



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

**DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

TRABAJO FIN DE GRADO

**EL DERECHO AL ERROR EN MATERIA
TRIBUTARIA**

Autor:

Pablo Díaz Quiñones

Tutora:

Laura Soto Bernabeu

CURSO ACADÉMICO 2023/2024

SUMARIO

RESUMEN.....	3
ABSTRACT	4
ABREVIATURAS	5
INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO 1: RELACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL CONTRIBUYENTE. DE LA CONFRONTACIÓN A LA COOPERACIÓN.	8
1.1.- Antecedentes. La desconfianza como núcleo de la relación tributaria.	9
1.2.- Una nueva tendencia, el cumplimiento cooperativo.	11
1.3.- Factores clave de la relación cooperativa.....	14
CAPÍTULO 2: MEDIDAS TENDENTES A ASEGURAR LA COOPERACIÓN Y GARANTIZAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN ESPAÑA.....	16
2.1.- La constitución de Foros de colaboración y el desarrollo de Códigos de Buenas Prácticas Tributarias.....	16
2.2.- Medidas y herramientas implantadas para fomentar el cumplimiento voluntario.	18
2.3.- Los recargos por declaración extemporánea como medida de estímulo al cumplimiento voluntario.....	22
A) Concepto y régimen jurídico aplicable.....	22
B) Naturaleza de los recargos.	24
CAPÍTULO 3: EL DERECHO AL ERROR TRIBUTARIO.....	26
3.1.- El derecho al error en el ordenamiento francés.	26
3.2.- Propuestas para la incorporación del derecho al error en el ordenamiento jurídico español.	29
A) Propuestas desde la doctrina.....	29
B) Propuestas desde la Administración tributaria.....	31
C) Propuestas de los representantes de distintas asociaciones.....	31
3.3.- Propuesta 3/2022 del Consejo para la Defensa del Contribuyente sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español.....	32
A) Presupuestos para la regulación del derecho al error.....	33
B) Propuesta de incorporación.	34
CONCLUSIONES	37
BIBLIOGRAFÍA.....	40
WEBGRAFÍA	42

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto presentar el denominado “derecho al error” y su posible incorporación en el ordenamiento tributario español como medida tendente a incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Esta iniciativa surge en un contexto marcado por el cambio de rumbo que está experimentando la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria, pasándose de una relación marcada por la confrontación y desconfianza, a una basada en la cooperación.

Ante esta nueva tendencia, la Administración tributaria demuestra un esfuerzo continuado dirigido a lograr la mencionada cooperación, llevando a cabo acciones como la constitución de distintos Foros de colaboración, el desarrollo de Códigos de Buenas Prácticas Tributarias, así como otras medidas incentivadoras del cumplimiento voluntario, entre las que debemos destacar los recargos por declaración extemporánea.

Es en este contexto donde se han ido produciendo las diferentes propuestas sobre la incorporación del “derecho al error” en el sistema tributario español, medida cuyo origen se encuentra en el ordenamiento jurídico francés y que surge para posibilitar a los contribuyentes que hayan cometido algún error involuntario, consecuencia de las dificultades que afrontan a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias, puedan rectificar sin recibir una sanción por ello, siempre que se cumplan los requisitos exigidos.

ABSTRACT

The purpose of this final degree project is to present the so-called “right to tax error” and its possible incorporation into the Spanish tax system as a measure to encourage voluntary compliance with tax obligations. This initiative arises in a context marked by the change in direction that the relationship between the taxpayer and the Tax Administration is experiencing, going from a relationship marked by confrontation and mistrust, to one based on cooperation.

Faced with this new trend, the Tax Administration demonstrates a continued effort aimed at achieving the aforementioned cooperation, carrying out actions such as the constitution of different collaboration Forums, the development of Codes of Good Tax Practices, as well as other measures that encourage voluntary compliance, among which we must highlight the extemporaneous declaration tax surcharges.

It is in this context where the different proposals have been produced regarding the incorporation of the “right to error” in the Spanish tax system, a measure whose origin is found in the French legal system, which arises to enable taxpayers who have made a mistake involuntary, as a result of the difficulties they face when complying with their tax obligations, to rectify without receiving a penalty for it, as long as the required requirements are met.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AN	Audiencia Nacional.
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente.
CE	Constitución Española.
CIJA-UAM	Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid.
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IFC	Instituto de Estudios Fiscales.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LESSOC	<i>Loi pour un État au service d'une société de confiance</i> (Ley núm. 2018-727 sobre “Un Estado al servicio de una sociedad de confianza”)
LGT	Ley General Tributaria.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
SII	Suministro Inmediato de Información.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
TC	Tribunal Constitucional.
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

INTRODUCCIÓN

Uno de los pilares básicos sobre los que descansa la actuación de la Agencia Tributaria es la prevención de los incumplimientos tributarios a través del fomento del cumplimiento voluntario y la prevención del fraude¹, tal y como queda recogido en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2024. Para fomentar el mencionado cumplimiento voluntario, la Administración Tributaria pone a disposición del contribuyente una serie de herramientas con el fin de facilitarle esta misión. No obstante, existen ciertos factores que inciden a la hora de cumplir o no las obligaciones tributarias que, en mayor o menor medida, son ajenos a la propia Administración.

De este modo, siguiendo a SEDEÑO LÓPEZ, tres serían los factores determinantes a la hora de cumplir voluntariamente las obligaciones tributarias. En primer lugar, las variables económicas, quedando demostrado que si aumenta el beneficio individual percibido también lo hará el cumplimiento voluntario. En segundo lugar, las variables demográficas como la edad, educación o la ideología, entre otras, también repercuten en la tendencia a cumplir o no las obligaciones tributarias. Finalmente, los factores socioculturales donde destaca como variable principal la confianza, tanto a las instituciones formales (Gobierno, políticos, Administración...) como informales (fraude percibido, confianza social...)². Como vemos, las dos primeras variables son independientes a la Administración, pero en cuanto a la confianza sí puede intervenir e intentar mejorar la situación actual.

En España, la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente ha estado históricamente ligada a un clima de confrontación, debido principalmente a la desconfianza mutua. Esta desconfianza también se muestra entre los propios contribuyentes ya que, según el estudio del CIS sobre la opinión pública y política fiscal, el 51,6% de los encuestados cree que existe bastante fraude fiscal y el 37% que existe

¹ Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024. En BOE, núm. 52, 2024, Sec.I. Pág 24302.

² SEDEÑO LÓPEZ, José Francisco: “¿Hacia un cambio de modelo en la relación administración tributaria-contribuyente? Análisis del cumplimiento fiscal voluntario”. En *REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, núm. 25, 2021, págs. 87-106.

mucho. A esto se suma que más de la mayoría de estos encuestados considera que la Administración hace pocos o muy pocos esfuerzos para luchar contra dicho fraude³.

Ante esta situación, se muestra una clara tendencia por parte de la Administración Tributaria de fomentar un sistema donde prime la colaboración y cooperación entre todas las partes de la relación tributaria, frente a la confrontación que había venido siendo la tónica habitual y, de este modo aumente, la confianza mutua. Esa confrontación quedaba patente con la tendencia de la Administración de expedir de manera casi automática expedientes sancionadores una vez detectado el elemento objetivo de la infracción, como por ejemplo la falta de pago, sin entrar en analizar el elemento subjetivo (dolo o la culpa)⁴.

Este último hecho, unido a que en nuestro país es el propio contribuyente quien debe calcular y declarar el importe del tributo mediante el procedimiento de la autoliquidación, genera una situación de intranquilidad y temor a recibir una sanción por cometer un error totalmente involuntario. Tampoco ayuda a esta situación la complejidad de la normativa fiscal y su interpretación, llegando a ser compleja incluso para expertos en la materia, produciendo que, en ocasiones, la diligencia exigida al contribuyente para actuar correctamente sea superior a la diligencia necesaria. Este hecho es lo que produce que muchos contribuyentes tengan que recurrir a ayuda externa para poder realizar la autoliquidación, lo que supone un gasto que no todos los contribuyentes son capaces de afrontar y en consecuencia no tienen otra alternativa que realizar la declaración personalmente, con el riesgo que supone o buscar algún tipo de ayuda gratuita. Así lo indican los datos del estudio llevado a cabo por el Instituto de Estudios Fiscales al indicar que el 58% de los encuestados recurre a algún tipo de ayuda externa y que, entre los motivos para no recurrir a la ayuda de un experto, se encuentran las dificultades de hacer frente al coste de este⁵.

Es en este contexto donde surgen las propuestas desde diferentes sectores sociales sobre la incorporación en el ordenamiento jurídico de una medida que genere la confianza

³ CIS: Estudio nº3418. *Opinión pública y política fiscal (XL)*, julio 2023, págs. 6 y 7.

⁴ SANZ GÓMEZ, Rafael “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma” en *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria”* 11/2019, págs. 310 a 312.

⁵ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2022*, págs. 52 y 73.

y tranquilidad suficiente al contribuyente de no verse sancionado en caso de cometer un error en su declaración, es decir, el que se introduzca en el ordenamiento jurídico el derecho al error tributario como medida que fomente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la cooperación entre la Administración y el contribuyente.

Siguiendo lo anterior, el objetivo del trabajo será analizar la cabida y necesidad de introducir en el ordenamiento jurídico el derecho al error tributario. Para ello, en primer lugar, profundizaremos en un tema, ya introducido previamente, como es la relación Administración tributaria-contribuyente y la evolución de esta desde una situación de confrontación a una de cooperación donde el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributaria sea su pilar básico. Posteriormente, expondremos las medidas existentes en la actualidad tendentes al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, especialmente, de los recargos por declaración extemporánea por su posible vinculación con el citado derecho al error. Por último, nos centraremos en conceptualizar y desarrollar en qué consiste el derecho al error y su encaje en el ordenamiento a través de las distintas propuestas ya existentes.

Para acabar, expondremos las conclusiones a las que hemos llegado, tras consultar las distintas fuentes y realizar el trabajo, acerca del derecho al error y su encaje en nuestro ordenamiento jurídico.

La metodología que seguiremos para desarrollar el presente trabajo será la propia de las ciencias jurídicas, que no es otra que la consulta de las diferentes fuentes jurídicas, tanto en formato físico como digital a nuestro alcance, como manuales, artículos doctrinales, normativa, doctrina administrativa o jurisprudencia.

CAPÍTULO 1: RELACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL CONTRIBUYENTE. DE LA CONFRONTACIÓN A LA COOPERACIÓN.

Con anterioridad a exponer en qué consiste el derecho al error en el ámbito tributario y sus efectos prácticos, es necesario describir el contexto que ha producido que medidas de este tipo surjan. Medidas cuya finalidad es fomentar una relación entre la

Administración y el contribuyente basada en la confianza mutua y la cooperación, dos valores que en la actualidad pasarían a convertirse en el fundamento y esencia de dicha relación, desplazando a la tendencia histórica donde primaba la desconfianza y conflicto, como veremos a continuación.

1.1.- Antecedentes. La desconfianza como núcleo de la relación tributaria.

Tradicionalmente, como hemos mencionado al introducir el trabajo, la Administración y los contribuyentes se vinculaban a través de una relación basada en la confrontación debido a la desconfianza mutua, cuya consecuencia principal es la falta de seguridad jurídica. Dicha falta de confianza lleva a la incertidumbre, y la incertidumbre aumenta el riesgo de que ambas partes puedan verse involucradas en un conflicto legal⁶. Ahora bien, como algunos autores han argumentado, no se puede considerar en igualdad de condiciones al contribuyente y a la Administración, la cual ocuparía una posición de superioridad⁷.

Así, por un lado, el grueso de los contribuyentes percibe, pese a dar cumplimiento con todas sus obligaciones tributarias con la debida diligencia, cierta inseguridad al existir la posibilidad de que, por haber cometido un error en su declaración, tenga que afrontar una consecuencia económica negativa posterior por ser sancionado. Por otro lado, la Administración, con el objetivo de aumentar el nivel de cumplimiento y perseguir el fraude fiscal, ha pecado de generar expedientes sancionadores de manera casi automática en cuanto no se ha ingresado la cantidad debida, sin entrar a valorar si existe algún tipo de error involuntario o si hay dolo o culpa.

Dicha proliferación de sanciones queda patente en los datos que pone a disposición del público el CIJA-UAM año tras año en el Informe sobre Justicia Administrativa. En dichos informes se va una clara tendencia a que la mayoría de los asuntos resueltos en primera instancia versen sobre impugnaciones a sanciones, siendo estimadas (total o parcialmente) prácticamente la mitad.

⁶ SOLER ROCH, María Teresa: "Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?" En *World Tax Journal*. 2012, pág. 293.

⁷ *Ibidem*. pág. 282.

Así, se puede observar en el último informe publicado del 2022 sobre los datos del año anterior, donde en primera instancia los asuntos relativos a recursos frente a sanciones eran del 25% del total de pleitos, siendo el fallo estimatorio (parcial o totalmente) alrededor del 50%⁸. Hecho que exige que sea el contribuyente (recurrente) el que ocupe una posición activa y afronte el coste económico que supone impugnar una sanción, situación que no todos los potenciales recurrentes pueden afrontar por no disponer de los recursos o conocimientos necesarios para llevarlo a cabo, por lo que la cifra anterior podría ser incluso superior.

Como es lógico, la doctrina ha valorado negativamente esta situación, reconociendo que la imposición de una sanción requiere de la correspondiente motivación debida de culpabilidad, siendo incompatible esa tendencia indiscriminada de generar expedientes sancionadores, como manifestación del poder de la Administración, con el ordenamiento tributario⁹. Además, esta tendencia también puede repercutir en el a la presunción de inocencia, derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y es de aplicación inmediata¹⁰ recogido en el artículo 24.2 de la Constitución española (en adelante, CE).

Con base en dicho derecho, el órgano competente para sancionar debe probar los hechos constitutivos de la infracción (elemento objetivo) y también que el sujeto ha actuado con al menos negligencia (elemento subjetivo)¹¹. Esta situación no se produce cuando de la simple falta de ingreso se extrae el elemento subjetivo, sin tenerse en cuenta que esa falta de ingreso puede deberse a un simple error en la declaración pese a haber prestado la debida diligencia y no a una actuación negligente o dolosa.

La justificación a lo comentado anteriormente es el objetivo de la Administración de perseguir el fraude fiscal, pero esta tendencia desmedida puede tener el efecto opuesto

⁸ MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César: “Estudio empírico del funcionamiento de la vía económico-administrativa y contencioso-administrativa en materia tributaria”. En VV.AA., EGEA DE HARO, Alfonso (dir.) y REDONDO MARTÍN, Jesús (coord.): *Informe sobre la Justicia Administrativa 2022 Tributos, Contratos Públicos, Responsabilidad Patrimonial, Derechos Fundamentales, Personal de la Administración, Protección de Datos, Transparencia y Responsabilidad Contable*. Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid (CIJA-UAM), 2022, págs. 92 y 101.

⁹ GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, primera edición, Aranzadi, Pamplona, 2023, pág. 25.

¹⁰ *Ibidem*. pág.25.

¹¹ SANZ GÓMEZ, Rafael “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, ob.cit. pág. 312.

y generar en el contribuyente que ha cumplido sus obligaciones cierta sensación de persecución y desconfianza con la Administración. Lejos de acabar con el problema, la situación descrita puede empeorarlo, generando el desánimo y la voluntad de incumplimiento fiscal entre los que previamente no la tenían. Esto es debido a que, la mayoría de los contribuyentes, deciden colaborar o no en la medida que lo que perciben es justo. De este modo, se produce la situación de que “el cumplimiento de los contribuyentes sea mayor cuando un ciudadano percibe que todos cumplen y que la administración sanciona y premia con justicia de acuerdo a quien cumplió o no”¹².

Esta peligrosa tendencia es la que ha supuesto que en la actualidad se haya optado por desarrollar diferentes mecanismos y herramientas que sean eficaces para prevenir *ex ante* dicho problema y fomenten una relación basada en la cooperación cuyo pilar básico sea el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, como veremos a continuación, aumentar la seguridad jurídica, la confianza entre las partes y perseguir de una manera más adecuada el fraude fiscal.

1.2.- Una nueva tendencia, el cumplimiento cooperativo.

Promover una relación cooperativa entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en adelante AEAT, y los contribuyentes constituye el pilar básico de las políticas fiscales de hoy en día impulsando para ello la colaboración social¹³. Pero esta nueva forma de entender la relación entre el contribuyente y la Administración no es un fenómeno local, sino es una tendencia global, impulsada por la acción de organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE, entre otros.

Es cierto que, actualmente, la mayor parte de las acciones llevadas a cabo sobre esta materia están vinculadas con las grandes empresas y su relación con la Administración tributaria, debido al papel clave que estas juegan en la economía y, concretamente, a la hora de contribuir al sostenimiento del gasto público. No obstante,

¹² ESTÉVEZ, Alejandro y ESPER, Susana: “Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria”. En *SaberEs*, núm.1, 2009, pág. 70.

¹³ GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, ob. cit. pág. 38.

pensamos que es posible extrapolar las principales ideas al ámbito de la relación general entre los contribuyentes y la Administración tributaria.

Para comenzar, debemos conceptualizar lo que significa la denominada relación cooperativa. Podemos definirla como “la relación entre los contribuyentes y la Administración tributaria, que está basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración”¹⁴. Dicha relación tiene como pilar básico que los contribuyentes cumplan voluntariamente sus obligaciones y mantengan unas buenas prácticas tributarias contribuyendo a ello la Administración en la medida que sea posible.

Este modelo cooperativo no se alcanza de manera automática debido a que se trata de un proceso dinámico donde cada una de las partes que integran la relación jurídico-tributaria debe “dejar atrás las desconfianzas del pasado y comenzar una nueva y renovada etapa inspirada en la confianza recíproca”¹⁵. De este modo, el contribuyente debe asumir que ha de pagar sus correspondientes impuestos con base en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y la Administración debe construir las bases para cimentar lo que se conoce como una “buena administración”.

El derecho a una “buena administración” se encuentra reconocido en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, donde entre otros aspectos clave de la administración se destacan la imparcialidad, la equidad, los plazos razonables o la motivación de las decisiones. Por su parte, en España, dicho derecho se reconoce implícitamente en los artículos 9.3 y 103 de la CE, siendo la propia jurisprudencia quien ha jugado un papel clave derivando la “buena administración” de otros principios constitucionales consagrados en nuestra Ley Fundamental como son el de seguridad jurídica (9.3 de la CE), objetividad y eficacia en el actuar administrativo

¹⁴ CARRASCO PARRILLA, Pedro José: “Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyentes”. En *Revista de educación y derecho. Education and law review*, núm. 26, 2022, pág. 6.

¹⁵ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? “Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda””. En *Revista española de Derecho Financiero*, núm.189, 2021, pág. 7.

(103.1 de la CE) e indemnización a particulares por el funcionamiento de servicios públicos (106 de la CE)¹⁶.

Es por ello por lo que parte de la doctrina considera que el reconocimiento legal del derecho a la buena administración en el ordenamiento jurídico español supondría un hito que aumentaría el equilibrio entre los derechos y obligaciones de ambas partes de la relación, generando con ello una mayor confianza mutua¹⁷.

Ahora bien, siguiendo a CARRASCO PARRILLA, si a estas ideas centrales sobre la “buena administración” añadimos el término “fiscal” nos encontramos ante “el conjunto de buenas prácticas necesarias para una aplicación de las normas tributarias que permitan la transparencia y la claridad, minimicen el riesgo de errores y promuevan la seguridad jurídica”¹⁸. Esta seguridad jurídica la debe garantizar la Administración llevando el debido cuidado de no producir situaciones absurdas y resultados, cuanto menos, arbitrarios que obstaculicen al contribuyente a la hora de cumplir sus obligaciones. Al contrario, es necesario que la Administración tributaria asista al contribuyente en dicho cumplimiento, proporcionándole la información que solicite, contestándole a las consultas que realice, así como cualquier otro tipo de ayuda pertinente para cumplir dichas obligaciones.

Por otro lado, el modelo de relación cooperativa afecta también al régimen sancionador, no en el sentido de que se dejen de sancionar conductas que deban serlo, pero sí que se reduzcan y se evite la proliferación de las mismas ante situaciones que no lo merezcan. De este modo, se fomentaría una cultura tributaria donde se premie a aquel contribuyente que actúa con la debida diligencia y que, pese a que pueda cometer errores, se le reconozca el esfuerzo realizado ofreciéndole una serie de incentivos o mecanismos para depurar sus errores sin que por ello tenga que afrontar un aumento en la cuantía de su obligación tributaria o, directamente, la imposición de una sanción. Uno de los mecanismos que más está de actualidad en nuestro país, debido a las numerosas

¹⁶ GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, ob. cit. pág. 39.

¹⁷ *Ibidem*, pág. 40.

¹⁸ CARRASCO PARRILLA, Pedro José: “Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyentes”, ob. cit., pág. 9.

propuestas desde diferentes sectores sobre su posible incorporación al ordenamiento jurídico, es el derecho al error en materia tributaria, el cual analizaremos más adelante.

1.3.- Factores clave de la relación cooperativa.

Como hemos mencionado anteriormente, ciertas instituciones han jugado un papel clave para lograr el impulso de las relaciones cooperativas a nivel internacional, destacándose entre todas ellas la OCDE. La OCDE es una organización internacional cuya misión es diseñar y promover mejores políticas que “favorezcan la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar para todas las personas”¹⁹.

Dicha organización, que ha mantenido que estos modelos cooperativos beneficiarían tanto a la Agencia Tributaria como a los contribuyentes, ha elaborado diferentes estudios sobre los factores determinantes para que dichos modelos sean exitosos. La OCDE afirma que se requiere por parte de la Administración una actitud conciliadora y ciertos atributos suficientes de fiabilidad. Esos atributos, que en el estudio original se vinculan a la relación de la Administración con las grandes empresas y que creemos que debería de hacerse un trabajo de extrapolación al contribuyente en general, serían los siguientes: conocimiento de la realidad empresarial, imparcialidad, transparencia y receptividad, proporcionalidad y celeridad²⁰.

En primer lugar, para la introducción de una relación de carácter cooperativo es necesario que se mejore el grado de conocimiento de la realidad empresarial, que vendría a ser que la Administración comprenda que el objetivo de las grandes empresas no es eludir la imposición, sino cumplir con sus objetivos comerciales y empresariales, siempre que sean válidos. Podríamos decir, para relacionarlo con el contribuyente general, que la Administración debe comprender el contexto del contribuyente y los motivos que le mueven a actuar de una manera u otra, siendo fundamental que la misma abandone la idea de que el contribuyente tiene como objetivo último evitar cumplir con sus obligaciones tributarias.

¹⁹ Información extraída de la página web de la OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/acerca/>. Consultado el 2 de junio de 2024.

²⁰ GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo: “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la agencia tributaria”. En *Crónica tributaria*, núm. 134, 2010, págs. 86 y 87.

En segundo lugar, la imparcialidad requiere que la Administración busque conseguir la máxima coherencia y objetividad en sus decisiones, recaudando la cantidad correcta, y por tanto justa, de impuestos. Esta imparcialidad se garantizaría si se implementasen mecanismos alternativos para resolver controversias²¹.

En tercer lugar, el requisito de la proporcionalidad se refiere a que exista una relación adecuada entre los recursos empleados y el resultado potencial de la investigación²².

En cuarto lugar, la transparencia y la receptividad deben predicarse de la relación jurídico-tributaria, entendidas como la actitud para resolver los potenciales conflictos de modo franco y abierto. Estos atributos se potencian a través de mecanismos de consulta, aumentando la calidad de la comunicación con el contribuyente o mostrando una actitud proactiva a la hora de elaborar las normas teniendo en cuenta la valoración y opinión de organismos representativos del contribuyente²³. La transparencia para la OCDE tiene tres vertientes interrelacionadas:

- Individual: el trato que mantengan los diferentes actores de la relación tributaria debe ser fluido y continuado para que se logre aumentar la confianza y el respeto mutuo.
- Cultural: refleja la percepción existente entre la Administración y el contribuyente. A medida que se consiga generar confianza mutua, la transparencia será más sencilla de lograr.
- Estructural: hace referencia a los protocolos que la Administración y el contribuyente utilizan en sus comunicaciones. Si los mismos se adecúan a las particularidades de las partes implicadas, la información circulará con mayor fluidez.

²¹ *Ibidem.*

²² *Ibidem.*

²³ *Ibidem.*

Por último, la introducción de una relación cooperativa requiere la celeridad o agilidad de la Administración a la hora de tomar decisiones o responder consultas. A medida que aumenta la agilidad lo hace la certidumbre y la seguridad jurídica. En conclusión, el objetivo sería que la Administración fuera capaz de “ofrecer respuestas eficaces en tiempo real”²⁴.

Por tanto, a medida que estos atributos estén presentes y se potencien en la relación Administración-contribuyente, la cooperación será mayor y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias será más sencillo. Todo ello, siempre y cuando, se desarrollen igualmente medidas y se ofrezcan herramientas como las que mencionaremos a continuación, en este caso, a nivel nacional.

CAPÍTULO 2: MEDIDAS TENDENTES A ASEGURAR LA COOPERACIÓN Y GARANTIZAR EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN ESPAÑA

Una vez descrito el contexto general que ha originado el cambio de tendencia en la relación entre la Administración y el contribuyente, es necesario analizar la situación concreta sobre este aspecto en España través de la exposición de los pasos y medidas que ya se han adoptado en nuestro país para fomentar la mencionada relación cooperativa cuya base es el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributaria. De este modo, cuando posteriormente hablemos sobre la posibilidad de introducir el derecho al error en el ámbito tributario, podremos tener presente su posible encaje con las medidas y avances que ya se han introducido sobre la materia en nuestro ordenamiento jurídico.

2.1.- La constitución de Foros de colaboración y el desarrollo de Códigos de Buenas Prácticas Tributarias

La Agencia Tributaria define la relación cooperativa como una “relación basada en la transparencia y la confianza mutua, que busca favorecer y facilitar el cumplimiento

²⁴ *Ibidem*.

voluntario de las obligaciones fiscales por los contribuyentes, obteniendo una mayor seguridad jurídica, articulada mediante Foros de colaboración”²⁵. Como vemos, la definición finaliza mencionando a los Foros de colaboración, otorgándoles con ello una gran relevancia a la hora de articular una relación cooperativa en nuestro país.

Es por ello que se han ido constituyendo a lo largo del tiempo una serie de Foros de colaboración que, junto al desarrollo de varios Códigos de Buenas Prácticas Tributarias, muestran el compromiso y voluntad de los distintos actores de la relación jurídico-tributaria de que esta evolucione hacia la cooperación.

Cronológicamente, podemos destacar como dos de los primeros grandes hitos para implementar en nuestro país la relación cooperativa la creación del Foro de Grandes Empresas y la publicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias. Como hemos mencionado anteriormente, estos mecanismos surgieron con la idea de redefinir la relación entre la Administración y las grandes empresas para pasar de una relación de desconfianza a una relación más horizontal, suponiendo un antes y un después para el objetivo de llegar a una cooperación que se pueda extrapolar a la relación del contribuyente (en general) y la Administración.

En primer lugar, el Foro de Grandes Empresas, constituido por primera vez en 2009, reúne a una selección representativa de grandes empresas y a la Agencia Tributaria semestralmente para que, con base en los principios de transparencia y confianza mutua, se pongan en común los problemas que pueden producirse a la hora de aplicar el sistema tributario²⁶.

Pero, como hemos mencionado, este no será el único Foro que se constituirá en nuestro país, tras este se fueron sucediendo otros, ampliándose el marco de la cooperación desde las grandes empresas a otros actores como las pequeñas y medianas empresas o los trabajadores autónomos, entre otros. De este modo, nos encontramos también con el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, el Foro de Pequeñas y Medianas

²⁵ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa.html>. Consultado el 2 de junio de 2024.

²⁶ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html>. Consultado el 2 de junio de 2024.

Empresas, el Foro de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos y el Foro de Empresas, Instituciones y Entidades Públicas²⁷.

Por su parte, el Código de Buenas Prácticas Tributarias es un instrumento de *soft law* elaborado y aprobado por el Foro de Grandes Empresas que recoge una serie de compromisos y buenas prácticas fiscales adoptadas por la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriben, tratándose, por tanto, de un Código cuya adhesión es voluntaria y cuyo carácter no es vinculante²⁸.

No obstante, al igual que pasó con los Foros de colaboración, el número Códigos también se ha ido ampliando, añadiéndose al mencionado en el párrafo anterior el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios²⁹.

2.2.- Medidas y herramientas implantadas para fomentar el cumplimiento voluntario.

Como hemos mencionado anteriormente, la AEAT ha establecido como uno de los objetivos sobre los que descansa su actuación es la lucha contra el fraude fiscal. Para ello, como establece el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, apuesta por el empleo de cualquier tipo de medida preventiva dirigida a evitar o limitar la comisión de errores y, de este modo, fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente³⁰.

Para cumplir con el mencionado objetivo, en los últimos años se han venido implantado distintas estrategias y herramientas de asistencia al contribuyente cuya finalidad es reducir el impacto del elevado número de cargas administrativas que debe afrontar el mismo para cumplir con sus obligaciones tributarias, favoreciendo con ello el

²⁷ Más información sobre los distintos Foros en el siguiente enlace: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa.html>. Consultado el 2 de junio de 2024.

²⁸ SANZ GÓMEZ, Rafael: “La “relación cooperativa” entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal”. En *Crónica tributaria*, núm. Extra 3, 2013, pág. 35.

²⁹ Más información sobre los distintos Códigos en el siguiente enlace: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html>. Consultado el 2 de junio de 2024.

³⁰ *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*. pág. 7.

mencionado cumplimiento voluntario. No hay que olvidar que gran parte de los contribuyentes no poseen los conocimientos mínimos necesarios para cumplir con sus obligaciones tributarias correctamente, por lo que la existencia de medidas tendentes a facilitar este cumplimiento subsanando las posibles deficiencias sobre la materia son necesarias, no solo para evitar los errores, sino también para trasladar al obligado tributario la seguridad de que está cumpliendo con sus obligaciones de manera correcta y que la Administración confía en ellos, poniendo todas las medidas posibles a su disposición para ello.

De este modo, siguiendo a GIL CRUZ, algunas de las principales herramientas para fomentar el cumplimiento fiscal y limitar la comisión de errores involuntarios que ha establecido la AEAT son las siguientes³¹:

- En primer lugar, la Administración Digital Integral (ADI). Se trata de plataformas que se configuran como oficinas de la Agencia Tributaria donde el obligado por obtener asistencia e información exclusivamente de manera no presencial, mediante medios telemáticos (asistentes virtuales, correo electrónico, chat, teléfono, video llamada, etc.). De este modo, evitan que el obligado tributario tenga que desplazarse a las oficinas de la Agencia Tributaria adaptándose a las particularidades del contribuyente.
- En segundo lugar, la aplicación móvil de la Agencia Tributaria. En un contexto donde los dispositivos móviles son una herramienta básica en el día a día del ciudadano, la APP-AEAT ofrece a los contribuyentes servicios personalizados para que los mismos puedan llevar a cabo sus trámites ante la Agencia de una manera sencilla y rápida desde sus smartphones y tabletas.
- En tercer lugar, las actuaciones censales. Una de las bases para el desarrollo de las actuaciones de prevención y control es la asistencia y depuración en las actuaciones censales, debiéndose apoyar la misma en la

³¹ GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, ob. cit. págs. 121-123.

minimización de errores y la disposición de la correcta información del contribuyente.

- En cuarto lugar, la simplificación de la estructura de la página web de la AEAT, haciendo que su manejo sea más cómodo e intuitivo para cualquier tipo de contribuyente, que podrá orientarse en la misma fácilmente³².
- En quinto lugar, los asistentes virtuales del IRPF, Censos e IAE, IVA, SII, No residentes, Aduanas e Impuestos Especiales y los utilizados para pagar, aplazar y consultar deudas. A través de dichos asistentes el contribuyente podrá obtener respuestas interactivas a las preguntas habituales sobre esas materias o disponer de herramientas para calcular los plazos, cuantías o intereses de demora correspondientes, entre otras acciones³³.
- En último lugar, puede mencionarse el refuerzo de la puesta a disposición de los datos fiscales y el crecimiento y consolidación de un sistema informativo y de asistencia en el pago del contribuyente a través de canales telefónicos y electrónicos.

Como hemos mencionado, estas serían solo algunas de las medidas y herramientas que la AEAT ha implantado para fomentar el cumplimiento voluntario y potenciar la relación cooperativa, estando muchas de estas iniciativas recogidas en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, por lo que es lógico que van a continuar desarrollando nuevas medidas en este sentido durante los próximos años. Así queda patente de la lectura de los distintos ejes vertebradores de las actuaciones de dicho plan, donde podemos encontrar todos los retos que la AEAT debe afrontar y las medidas que pretenden implantar para superar dichos retos.

De este modo, siguiendo el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, podemos destacar las siguientes medidas. En primer lugar, la puesta en marcha de las

³² Página web de AEAT disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>

³³ Más información sobre todos los Asistentes Virtuales en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/herramientas-asistencia-virtual.html>. Consultado el 2 de junio de 2024.

autoliquidaciones rectificativas que permitirán a los contribuyentes subsanar errores de sus autoliquidaciones de forma sencilla. Este tipo de autoliquidaciones no se implementarán en todos los tributos, sino que se llevará a cabo de forma progresiva en aquellos que la Agencia Tributaria considera como principales (IVA, IS o IRPF, entre otros).

En segundo lugar, se mantendrá la tendencia de ir progresivamente simplificando el lenguaje administrativo de las comunicaciones de la Agencia Tributaria para que los contribuyentes sean capaces de comprenderlas sin dificultad. Sin embargo, no hay que olvidar que los documentos administrativos son de carácter jurídico, por lo que la simplificación del lenguaje tiene como límite las formalidades jurídicas indispensables. Es por ello que se desarrollarán formularios, asistentes o informadores más coloquiales que complementen las comunicaciones formales. La simplificación de las comunicaciones no solo afecta al lenguaje empleado, ya que también se verá reflejada en la reducción de la información evitando sobrecargas innecesarias o la diferenciación visual de la información que se estime más relevante.

En tercer y último lugar, podemos mencionar la intensificación de las campañas preventivas y fomento del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, a través del uso del enfoque y técnicas del “*behavioural insights*”. Este enfoque se basa en tratar de comprender el conjunto de factores (individuales, sociales y del entorno) que afectan en la toma de decisiones y comportamientos de las personas para descubrir cómo actúa el ser humano en realidad³⁴.

Relacionándolo con el tema objeto del presente trabajo, la Agencia Tributaria emplea dicho enfoque para tratar de analizar y comprender el comportamiento de los contribuyentes a la hora de relacionarse con la Administración, buscando orientar la conducta del obligado tributario a través de pequeños impulsos, sin necesidad de recurrir a ningún tipo de incentivo ni coacciones, hacia el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias³⁵.

³⁴ Más información sobre el enfoque “*behavioural insights*” y la Agencia Tributaria en el siguiente enlace: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El_enfoque_behavioural_insights_.html. Consultado el 2 de junio de 2024.

³⁵ GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, ob. cit. págs. 123 y 124.

Expuesto cuanto antecede, consideramos que dentro de esas iniciativas destinadas a fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias debe prestarse especial atención al régimen de los recargos por declaración extemporánea. No cabe duda de que, en caso de que se introduzca en nuestro ordenamiento tributario el denominado “derecho al error” este derecho deberá estar relacionado con el régimen de los citados recargos. Por ello, dedicaremos el siguiente apartado a su análisis detallado.

2.3.- Los recargos por declaración extemporánea como medida de estímulo al cumplimiento voluntario.

Para finalizar este capítulo es necesario exponer el régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea, e incidir en su naturaleza, debido al impacto directo que podría sufrir el mismo de incorporarse en un futuro al ordenamiento jurídico español el derecho al error tributario.

A) Concepto y régimen jurídico aplicable.

El artículo 27 de la LGT regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, definiéndolos como “prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria”³⁶. Como vemos, estaríamos ante una prestación accesoria que debe ingresar el contribuyente de producirse el supuesto de hecho.

Respecto al mencionado supuesto de hecho, también podemos extraer de la definición anterior los dos elementos básicos que lo configuran: en primer lugar, que haya finalizado el plazo legalmente previsto para que el contribuyente declare e ingrese su deuda y, en segundo lugar, que el obligado tributario presente voluntariamente la declaración o autoliquidación, ya sea por no haberla presentado en su momento o haberlo hecho con algún error, sin que intervenga la Administración a través de un requerimiento previo.

³⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A estos efectos, el propio art. 27 LGT define lo que se considera requerimiento previo, estableciendo 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”³⁷.

Con todo lo anterior, podemos concluir que para que los recargos sean aplicables no solo debe producirse una regularización extemporánea, sino también debe ser espontánea, hecho por el que se consideran un estímulo para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias³⁸. Es más, siguiendo a SOTO BERNABEU, podemos considerar que los recargos por declaración extemporánea constituyen un programa de cumplimiento voluntario³⁹. Definiéndose tales programas como una “oportunidad permanente o temporal otorgada por Ley a los contribuyentes previamente incumplidores para que regularicen espontáneamente su situación tributaria, que responde a la aplicación de un enfoque responsivo por parte del legislador y cuya finalidad última es lograr una mejora en el nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias”⁴⁰.

Por lo que respecta a la cuantificación del recargo, esta ha variado a lo largo de los años desde su introducción en el ordenamiento, siendo desde el 11 de julio de 2021 un porcentaje igual al 1% más otro 1% 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. De dicho recargo se excluirán las sanciones tributarias que se hubieran podido exigir y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la mencionada declaración o autoliquidación.

Sin embargo, una vez hayan transcurrido esos primeros 12 meses, el recargo pasará a ser del 15% y excluirá únicamente las sanciones que hubieran podido exigirse, pero no los intereses de demora, que se empezarán a devengar por el periodo transcurrido

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ RIBES RIBES, Aurora: “Los Elementos de cuantificación de la Obligación Tributaria”. En VV.AA. NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, págs. 266 y 267.

³⁹ SOTO BERNABEU, Laura. *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, pág. 90.

⁴⁰ *Ibid*. Pág. 324.

desde el día siguiente al término de ese duodécimo mes hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado⁴¹.

B) Naturaleza de los recargos.

La naturaleza de los recargos ha sido debatida recurrentemente por la jurisprudencia y diferentes sectores de la doctrina, variando la postura sobre los mismos desde posiciones tradicionales que la calificaban como indemnizatoria o sancionadora, hasta posturas que la califican de estimulante para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como hemos mencionado previamente.

Antes de concretar la naturaleza de los recargos, debemos presentar una breve aproximación a la postura que tienen sobre el tema el Tribunal Constitucional (en adelante, TC), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) y la Audiencia Nacional (en adelante, AN), ya que puede servirnos de ayuda para entender la naturaleza de los recargos.

Partiendo de la postura que realiza el TC considera la naturaleza de los mismos como disuasoria y no sancionadora, como queda recogido en la jurisprudencia del TC al aclarar sobre la funcionalidad de los recargos que “no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión del incumplimiento”⁴².

Como vemos, de la doctrina constitucional se extrae que presentan una finalidad disuasoria o de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, y, por ende, no tienen naturaleza sancionadora, salvo que la suma de los mismos alcance al valor de las sanciones⁴³.

⁴¹ Más particularidades sobre el régimen jurídico de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo en el art. 27 LCT disponible en el siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186#a27>. Consultado el 2 de junio de 2024.

⁴² STC 164/1995, de 13 de noviembre.

⁴³ GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, ob. cit., pág. 52.

Por su parte, el TEDH considera que la naturaleza de los recargos es semejante a la sancionadora, afirmando que el objetivo principal de los recargos es presionar a los contribuyentes a que cumplan con sus obligaciones y sancionar los incumplimientos, es decir, que tienen una naturaleza disuasoria y punitiva⁴⁴.

Por último, la AN reconoce la semejanza entre la naturaleza de las sanciones y los recargos, pero mantiene que no son idénticas, ya que la finalidad de los recargos es compensar a la Administración por producirle un perjuicio económico a causa del retraso en el ingreso y, también, la de disuadir del incumplimiento⁴⁵. Sin embargo, esta no sería la única diferencia entre las sanciones y los recargos, ya que la diferencia principal es la no exigencia en estos últimos de responsabilidad subjetiva por parte del contribuyente. Es decir, no se examina si en el obligado tributario ha concurrido culpabilidad (elemento subjetivo), lo que justificaría la imposición de una sanción, sino que los recargos se justifican desde una responsabilidad de carácter objetivo⁴⁶.

Con todo lo anterior, se puede concluir que la naturaleza de los recargos por declaración extemporánea es mixta debido a que el objetivo principal de los mismos es estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por un lado, disuadiendo el posible incumplimiento y, por otro lado, otorgando al obligado tributario que incumplió o que cumplió defectuosamente la posibilidad de rectificar la situación⁴⁷.

Una vez expuestas algunas de las medidas tendentes al fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, concretamente, los recargos por declaración extemporánea, podemos pasar a analizar en profundidad, como una de dichas medidas, el derecho al error tributario y su posible implementación en el ordenamiento tributario español.

⁴⁴ *Ibid.* pág. 53.

⁴⁵ *Ibidem.*

⁴⁶ *Ibid.* pág. 54.

⁴⁷ SOTO BERNABEU, Laura. *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, ob. cita., pág. 90.

CAPÍTULO 3: EL DERECHO AL ERROR TRIBUTARIO.

Como hemos mencionado previamente, el derecho al error tributario debe encuadrarse como una medida estimulante del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, Su origen lo encontramos en Francia y ha generado un amplio debate en nuestro país acerca de su posible incorporación en el ordenamiento tributario español.

Por ello, en este capítulo expondremos el derecho al error en el ordenamiento tributario francés para situar el origen de esta medida y, posteriormente, analizaremos las diferentes propuestas que se han realizado desde diversos sectores sociales para su incorporación en nuestro ordenamiento jurídico, centrándonos tras ello en la propuesta formulada por el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente, en adelante CDC.

3.1.- El derecho al error en el ordenamiento francés.

Aprobada el 10 de agosto de 2018, la Ley núm. 2018-727 para un Estado al servicio de una sociedad de confianza (*Loi pour un État au service d'une société de confiance*), conocida como LESSOC, introduce por primera vez el derecho a la regularización en caso de error en los artículos L123-1 y L123-2.

Cabe destacar que no estamos ante un derecho cuyo ámbito de aplicación sea exclusivamente el tributario, sino que se incluye en el marco de las relaciones de los ciudadanos con las Administraciones Públicas en general. Del mismo modo, no es de aplicación preferente puesto que su carácter es supletorio, siendo de aplicación únicamente en el caso de no haber normas específicas que regulen la materia en cuestión.

En cuanto a lo que supone el derecho al error, a grandes rasgos, este abre la posibilidad al contribuyente que se haya equivocado en su declaración tributaria a no ser sancionado en su primer error cometido de buena fe⁴⁸. Por tanto, no estamos ante una medida que pueda llegar a reducir el importe de la cuota tributaria, sino que simplemente

⁴⁸ SANZ GÓMEZ, Rafael “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, ob.cit. pág. 314.

ofrece la posibilidad al contribuyente, que se encuentre amparado por la norma al cumplir con los requisitos legalmente establecidos, a no ser sancionado.

Esta medida surge de la necesidad de limitar las consecuencias negativas que se venían produciendo de la automaticidad en la aplicación del régimen sancionador que, junto al papel que desempeñan los contribuyentes a la hora de realizar sus autoliquidaciones como los primeros aplicadores de una normativa tributaria cuya complejidad produce la proliferación de errores involuntarios, generaba un panorama marcado por la inseguridad y la desconfianza.

Por último, antes de comenzar a analizar los dos artículos de la LESSOC previamente mencionados, debemos matizar que la medida no es como tal un derecho al error, sino más bien a corregirlo⁴⁹, tal y como reconoce el CDC en su propuesta para introducir dicha medida en el ordenamiento tributario español, llegando a calificar el término “derecho al error” como un eslogan propagandístico.

Centrándonos, ahora sí, en la mencionada LESSOC, el artículo L123-1 es el que se centra en delimitar el ámbito de aplicación y requisitos necesarios para poder beneficiarse de la medida y, por tanto, que no se le imponga sanción alguna⁵⁰. A modo de resumen, los requisitos son los siguientes:

- a) El contribuyente debe haber incurrido en el error por primera vez y haber actuado desde la buena fe.

⁴⁹ CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (SECRETARÍA DE HACIENDA): *Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español*, pág. 3.

⁵⁰ La traducción del artículo L.123-1 es la siguiente: "Art. L. 123-1.-La persona que haya hecho caso omiso por primera vez de una norma aplicable a su situación o que haya incurrido en un error material al informar de su situación, no podrá ser sometida, por la administración, a una sanción, pecuniaria o consistente en la privación de la totalidad o parte de una prestación debida, si ha regularizado su situación por iniciativa propia o después de haber sido invitada a hacerlo por la administración dentro del plazo que se le haya indicado.

No obstante, la sanción podrá imponerse sin que se pida a la persona de que se trate que regularice su situación, en caso de mala fe o fraude.

Los párrafos primero y segundo no se aplicarán:

1.º A las sanciones exigidas para la aplicación del Derecho de la Unión;

2.º Las sanciones impuestas en caso de incumplimiento de las normas que preservan directamente la salud pública, la seguridad de las personas y de los bienes o el medio ambiente;

3.º A las penas previstas en el contrato;

4.º Las sanciones impuestas por las autoridades reguladoras a los profesionales sujetos a su supervisión”.

- b) El contribuyente debe regularizar su situación por iniciativa propia o tras haber sido requerido formalmente por la Administración, dentro del plazo que se le haya indicado para ello.
- c) La declaración ha de haberse presentado en plazo, aunque la regularización puede darse en cualquier momento.

Por otro lado, el mismo L123-1 expone también aquellos supuestos donde el derecho al error no sería de aplicación, en concreto ante sanciones exigidas para aplicación del Derecho de la Unión Europea; sanciones impuestas en caso de incumplimiento de normas que protegen directamente la salud pública, la seguridad de las personas y el medio ambiente; a penas previstas en contratos; y a las sanciones impuestas por autoridades reguladoras a los profesionales sujetos a supervisión.

En cuanto al artículo L123-2, este se centra en determinar qué se debe considerar como mala fe del contribuyente, afirmando que se existe cuando la persona haya desobedecido deliberadamente una norma aplicable a su situación, a lo que añade que la carga de la prueba de la mala fe corresponde a la propia Administración, lo que supone una presunción de buena fe a favor del contribuyente⁵¹, introduciendo un elemento subjetivo a la hora de valorar las particularidades del incumplimiento.

Por último, pese a que la norma otorga el derecho al contribuyente que cumpla los requisitos anteriormente mencionados a no ser sancionado por su error, la medida no otorga el mismo derecho respecto al devengo de los intereses de demora, los cuales deberán ser abonados por el contribuyente, pero a un tipo reducido.

De este modo, siguiendo el artículo L62 del *Livre des procédures fiscales*, los intereses de demora exigidos se reducirán en un 30% si la regularización se lleva a cabo tras un procedimiento de control fiscal, pero antes de cualquier propuesta de regularización. No obstante, el mencionado porcentaje se elevaría hasta el 50% de ser el

⁵¹ La traducción del artículo L.123-2 es la siguiente: "*Art. L. 123-2.-Toda persona que haya desobedecido deliberadamente una norma aplicable a su situación es de mala fe, en el sentido de este título. En caso de disputa, la carga de la prueba de la mala fe y el fraude recae en la administración*".

propio contribuyente el que subsane el error espontáneamente⁵². Ambos porcentajes serán aplicables siempre y cuando, como hemos mencionado previamente al enumerar los requisitos necesarios para beneficiarse de la medida, el contribuyente haya actuado de buena fe y que la regularización se acompañe del pago de la deuda tributaria o, si se trata de una declaración, que el pago se produzca en el plazo acordado⁵³.

3.2.- Propuestas para la incorporación del derecho al error en el ordenamiento jurídico español.

A continuación, pasaremos a exponer las diferentes propuestas que han ido produciéndose desde diferentes sectores sociales españoles relativas a la inclusión del derecho al error en nuestro ordenamiento tributario. Para ello, siguiendo a GIL CRUZ, hablaremos de las propuestas producidas desde la doctrina, desde la Administración tributaria y desde los representantes de diferentes asociaciones, dejando la propuesta formulada por el CDC, debido a su repercusión y relevancia, para el siguiente apartado⁵⁴.

A) Propuestas desde la doctrina.

Desde la doctrina destaca la defensa de que el historial del contribuyente se utilice desde un enfoque positivo para evitar el automatismo de las sanciones. Este enfoque es un enfoque contrario al actual donde, en el ordenamiento tributario español, al historial del contribuyente se le otorga un sentido negativo a la hora de valorar el comportamiento del obligado tributario durante el intervalo de prescripción del impuesto para poder sancionarle⁵⁵. Así queda recogido en el artículo 187 de la LGT al mencionar, entre los criterios de graduación de las sanciones tributarias, la comisión repetida de infracciones tributarias. Esta “reincidencia” conlleva un incremento en la cuantía de la sanción cuando el contribuyente hubiera sido sancionado en virtud de una resolución firme en vía

⁵² GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, ob. cit. pág. 150.

⁵³ SOTO BERNABEU, Laura: “El derecho a la regularización en caso de error: una nueva estrategia para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”. En VV.AA., MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel y SANZ GÓMEZ, Rafael (coord.): *Revisión crítica de la Ley General Tributaria tras veinte años de su aprobación*. Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 3/2024, Madrid, 2024, pág. 125.

⁵⁴ GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, ob. cit. pág. 162.

⁵⁵ *Ibid.*, págs. 162 y 163.

administrativa por una infracción de la misma naturaleza dentro de los cuatro años anteriores.

Por otro lado, se propone la reforma del apartado 1 del artículo 187 de la LGT para que las sanciones se impongan una vez sean firmes en vía judicial y no únicamente en vía administrativa⁵⁶.

Por último, también podemos mencionar, de entre las demás propuestas, la relativa a la inclusión formal de la “regularización íntegra” en la LGT. No obstante, las dificultades procedimentales de la misma es el motivo principal al que recurre la Administración para no incorporarla en el ordenamiento⁵⁷. La regularización íntegra “garantiza una aplicación justa de la norma puesto que una aplicación parcial exclusivamente de los aspectos perjudiciales postergando los aspectos favorables correlativos es por definición una aplicación injusta”⁵⁸. De este modo, si el contribuyente se encuentra ante una comprobación y se procede a su regularización mediante la oportuna liquidación, la actuación inspectora ha de atender a todos los componentes que forman parte del ámbito material, es decir, tanto los aspectos positivos como los negativos para el contribuyente⁵⁹.

A modo de conclusión de las propuestas de la doctrina, siguiendo a CHICO DE LA CÁMARA, podríamos decir que se busca implementar a las relaciones administrativas la técnica metafórica del “palo y la zanahoria”, es decir, que al contribuyente ejemplar y que se esfuerza por cumplir con sus obligaciones se le premie, mientras que al contribuyente centrado en hacer lo opuesto se le sancione con todo el peso de la ley⁶⁰.

⁵⁶ *Ibid*, pág 164.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ CREMADES SCHULZ, Miguel y BUDOVA, Darya: “El cumplimiento tributario en términos de estricta legalidad. Factores y sujetos relevantes en la interpretación de la norma”. En KPMG Abogados (coord.): *Gobernanza Fiscal: una aproximación equilibrada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2020, pág. 188.

⁵⁹ DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA (AGENCIA TRIBUTARIA). *Nota sobre la regularización íntegra en el caso del IVA*. 2019, pág. 1.

⁶⁰ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? “Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda””, ob. cit., pág. 9.

B) Propuestas desde la Administración tributaria.

Desde la Administración tributaria, en opinión de GENDRA REY (integrante de la Subdirección General del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT), podemos destacar los tres campos de actuación que otorgarían mayor seguridad jurídica y que, por ende, deberían cometerse. Estos serían reducir o anular los intereses de demora (acción que desnaturalizaría los mismos según su opinión), no presuponer la culpabilidad cuando haya requerimiento administrativo y, por último, incrementar las reducciones en las sanciones⁶¹.

Por otro lado, se afirma que, de integrar la medida objeto del presente Trabajo Fin de Grado en el ordenamiento jurídico, habría que fijar escrupulosamente los errores que tendrían cabida dentro del “derecho al error”, así como los contribuyentes que se podrían beneficiar de la medida y los requisitos necesarios para ello, destacando entre los mencionados requisitos la regularización completa y la no interposición de recursos por parte del contribuyente⁶².

C) Propuestas de los representantes de distintas asociaciones.

Por último, desde distintas asociaciones también se ha estudiado la posible incorporación del derecho al error en nuestro ordenamiento. Así, asociaciones como la Federación Española de Asociaciones Profesionales de Técnicos Tributarios y Asesores Fiscales (FET-TAF), Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE), Consejo General de Colegios Oficiales de Graduados Sociales de España (CGCGSS) o el Consejo General de la Abogacía valoran de manera positiva la introducción de esta medida en el ordenamiento tributario pues con ello se daría efectividad a uno de los derechos fundamentales recogidos en el artículo 24 de la CE. Concretamente, consideran que, de imponerse sanciones al contribuyente que se ha equivocado y por ello ha cometido un error, se estaría vulnerando el derecho fundamental a la presunción de inocencia⁶³.

⁶¹ GENDRA REY, Jesús: Foro de debate técnico IEF/CDC: *El Derecho al error*. 2022, págs. 3 y 4.

⁶² GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, ob. cit. pág. 165.

⁶³ *Ibid.*, pág 166.

Lo mencionado adquiere mayor trascendencia por lo ya expuesto en anteriores apartados sobre la complejidad de aplicar correctamente el ordenamiento tributario, puesto que se requiere de unos conocimientos específicos en la materia que no todos los contribuyentes poseen y que, unido a la generalización del sistema de autoliquidaciones, conlleva la proliferación de errores involuntarios.

Ante la situación anterior, es común que se recurra a profesionales en la materia para solicitar asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, pese a que se recurra a los mismos, el responsable sigue siendo el contribuyente, por lo que las asociaciones proponen que esta posibilidad sea contemplada ante un nuevo cambio legislativo⁶⁴.

Para finalizar, llegan a la conclusión de que una de las claves para fomentar el cumplimiento voluntario, y así evitar el fraude, es que el contribuyente sea consciente que, ante la posibilidad de equivocarse, no va a ser sancionado por su error siempre que se cumplan los requisitos exigidos, siendo totalmente contraproducente para el fomento del cumplimiento voluntario las sanciones desproporcionadas y el automatismo de las mismas⁶⁵.

3.3.- Propuesta 3/2022 del Consejo para la Defensa del Contribuyente sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español.

Durante la tercera sesión del Foro de debate técnico IEF/CDC dedicada al derecho al error, celebrada el 19 de mayo de 2022, se deliberó acerca de las posibilidades existentes de incorporar tal derecho a nuestro ordenamiento tributario. Partiendo del mencionado debate, el CDC elaboró la propuesta objeto de estudio en este apartado relativa al derecho al error.

Cabe destacar, como mencionamos anteriormente, que el CDC no considera la medida como un “derecho al error”, sino como un “derecho a la regularización en caso de error”, algo que se remarca a lo largo de toda la propuesta.

⁶⁴ *Ibid.*, pág. 167.

⁶⁵ *Ibidem.*

Por consiguiente, el objetivo de la propuesta es, como parte de una estrategia tendente a incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, “mejorar las posibilidades de rectificación de errores por parte de los sujetos pasivos sin sufrir la imposición de sanciones”⁶⁶.

El CDC en su propuesta se encarga de analizar la LESSOC y las medidas incentivadoras del cumplimiento voluntario existentes en nuestro país. No obstante, al ser temas que ya hemos tratado en el presente trabajo, nos centraremos en los otros dos apartados de la propuesta, los presupuestos que el CDC considera esenciales para la regulación del derecho al error en el ordenamiento español y, posteriormente, la propuesta concreta de incorporación del mismo.

A) Presupuestos para la regulación del derecho al error.

Como hemos mencionado, el CDC considera indispensable definir, con anterioridad a la propuesta sobre el derecho al error, una serie de presupuestos⁶⁷.

En primer lugar, deben concretarse los tipos de errores que pueden encuadrarse en la medida, valorándose si la buena o mala fe del contribuyente es indiferente o si debe valorarse si su conducta es dolosa o meramente negligente. Es decir, se debe decidir sobre la incidencia que debe tener el ánimo subjetivo del contribuyente.

En segundo lugar, se deben delimitar con la mayor claridad posible los errores que pueden encajar dentro del ámbito del hipotético derecho al error. De este modo, se evitaría la litigiosidad añadida, así como las posibles discusiones sobre los mismos.

En tercer lugar, considera el CDC que es necesario precisar los ámbitos cuantitativos y temporales del derecho al error. Es decir, debe concretarse el número de errores que son admisibles y el periodo de tiempo necesario para cancelar los “antecedentes” generados por los mismos. De este modo, cuando el plazo mencionado

⁶⁶ CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE (SECRETARÍA DE HACIENDA): *Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español*, pág. 1.

⁶⁷ *Ibid.*, págs. 4 y 5.

haya finalizado, se cancelarían los antecedentes y se partiría de cero a la hora de contar el número de errores.

En cuarto lugar, se marca como “línea roja” que la admisión del derecho al error pueda conllevar una reducción de la cuota tributaria. Es decir, la medida, en caso de aplicación, solo debería afectar a los recargos, intereses y sanciones, pero nunca a la determinación de la cuota tributaria.

En quinto lugar, en la rectificación del error se debe exigir una regularización completa, aliándose con la exención de los recargos que se prevé en el art. 27 de la LGT tras la reforma de la misma.

En sexto lugar, habría que abordar el tema relativo a si el derecho al error también se les reconocería a los asesores o intermediarios fiscales y no solo a los contribuyentes. El motivo principal para ampliar el ámbito subjetivo a los profesionales de la materia mencionados es por su vulnerabilidad fruto del elevado número de declaraciones que realizan en las que pueden cometer errores involuntarios.

En séptimo y último lugar, habría que definir el instrumento normativo idóneo para incorporar el derecho al error en nuestro ordenamiento, escogiendo entre si se debe reformar la LGT o si simplemente bastaría una labor interpretativa de la misma a través de instrucciones.

B) Propuesta de incorporación.

Habiendo situado los presupuestos indispensables para poder regular el derecho al error, el CDC enuncia los campos de actuación en España para poder incorporar el mencionado derecho⁶⁸.

La primera propuesta es la posibilidad de excepcionar o reducir los intereses de demora en determinados casos. Entienden que es fundamental para ello que en la base de la actuación del contribuyente se encuentre la ausencia de dolo. Sin embargo, añaden que

⁶⁸ *Ibid.*, págs. 7-9.

esto implicaría introducir una mora subjetiva que supondría un replanteamiento completo de la prestación regulada en el artículo 26 de la LGT.

Como vemos, no se menciona en la propuesta los efectos que supondría la incorporación del derecho en los recargos por declaración extemporánea. No obstante, desde parte de la doctrina se afirma que podrían suponer, al igual que en los intereses de demora, una reducción o exclusión de los mismos. En lo que hay unanimidad, y es acorde a los presupuestos del CDC mencionados previamente, es que el ejercicio del derecho a rectificar no puede conllevar la reducción de la cuota tributaria, sino únicamente a los recargos, intereses y sanciones.

La segunda propuesta es la relativa a la posibilidad de admitir la rectificación de un error no doloso tras el requerimiento de la Administración. El fundamento a esta propuesta es el hecho de que la actuación previa de la Administración no convierte en más grave un ilícito que ya se ha cometido, por lo que el requerimiento de la Administración no debería evitar que el contribuyente pudiera llevar a cabo su rectificación.

Este hecho difiere de la configuración actual de los recargos por declaración extemporánea que comentamos en su momento, donde la voluntariedad del contribuyente se determina sobre la base de la inexistencia de un requerimiento previo por parte de la Administración-

Respecto al tipo de error, el CDC entiende que es inexcusable que los errores no sean ni dolosos o de mala fe, siendo aceptados para poder ejercer este derecho únicamente los errores negligentes o los cometidos de buena fe.

La tercera propuesta es la relativa a que se debe objetivar al máximo posible la regulación del derecho a rectificar el error. Es decir, se debe realizar una regulación que sea lo más clara y completa posible para evitar la inseguridad jurídica y la litigiosidad, definiéndose concretamente el número de errores posibles por impuesto y en cuánto tiempo pueden estos producirse.

La cuarta propuesta se vincula con la posibilidad de tomar en consideración el historial del contribuyente a la hora de valorar su responsabilidad. Como ya mencionamos, actualmente el comportamiento pasado del contribuyente se toma en consideración como posible agravante, por lo que estimamos valorar la buena conducta del mismo como atenuante, supondría un paso más hacia técnicas que permiten categorizar a los contribuyentes en función de su historial.

La quinta propuesta es la relativa a las actuaciones preventivas que permiten y facilitan la regularización voluntaria, las cuales, según el CDC, deberían ser impulsadas. Entre estas medidas se mencionan en la propuesta, como ejemplos, las cartas de aviso y las visitas preventivas que facilitan que el obligado tributario conozca sus errores y los rectifique sin suponer un requerimiento previo. No obstante, se entiende que cualquier medida cuya finalidad sea facilitar la regulación voluntaria y rectificar errores deben ser intensificadas por parte de la Administración.

La sexta propuesta contiene la posibilidad de seguir avanzando en la función preventiva a través de los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias. Como ejemplo de esta cuestión se menciona el Informe de Transparencia que pueden realizar las grandes empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias.

El mencionado instrumento no se puede utilizar para los pequeños contribuyentes, por lo que los avances deberían ir encaminados a ampliar el abanico de sujetos capaces de suscribir los mencionados códigos e instrumentos y no centrarse únicamente en las grandes empresas. Esta tendencia se puede observar en los avances que se están llevando a cabo para desarrollar los Códigos de Buenas Prácticas de autónomos y pymes, cuya suscripción será tenida en cuenta a efectos sancionadores, pero se podría llegar todavía más lejos si los avances tuvieran presente a todos los obligados tributarios sin excepción.

Por último, la séptima propuesta contiene el vehículo normativo que el CDC considera idóneo para llevar a cabo la incorporación del derecho a rectificar errores, siendo este vehículo la reforma de la LGT. Los motivos que llevan a esta seleccionar esta alternativa es la seguridad que proporcionaría a todas las partes de la relación que la medida se formulara en una norma con rango de ley, sin rechazar que ciertos aspectos

secundarios pudieran ser desarrollados en disposiciones interpretativas o instrucciones de los departamentos de la Administración tributaria competentes.

CONCLUSIONES

Una vez llevado a cabo el análisis del estado actual de la relación que mantienen los contribuyentes con la Administración tributaria, cada vez más basada en la cooperación y que ha dado origen a la proliferación de diversas medidas tendentes a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, entre las que insertaríamos el derecho al error, podemos extraer las siguientes conclusiones

En primer lugar, se observa una clara tendencia a que la relación que mantienen la Administración tributaria y el contribuyente tenga como pilar básico la cooperación, dejando atrás la desconfianza mutua y confrontación inherentes a la tradicional configuración de la relación jurídico-tributaria.

Este cambio radical en la base de la relación tributaria se debe a que la mencionada falta de confianza y el aumento de conflictos legales entre las partes de la relación tributaria, junto a la automaticidad sancionadora que se venía produciendo, generaba una situación de inseguridad insostenible en el tiempo, puesto que ni la Administración ni, sobre todo, los contribuyentes estaban satisfechos con su posición.

De este modo, una relación basada en la cooperación, cuyos pilares sean la transparencia, la confianza mutua, la colaboración y las actuaciones de prevención y asistencia, es clave para garantizar la adecuada aplicación de nuestro sistema tributario.

En segundo lugar, para lograr la mencionada cooperación es fundamental que sigan desarrollándose medidas tendentes a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y así queda recogido en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, por lo que podemos concluir que la Administración tributaria se está esforzando por seguir implantando estrategias y herramientas con este fin.

Entre estas medidas, considero de especial relevancia las relativas a asistir al contribuyente a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias. Esto se debe a que, si el objetivo es lograr una cooperación sostenible en el tiempo, es fundamental que ante las dificultades que le puedan surgir al contribuyente durante su deber de cumplir con sus obligaciones tributarias, se le ayude lo máximo posible. Sobre todo, teniendo en cuenta que, con el régimen actual de las autoliquidaciones, el contribuyente se sitúa como primer aplicador de una normativa tributaria cuya correcta interpretación y aplicación requiere, en muchas situaciones, de unos conocimientos que no todos los ciudadanos poseen y que los lleva a cometer fallos totalmente involuntarios.

En tercer lugar, cabe destacar de manera particular a los recargos por declaración extemporánea como medida de estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por un lado, como medidas que disuaden a los contribuyentes de cometer posibles incumplimientos. Por otro lado, como iniciativa que otorga al contribuyente la posibilidad de rectificar su incumplimiento. De este modo, podemos concluir que su naturaleza es mixta.

En relación a la posibilidad de introducir el derecho al error en el ámbito tributario, los recargos también deben ser tenidos en cuenta de manera particular debido a que la regulación de este “nuevo derecho” deberá introducirse de forma compatible y coordinada con la de los recargos.

En cuarto lugar, ya centrándonos en el mencionado derecho al error en materia tributaria, encontramos su origen en el ordenamiento jurídico francés. El hecho de que sea una medida que ya se está aplicando en otro Estado nos permite observar el funcionamiento de este derecho en la práctica, así como tener una referencia normativa. No obstante, hay que tener en cuenta las diferencias existentes entre el ordenamiento francés y el español a la hora de sacar las conclusiones pertinentes, pero es un buen punto de partida.

En quinto lugar, son muchos sectores sociales que están formulando propuestas para la incorporación del derecho al error tributario en nuestro ordenamiento, con lo que podemos concluir que es una medida que sería bien acogida y cuya repercusión y efectos,

de ser finalmente incorporada, serán positivos para construir la relación cooperativa y fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En sexto lugar, en cuanto a la regulación del derecho al error, consideramos que la propuesta del Consejo para la Defensa del Contribuyente sienta unas buenas bases por las que empezar a cimentar el desarrollo de la medida, enunciando los presupuestos y elementos indispensables que deben ser tenidos en cuenta.

Por un lado, consideramos de especial relevancia la propuesta relativa a objetivar al máximo posible la regulación concreta del derecho al error, para que esta sea lo más clara y completa posible. De este modo, se deberán delimitar todos los extremos de la medida, tales como el número de errores, tipo de errores, ámbito temporal, etc., para evitar generar una situación de inseguridad jurídica y conflictividad en su aplicación práctica.

Por otro lado, también debemos destacar el avance que supone esta medida para la subjetivación de la responsabilidad del contribuyente a la hora de aplicar los recargos por declaración extemporánea. Con esto nos referimos al hecho de que, en la actualidad, este tipo de medidas se justifican desde una responsabilidad de carácter objetivo, sin examinar si el obligado ha concurrido en culpabilidad. Sin embargo, con el derecho al error se propone valorar si el contribuyente actuó de manera dolosa y de mala fe o no, es decir, tener en cuenta su conducta. Incluso se ha llegado a proponer que sea la Administración la que deba probar la mala fe del contribuyente, lo que supondría introducir la presunción de buena fe del obligado tributario, lo que debe valorarse positivamente en aras de ampliar el ámbito de aplicación de la relación cooperativa al conjunto de obligados tributarios

Para acabar con este apartado con unas reflexiones sobre la toma en consideración del comportamiento de los obligados tributarios, se ha llegado a proponer que se tome en consideración el historial del contribuyente no solo como agravante, algo habitual actualmente, sino también como posible atenuante, lo que supondría categorizar a los contribuyentes en función de su historial.

De hecho, este punto se recoge en el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027, donde se menciona que se valore la conducta previa del contribuyente cuando

incurra en errores o en pequeños incumplimientos involuntarios, por lo que podemos concluir que, sin todavía haberse incorporando el derecho al error en nuestro ordenamiento tributario, ya se están dando pasos que nos hacen pensar que en el futuro la medida estará de algún u otro modo presente.

Por último, no debemos olvidar que estamos ante una medida de estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, por lo que a la hora de implementar en nuestro ordenamiento tributario el derecho al error se deben evaluar sus posibles efectos. La medida debe cumplir con su objetivo de fomentar la regularización espontánea, por lo que sería adecuado equilibrar que el régimen proporcionado no sea tan beneficioso que incluso pueda llegar a actuar como desincentivo del cumplimiento voluntario.

BIBLIOGRAFÍA

CARRASCO PARRILLA, Pedro José: “Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyentes”. En *Revista de educación y derecho. Education and law review*, núm. 26, 2022.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? “Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda””. En *Revista española de Derecho Financiero*, núm.189, 2021.

CIS: Estudio nº3418. *Opinión pública y política fiscal (XL)*, julio 2023.

CREMADES SCHULZ, Miguel y BUDOVA, Darya: “El cumplimiento tributario en términos de estricta legalidad. Factores y sujetos relevantes en la interpretación de la norma”. En KPMG Abogados (coord.): *Gobernanza Fiscal: una aproximación equilibrada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2020.

ESTÉVEZ, Alejandro y ESPER, Susana: “Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria”. En *SaberEs*, núm.1, 2009.

GENDRA REY, Jesús: Foro de debate técnico IEF/CDC: *El Derecho al error*. 2022.

GIL CRUZ, Eva María: *El derecho al error tributario*, primera edición, Aranzadi, Pamplona, 2023.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo: “La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la agencia tributaria”. En *Crónica tributaria*, núm. 134, 2010.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES: *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2022*.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, César: “Estudio empírico del funcionamiento de la vía económico-administrativa y contencioso-administrativa en materia tributaria”. En VV.AA., EGEA DE HARO, Alfonso (dir.) y REDONDO MARTÍN, Jesús (coord.): *Informe sobre la Justicia Administrativa 2022 Tributos, Contratos Públicos, Responsabilidad Patrimonial, Derechos Fundamentales, Personal de la Administración, Protección de Datos, Transparencia y Responsabilidad Contable*. Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid (CIJA-UAM), 2022.

RIBES RIBES, Aurora: “Los Elementos de cuantificación de la Obligación Tributaria”. En VV.AA. NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

SANZ GÓMEZ, Rafael: “La “relación cooperativa” entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal”. En *Crónica tributaria*, núm. Extra 3, 2013.

SANZ GÓMEZ, Rafael: “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma” en *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad en materia tributaria”* 11/2019.

SEDEÑO LÓPEZ, José Francisco: “¿Hacia un cambio de modelo en la relación administración tributaria-contribuyente? Análisis del cumplimiento fiscal voluntario”. En *REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, núm. 25, 2021.

SOLER ROCH, María Teresa: “Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?” En *World Tax Journal*. 2012.

SOTO BERNABEU, Laura. *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020.

SOTO BERNABEU, Laura: “El derecho a la regularización en caso de error: una nueva estrategia para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”. En VV.AA., MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel y SANZ GÓMEZ, Rafael (coord.): *Revisión crítica de la Ley General Tributaria tras veinte años de su aprobación*. Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 3/2024, Madrid, 2024.

WEBGRAFÍA

Página web de la Agencia Tributaria (El enfoque "behavioural insights"). Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/analisis/El enfoque behavioural insights .html>.

Página web de la Agencia Tributaria (Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios). Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html>.

Página web de la Agencia Tributaria (Foro de Grandes Empresas). Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas.html>.

Página web de la Agencia Tributaria (Herramientas de asistencia virtual). Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/herramientas-asistencia-virtual.html>.

Página web de la Agencia Tributaria (Relación Cooperativa). Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa.html>.

Página web de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Disponible en: <https://www.oecd.org/acerca/>

