpuesta dicha reclamación le exigirá a la entidad la reducción del 25 % practicada, por importe de 9.187,5 euros, por lo que el importe total satisfecho ascenderá a 36.750 euros.

No obstante, a partir del 11 de julio de 2021, se modifica el artículo 199.3 de la LGT (Ley 11/2021) y dicha reducción se eleva al 40 %.

La cuestión estriba en si dicho aumento del porcentaje de reducción puede o no aplicarse retroactivamente.

En este sentido, la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 dispone que:

2. Régimen transitorio de la reducción de las sanciones.

La nueva redacción de los apartados 1 y 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicará a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza. A estos efectos, la Administración Tributaria competente rectificará dichas sanciones.

También se aplicará la nueva redacción del apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, desde su entrada en vigor y antes del 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración Tributaria competente el desistimiento del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción. Dicha acreditación se efectuará con el documento de desistimiento que se hubiera presentado ante el órgano competente para conocer del recurso o reclamación.

b) Que en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración Tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo. (La negrita es nuestra)

En consecuencia, para poder beneficiarse de la reducción del 40 %, con carácter retroactivo (en el caso de que a la fecha de 11 de julio de 2021 no hubiera adquirido firmeza el acto administrativo de imposición de sanción), la entidad tendría que desistir de la reclamación económico-administrativa interpuesta antes del 1 de enero de 2022.

Al estar ingresada la sanción por importe de 36.750 euros, procederá la devolución como ingreso indebido del 40 % sobre los 36.750 euros, esto es, la devolución ascenderá a 14.700 euros más los intereses de demora desde la fecha en la que se efectuó el ingreso de la sanción hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago del importe ingresado excesivamente.

Por lo que se refiere a la presentación de autoliquidaciones relativas al IVA 4.º trimestre de 2018, 1.º y 2.º trimestre de 2019

Dichas autoliquidaciones se califican como extemporáneas y voluntarias, por lo que resulta de aplicación el recargo de extemporaneidad del artículo 27 de la LGT.

IVA 4.º trimestre de 2018

Fin del plazo de presentación de la autoliquidación: hasta el 30 de enero de 2019.

Fecha de presentación: 5 de septiembre de 2019.

Resultado: 15.000 euros a ingresar e ingresado en la fecha de presentación.

La liquidación del recargo de extemporaneidad se recibió el 7 de marzo de 2020 y según el enunciado fue ingresado en periodo voluntario, si bien fue objeto de reclamación económico-administrativa.

En consecuencia, procede la reducción del recargo de extemporaneidad en un 25 % de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.5 de la LGT, a tenor del cual:

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización

del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

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

La liquidación del recargo practicada en el acuerdo de 7 de marzo de 2020 presenta el siguiente detalle:

Retraso	30-1-2019 a 5-9-2019
Importe autoliquidado	15.000 euros
Entre 6 y 12 meses	15 %
Intereses de demora	No
Sanción	No
Total recargo	2.250 euros
Reducción (art. 27.5 LGT)	-562,5 euros
Recargo a ingresar	1.687,5 euros

Ahora bien, al haberse recurrido el recargo de extemporaneidad y, por tanto, no siendo firme la liquidación de dicho recargo a fecha 11 de julio de 2021, procederá la aplicación retroactiva de los nuevos porcentajes de recargo en la redacción dada por la Ley 11/2021, de acuerdo con la disposición transitoria primera de dicha ley y el artículo 10.2 de la LGT, por lo que el recargo a aplicar será:

Retraso	30-1-2019 a 5-9-2019
Importe autoliquidado	15.000 euros
8 meses completos y 5 días	9 %
Intereses de demora	No
Sanción	No
Total recargo	1.350 euros
Reducción (art. 27.5 LGT)	-337,5 euros
Recargo a ingresar	1.012,5 euros

Al estar ingresada la liquidación del recargo correspondiente al 4.º trimestre de 2018 (1.687,5 €) procederá la devolución como ingreso indebido de 675 euros (1.687,5 – 1.012,5) más los intereses de demora desde la fecha en la que se efectuó el ingreso del recargo hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago del importe ingresado excesivamente.

IVA 1.º trimestre 2019

Fin del plazo de presentación de la autoliquidación: hasta el 20 de abril de 2019.

Fecha de presentación: 5 de septiembre de 2019.

Resultado: 10.000 euros a compensar.

No resulta de aplicación el recargo de extemporaneidad por cuanto no resulta cuota a ingresar de la autoliquidación presentada.

La conducta está tipificada en el artículo 198 de la LGT («Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones»).

La sanción a imponer ascenderá a 200 euros, pero al haberse presentado de forma voluntaria aun cuando fuera extemporánea, la sanción se reducirá en un 50 %, esto es, la sanción ascenderá a 100 euros.

A dicho importe se le aplicará la reducción del 25 % de acuerdo con lo establecido en el artículo 188.3 de la LGT, por lo que el importe a ingresar habrá sido de 75 euros.

No obstante, de haberse recurrido, y el acto administrativo de imposición de la sanción no fuera firme a fecha 11 de julio de 2021, resultaría de aplicación la reducción «por pronto pago» vigente a partir del 11 de julio de 2021, por lo que la sanción ascenderá a 60 euros, de acuerdo con las consideraciones efectuadas en el apartado correspondiente a la sanción relativa al IS, periodo 2017, esto es, deberá desistir de la reclamación interpuesta antes del 1 de enero de 2022.

Por tanto, de haberse ingresado los 75 euros, procedería la devolución de ingresos indebidos por importe de 15 euros más los intereses de demora desde la fecha en la que se efectuó el ingreso de la sanción hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago del importe ingresado excesivamente.

IVA 2.º trimestre 2019

Fin del plazo de presentación de la autoliquidación: hasta el 20 de julio de 2019.

Fecha de presentación: 5 de septiembre de 2019.

Resultado: 5.000 euros a ingresar e ingresado en la fecha de presentación.

La liquidación del recargo de extemporaneidad se recibió el 7 de marzo de 2020 y según el enunciado fue ingresado en periodo voluntario, si bien fue objeto de reclamación económico-administrativa.

En consecuencia, procede la reducción del recargo de extemporaneidad en un 25 % de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.5 de la LGT, anteriormente transcrito.

La liquidación del recargo practicada en el acuerdo de 7 de marzo de 2020 presenta el siguiente detalle:

Retraso	20-7-2019 a 5-9-2019
Importe autoliquidado	5.000 euros
Inferior a 3 meses	5 %
Intereses de demora	No
Sanción	No
Total recargo	250 euros
Reducción (art. 27.5 LGT)	-62,5 euros
Recargo a ingresar	187,5 euros

Ahora bien, al haberse recurrido el recargo de extemporaneidad y, por tanto, no siendo firme la liquidación de dicho recargo a fecha 11 de julio de 2021, procederá la aplicación retroactiva de los nuevos porcentajes de recargo en la redacción dada por la Ley 11/2021, de acuerdo con la disposición transitoria primera de dicha ley y el artículo 10.2 de la LGT, por lo que el recargo a aplicar será:

Retraso	20-7-2019 a 5-9-2019
Importe autoliquidado	5.000 euros
1 mes completo y 16 días	2 %
Intereses de demora	No
Sanción	No
Total recargo	100 euros



▶	
Reducción (art. 27.5 LGT)	-25 euros
Recargo a ingresar	75 euros

Al estar ingresada la liquidación del recargo correspondiente al 2.º trimestre de 2019 (187,5 €), procederá la devolución como ingreso indebido de 112,5 euros (187,5 – 75) más los intereses de demora desde la fecha en la que se efectuó el ingreso del recargo hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago del importe ingresado excesivamente.

3. Supuesto de exclusión del recargo de extemporaneidad

Como novedad la Ley 11/2021, de 9 de julio, con efectos a partir del 11 de julio de 2021, ha introducido una causa de exclusión de la exigencia del recargo de extemporaneidad, que se entronca directamente con la finalidad del legislador de favorecer el cumplimiento extemporáneo y voluntario del obligado tributario y, por otro lado, viene a introducir una mejora técnica que hasta el 11 de julio de 2021 producía un perjuicio para el obligado tributario por cuanto a dicha conducta se le exigía el recargo de extemporaneidad. Por tal razón se considera totalmente necesaria por cuanto viene a contemplar una situación en la que el propio obligado tributario se veía perjudicado en los casos en los que actuaba extemporáneamente y de forma voluntaria presentando una autoliquidación (o declaración) siguiendo el criterio de la propia Administración tributaria siempre que no se hubiera impuesto sanción alguna en la conducta regularizada por el obligado tributario.

Con la redacción vigente hasta el 10 de julio de 2021, cuando el obligado tributario presentaba las autoliquidaciones complementarias de ejercicios posteriores (o anteriores no prescritos) a los regularizados por la Administración tributaria siguiendo el criterio mantenido por esta en un ejercicio que era objeto de regularización que no llevara aparejada sanción, se le exigía el recargo de extemporaneidad. En el caso de que no presentara dicha autoliquidación complementaria, de ser nuevamente objeto de regularización dichos ejercicios posteriores (o anteriores no prescritos), se le exigiría tan solo intereses de demora.

En consecuencia, el obligado tributario no tenía aliciente alguno en presentar las autoliquidaciones complementarias y lógicamente preferiría esperar a que la Administración tributaria le regularizase los ejercicios que pudieran verse afectados por el criterio mantenido por la Administración tributaria, que conllevaba el ahorro fiscal del recargo de extemporaneidad.

Dicha situación es la que se ha venido a corregir mediante la inclusión dentro del artículo 27.2 de la LGT de la exclusión del devengo del recargo de extemporaneidad.

Dispone el artículo 27.2 de la LGT, en la redacción vigente a partir del 11 de julio de 2021 que:

[...]

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si 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, y concurren las siguientes circunstancias:

- a) 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.
- b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.
- c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

El incumplimiento de cualquiera de estas circunstancias determinará la exigencia del recargo correspondiente sin más requisito que la notificación al interesado.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores 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.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que, en materia de infracciones y sanciones, así como en materia de recargos, es de aplicación retroactiva la normativa más favorable, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de la LGT y en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 que establece:

1. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

La nueva redacción del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.

La revisión de los recargos no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizarán por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos.

SUPUESTO 2. Aplicación retroactiva de la causa de exclusión del recargo de extemporaneidad incluida en el actual artículo 27.2 de la LGT

La entidad Irmibe, SA ha sido objeto de un procedimiento inspector en relación con el IS de 2016.

Las actas se firmaron de conformidad con la fecha 10 de marzo de 2020. El único motivo de la regularización se refiere a la valoración a valor de mercado de determinadas operaciones vinculadas en las que la Administración discrepa del método empleado por el obligado tributario por cuanto se entiende que no refleja adecuadamente la valoración a valor de mercado entre entidades independientes.

Como consecuencia de la aplicación del método de valoración aplicado por la Administración se determina un aumento de la base imponible de 2016 por importe de 500.000 y una cuota a ingresar de 125.000 euros ($25\% \times 500.000 \text{ €}$) más los correspondientes intereses de demora (desde el 26 de julio de 2017 hasta el 11 de abril de 2020). La regularización no apreció la existencia de infracción tributaria alguna.

Teniendo en cuenta lo anterior y atendiendo al hecho de que dicho exceso de valor de mercado se reiteraba en los años 2017 y 2018, la entidad presentó con fecha 20 de julio de 2020 las correspondientes autoliquidaciones de dichos años, ajustando la valoración de mercado inicialmente declarada al criterio mantenido por la Inspección con relación al periodo 2016 (respecto del que prestó conformidad). Asimismo, y por lo que se refiere al periodo impositivo de 2018, incluyó en la autoliquidación complementaria otro ajuste extracontable positivo por importe de 100.000 euros derivado de una multa por vertido de aguas tóxicas a un cauce fluvial que le habían impuesto.

El importe de las autoliquidaciones complementarias fue ingresado al tiempo de su presentación (20 de julio de 2020).

El detalle de las autoliquidaciones complementarias es:

	2017	2018
Aumento base imponible por valoración a valor de mercado según criterio de la Inspección año 2016	500.000	500.000
Aumento por multa fiscalmente no deducible	0	100.000
Total aumento en base imponible	500.000	600.000
Aumento en cuota íntegra	125.000	150.000

Con fecha 23 de agosto de 2020 se recibió la notificación de los correspondientes recargos de extemporaneidad, siendo ingresados en periodo voluntario el 5 de octubre de 2020, sin perjuicio de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa por cuanto la entidad era concedora de la publicación del anteproyecto de la Ley de Medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. A fecha 11 de julio de 2021 está pendiente de resolución por parte del Tribunal Económico-Administrativo Regional.

Se pide:

Determinar las consecuencias fiscales.

Solución

Consecuencias fiscales

Normativa vigente hasta el 10 de julio de 2021

Las autoliquidaciones complementarias de los años 2017 y 2018 se califican como extemporáneas y voluntarias, por lo que resultaría aplicable el recargo de extemporaneidad vigente en la fecha de la presentación de las autoliquidaciones complementarias (20 de julio de 2020) en los siguientes términos:

Concepto	Modelo	Fin periodo de declaración	Fecha de presentación	Deuda a ingresar
IS 2017	200	25-7-2018	20-7-2020	125.000
IS 2018	200	25-7-2019	20-7-2020	150.000

En consecuencia, y en principio, el recargo de extemporaneidad sería:

	IS 2017	IS 2018
Deuda autoliquidada	125.000	150.000
Retraso en la presentación	25-7-2018 a 20-7-2020	25-7-2019 a 20-7-2020
	Superior a 12 meses	Superior a 6 meses e inferior a 12 meses
Porcentaje de recargo	20 %	15 %



	IS 2017	IS 2018
▶		
Importe del recargo	20 % × 125.000 = 25.000 euros	15 % × 150.000 = 22.500 euros
Intereses de demora		
Periodo de cálculo	25-7-2019 a 20-7-2020	Sin intereses de demora
Total días	362	
Tipo de interés de demora	3,75 %	
Total intereses de demora	4.641,88 euros	
Total	29.641,88 euros	22.500 euros

Ahora bien, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa contra la liquidación del recargo de extemporaneidad si bien efectuó el ingreso tanto de las autoliquidaciones extemporáneas presentadas como de los propios recargos de extemporaneidad en el periodo voluntario de pago, por lo que resulta de aplicación la reducción del recargo prevista en el artículo 27.5 de la LGT, a tenor del cual:

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

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

Por tanto, al cumplirse dichos requisitos, el importe ingresado ascendería a:

	IS 2017	IS 2018
Porcentaje de recargo	20 %	15 %
Importe del recargo	20 % × 125.000 = 25.000 euros	15 % × 150.000 = 22.500 euros
Reducción 25 %	-6.250 euros	-5.625 euros
Recargo de extemporaneidad reducido	18.750 euros	16.875 euros
Intereses de demora	4.641,88 euros	0
Total	23.391,88 euros	16.875 euros

Ante dicha circunstancia (exigencia del recargo de extemporaneidad) la entidad podría haber optado por no presentar las autoliquidaciones complementarias de los años 2017 y 2018 y que fuera la propia Administración la que mediante un procedimiento posterior regularizase dichos años mediante un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento inspector, aplicando el mismo criterio en cuanto a la valoración de la operación a valor de mercado mantenido en el año 2016, que como no se apreció la existencia de infracción, tampoco sería sancionable en los años 2017 y 2018.

(A los efectos de la solución del supuesto, a efectos comparativos, pensemos que dicha liquidación se practica igualmente el 20 de julio de 2020.)

En este caso, las consecuencias habrían sido (suponiendo que solo se hubiera regularizado el aumento del valor de mercado por importe de 500.000 € en cada uno de los años):

Liquidación practicada por la Administración	2017	2018
Aumento base imponible por valoración a valor de mercado según criterio de la Inspección año 2016	500.000 euros	500.000 euros
Total aumento en base imponible	500.000 euros	500.000 euros
Aumento en cuota íntegra	125.000 euros	125.000 euros
Interés de demora	25-7-2018 a 20-7-2020	25-7-2019 a 20-7-2020
Total días	727	362
Tipo de interés de demora	3,75 %	3,75 %
Total intereses de demora	9.329,38 euros	4.641,88 euros

Si comparamos las consecuencias de ambas opciones, se desprende claramente que la conducta del obligado tributario presentando autoliquidaciones complementarias de los

años 2017 y 2018 es más gravosa que si no hiciera nada y esperara a que la Administración le regularizase mediante un procedimiento de aplicación de los tributos.

Dicho perjuicio será:

	2017	2018
Recargo de extemporaneidad	29.641,88 euros	22.500 euros
Liquidación practicada por la Administración	9.329,38 euros	4.641,88 euros
Diferencia	20.312,5 euros	17.858,12 euros

Pues bien, esa diferencia de trato es la que ha venido a corregir la Ley 11/2021, de 9 de julio, mediante la inclusión de unas circunstancias que impiden el devengo del recargo de extemporaneidad.

Dichas circunstancias son:

- 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.
- Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.
- Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.
- Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

En consecuencia y en principio, la liquidación del recargo de extemporaneidad a partir del 11 de julio de 2021 sería:

	IS 2017	IS 2018
Deuda autoliquidada	125.000	150.000
Retraso en la presentación	25-7-2018 a 20-7-2020 Superior a 12 meses	25-7-2019 a 20-7-2020 Superior a 11 meses e inferior a 12 meses



	IS 2017	IS 2018
▶		
Porcentaje de recargo	15 %	12 %
Importe del recargo	15 % × 125.000 = 18.750 euros	12 % × 150.000 = 18.000 euros
Intereses de demora		
Periodo de cálculo	25-7-2019 a 20-7-2020	Sin intereses de demora
Total días	362	
Tipo de interés de demora	3,75 %	
Total intereses de demora	4.641,88 euros	
Total	23.391,88 euros	18.000 euros
Reducción del recargo (art. 27.5 LGT)	-4.687,5 euros (18.750 × 25 %)	-4.500 euros (18.000 × 25 %)
Recargo reducido	14.062,25 euros	13.500 euros
Intereses de demora	4.641,88 euros	0
Total a ingresar	18.704,13 euros	13.500 euros

Ahora bien, concurriendo las circunstancias previstas en el artículo 27.2 de la LGT (redacción vigente a partir del 11 de julio de 2021) en el año 2017 y parcialmente en el año 2018, no procederá la exigencia del recargo de extemporaneidad en el año 2017 por la parte de cuota ingresada que deriva del aumento del valor de mercado de la operación vinculada (aumento en base de 500.000 € y efecto en cuota de 125.000 €) y tan solo cabrá liquidar el recargo de extemporaneidad por la parte de cuota que deriva del aumento en la base imponible de la multa impuesta a la entidad por vertido de aguas tóxicas a un cauce fluvial que le habían impuesto (100.000 € de aumento en la base imponible y aumento en la cuota de 25.000 €).

En cuanto al primero de los requisitos recogidos en la nueva redacción del artículo 27.2 de la LGT anteriormente transcrito, la liquidación del acta del año 2016 se produjo el 11 de abril de 2020 y las autoliquidaciones complementarias de los años 2017 y 2018 se presentaron el 20 de julio de 2020, por lo que se presentan dentro de los 6 meses.

Se cumple igualmente el segundo de los requisitos por cuanto se presentaron y se ingresaron las autoliquidaciones complementarias.

Por lo que se refiere al tercero de los requisitos, del enunciado no se desprende que hubiera interpuesto reclamación contra la liquidación que deriva del acta del año 2016 ni

consta que se hubiera iniciado un procedimiento de solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias de los años 2017 y 2018.

Por último, en la regularización del año 2016 no se apreció la comisión de infracción tributaria.

Por tanto, concurriendo dichos requisitos, al tratarse de liquidaciones de recargos de extemporaneidad que no son firmes a la fecha de 11 de julio de 2021, de cumplirse dichos requisitos las consecuencias serán:

	IS 2017	IS 2018
Deuda autoliquidada	125.000	25.000 (150.000 – 125.000)
Retraso en la presentación	25-7-2018 a 20-7-2020 Superior a 12 meses	25-7-2019 a 20-7-2020 Superior a 11 meses e inferior a 12 meses
Porcentaje de recargo	0 (art. 25.2 LGT)	12%
Importe del recargo	0	12% × 25.000 = 3.000 euros
Intereses de demora		
Periodo de cálculo	25-7-2019 a 20-7-2020	Sin intereses de demora
Total días	362	
Tipo de interés de demora	3,75%	
Total intereses de demora	4.641,88 euros	
Total	4.641,88 euros	3.000 euros
Reducción del recargo (art. 27.5 LGT)	0	-750 euros (3.000 × 25%)
Recargo reducido		2.250 euros
Intereses de demora	4.641,88 euros	0
Total a ingresar	4.641,88 euros	2.250 euros

De acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 y en el artículo 10.2 de la LGT, al no ser firmes la liquidación de los recargos de extemporaneidad a la fecha de 11 de julio de 2021, los nuevos recargos al resultar más favorables que los vigentes en la normativa anterior, resultarán de aplicación retroactiva y, por tanto, procederá la devolución como ingreso indebido de las siguientes magnitudes:

	IS 2017	IS 2018
Importe ingresado ley vigente hasta el 10-7-2021	23.391,88 euros	16.875 euros
Importe a ingresar ley vigente a partir del 11-7-2021	4.641,88 euros	2.250 euros
Devolución de ingreso indebido	18.750 euros	14.625 euros

Sobre el importe de las cantidades a devolver habrá que abonar intereses de demora desde la fecha del ingreso de los recargos liquidados e ingresados (5 de octubre de 2020), hasta la fecha en la que se efectúe la propuesta de pago una vez que el tribunal económico-administrativo resuelva la resolución de la reclamación interpuesta contra los citados recargos.