

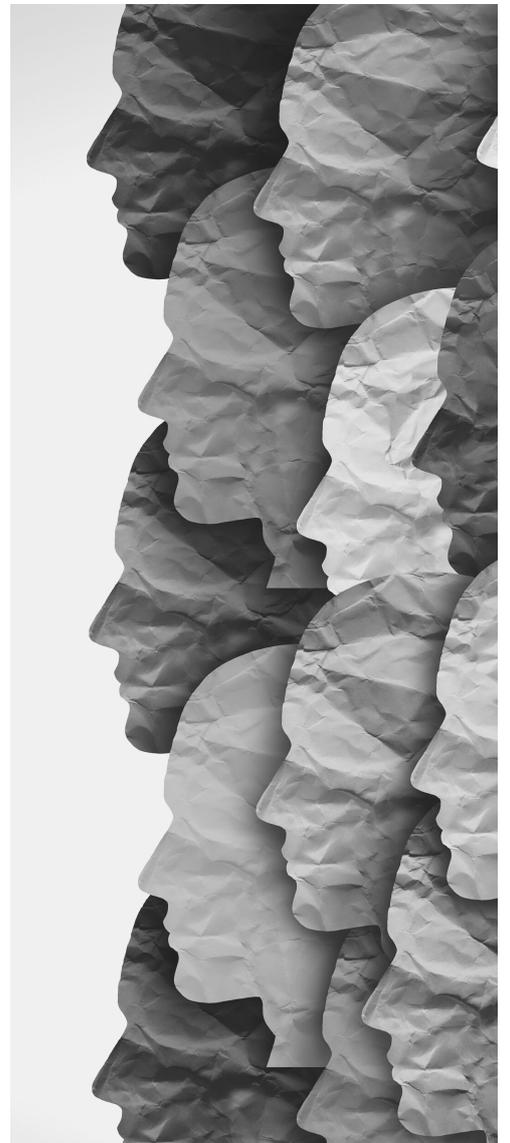
GTA VILLAMAGNA

ABOGADOS

ALERTA TRIBUTARIA ESPECÍFICA

Nº 1 | JULIO | 2021

IMPACTO DE LA LEY DE PREVENCIÓN Y LUCHA
CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN NUESTRA
LEY GENERAL TRIBUTARIA



Impacto de la Ley de Prevención y Lucha Contra el Fraude Fiscal en nuestra Ley General Tributaria

Sin perjuicio del análisis que en su día llevamos a cabo a este respecto en nuestra [Alerta tributaria de octubre de 2020](#), nos interesa, por su importancia, abordar el análisis de las novedades que consideramos más relevantes de las que incorpora la Ley del Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal en la LGT.

- **Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario: Prohibición de las “*amnistías fiscales*”**

Se introduce una previsión específica a través de la que se prohíbe la aprobación de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que suponga una disminución de la cuantía de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

Es una previsión que por su propia naturaleza e incorporación en una Ley Ordinaria tiene un efecto jurídico limitado, por cuanto que podría ser derogada a través de otra norma posterior con rango de ley.

- **Obligaciones tributarias accesorias**

- i) **Interés de demora**

Se mantiene la previsión específica respecto del devengo de intereses de demora en favor de la Administración tributaria cuando el contribuyente hubiera obtenido una devolución improcedente.

No obstante, se regula la posibilidad de que no se exijan para el supuesto de que

el contribuyente regularice de forma extemporánea y espontánea (en los términos del art. 27 LGT) su situación tributaria con el fin de solventar el daño causado a la Hacienda Pública (art. 26 LGT), con los matices que se encuentran en el art. 27 LGT.

Con esta previsión, se pretende clarificar aquellos supuestos en los que se discutía la compatibilidad plena entre los intereses de demora y los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo que, en su caso, se pudieran devengar conforme a las reglas generales que regulan dichos recargos. Con esta nueva disposición se supera/corrigió la doctrina establecida hasta el momento por el TEAC ante este tipo de supuestos (por todas, la Resolución de 4 de febrero de 2016 -R.G. 3720/2013-).

Asimismo, se modifican las reglas de su cómputo cuando el importe se ha devengado a favor del contribuyente, distinguiéndose dos supuestos:

- Devengo respecto de devoluciones derivadas de la normativa del tributo (art. 31 LGT)**

Se prevé la exclusión del cómputo de intereses aquellos periodos temporales que se correspondan con los calificados como “*dilaciones no imputables a la Administración*”, con arreglo a lo establecido en el art. 104 LGT. Dilaciones que, como consecuencia de la modificación del art. 150 LGT en el año 2015, estas no pueden darse ó producirse en el seno de un procedimiento inspector.

Se incorpora, adicionalmente, una previsión equivalente que afectaría al cómputo de los intereses en el seno de un procedimiento inspector. En este supuesto se regula específicamente que no se computen en favor del contribuyente aquellos periodos que se correspondan con los supuestos del art. 150.4 LGT (extensión) y art. 150.5 LGT (extensión por aportación posterior de documentos).

Es posible que esta medida comporte un aumento de la litigiosidad en el ámbito tributario, en la medida en que los contribuyentes no compartan el criterio que, a este respecto y en cada caso concreto, mantenga el órgano de aplicación de los tributos que instruya el procedimiento tramitado, afectando esta circunstancia al importe de los intereses.

En devoluciones de ingresos indebidos (art. 32 LGT)

Idéntica previsión respecto del cómputo de los intereses se ha previsto por el legislador en este tipo de devoluciones, al excluir de su cómputo aquellos periodos de dilaciones no imputables a la Administración y cuando concurren los supuestos del art. 150.4 y 150.5 LGT.

La idéntica conclusión cabría extraer sobre el eventual incremento de la litigiosidad; máxime en supuestos en los que pueda derivar la devolución de una cantidad indebidamente ingresada previamente a la Hacienda Pública, en la que el contribuyente sea el principal interesado en agilizar y obtener su devolución y la existencia de dilaciones no imputables -principalmente- sea una cuestión controvertida.

ii) Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

Como ya avanzamos en nuestra Alerta de octubre de 2020, se modifica en su totalidad el régimen de recargos que se exigen por la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo (espontáneas, en terminología de la doctrina), regulados en el art. 27 LGT. Es el siguiente:

- Hasta los primeros 12 meses: se establece un sistema de recargos creciente del 1 por ciento por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto del término establecido para la presentación e ingreso de la deuda tributaria.
- Expirado el plazo anterior (es decir, transcurridos 12 meses) el recargo será del 15 por ciento (hasta el momento era del 20 por ciento). Y a partir del día siguiente del citado plazo se iniciará el devengo de intereses de demora.

Se mantiene la incompatibilidad de estos recargos con el régimen de sanciones tributarias y con los intereses de demora en los términos expuestos.

Asimismo, se mantiene la previsión de la que ya dimos noticia en nuestra Alerta de octubre de 2020, que pretende solventar una controversia tradicional en esta materia (que data del año 2011 y se suscitó de nuevo con ocasión de las sentencias de la AN de 2017 y 2018): la no exigencia de estos recargos en el supuesto de que el obligado tributario regularice *motu proprio* su situación

tributaria cuando se cumpla cada y una de las siguientes circunstancias:

- La regularización extemporánea sea consecuencia directa de una regularización previa realizada por los órganos de aplicación de los tributos respecto de su situación tributaria por el mismo concepto tributario, mismos hechos y mismas circunstancias, pero relativa a otros periodos impositivos. Esto es, que aunque la regularización sea extemporánea "no" es espontánea.
- Que esta declaración/autoliquidación se presente en el plazo de 6 meses a contar desde el día siguiente a aquel en el que el acto de liquidación definitivo (generis de esta regularización) se notificó/entendió notificado.
- Que se produzca un completo reconocimiento y pago -en su caso- de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación.
- Que se asuma tanto la liquidación definitiva practicada por el órgano de aplicación de los tributos (no se impugne) que ha motivado la regularización extemporánea -y no espontánea- del sujeto pasivo, y se haga lo propio con la autoliquidación o declaración presentada de forma extemporánea y no espontánea (no se inste su rectificación ex artículo 120.3 LGT). Se exige una suerte de excusa absolutoria, empleando terminología penal.
- Que de la regularización de la situación tributaria del obligado tributario que finalizó con la

liquidación, génesis de la regularización extemporánea, no derive la imposición de una sanción.

Esta medida se alinea con "matices" con la reciente interpretación que en su día llevó a cabo nuestro Alto Tribunal en su sentencia de 23 de noviembre de 2020 (Rec. núm. 491/2019) respecto del concepto de "requerimiento previo".

Interpretación que corrigió a la que fijó el TEAC en su resolución de 17 de septiembre de 2020 (R.G. 4672/2017), que había suscitado gran controversia y resultaba de dudosa aplicación práctica, por ser mucho más restrictiva y pensada para el mero "arrastre" de ajustes.

A la vista de la redacción definitiva, podría concluirse que el legislador ha asumido la tesis que mantuvo la Administración a resultas de la resolución posterior del TEAC (20 de abril de 2021 -R.G. 3281/2018-) respecto del concepto de "requerimiento previo" y que fue continuista con la interpretación fijada por el TS, anteriormente citada.

Como ya avanzamos en su día, esta previsión de la exclusión de recargos en supuestos de una regularización extemporánea no espontánea plantea, al menos, dos cuestiones adicionales que podrían suscitar controversia o reflexión.

La primera: el plazo para beneficiarse de este "régimen" (6 meses a contar desde la liquidación que motiva la regularización extemporánea) es coincidente con el nuevo que se ha establecido para el inicio de procedimientos sancionadores desde la finalización de un procedimiento de aplicación de los tributos (hasta el momento el plazo era de 3

meses, y sobre esta modificación volveremos más adelante).

Siendo condición necesaria para la aplicación de esta regla de exclusión de los recargos que del procedimiento de aplicación de los tributos "primigenio" no se derive imposición de sanción alguna, el contribuyente/interesado que quiera regularizar de forma extemporánea su situación tributaria en ese plazo para adaptar su conducta a los parámetros fijados ya por la Administración al respecto (fijados en el acto de liquidación que ya se conoce) no podrá tener certeza hasta el último día de los 6 meses de que finalmente el órgano de aplicación de los tributos considere que su conducta (la regularizada previamente) sí es merecedora o no de un desvalor adicional y, por tanto, aprecie o no la comisión de una infracción tributaria en ese mismo plazo de 6 meses.

Recordemos que el criterio que hubiera manifestado el actuario contenido en el Acta incoada respecto de la apreciación o no de indicios de comisión de infracciones tributarias no vincula al órgano que debe decidir sobre la imposición de la sanción.

La segunda: a la vista del nuevo régimen de recargos podrían existir situaciones que, en comparación con los recargos del art. 28 LGT (cuyo régimen no se ha modificado), podrían llevar a concluir que se hace de peor condición a aquellos obligados tributarios que declaren/autoliquiden en plazo pero sin ingreso y quieran enervar tal actuación concluido el plazo de pago en periodo voluntario. Esto es, en periodo ejecutivo.

Por último, el legislador ha excluido este régimen de recargos a los tributos integrantes de la deuda aduanera.

Régimen transitorio: se aplicará a aquellos que hubieran sido exigidos y no fueran firmes, siempre que resulten más favorables.

Se podría suscitar la duda respecto de si aquellos que han adquirido firmeza los órganos de aplicación de los tributos iniciarán (aunque promovidos por los contribuyentes) de oficio procedimientos de revocación o si incluso estimarán posibles recursos extraordinarios de revisión (art. 244 LGT) que se interpongan frente a resoluciones administrativas firmes que hubieran confirmado recargos previamente exigidos.

- **Obligaciones tributarias formales: Los sistemas informáticos y el régimen sancionador asociado a su incumplimiento**

Se introduce una nueva obligación a los obligados tributarios (en su más amplia concepción) dirigida a productores, comercializadores y usuarios consistente en que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, cuya especificación técnica puede ser o será objeto de desarrollo reglamentario, incluyendo en este la posibilidad de someterlo a certificación. Su finalidad: combatir/evitar la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión.

En concordancia con esta nueva obligación, se introduce un régimen sancionador específico disuasorio del incumplimiento anterior.

Se tipifican, en esencia, dos infracciones.

Respecto de la primera:

Injusto típico: fabricación, tenencia, producción y comercialización de sistemas informáticos o electrónicos que soporten procesos contables, de fabricación o de gestión por parte de quienes desarrollan actividades económicas, siempre que -además- concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permitan llevar contabilidades distintas.
- Que permitan no reflejar, total o parcialmente, anotaciones de transacciones realizadas.
- Que no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen integridad, conservación, accesibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de la Administración tributaria.
- Que no se certifiquen tales programas si están obligados a ello.

Sanción aparejada (destinatario: quienes fabriquen, produzcan y/o comercialicen):

- 150.000 euros por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo de sistema que sea objeto de infracción.
- 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca una falta de certificado.

Respecto de la segunda:

Injusto típico: la mera tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en la nueva letra j) del apartado 2 del artículo 29 LGT (anteriormente referido) cuando no estén debidamente certificados o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

Sanción aparejada (destinatarios: quienes tengan tales programas o los hayan alterado): multa pecuniaria fija que asciende a 50.000 euros por cada ejercicio.

Su entrada en vigor se prevé a los tres meses desde la entrada en vigor de la Ley de Prevención del Fraude.

● **Representación de personas o entidades no residentes**

Se adapta el régimen de representación de los no residentes para adecuarlo al Derecho de la Unión Europea ("UE") y a la modificación del art. 10.1 de la LIRNR. En concreto: (i) no se exigirá que el representante del no residente haya de tener necesariamente domicilio en territorio español, con una remisión a lo que señale cada norma tributaria; y (ii) se suprime el carácter obligatorio del representante "cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria".

Esta medida tendría especial incidencia, entre otros, en no residentes fiscales que se les conceda una *golden visa* por la adquisición de un inmueble.

- **Adopción de medidas cautelares incluso en supuestos en los que se tramiten solicitudes de suspensión**

Se introduce *ex novo* la posibilidad de la Administración de adoptar medidas cautelares incluso en aquellos supuestos en los que se esté tramitando la suspensión de la ejecución del acto impugnado con garantía distinta de aval bancario a primer requerimiento (supuesto prototípico de suspensión automática), siempre y cuando la Administración considere que, a pesar del ofrecimiento de otras garantías distintas (*v.gr.* hipoteca inmobiliaria unilateral en favor de la Administración) o de que exista un error aritmético, material o de hecho (entre otras), considere que existen “indicios racionales” que le permitan concluir que el cobro de la deuda puede verse frustrado o gravemente dificultado. Lo que introduce un importante juicio de apreciación subjetiva.

Las medidas cautelares podrán ser levantadas atendiendo a las reglas generales, que no se han visto modificadas.

Esta nueva regulación determina que pueda llevar a considerarse “ineficaz” toda solicitud de suspensión con garantías distintas del aval o de aquellas otras que comporten la suspensión automática (tasadas) o dispensas de ellas, y cuya razón de ser viene determinada en ocasiones por la dificultad de acceder a un aval bancario a primer requerimiento.

- **Colaboración social en la aplicación de los tributos: Lista de deudores tributarios con la Hacienda Pública**

Los cambios que se incorpora en la LGT en esta materia para que se acuerde la inclusión en el listado de deudores de la Hacienda Pública (se incorpora la posibilidad de que tengan tal consideración los declarados responsables solidarios) son los siguientes:

- Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere 600.000 euros (recordamos que el anterior umbral se situaba en 1.000.000 euros).
- Que el importe de las deudas y/o sanciones no hubiera sido abonado o satisfecho una vez finalizado el plazo **original** de ingreso en periodo voluntario.

Es importante tener presente la matización que incorpora a este respecto el legislador en cuanto al término original, debiendo entenderse por tal aquél que se abre con ocasión de la notificación del acto de liquidación o de imposición de sanción y no otro posterior que tenga la condición de mero plazo para el pago.

En el supuesto de deudas incluidas en acuerdos de declaración de responsabilidad debe haber transcurrido el plazo del art. 62.2 LGT tras la notificación del acto de declaración de responsabilidad o del acuerdo de exigencia del pago.

- La posibilidad de que los deudores (principales o declarados responsables solidarios) puedan, en el plazo que se les concede de alegaciones previo a su inclusión en el listado, abonar el importe de la deuda y/o sanción que no fue abonada en el plazo original.

En relación con la publicidad del listado correspondiente al 2021 la disposición transitoria segunda de la Ley establece que se tomará como fecha de referencia no la de 31 de diciembre de 2020 (fecha que resultaría de aplicar lo establecido en el artículo 95.4 de la LGT), sino la del último día del mes inmediato posterior a aquel en el que se produzca la entrada en vigor de la nueva ley (es decir, en fecha de 31 de agosto de 2021).

A la vista de la regulación del listado podrían suscitarse, al menos, las siguientes cuestiones:

- La importancia entre la distinción de que un acto administrativo sea ejecutivo desde que se dicta aun cuando no haya adquirido firmeza, porque se podrán suceder situaciones en las que deudas tributarias y/o sanciones impagadas que han sido incorporadas al listado de “deudores” sean finalmente “anuladas” por órganos revisores, con el consiguiente perjuicio generado para quien fue considerado deudor moroso cuando nunca hubo de tener tal consideración.
- O supuestos en los que se solicite la suspensión (tanto en vía administrativa como a través de una pieza separada de suspensión ante un órgano judicial) en periodo ejecutivo y finalmente se conceda sin que ello haya evitado su inclusión en el listado. Porque en tales supuestos, aunque materialmente pueda explicarse tal circunstancia durante el plazo de alegaciones que se conceda al efecto, con el texto de la norma tales alegaciones no tendrían efecto alguno

por cuanto que el legislador prevé que únicamente pueda alegarse sobre la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos en relación con los requisitos de la inclusión en el listado.

- **Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios**

i) Contextualización

El artículo 142 de la LGT establece una distinción clara entre la posibilidad de la Administración tributaria de que, en el ejercicio de sus potestades-funciones, pueda acceder a fincas, locales de negocios o demás lugares o establecimientos en los que se desarrollen actividades sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de obligaciones tributarias o exista prueba de ello; de aquellos supuestos en los que considere que debe acceder al domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, donde la protección es mayor por su propia naturaleza.

En el primer supuesto se prevé que baste la autorización de la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares citados o, en su defecto, se obtenga autorización escrita de la autoridad administrativa competente. En el segundo, por su relevancia y especial protección constitucional, se exigía el consentimiento del titular o autorización judicial (art. 113 LGT). La redacción anterior no incorporaba matiz adicional alguno en el texto legal.

En este sentido, es importante destacar la jurisprudencia más reciente de nuestro TS (encabezada por la reciente sentencia de 1 de octubre de 2020 -Rec. núm. 2966/2019-) y que posiblemente sea la que haya generado el cambio normativo que será objeto de análisis.

Nuestro TS, en síntesis, sentó la necesidad de que toda entrada al domicilio constitucionalmente protegido debía requerir indefectiblemente de (i) la existencia de un procedimiento inspector previamente iniciado y (ii) que su existencia se hubiera notificado al obligado tributario (con indicación de los conceptos y periodos tributarios a que afectan las pesquisas).

ii) Matizaciones o modificaciones incorporadas en la LGT

Se prevé que la entrada al domicilio constitucionalmente protegido pueda llevarse ahora a cabo tanto en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos como en “meras” “actuaciones” de los órganos de aplicación de los tributos (art. 113 LGT). Análoga expresión “finalista” (por referencia a “*cuando para el ejercicio de actuaciones inspectoras*” en lugar de la utilizada en la redacción anterior: “*cuando en el ejercicio*”) se ha incorporado en el art. 142 LGT.

Expresiones que entendemos que avalan que tal entrada al domicilio (con la consiguiente solicitud y autorización judicial) pueda tener lugar formalmente antes del inicio formal de un procedimiento que eventualmente se debería de iniciar, siempre y cuando se observen el resto de los requisitos que establece el legislador.

A saber:

- Que la solicitud de la autorización judicial que habilite la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido deba estar debidamente justificada y motivada su finalidad, necesidad y proporcionalidad de dicha entrada.
- Que tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial se pueda practicar antes del inicio formal del correspondiente procedimiento, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario y los conceptos y periodos que van a ser objeto de comprobación y se aporte al órgano judicial competente para autorizarlo.
- Por último, se precisa que cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, la solicitud de autorización judicial incorpore el acuerdo de entrada suscrito por la autoridad administrativa que resulte competente.

Con esta modificación el legislador tributario estaría dejando formalmente sin efecto, a futuro, la jurisprudencia del TS anteriormente mencionada.

En concordancia con la modificación prevista en la LGT, se modifica la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para otorgar a los juzgados de lo contencioso-administrativo la competencia en relación con las autorizaciones de entrada en domicilio y otros lugares constitucionalmente protegidos, que haya sido acordada por la Administración tributaria en el marco de una actuación o procedimiento de aplicación de los

tributos, aun con carácter previo a su inicio formal, cuando, requiriendo dicho acceso el consentimiento de su titular, este se oponga a ello o exista riesgo de tal oposición.

Sin embargo, con esta nueva modificación normativa se puedan suscitar, al menos, las siguientes cuestiones controvertidas.

La primera: el dudoso encaje de dichas modificaciones con la redacción actual del artículo 91.2 de la LOPJ (que no se ha modificado en términos análogos a la LJCA), ya que este precepto únicamente les otorga competencia a los Juzgados para autorizar la entrada en un domicilio cuando proceda la ejecución forzosa de un acto administrativo (que no sería el mismo supuesto). Regulación que está prevista en una Ley Orgánica.

La segunda: el encaje de las actuaciones de “visita” o de “carácter preventivo” (“por si acaso”, en terminología del TS) incluidas en los llamados “Planes de visitas” (recogidos en los Planes estratégicos de visitas 2020-2023 de la Administración tributaria) en el nuevo régimen de autorizaciones judiciales para la entrada en los domicilios constitucionalmente protegidos.

- **Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración**

Se modifican las causas de terminación del “procedimiento de gestión iniciado mediante declaración” respecto de aquellos tributos que se liquidan por las importaciones de bienes. El propósito: acompararlo a lo previsto en la legislación aduanera para los derechos de importación.

Respecto de estos tributos se establece que podrán finalizar por el inicio de un

procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto.

- **Procedimiento Inspector**

- i) **Plazo de duración**

Se incorpora un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras durante la aplicación de determinados instrumentos dirigidos a facilitar la cooperación y coordinación de las Administraciones tributarias del Estado con las forales en el ejercicio de dichas actuaciones.

El *dies a quo* será el del momento de la comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en supuestos en los que la cuestión controvertida verse sobre “operaciones vinculadas” y/o divergencias en cuanto a la calificación desde la perspectiva de la imposición indirecta.

Se regula que la suspensión se alce, entre otras causas, cuando transcurran los plazos previstos en el Concierto o en el Convenio.

- ii) **Actas de disconformidad**

Se suprime la necesidad de que la inspección actuaria acompañe a toda acta suscrita en disconformidad un informe ampliatorio en el que se desarrollen los fundamentos de hecho y de derecho de la propuesta de regularización. Se regula como una mera potestad discrecional del órgano de aplicación de los tributos que instruya el procedimiento.

- **Procedimiento de recaudación: Recaudación en periodo ejecutivo**

Se incluye en el texto legal la doctrina sentada por los tribunales respecto de la imposibilidad de suspender cautelarmente el inicio del periodo ejecutivo encadenando sucesivas peticiones o solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie de la ejecución de una deuda cuya solicitud de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie ya hubiera sido previamente denegada.

Asimismo, se establece que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas.

- **Procedimiento frente a responsables y sucesores: Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria**

Se clarifica que la exigencia de responsabilidad solidaria puede tener lugar tras el vencimiento del periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor (entre otras, la suspensión y/o desestimación de aplazamiento) deban proyectarse sobre el procedimiento seguido con el responsable.

- **Régimen sancionador tributario**

- i) **Sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias**

Se modifica la enumeración de los posibles infractores para dar un tratamiento homogéneo a los sujetos infractores tanto en el régimen de consolidación fiscal del IS como en el régimen especial del grupo de entidades

en el IVA, recogiendo expresamente la posibilidad de que la entidad dominante sea sujeto infractor en el caso de incumplimiento de sus obligaciones específicas.

- ii) **Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias: Reducción de las sanciones**

Se incrementan las reducciones previstas por el legislador en materia de sanciones impuestas, con el fin -entendemos- de fomentar su ingreso voluntario y la disminución de los litigios. A saber:

- La reducción pasa al 65 por ciento (antes era del 50) en el caso de que se suscriban actas con acuerdo.
- La reducción por pronto pago de la sanción y “no impugnación” se eleva al 40 por ciento (anteriormente era del 25).
- Sin embargo, para los supuestos de actas de conformidad se mantiene la reducción del 30 por ciento establecida hasta el momento.

En cuanto a la entrada en vigor de los nuevos porcentajes de reducción de las sanciones se prevé a través de la disposición transitoria primera de la ley que se apliquen a aquellas acordadas o impuestas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza.

El impacto de la transitoria podría ser muy reducido por razón de índole temporal, pues afectaría en principio a aquellos supuestos en los que los actos de imposición de sanción se hubieran notificado antes de la entrada en vigor

de la norma -11 de de julio-; aún no hubieran adquirido firmeza (esto es, no hubiera pasado un mes desde la mencionada notificación); y no hubieran sido impugnados por el contribuyente/interesado. De ser así, los primeros que teóricamente podrían beneficiarse de este régimen transitorio serían aquellos contribuyentes/interesados a los que se les hubiera notificado el acto de imposición de sanción el pasado 12 de junio; los últimos, aquellos a los se les notificó el día antes de su entrada en vigor.

Ahora bien, impone el legislador en este régimen transitorio que será la Administración la encarada de rectificar de oficio su acto (a través, presumimos, de una revocación). Se suscita la duda sobre si esta iniciativa que debe tener la Administración nunca tiene lugar.

Asimismo, el régimen transitorio prevé que la reducción por pronto pago del 40 por ciento (aun cuando hubiera sido recurrida la sanción o la liquidación de la que derive) se aplique siempre que: (i) se desista del recurso o reclamación interpuesto (frente a la sanción y/o liquidación) antes del 1 de enero de 2022 y (ii) el importe restante de la sanción en el período voluntario que se abra desde la notificación de la Administración tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento.

iii) Procedimiento sancionador: plazo de inicio

Se amplía de 3 a 6 meses el plazo máximo del que dispone el órgano instructor para iniciar el procedimiento sancionador tras la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos (gestión e inspección). Plazo coincidente con el que dispone el obligado

tributario que ha visto regularizada su situación tributaria para regularizar de forma extemporánea y “no espontánea” los periodos futuros con el fin de adaptar su conducta a los criterios administrativos previamente sentados por la Administración (nos remitimos al apartado "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo").

Debe tenerse presente, en este sentido, la última jurisprudencia del TS (encabezada por las sentencias del 9 y 23 de julio de 2020), en las que se sienta expresamente la posibilidad de que se inicie este procedimiento sancionador incluso antes de que finalice el procedimiento de aplicación de los tributos (antes de que se dicte el acto resolutorio/de liquidación). Deberá tenerse en cuenta que sin perjuicio de cuándo se inicie, su duración no deberá ser, en modo alguno, superior a 6 meses.

- **Revisión en vía administrativa: Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa**

Se regula la posibilidad de inadmitir *ad limine* por los TEA las solicitudes de suspensión basadas en la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de errores aritméticos, materiales o de hecho.

Esta inadmisión podrá tener lugar cuando el TEA aprecie, a resultas del análisis de la documentación aportada, que la solicitud no está fundada/no existen indicios de tales perjuicios o errores. Inadmisión basada en parámetros o criterios subjetivos del Tribunal.

La esencia de esta modificación normativa es evitar la práctica fraudulenta y abusiva en torno a este tipo de solicitudes. Ahora bien, a la vista de su regulación que hace descansar la inadmisión de la solicitud formulada en la apreciación subjetiva del órgano revisor y se configura sobre una serie de "conceptos jurídicos indeterminados", hace que el efecto que pueda tener para los contribuyentes/interesados sea perverso y se consiga en última instancia (se desconoce si este es el propósito último) que no se formulen este tipo de solicitudes por el riesgo que entrañan.

- **Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario**

Se reconoce el principio establecido por el Tribunal de Justicia de la UE que impide el disfrute de beneficios fiscales que sean ayudas de Estado según el ordenamiento comunitario, a quienes tengan pendiente de devolver ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado comunitario por parte de la Comisión Europea, hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado.

- **Número de identificación fiscal (NIF)**

Se introducen una serie de consecuencias por la revocación del NIF de las personas físicas y jurídicas.

En concreto: para los supuestos de revocación del NIF de personas jurídicas se establece que los notarios se deberán abstener de autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen la prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición

prohibición de acceso a cuestiones registro público. Únicamente se admitirá la realización de los trámites imprescindibles para la cancelación de la nota marginal que corresponda por la revocación del NIF.

Por otro lado, en todas las certificaciones registrales de la entidad titular del número revocado deberá constar esta revocación.

- **Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero: Las monedas virtuales**

Se obliga a informar (a través del Modelo 720 declarativo de bienes y derechos en el extranjero) a quienes tengan la condición de titular, beneficiario o autorizado (o que, de alguna otra forma, tengan el poder de disposición) sobre monedas virtuales situadas en el extranjero y custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros y para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Asimismo, se aprueba un régimen sancionador específico. En concreto:

- Multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, que se hubiera debido incluir en la declaración o que hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.
- Multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual

individualmente considerada según su clase, que se hubiera debido incluir en la declaración o que hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

- **Obligación de información y de diligencia debida relativos a cuentas financieras en el ámbito asistencia mutua**

Se modifica el período de tiempo de conservación por las instituciones financieras de las pruebas documentales, de las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras y de la demás información utilizada en cumplimiento de las obligaciones de información y de diligencia debida. Dicho periodo en ningún caso deberá ser inferior a cinco años contados a partir del fin del período durante el que la institución financiera está obligada a comunicar la información.

CONTACTOS

Para más información pueden ponerse en contacto con:



Felipe Alonso Fernández

☎ (+34) 915 210 121

✉ felipealonso@gtavillamagna.com



Javier Povo Martín

☎ (+34) 915 210 121 | (+34) 660 926 453

✉ javierpovo@gtavillamagna.com

LinkedIn 

GTA VILLAMAGNA

ABOGADOS

Síguenos en:



La presente Alerta Tributaria se ha cerrado a fecha 19 de julio de 2021.

Esta Alerta contiene, exclusivamente, información de carácter general y no constituye, ni pretende constituir, asesoramiento jurídico alguno sobre las materias contenidas en ella. Cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.

© GTA VILLAMAGNA Abogados, julio de 2021

GTA VILLAMAGNA Abogados
Marqués de Villamagna, 3 - 6ª Planta
28001 Madrid (España)